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

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة والمعايير الدولية لإدارة الجودة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط www.iaasb.org. ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً" و"المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصارات "IAASB" و"ISA" و"ISA for LCE" و"ISSA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول. إن مسمى "المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة" والاختصار "IFEA" هي علامات تجارية خاصة بالمؤسسة، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للمؤسسة في الولايات المتحدة وسائر دول العالم.

وتقوم المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة™ (IFEA™) بتيسير الهياكل والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

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

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
هاتف ٢٨٦-٩٣٤٤ (٢١٢) ١+ فاكس ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) ١+
www.iaasb.org

ردمك: ٨-١١-٠٠٨٥-٦٠٣-٩٧٨

العلامات التجارية

والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®

المعايير الدولية للمراجعة®

المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً™

المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة™

المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™

المعايير الدولية لارتباطات الفحص™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لإدارة الجودة™

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™

ISA®

ISA for LCE™

ISSA™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

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

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠)

الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١–٤
الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية	٥–٨
نطاق اختصاص هذا المعيار	٩–١٢
تاريخ السريان	١٣
الأهداف	١٤–١٥
التعريفات	١٦–١٧
المتطلبات	
القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار	١٨–٢٠
المتطلبات المسلكية	٢١
نزعة الشك المهني والحكم المهني	٢٢–٢٣
إدارة الجودة على مستوى الارتباط	٢٤–٢٨
قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	٢٩–٤١
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	٤٢
تنفيذ الارتباط	٤٣–٥٧
الأحداث اللاحقة	٥٨–٦٠
الإفادات المكتوبة	٦١–٦٥
تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة	٦٦–٦٨
تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية	٦٩–٨٥
تقرير المحاسب القانوني	٨٦–٩٢
التوثيق	٩٣–٩٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١–أ٤
الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية	أ٥–أ٦
الأهداف	أ٧–أ٩

التعريفات أ١٠–أ١٢
القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار أ١٣
المتطلبات المسلكية أ١٤–أ١٥
نزعة الشك المهني والحكم المهني أ١٦–أ٢٤
إدارة الجودة على مستوى الارتباط أ٢٥–أ٣٢
قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات أ٣٣–أ٦٠
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة أ٦١–أ٦٧
تنفيذ الارتباط أ٦٨–أ١٠٣
الإفادات المكتوبة أ١٠٤–أ١٠٦
تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة..... أ١٠٧–أ١٠٩
تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية أ١١٠–أ١٢١
تقرير المحاسب القانوني أ١٢٢–أ١٤٨
التوثيق أ١٤٩
الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية
الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

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

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ما يلي: (راجع: الفقرة أ١)

(أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية، عندما لا يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية للمنشأة؛

(ب) شكل ومحتوى تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية.

٢. لا يتناول هذا المعيار فحص القوائم المالية أو المعلومات المالية الأولية للمنشأة، الذي ينفّذه المحاسب القانوني الذي يُعد المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.

٣. يُطبَّق هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، على عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١]

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[٢]

٤. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات المكتب لفحص القوائم المالية.[٣] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الفحص على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٢–أ٤)

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 أ٥، أ٦)

٦. عند فحص القوائم المالية، يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في إعداد أية قوائم مالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستند استنتاج المحاسب القانوني إلى وصوله إلى تأكيد محدود. ويتضمن تقرير المحاسب القانوني وصفاً لطبيعة ارتباط الفحص باعتباره السياق الذي يمكّن القرّاء من فهم الاستنتاج.

٧. يقوم المحاسب القانوني بشكل رئيسي بتوجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للتوصل إلى استنتاج، يتم إبداؤه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، بشأن القوائم المالية ككل.

٨. إذا علم المحاسب القانوني بأمر يجعله يعتقد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيتعين عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات حسبما يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة، ليكون قادراً على إبداء استنتاج في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.

نطاق اختصاص هذا المعيار

٩. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار ارتباطات الفحص، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات الفحص.

---

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

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

[٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

[٤] إطار التأكيد، الفقرتان ١٥ و١٦

١٠. يحتوي المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١١. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

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

تاريخ السريان

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

الأهداف

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

(أ) الوصول إلى تأكيد محدود، بشكل أساسي عن طريق الاستفسارات والإجراءات التحليلية، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، مما يمكّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية ككل والإبلاغ على النحو المطلوب بموجب هذا المعيار.

١٥. في جميع الحالات، عندما لا يمكن الوصول إلى تأكيد محدود ويكون إبداء استنتاج متحفظ في تقرير المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة، فإن هذا المعيار يتطلب أن يقوم المحاسب القانوني إما بالامتناع عن إبداء استنتاج في التقرير الصادر عن الارتباط، أو بحسب مقتضى الحال، الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩، أ١١٩، أ١٢٠)

التعريفات

١٦. يتضمن مسرد المصطلحات[٥] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار بالإضافة إلى شرح للمصطلحات الأخرى المستخدمة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التطبيق والتفسير. فعلى سبيل المثال، يحتوي المسرد على تعريف مصطلحي "الإدارة" و"المكلفون بالحوكمة" المستخدمين في هذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

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

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

(ب) *خطر الارتباط*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري.

(ج) *القوائم المالية ذات الغرض العام*: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

(د) *الإطار ذو الغرض العام*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

(هـ) *الاستفسار*: يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.

---

[٥] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب *إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة* (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

(و) *التأكيد المحدود*: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند تخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. وتكون إجراءات جمع الأدلة كافية على الأقل، من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى تأكيد مجدٍ. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٢)

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

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

(ط) *المتطلبات المسلكية ذات الصلة*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بارتباطات فحص القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بفحص القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(**)

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

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

المتطلبات

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرة أ١٣)

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 فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

---

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

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

نزعة الشك المهني والحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٩)

٢٣. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط الفحص. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٤)

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

٢٤. يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد وفي إعداد التقارير المالية، ويجب أن يحظى بالقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، بما يناسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٥)

٢٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٩)

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات الفحص التي تُسند إليه والمشاركة فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها؛

(ب) توجيه ارتباط الفحص والإشراف عليه والتخطيط له وتنفيذه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٠)

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

(د) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، بما في ذلك:

(١) الاقتناع بأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تم اتباعها، وأن الاستنتاجات التي تم الوصول إليها تُعد مناسبة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت هناك معلومات من شأنها أن تقود الشريك المسؤول عن الارتباط إلى استنتاج أن الإدارة تفتقر إلى النزاهة؛ (راجع: الفقرتين أ٣١، أ٣٢)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط.

(٣) الاقتناع بأن فريق الارتباط يحظى مجتمعاً بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، إضافة إلى مهارات وأساليب التأكيد والخبرة في إعداد التقارير المالية، من أجل:

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

ب. التمكن من إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف القائمة؛

(٤) تحمل مسؤولية الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط؛

(٥) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٦]

الاعتبارات ذات الصلة بعد قبول الارتباطات

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

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة

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

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

على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب.

المتابعة والتصحيح

٢٨. يشتمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على وضع آلية للمتابعة والتصحيح بغية:

(أ) تزويد المكتب بمعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

(ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يقوم المكتب بتصحيح القصور في الوقت المناسب.

ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مراعاة المعلومات التي تنتج من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي يبلغه بها المكتب، وعند الاقتضاء، المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، والنظر فيما إذا كانت تلك المعلومات قد تؤثر على ارتباط الفحص.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

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

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن ملزماً بذلك موجب نظام أو لائحة، في الحالات الآتية: (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(أ) عدم اقتناع المحاسب القانوني بما يلي:

(١) وجود غرض منطقي للارتباط؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٥)

(٢) مناسبة ارتباط الفحص في ظل الظروف القائمة؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٦)

(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 أ٣٧)

(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 أ٣٢)

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

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص

٣٠. قبل قبول ارتباط الفحص، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ٣٨)

(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 أ٣٩–أ٤٥)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٩)

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

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

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

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

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

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة.

٣١. في حالة عدم اقتناع المحاسب القانوني بتحقق أيٍ من الأمور المنصوص عليها أعلاه بوصفها شروطاً مسبقة لقبول ارتباط الفحص، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وفي حالة عدم إمكانية إجراء تغييرات لإقناع المحاسب القانوني بتحقق تلك الأمور، فلا يجوز له أن يقبل الارتباط المقترح ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار.

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

(أ) ما إذا كان يمكن حل الأمر؛

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

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

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

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

٣٤. في بعض الحالات، عندما يتم تنفيذ الفحص وفقاً لأنظمة أو لوائح منطبقة في دولة ما، فإن الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة قد تفرض تنسيق تقرير المحاسب القانوني أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. وفي تلك الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه من فحص القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير المحاسب القانوني يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل. (راجع: الفقرتين أ٥٠، أ١٤٦)

٣٥. إذا استنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط الفحص المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ٥٠، أ١٤٦)

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 أ٥١، أ٥٢، أ٥٤)

(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 أ٤٦–أ٤٩، أ٥٣)

(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 أ٥٥)

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 أ٥٦–أ٥٨)

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 أ٥٩، أ٦٠)

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

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٢. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط الفحص، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط الفحص التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٧)

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية

٤٣. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتطبيق هذه الأهمية النسبية عند تصميم الإجراءات وتقويم النتائج التي تم الحصول عليها من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٦٨–أ٧١)

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 أ٧٢)

فهم المحاسب القانوني

٤٥. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، من أجل تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ومن ثمّ من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات للتعامل مع تلك المجالات. (راجع: الفقرات أ٧٣–أ٧٥)

٤٦. يجب أن يشمل فهم المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرات أ٧٦، أ٨٥، أ٨٨)

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

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) عملياتها؛

(٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

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

(٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛

(٥) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(ج) النُظُم المحاسبية للمنشأة وسجلاتها المحاسبية؛

(د) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات

٤٧. عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس للتوصل إلى استنتاج بشأن القوائم المالية ككل، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ استفسارات وإجراءات تحليلية: (راجع: الفقرات أ٧٧–أ٨١، أ٨٥، أ٨٨)

(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 أ٨٢–أ٨٦)

(أ) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية المهمة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) تحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معهم، بما في ذلك الغرض من تلك المعاملات؛

(ج) ما إذا كانت هناك معاملات أو أحداث أو أمور مهمة أو غير معتادة أو معقدة قد أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك:

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

(٢) التغييرات الكبيرة في شروط العقود التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك شروط التمويل وعقود أو شروط الديون؛

(٣) قيود اليومية المهمة أو التعديلات الأخرى في القوائم المالية؛

(٤) المعاملات المهمة التي يتم إجراؤها أو إثباتها بالقرب من نهاية فترة التقرير؛

(٥) حالة أي تحريفات غير مُصحَّحة تم اكتشافها أثناء الارتباطات السابقة؛

(٦) التأثيرات أو الانعكاسات المحتملة على المنشأة بسبب المعاملات أو العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛

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

(١) الغش أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة؛

(٢) عدم الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد؛

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

(و) أساس تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ (راجع: الفقرة أ٨٧)

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

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

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

٤٩. عند تصميم الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها من النُظُم والسجلات

المحاسبية للمنشأة تُعد كافية لغرض تنفيذ الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٨٨–أ٩٠)

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الأطراف ذات العلاقة

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

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

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛

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

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

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

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

(أ) إبلاغ ذلك الأمر للمستوى الإداري المناسب أو للمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (راجع: الفقرة أ٩١)

(ب) مطالبة الإدارة بتقييم التأثير أو التأثيرات، إن وجدت، على القوائم المالية؛

(ج) النظر في التأثير الواقع، إن وجد، على استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية وعلى تقرير المحاسب القانوني، والناتج من التقييم الذي تجريه الإدارة، والذي يتم إبلاغ المحاسب القانوني به، لتأثيرات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(د) تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٩٢–أ٩٦)

(١) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(٢) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاستمرارية

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

٥٤. إذا علم المحاسب القانوني خلال تنفيذ الفحص بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ٩٧)

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

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

(١) الاستمرار في عرض القوائم المالية على أساس مفهوم الاستمرارية إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتضمن افتراض بقاء

المنشأة كمنشأة مستمرة؛ أو

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

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

استخدام العمل المنفذ من قبل آخرين

٥٥. قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني، أثناء تنفيذ الفحص، استخدام عمل نفذه محاسبون قانونيون آخرون 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 أ٧٨)

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 أ٩٨)

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

٥٧. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات بما يكفي لتمكينه مما يلي: (راجع: الفقرات أ١٩٩–أ١٠٣)

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

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

الأحداث اللاحقة

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

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

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

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

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

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

الإفادات المكتوبة

٦١. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤولياتها المحددة في شروط الارتباط المتفق عليها. ويجب أن تشتمل الإفادة المكتوبة على ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٤–أ١٠٦)

(أ) أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء عرضها العادل،

وأنها قد قدمت للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحت له بالوصول إلى المعلومات على النحو المتفق عليه في شروط الارتباط؛

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

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

٦٢. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع: الفقرة أ١٠٥)

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

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

(ج) ما تعلمه من حالات عدم التزام فعلي أو محتمل بالأنظمة واللوائح، عندما يكون لذلك تأثير على القوائم المالية للمنشأة؛

(د) جميع المعلومات ذات الصلة باستخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية؛

(هـ) أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها.

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

(ز) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل والتي نفَّذتها المنشأة في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٦٣. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٠٤)

(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 شاملة لجميع القوائم المالية والفترة (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 أ١٠٧)

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 أ١٠٨، أ١٠٩)

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 أ١٠٧)

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

النظر في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالقوائم المالية

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

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ (راجع: الفقرتين أ١١٠، أ١١١)

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

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

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

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

(٤) التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة تبدو معقولة؛

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

(٦) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١١٢–أ١١٤)

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 أ١١٥، أ١١٦)

٧١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام إطار عرض عادل، يجب أيضاً على المحاسب القانوني أن ينظر فيما يلي: (راجع: الفقرة أ١١٣)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها وفقاً للإطار المنطبق؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، تعبّر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة، حسب مقتضى الحال، في سياق القوائم المالية ككل.

شكل الاستنتاج

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

الاستنتاج غير المُعدَّل

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

٧٤. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدَّل، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:(*) (راجع: الفقرتين أ١١٧، أ١١٨)

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

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

الاستنتاج المُعدَّل

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

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

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

٧٦. عندما يُعدِّل المحاسب القانوني الاستنتاج الذي تم إبداؤه بشأن القوائم المالية، فيجب عليه:

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

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

القوائم المالية المحرفة بشكلٍ جوهري

٧٧. إذا حدد المحاسب القانوني أن القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه:

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

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

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

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

٨٢. يجب على المحاسب القانوني أن ينسحب من الارتباط في الحالات الآتية: (راجع: الفقرات أ١١٩–أ١٢١)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

تقرير المحاسب القانوني

٨٦. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني عن ارتباط الفحص في صورة كتابية، وأن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ١٢٢–أ١٢٥، أ١٤٦، أ١٤٨)

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

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

(ج) مقدمة:

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

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

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

(د) وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، بما في ذلك شرح لمسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٢٩)

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

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

(هـ) إذا كانت القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص:

(١) وصف للغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو الإشارة إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

(٢) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، إشارة ضمن شرح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة؛

(و) وصف لمسؤولية المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، بما في ذلك الإشارة إلى هذا المعيار، وعند الاقتضاء، إلى الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ (راجع: الفقرات أ١٣٠، أ١٣١، أ١٤٧)

(ز) وصف لفحص القوائم المالية وقيوده، مع العبارات الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٢)

(١) أن ارتباط الفحص المنفذ بموجب هذا المعيار هو ارتباط تأكيد محدود؛

(٢) أن المحاسب القانوني ينفذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها؛

(٣) أن الإجراءات المُنفَّذة في الفحص هي أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ح) فقرة بعنوان "الاستنتاج" تتضمن ما يلي:

(١) استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية ككل وفقاً للفقرات ٧٢-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المُستخدم في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك تحديد الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، والذي لا يكون المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمُنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٣، أ١٣٤)

(ط) عندما يكون استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية مُعدلاً:

(١) فقرة بعنوان مُناسب تحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المُعدَّل وفقاً للفقرات ٧٢ و٧٥-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) فقرة بعنوان مناسب تُقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛ (راجع: الفقرة أ١٣٥)

(ي) إشارة إلى التزام المحاسب القانوني، بموجب هذا المعيار، بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات أ١٤٢–أ١٤٥)

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ١٣٦)

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

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المحاسب القانوني

فقرات لفت الانتباه

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

٨٨. يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبّه مستخدمي تقرير المحاسب القانوني إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٣٧، أ١٣٨)

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

فقرات الأمور الأخرى

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

مسؤوليات التقرير الأخرى

٩١. قد يُطلَب من المحاسب القانوني أن يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لإعداد تقرير عن القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يتناول المحاسب القانوني هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر مناسب لمحتوى القسم، وذلك بعد القسم الوارد في التقرير بعنوان "التقرير عن القوائم المالية". (راجع: الفقرات أ١٣٩–أ١٤١)

تاريخ تقرير المحاسب القانوني

٩٢. يجب أن يؤرّخ المحاسب القانوني تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة، التي تشكل أساساً لاستنتاجه بشأن القوائم المالية، بما في ذلك اقتناعه بأن: (راجع: الفقرات أ١٤٢–أ١٤٥)

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

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

التوثيق

٩٣. يقدِّم إعداد توثيق لأعمال الفحص أدلةً على أن الفحص قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية، عند الاقتضاء، ويقدم كذلك سجلاً كافياً ومناسباً لأساس إعداد تقرير المحاسب القانوني. ويجب على المحاسب القانوني أن يوثّق جوانب الارتباط الآتية في الوقت المناسب، على نحوٍ يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٤٩)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات، واستنتاجات المحاسب القانوني المبنية على أساس تلك النتائج؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط واستنتاجات المحاسب القانوني التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٤. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة على النحو المطلوب في هذا المعيار، يجب على المحاسب القانوني تسجيل:

(أ) مَن قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ب) مَن قام بفحص العمل المنفذ لغرض إدارة جودة الارتباط، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٩٥. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يوثّق المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم عندما تكون لتلك المناقشات صلة بأداء الفحص للأمور المُهمّة التي ظهرت أثناء الارتباط، بما في ذلك طبيعة تلك الأمور.

٩٦. إذا اكتشف المحاسب القانوني خلال سير الارتباط، معلومات غير متّسقة مع نتائجه فيما يتعلق بالأمور المُهمّة التي تؤثر على القوائم المالية، فيجب عليه أن يوثّق الكيفية التي تم بها التعامل مع عدم الاتساق.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. عند تنفيذ فحص للقوائم المالية، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني الالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، ربما تكون مختلفة عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يجد جوانب في هذا المعيار معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة.

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

أ٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد بما في

ذلك ارتباطات الفحص.[٧] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٨] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٩]

ويتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:[١٠]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

وقد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٣. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد، بما في ذلك ارتباطات فحص القوائم المالية، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

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

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[١١]

أ٤. تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

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

أ٥. قد يتم تنفيذ عمليات فحص للقوائم المالية لقطاع عريض من المُنشآت التي تختلف من حيث النوع أو الحجم، أو من حيث مستوى التعقيد في تقريرها المالي. وفي بعض الدول، قد يكون فحص القوائم المالية لأنواع معينة من المُنشآت خاضعاً لأنظمة أو لوائح محلية ومتطلبات تقرير ذات صلة.

أ٦. قد يتم تنفيذ عمليات الفحص في ظل مجموعة متنوعة من الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يكون الفحص مطلوباً للمُنشآت المُعفاة من متطلبات المراجعة الإلزامية المنصوص عليها في نظام أو لائحة. وقد يُطلب تنفيذ عمليات الفحص أيضاً على أساس اختياري، مثلما هو الحال

---

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[١٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

فيما يتصل بإعداد التقارير المالية وفاءً لترتيبات بموجب شروط عقد خاص، أو لدعم ترتيبات التمويل.

الأهداف (راجع: الفقرة ١٥)

٧أ. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية في الحالات الآتية:

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

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

٨أ. قد ينشأ الوضع الذي يكون فيه المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في ارتباط فحص (يُشار إلى تلك الحالة بلفظ "قيد على النطاق") عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

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

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

٩أ. يضع هذا المعيار متطلبات ويقدم إرشادات للمحاسب القانوني عندما يواجه قيداً على نطاق عمله، سواءً قبل قبول ارتباط الفحص أو أثناء الارتباط.

التعريفات (راجع: الفقرة ١٦)

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة"

١٠أ. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر هذه الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

١١أ. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

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

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

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

١٢أ. يلزم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء سير الفحص.

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة ١٨)

١٣أ. لا يغلب هذا المعيار على 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)

أ١٤. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

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

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

أ١٥. في حال تنفيذ ارتباط لفحص القوائم المالية، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أن يكون المحاسب القانوني مُستقلاً عن المُنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المحاسب القانوني قدرة المحاسب القانوني على تكوين استنتاج دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال قدرة المحاسب القانوني على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٢٢)

أ١٦. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة عند إجراء فحص. وينطوي ذلك على البحث عن أوجه عدم الاتساق والتحري عن الأدلة المتناقضة، والتشكيك في إمكانية الاعتماد على الردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة بالارتباط.

أ١٧. 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.
- الأحوال التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- أي ظروف أخرى توحي بالحاجة لتنفيذ المزيد من الإجراءات.

أ١٨. 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.

أ١٩. لا يُتوقع أن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة غير كافية لغرض الفحص.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٢٠. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط الفحص. ويُعزى ذلك إلى أن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط الفحص، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة:

- فيما يتعلَّق بالقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المُستخدمة للوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وجمع الأدلّة.
- عند تقويم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المُنفَّذة تُقلل من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظل ظروف الارتباط.
- عند النظر في اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- عند تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك النظر في مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢١. السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني هي أنه يمارسه محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته، بما في ذلك عند استخدام مهارات وأساليب التأكيد، في اكتساب الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة. 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.

أ٢٢. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني أثناء الارتباط، بما في ذلك:

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

أ٢٣. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والمحاسبة وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره.

أ٢٤. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وينبغي أيضاً توثيقه بصورة سليمة وفقاً لهذا المعيار. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو الأدلة التي تم الحصول عليها.

إدارة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

أ٢٥. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني لتخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص؛
- تطبيق الإجراءات المناسبة لارتباط الفحص، وهو ما قد يشمل أنواعاً أخرى من الإجراءات إضافةً إلى الاستفسارات والإجراءات التحليلية (مثل الفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة)؛
- مُمارسات التوثيق المنهجية؛
- تطبيق المهارات والممارسات ذات الصلة بكتابة التقارير لارتباطات التأكيد.

أ٢٦. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على الارتباط، وإبلاغ المكتب بالمعلومات التي تنشأ عن ارتباط الفحص التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب الإبلاغ بها لدعم نظام إدارة الجودة الخاص

بالمكتب.

أ٢٧. تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات الفحص، على حقيقة أن الجودة هي عامل أساسي في تنفيذ ارتباط الفحص وعلى الأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط الفحص:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق بإدارة الجودة.

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

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

أ٢٨. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال ذات الصلة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[١٢] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط الفحص، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ٢٩. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣٠. 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.

[١٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بالمكتب.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٥(د)(١))

أ٣١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١)[١٣] من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد تشمل المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في التحقق مما إذا كان قد تم اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، معلومات بشأن ما يلي:

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

أ٣٢. إذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجَّح أن تؤثّر 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)

أ٣٣. ينظر المحاسب القانوني في قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وفي المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها الاستقلال، طوال مدة الارتباط، كلما وقعت أحداث وتغيرات في الظروف. ويؤدي تنفيذ الإجراءات المبدئية على قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية الارتباط إلى توفير المعلومات التي يسترشد بها المحاسب القانوني في قراراته وتصرفاته قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى للارتباط.

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

أ٣٤. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد إلا عندما تتوفر في الارتباط خصائص مُعيّنة[١٤] تكون مواتية لتحقيق أهداف المحاسب القانوني المُحددة للارتباط.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(١))

أ٣٥. 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 يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية بطريقة غير مناسبة؛ أو

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

مناسبة ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(٢))

أ٣٦. عندما يُشير فهم المحاسب القانوني المبدئي لظروف الارتباط إلى أن قبول ارتباط الفحص لن يكون مناسباً، فقد يأخذ المحاسب القانوني في

---

[١٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٠

[١٤] إطار التأكيد، الفقرة ٢٢

الحسبان التوصية بتنفيذ نوع آخر من الارتباطات. وقد يرى المحاسب القانوني، بناءً على الظروف، أن تنفيذ ارتباط مراجعة، على سبيل المثال، قد يكون أكثر مناسبة من تنفيذ ارتباط فحص. وفي حالات أخرى، إذا كانت ظروف الارتباط تحول دون تنفيذ ارتباط تأكيد، فقد يوصي المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تجميع أو ارتباط خدمات مُحاسبية أخرى، حسب مقتضى الحال.

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

أ٣٧. من أمثلة المواقف التي قد تتوفر فيها أسباب تدعو المحاسب القانوني إلى الشك في توفر المعلومات اللازمة لتنفيذ الفحص أو في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، أن يكون هناك اشتباه في أن السجلات المُحاسبية اللازمة لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية، غير دقيقة أو غير مُكتملة بدرجة كبيرة. ولا يُعد هذا الاعتبار موجّهًا نحو الحاجة التي تطرأ أحيانًا في سياق ارتباط الفحص لمساعدة الإدارة عن طريق التوصية بتعديل القيود اللازمة لاستكمال القوائم المالية المُعدَّة من جانب الإدارة.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٨. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني أن يتأكد أيضاً من بعض الأمور، التي من الضروري أن يتفق عليها المحاسب القانوني وإدارة المُنشأة، والتي تقع في نطاق سيطرة المُنشأة، وذلك قبل قبول المحاسب القانوني للارتباط.

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٣٩. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط[١٥] المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.[١٦] ولأغراض هذا المعيار، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية، بما في ذلك عند الاقتضاء، العرض العادل للقوائم المالية. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل القوائم المالية ومحتواها، بما في ذلك ما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

مدى قبول إطار التقرير المالي المنطبق

أ٤٠. 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.

أ٤١. يُحدد المحاسب القانوني مدى قبول إطار التقرير المالي المُطبَّق في القوائم المالية، في سياق فهمه لهوية مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. والمستخدمون المستهدفون هم الشخص أو الأشخاص أو فئة الأشخاص الذين يعد لهم المحاسب القانوني التقرير. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير.

أ٤٢. في العديد من الحالات، وفي حال غياب أي مؤشرات على خلاف ذلك، يمكن أن يفترض المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول (على سبيل المثال، إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة في دولة ما ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المُنشآت).

أ٤٣. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المحاسب القانوني لمدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

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

---

[١٥] إطار التأكيد، الفقرة ٤٢

[١٦] إطار التأكيد، الفقرة ٢٢(ب)(٢)

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق منصوصاً عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

أ٤٤. 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.

أ٤٥. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط الفحص. وعندما لا يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعندما تقرر الإدارة ذلك، يكون مطلوباً من المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة لارتباط الفحص التي تعكس التغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

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

أ٤٦. القوائم المالية التي تخضع للفحص هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعدتها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤوليات كل منهم. ومع ذلك، فإن الفحص وفقاً لهذا المعيار يُنفَّذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالفحص. ولا يُعفي فحص القوائم المالية الإدارة والمكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

أ٤٧. 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.

أ٤٨. نظراً لأهمية الشروط المُسبقة للقيام بفحص القوائم المالية، فإن هذا المعيار يتطلب من المحاسب القانوني أن يحصل، قبل قبول ارتباط الفحص، على موافقة من الإدارة بأنها تفهم مسؤولياتها. ويمكن أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الادارة إما شفوياً أو كتابياً. ومع ذلك، تُسجَّل موافقة الإدارة لاحقاً ضمن شروط الارتباط المكتوبة.

أ٤٩. إذا لم تُقرّ الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالقوائم المالية، أو إذا لن يقروا بها لاحقاً، فليس من المناسب قبول الارتباط ما لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. وفي الظروف التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها بقبول ارتباط الفحص، فإنه قد يحتاج لأن يشرح للإدارة والمكلفين بالحوكمة، عندما يكونون مختلفين، أهمية هذه الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

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

أ٥٠. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني عدم الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلباته ذات الصلة بارتباط الفحص. وقد يفرض نظام أو لائحة أموراً تتعلق بارتباط ما ومن شأن هذه الأمور أن تتسبب عادةً في رفض المحاسب القانوني للارتباط، إن كان ذلك ممكناً، على سبيل المثال، إذا:

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

ووفقاً لهذا المعيار، فإن الفحص الذي يتم في هذه الحالات لا يكون مستوفياً لمتطلبات هذا المعيار، ولا يُمكن للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار في التقرير الصادر للارتباط. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني غير مسموح له بأن يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار، إلا أنه يُشجَّع على تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك متطلبات التقرير، إلى أقصى مدى ممكن عملياً. وتجنباً لسوء الفهم، قد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الفحص لم يتم وفقاً لهذا المعيار، إن كان ذلك مناسباً.

الاتفاق على شروط الارتباط

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥١. من مصلحة كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط قبل تنفيذ ارتباط الفحص، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص الارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٥٢. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى تضمنين الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

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

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٣٧(هـ))

أ٥٣. إذا خلص المحاسب القانوني، في ظل ظروف الارتباط، إلى أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة للارتباط في خطاب الارتباط، فإن المحاسب القانوني يظل مطالباً بالسعي للحصول على الموافقة المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، والتي تفيد بأنهم يقرّون ويفهمون مسؤولياتهم المنصوص عليها في هذا المعيار. ويجوز في هذه الموافقة المكتوبة استخدام الصيغة المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات للإدارة تُعادل في تأثيرها تلك المبينة في هذا المعيار.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥٤. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط الفحص.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٥. 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)

أ٥٦. قد ينتج طلب المُنشأة للمحاسب القانوني بتغيير شروط ارتباط الفحص عن عوامل من بينها:

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

أ٥٧. قد يُعد التغير في الظروف الذي يؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على شروط ارتباط الفحص.

أ٥٨. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لبند مهم في القوائم المالية، وقيام الإدارة بطلب تغيير الارتباط إلى ارتباط خدمات ذات علاقة لتجنُّب إبداء المحاسب القانوني لاستنتاج مُعدَّل.

طلب تغيير طبيعة الارتباط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٥٩. قبل الموافقة على تغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المحاسب القانوني الذي تم تكليفه بأداء الفحص وفقاً لهذا المعيار إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في هذا المعيار.

أ٦٠. إذا استنتج المحاسب القانوني أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، فإن العمل الذي تم تنفيذه في ارتباط الفحص حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالارتباط الآخر أو بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً؛ أو

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

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٦١. في ارتباط الفحص، تأخذ اتصالات المحاسب القانوني مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة شكل:

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

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

أ٦٢. 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.

أ٦٣. قد تقيّد الأنظمة أو اللوائح قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في تصرف غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه. وفي بعض الظروف، قد تكون التعارضات المحتملة بين التزامات المحاسب القانوني بالسرية والتزاماته بالإبلاغ محاطة بالتعقيد. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المحاسب القانوني في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

الإبلاغ بالأمور المتعلقة بالفحص

أ٦٤. قد تشمل الأمور التي يتعين إبلاغها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بموجب هذا المعيار ما يلي:

- مسؤوليات المحاسب القانوني في ارتباط الفحص، على النحو الوارد في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.
- النتائج المُهمّة للفحص، على سبيل المثال:
  - وجهة نظر المحاسب القانوني بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.
  - النتائج المهمة من تنفيذ الإجراءات، بما في ذلك الحالات التي رأى فيها المحاسب القانوني ضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات

بموجب هذا المعيار. وقد يحتاج المحاسب القانوني للتأكد من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.

- الأمور الناشئة التي قد تؤدي إلى تعديل في استنتاج المحاسب القانوني.
- الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تعترض سبيل الفحص؛ على سبيل المثال، عدم توفُّر المعلومات المتوقعة؛ أو عدم القدرة غير المتوقّعة على الحصول على الأدلة التي يراها المحاسب القانوني ضرورية للفحص؛ أو القيود المفروضة على المحاسب القانوني من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُشكِّل هذه الصعوبات قيداً على النطاق قد يؤدي، إذا لم تعالجه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، إلى تعديل استنتاج المحاسب القانوني، أو انسحاب المحاسب القانوني من الارتباط في ظروف معينة.

أ٦٥. 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

أ٦٦. قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

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

أ٦٧. 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)

أ٦٨. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

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

أ٦٩. 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.

أ٧٠. يُعد تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية

مع بذل قدر معقول من العناية؛

- يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفحصها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

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

أ٧١. يكون حكم المحاسب القانوني بشأن الأمور التي تُعدّ مهمة نسبياً فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل هو نفسه بغض النظر عن مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني كأساس لإبداء الاستنتاج بشأن القوائم المالية.

إعادة النظر في الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٧٢. قد يحتاج تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إلى إعادة نظر أثناء الارتباط نتيجةً لما يلي:

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

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٤٥، ٤٦)

أ٧٣. 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.

أ٧٤. 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.

أ٧٥. 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.

أ٧٦. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما يلي:

- ما إذا كانت المنشأة تُعد مكوناً في مجموعة منشآت، أو أنها منشأة زميلة لمنشأة أخرى.
- مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة وما إذا كانت تلك الالتزامات أو المتطلبات قائمة بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو قائمة في سياق ترتيبات تقرير مالي اختيارية محددة بموجب ترتيبات رسمية للحوكمة والمساءلة، على سبيل المثال، بموجب ترتيبات تعاقدية مع طرف ثالث.
- الأحكام ذات الصلة في الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد.

- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد القوائم المالية، والإشراف على تلك السجلات والنُظم. وتضم المنشآت الأصغر غالباً عدداً أقل من الموظفين، مما قد يؤثر على كيفية ممارسة الإدارة لمهام الإشراف. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن عملياً الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.
- "نهج الإدارة العليا" وبيئة الرقابة في المنشأة، اللذين يمكن للمنشأة من خلالهما التعامل مع المخاطر المتعلقة بالتقرير المالي والوفاء بالتزامات التقرير المالي الخاصة بها.
- مستوى تطور وتعقيد نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها التي يتم من خلالها حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة والمعلومات المتعلقة بها.
- إجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات وجمع المعلومات لإدراجها في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها.
- أنواع الأمور التي تطلبت تعديلات محاسبية في القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٧، ٥٥)

أ٧٧. 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.

أ٧٨. 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.

أ٧٩. إن متطلبات هذا المعيار المتعلقة بتصميم وتنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية، والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة، تهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من تحقيق الأهداف المحددة في هذا المعيار. وتتباين ظروف ارتباطات الفحص بشكل كبير، وبالتالي يمكن أن تكون هناك ظروف قد يرى المحاسب القانوني فيها أنه من المؤثر أو الفعّال تصميم وتنفيذ إجراءات أخرى. فعلى سبيل المثال، في سياق التوصل إلى فهم للمنشأة، إذا علم المحاسب القانوني بوجود عقد مهم، فإنه قد يفضل قراءة العقد.

أ٨٠. 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

أ٨١. 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)

أ٨٢. عند إجراء فحص، يشمل الاستفسار محاولة الحصول على معلومات من الإدارة والأشخاص الآخرين داخل المنشأة، على النحو الذي يراه المحاسب القانوني مناسباً في ظل ظروف الارتباط. وقد يوسع المحاسب القانوني أيضاً من نطاق الاستفسارات للحصول على البيانات غير المالية إذا كان ذلك مناسباً. ويُعد تقويم الردود المقدمة من الإدارة جزءاً لا يتجزأ من آلية الاستفسار.

أ٨٣. تبعاً لظروف الارتباط، يمكن أن تشمل الاستفسارات أيضاً استفسارات حول:

- التصرفات التي تم اتخاذها في اجتماعات الملاك والمكلفين بالحوكمة واللجان التابعة لهم، والإجراءات في الاجتماعات الأخرى، إن وجدت، التي تؤثر على المعلومات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

- الاتصالات التي تلقتها المنشأة أو تتوقع تلقيها أو الحصول عليها من السلطات التنظيمية.
- الأمور الناشئة أثناء تطبيق إجراءات أخرى. وعند طرح مزيد من الاستفسارات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق التي تم اكتشافها، ينظر المحاسب القانوني في مدى معقولية واتساق ردود الإدارة في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى، ومعرفة المحاسب القانوني وفهمه للمنشأة والصناعة التي تعمل فيها.

أ٨٤. تمثل غالباً الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار المصدر الرئيسي للأدلة المتعلقة بنية الإدارة. ومع ذلك، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة. وفي تلك الحالة، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار. ويُعدّ تطبيق نزعة الشك المهني عند تقويم الردود المقدمة من الإدارة مهماً لتمكين المحاسب القانوني من تقويم ما إذا كانت هناك أي أمور من شأنها أن تتسبب في اعتقاد المحاسب القانوني أن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

أ٨٥. 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.

أ٨٦. 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؛[١٧]

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

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

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

أ٨٧. 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)

أ٨٨. 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.

---

[١٧] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣١/٣٦٠–٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

- اعتبار أنها إجراءات زائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري. ومن أمثلة مثل هذا الإجراء الزائد تنفيذ تحليل مقارن لأرقام الإيرادات والتكاليف الشهرية عبر مراكز الربح أو الفروع أو مكونات المنشأة الأخرى، لتقديم أدلة حول المعلومات المالية الواردة في البنود المفردة أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

أ٨٩. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية. ويمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، تطبيق الإجراءات التحليلية لتقويم المعلومات المالية التي تستند إليها القوائم المالية وذلك من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النتائج للتحقق من اتساقها مع القيم المتوقعة بغية تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة أو التي تختلف عن الاتجاهات أو القيم المتوقعة. وقد يقارن المحاسب القانوني المبالغ المسجلة أو النسب المحتسبة من المبالغ المسجلة بالتوقعات التي خلص إليها المحاسب القانوني من المعلومات التي حصل عليها من المصادر الملائمة. وفيما يلي أمثلة على مصادر المعلومات التي يستخدمها المحاسب القانوني في الغالب لبناء التوقعات، تبعاً لظروف الارتباط:

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

أ٩٠. 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

أ٩١. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

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

أ٩٢. 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 أ٩٣)؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة أ٩٤).

أ٩٣. في بعض الحالات، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بأن يقرر عن، أو بأن ينظر فيما إذا كان من المناسب في ظل الظروف القائمة أن يقرر عن، حالات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أن يتخذ المحاسب القانوني خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، والنظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.[١٨] ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.[١٩]

أ٩٤. 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.

أ٩٥. في ظروف أخرى، قد يمنع واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

أ٩٦. 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)

أ٩٧. تضم قائمة العوامل المذكورة أدناه أمثلة على أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول افتراض الاستمرارية. وهذه ليست قائمة شاملة، ووجود عنصر أو أكثر لا يشير دائماً إلى وجود حالة عدم تأكد مما إذا كانت المنشأة قادرة على البقاء كمنشأة مستمرة.

- الأمور المالية
- وجود مركز صافٍ مُثقَل بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين

---

[١٨] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠–٣٦/٣٦٠ ت٣ من الميثاق الدولي.

[١٩] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤–٣/١١٤ ت٣ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى
- الأمور التشغيلية
- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي
- مشكلات العمالة
- نقص الإمدادات المهمة
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير
- أمور أخرى
- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية الأخرى
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة
- الكوارث غير المؤمّن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها

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

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٩٨. 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)

أ٩٩. يتطلب هذا المعيار تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

أ١٠٠. 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.

أ١٠١. يسترشد المحاسب القانوني بما يلي عند ممارسة الحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة، سواءً 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.

أ١٠٢. تركز الإجراءات الزائدة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من تكوين استنتاج بشأن الأمور التي يعتقد أنها قد تكون سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وقد تتضمن هذه الإجراءات:

- توجيه استفسارات أو تنفيذ إجراءات تحليلية إضافية، على سبيل المثال، بتفصيل أكبر أو للتركيز على البنود المتأثرة (أي، المبالغ أو الإفصاحات الظاهرة في القوائم المالية فيما يتعلق بالحسابات أو المعاملات المتأثرة)؛ أو
- أنواع أخرى من الإجراءات، على سبيل المثال، اختبارات التفاصيل الأساسية أو المصادقات الخارجية.

أ١٠٣. يوضح المثال الآتي تقويم المحاسب القانوني لمدى الحاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات، واستجابته عندما يعتقد أن الإجراءات الزائدة تُعد ضرورية.

- أثناء تنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية للفحص، يوضح تحليل المحاسب القانوني للمبالغ مستحقة التحصيل مبلغاً مهماً للمبالغ مستحقة التحصيل التي فات موعدها، ولم يكن لها أي مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها.
- ويتسبب هذا في اعتقاد المحاسب القانوني بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل في القوائم المالية قد يكون محرفاً بشكل جوهري. وعندئذٍ يستفسر المحاسب القانوني من الإدارة عمّا إذا كان هناك مبالغ مستحقة التحصيل غير قابلة للتحصيل يلزم إظهارها بهبوط في القيمة.
- بناءً على رد الإدارة، فإن تقويم المحاسب القانوني للرد قد:

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

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

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

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

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

(٢) إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في تحريف القوائم المالية ككل بشكل جوهري، أو لم يتمكن من تحديد أن الأمر يتسبب في تحريف القوائم المالية ككل بشكل جوهري، فعندئذ

يكون النطاق مقيداً ولا يستطيع المحاسب القانوني تكوين استنتاج غير معدل بشأن القوائم المالية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرات ٦١–٦٣)

أ١٠٤. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً للأدلة في ارتباطات الفحص. وإذا عدَّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه ذلك المحاسب القانوني إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

أ١٠٥. إضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون هذه الإفادات لازمة، على سبيل المثال، لاستكمال أدلة المحاسب القانوني فيما يتعلق ببنود أو إفصاحات معينة ظاهرة في القوائم المالية، عندما يرى المحاسب القانوني أن مثل هذه الإفادات مهمة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية إمّا على أساس معدل أو غير معدل.

أ١٠٦. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المحاسب القانوني مثل هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الإفادات.

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

أ١٠٧. في بعض الحالات، قد لا يحصل المحاسب القانوني على الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال تصميم الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون أيٌّ من هذين الإجراءين ممكناً عملياً في ظل الظروف القائمة، فلن يتمكن المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، ويكون مطالباً بموجب هذا المعيار بتحديد تأثير ذلك على تقريره، أو على قدرته على المضي في الارتباط، على سبيل المثال، إذا كان أحد أعضاء الإدارة غير موجود في وقت الفحص للرد على استفسارات المحاسب القانوني حول أمور مهمة. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٥٧.

القيود على النطاق

أ١٠٨. 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.

أ١٠٩. قد يكون للقيود المفروضة على الفحص من قبل الإدارة انعكاسات أخرى على الفحص، على سبيل المثال على نظر المحاسب القانوني في المجالات التي من المرجح أن تكون القوائم المالية مُحرَّفة فيها بشكل جوهري، وعلى الاستمرار في الارتباط.

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

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

أ١١٠. يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية مهماً لأنه يخبر مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه القوائم المالية. فإذا كانت القوائم المالية مُعدَّة لغرض خاص، فقد يتم إعدادها وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص متاح فقط للطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني. ويُعد وصف إطار التقرير المالي المستخدم ذي الغرض الخاص مهماً لأن القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا تكون مناسبة لأي استخدام آخر بخلاف الاستخدام المقصود المحدد للقوائم المالية ذات الغرض الخاص.

أ١١١. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير

الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية") وصفاً كافياً لذلك الإطار لأن ذلك قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

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

أ١١٢. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

أ١١٣. في حالة القوائم المالية المعدَّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل، قد تحتاج الإدارة إلى تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية بخلاف 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

أ١١٤. 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))

أ١١٥. 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.

أ١١٦. إن المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة لا تعني بالضرورة وجود تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. ومع ذلك، فقد تؤثر هذه المؤشرات على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

شكل الاستنتاج (راجع: الفقرة ٧٤)

وصف المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

أ١١٧. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص استنتاج المحاسب القانوني على أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ... (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ ...) وفقاً لـ [إطار العرض العادل المنطبق]. وفي حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، على سبيل المثال، يتطلب الأمر أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل (أو أن تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمنشأة كما في نهاية الفترة، والأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية لتلك الفترة.

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

أ١١٨. يُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في هذا المعيار، الذي يتطلب من المحاسب القانوني تقويم العرض العادل للقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.

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

أ١١٩. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من الارتباط على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المحاسب القانوني قد قطع شوطاً كبيراً في الفحص، فقد يقرر استكمال الفحص إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء

استنتاج، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في الفقرة الواردة في تقريره التي تصف أساس الامتناع عن إبداء استنتاج.

أ١٢٠. 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

أ١٢١. عندما يَخْلُص المحاسب القانوني إلى أن الانسحاب من الارتباط ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المحاسب القانوني إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٨٦–٩٢)

أ١٢٢. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

عناصر تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦)

أ١٢٣. 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.

أ١٢٤. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويكون تقرير المحاسب القانوني موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إمّا إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية.

أ١٢٥. عندما يعلم المحاسب القانوني أن القوائم المالية التي تم فحصها ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية التي تم فحصها، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

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

أ١٢٦. من المتطلبات الأساسية لإجراء الفحص والتقرير عن الارتباط المتطلب الذي ينص عليه هذا المعيار بوجوب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤولياتها وتفهمها، فيما يتعلق بكل من إعداد القوائم المالية وارتباط الفحص. ويقدم وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المحاسب القانوني سياقاً لقراء تقرير المحاسب القانوني بشأن مسؤوليات الإدارة، من حيث تعلقها بارتباط الفحص المُنفَّذ.

أ١٢٧. 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.

أ١٢٨. 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.

أ١٢٩. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. ونظراً لأن الدفاتر والسجلات والنُظُم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن هذا المعيار لا يستخدم هذه الأوصاف ولا يذكر أية إشارة محددة لها.

مسؤولية المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٣٠. 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))

أ١٣١. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة من جانب المحاسب القانوني لإجراء الفحص تخبر مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بأن الفحص قد تم وفقاً لمعايير مستقرة.

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

أ١٣٢. يوضح وصف طبيعة ارتباط الفحص في تقرير المحاسب القانوني نطاق الارتباط المُنفَّذ وحدوده وذلك لمصلحة قراء التقرير. وتجنباً للشك، يوضح هذا الشرح أن الفحص ليس مراجعة، وبناءً عليه فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية.

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

أ١٣٣. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في استنتاج المحاسب القانوني هو إعلام مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بالسياق الذي تم فيه إبداء ذلك الاستنتاج. وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(أ). ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

> "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين"(**) أو
>
> "... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

أ١٣٤. 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 ٨٦(ط)(٢))

أ١٣٥. لا يُعد إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ موضح في فقرة أساس التعديل مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في استنتاج المحاسب القانوني. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المحاسب القانوني على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ل))

أ١٣٦. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٨٨)

أ١٣٧. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، فمن المهم أن ينبّه المحاسب القانوني مستخدمي تقريره إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وبالتالي فإنها قد لا تكون مناسبةً لأغراض أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام

أ١٣٨. إضافة إلى ما يقتضيه هذا المعيار من تنبيه قارئ تقرير المحاسب القانوني عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار ذي غرض خاص،

---

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

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

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)

أ١٣٩. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء فحص القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء استنتاج بشأن أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية. وقد توفر معايير ارتباطات فحص القوائم المالية في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

أ١٤٠. 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.

أ١٤١. 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)

أ١٤٢. 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.

أ١٤٣. 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.

أ١٤٤. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، أعضاء مجلس الإدارة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، قد يحدد نظام أو لائحة المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن يكتمل عندها الفحص.

أ١٤٥. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يبدي المحاسب القانوني استنتاجه بشأن القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

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

أ١٤٦. يعزز الاتساق في تقرير المحاسب القانوني، عندما تكون عملية الفحص قد تمت وفقاً لهذا المعيار، المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات فحص القوائم المالية التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويمكن أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى هذا المعيار عندما تكون الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية وهذا المعيار متعلقة فقط بتنسيق أو صيغة تقرير المحاسب القانوني، ويكون التقرير مستوفياً، كحد أدنى، متطلبات الفقرة ٨٦ من هذا المعيار. وبناءً عليه، يُعد المحاسب القانوني في مثل هذه الظروف أنه قد

التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المحاسب القانوني محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية. وفي حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع هذا المعيار، فإن اتباع التنسيق والصيغة الواردة في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المحاسب القانوني في التعرف بصورة أسهل على تقرير المحاسب القانوني الذي يكون معداً لعملية فحص للقوائم المالية تمت وفقاً لهذا المعيار. وفيما يتعلق بالحالات التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح تنسيق وصيغة تقرير المحاسب القانوني بمصطلحات تختلف إلى حد كبير عن متطلبات هذا المعيار، فإنه يتم التعامل معها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بقبول ارتباطات الفحص واستمرار العلاقات مع العملاء.

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

أ١٤٧. 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)

أ١٤٨. 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)

أ١٤٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يقضي بأن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٥٤)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

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

***

يُوجَّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):[٢٠]

[*هدف ونطاق الفحص*]

لقد طلبتم[٢١] أن نقوم بفحص القوائم المالية ذات الغرض العام للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية. ويسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط الفحص المطلوب منا.

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

[*مسؤوليات المحاسب القانوني*]

سنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة في المملكة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.(أ)

---

[٢٠] 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.

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

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

(أ) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة".

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

ولا يُعد الفحص مراجعة للقوائم المالية، وبناءً عليه:

(أ) فإن هناك خطر أكبر مقارنةً بالذي سيكون في المراجعة، يتمثل في احتمال عدم كشف الفحص عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية التي يتم فحصها، حتى ولو تم تنفيذ الفحص بشكل سليم وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠).

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

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

سيتم إجراء الفحص على أساس أن [الادارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال][٢٢] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛[٢٣]

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

(ج) تمكيننا مما يلي:

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

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

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

وكجزء من الفحص، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة بشأن الإفادات 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.

---

[٢٢] يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

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

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

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٤٨)

مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض العام

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات غير معدلة

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

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات معدلة

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

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

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

المثال التوضيحي (١)

تتضمن الظروف ما يلي:

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

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية[٢٤]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٢٥] *عن القوائم المالية*

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة،[٢٦] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة في المملكة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.[(أ)]

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة

---

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

[٢٥] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[٢٦] 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.

[(أ)] تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة".

والتأكيد والمعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*) وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل*) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

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

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[٢٧]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٢٨] *عن القوائم المالية*

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

مسؤولية المحاسب القانوني

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

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والمعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

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

[٢٨] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

أساس الاستنتاج المتحفظ

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

الاستنتاج المتحفظ

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

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣)

تتضمن الظروف ما يلي:

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

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٢٩] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]،[٣٠] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

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

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والمعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

[٢٩] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

أساس الاستنتاج المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم نكن قادرين على الوصول إلى المعلومات المالية ذات الصلة للشركة (ص) المتعلقة بالمبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٤)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص القوائم المالية الموحدة ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك.**
- **لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية الموحدة[٣١]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية الموحدة المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

مسؤولية الإدارة[٣٢] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٣٣] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

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

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

---

[٣١] 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.

[٣٢] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والمعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الاستنتاج المعارض

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

الاستنتاج المعارض

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في فقرة "أساس الاستنتاج المعارض"، فإن القوائم المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة (س) ومنشآتها التابعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية نظراً لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول العديد من العناصر في القوائم المالية، ويعتقد المحاسب القانوني أن التأثير جوهري ومنتشر في القوائم المالية. وبشكل أكثر تحديداً، لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على أدلة حول المخزون الفعلي والمبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد تم تكليفنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

مسؤولية الإدارة[٣٤] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٣٥] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

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

أساس الامتناع عن إبداء استنتاج

لم تقم الإدارة بإجراء جرد للمخزون الفعلي المتاح في نهاية العام. ولم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية فيما يتعلق بكميات المخزون التي كانت موجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والظاهرة بـ××× في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ وفي المخزون. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

---

[٣٤] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

الامتناع عن إبداء استنتاج

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٦)

تتضمن الظروف ما يلي:

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

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القوائم المالية على أساس أحكام التقرير المالي في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة (س) والشركة (ص) ("العقد").

مسؤولية الإدارة[٣٦] عن القوائم المالية

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

مسؤولية المحاسب القانوني

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

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والمعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

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

[٣٦] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٧)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.**
- **أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلَم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وقد تم الاتفاق بين المنشأة والدائن على الأساس المحاسبي المطبق في إعداد القائمة المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.**
- **حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب أن يستخدم في استنتاجه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القائمة المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لا يوجد قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (يشار إليها معاً بلفظ "القائمة المالية"). وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القائمة المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

مسؤولية الإدارة[٣٧] عن القائمة المالية

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

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القائمة المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القائمة المالية ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة في المملكة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

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

وتُعد الإجراءات المُنفَّذة في الفحص أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والمعتمدة 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

[٣٧] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

الجوهرية، (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

الأساس المحاسبي

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

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

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)

فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

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

الفهرس

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

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

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

الملحق الثالث: مثال لخطاب إفادات الإدارة

الملحق الرابع: أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

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

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

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

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

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عندما يتولى ارتباطاً لفحص المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراجع" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراجع يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفِّذه المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.

٢. لأغراض هذا المعيار، فإن المعلومات المالية الأولية هي المعلومات المالية المُعدَّة والمعروضة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق[١] وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.

٣. **ينبغي على المراجع الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار.** ويتوصل المراجع خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراجع بفحص المعلومات المالية الأولية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراجع في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها. أما المحاسب القانوني الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية، والذي لا يكون هو مراجع المنشأة، فإنه يُنفذ الفحص وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية". وحيث إن المحاسب القانوني لا يملك عادةً نفس فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، فإنه يحتاج لطرح استفسارات وتنفيذ إجراءات مختلفة لتحقيق هدف الفحص.

٣أ. يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطبَّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراجع المنشأة ارتباطاً لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة[#].

المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية

٤. **ينبغي أن يلتزم المراجع بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة.** وتحكم هذه المتطلبات المسلكية المسؤوليات المهنية للمراجع في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

٥. **ينبغي على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط.** وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل ارتباط مسؤوليات القيادة عن جودة الارتباط، والمتطلبات المسلكية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وتعيين فرق الارتباط، وتنفيذ الارتباط، والمتابعة.

٦. **ينبغي على المراجع التخطيط للفحص وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في حاجة المعلومات المالية الأولية إلى إدخال تعديل جوهري عليها حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.** والمقصود بالموقف السلوكي القائم على نزعة الشك المهني أن يقوم المراجع بعمل تقييم نقدي، بعقلية متسائلة، لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأن يكون منتبهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الإفادات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية

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

---

[١] على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية

[#] تم إدراج الفقرة ٣أ، والحاشية السفلية رقم ٤ في هذا المعيار في ديسمبر ٢٠٠٧ لتوضيح تطبيق المعيار.

٨. يختلف الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*) ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية أساساً لإبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٩. على عكس المراجعة، لا يهدف الفحص للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ويتألف الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وقد يلفت الفحص انتباه المراجع لأمورٍ مهمة تؤثر على المعلومات المالية الأولية، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي تُطلب في المراجعة.

الاتفاق على شروط الارتباط

١٠. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.**

١١. تُسجل عادةً شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. ويغطي هذا الخطاب عادةً الأمور الآتية:

- الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية.
- نطاق الفحص.
- مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية الأولية.
- مسؤولية الإدارة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد المعلومات المالية الأولية، والحفاظ عليه.
- مسؤولية الإدارة عن إتاحة جميع السجلات المالية وما يتعلق بها من معلومات للمراجع.
- موافقة الإدارة على تقديم إفادات مكتوبة للمراجع لتأكيد الإفادات المقدمة شفهياً أثناء الفحص، بالإضافة إلى الإفادات الضمنية في سجلات المنشأة.
- الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك تحديد هوية المخاطب بالتقرير.
- موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ويحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط. ويمكن أيضاً دمج شروط ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية مع شروط ارتباط لمراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها

١٢. **ينبغي أن يكون لدى المراجع فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية، بشكل يكفي للتخطيط للارتباط وتنفيذه، وحتى يكون قادراً على:**

(أ) **تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة والنظر في احتمال حدوثه؛**

(ب) **اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي ستوفر للمراجع أساساً لإعداد تقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

---

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

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

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

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

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

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

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

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

الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى

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

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

٢١. ينفذ المراجع عادةً الإجراءات الآتية:

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

- التغييرات المُهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك الدعاوى القضائية أو المطالبات.
- الالتزام بشروط الديون.
- الأمور التي تثير تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات الفحص.
- المعاملات المُهمة التي تتم في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الأولية أو الأيام القليلة الأولى من الفترة الأولية التالية.
- المعرفة بأي غش أو غش مشتبه فيه يؤثر على المنشأة ويكون من بين المتورطين فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأية حالة فعلية أو محتملة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

- تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الأولية بهدف تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة، والتي قد تعكس تحريفاً جوهرياً في المعلومات المالية الأولية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار، وقد يتم تنفيذ هذه الإجراءات يدوياً أو باستخدام أساليب بمساعدة الحاسب. ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية.
- قراءة المعلومات المالية الأولية، والنظر فيما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية ليست مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٢٢. قد ينفذ المراجع العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الأولية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر المنطبقة قبل نهاية الفترة الأولية. ويسمح أيضاً تنفيذ بعضٍ إجراءات الفحص في وقت مبكر من الفترة الأولية بالتحديد المبكر للأمور المحاسبية المُهمة التي تؤثر على المعلومات المالية الأولية، وبالنظر في مثل هذه الأمور.

٢٣. إن المراجع الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الأولية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص المعلومات المالية الأولية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص المعلومات المالية الأولية، قد تُستخدم أيضاً في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراجع أيضاً أن ينفذ، في وقت الفحص الأولي، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المُهمة أو غير المعتادة التي وقعت خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المُهمة.

٢٤. لا يتطلب فحص المعلومات المالية الأولية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى التساؤل عمّا إذا كانت المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، واعتقد المراجع أن محامي الشركة قد تكون لديه معلومات وثيقة الصلة.

٢٥. ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع المعلومات المالية الأولية إلى:

(أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو جدول التوحيد الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

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

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

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

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

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

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

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

تقويم التحريفات

٣٠. **ينبغي على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة التي لفتت انتباهه تُعد، كل منها على حدة أو في مجملها، جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية.**

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

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

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

إفادات الإدارة

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

(أ) **بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛**

(ب) **بأن المعلومات المالية الأولية مُعدَّة ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛**

(ج) **بأنها تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة التي جمعها المراجع أثناء الفحص تُعد، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل. ويتم تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.**

(د) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش أو حالات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛**

(هـ) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لمخاطر أن تكون المعلومات المالية الأولية مُحرفّة بشكل جوهري نتيجة لغش؛**[٢]

(و) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد المعلومات المالية الأولية؛**

(ز) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الأحداث المُهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.**

٣٥. يحصل المراجع على إفادات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب إفادات الإدارة.

مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة

٣٦. **ينبغي على المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرفقة بالمعلومات المالية الأولية للنظر فيما إذا كانت أي من تلك المعلومات غير متسقة بشكلٍ جوهري مع المعلومات المالية الأولية.** وإذا حدد المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فإنه ينظر فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات المالية الأولية ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في تضمين فقرة إضافية في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الجوهري، أو ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى، مثل الامتناع عن إصدار تقرير الفحص أو الانسحاب من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تعرض الإدارة مقاييس بديلة للأرباح تصور الأداء المالي بشكل أكثر إيجابية من المعلومات المالية الأولية، وتُعطى تلك المقاييس أهمية زائدة، أو لا تكون محددة بشكلٍ واضح، أو لا يتم مطابقتها بوضوح مع المعلومات المالية الأولية بحيث تكون مُربكة وربما مضلِّلة.

٣٧. **إذا لفت انتباه المراجع ما يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تتضمن تحريفاً جوهرياً لإحدى الحقائق، فينبغي عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.** وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، فقد يلفت انتباه المراجع تحريف جوهري واضح لإحدى الحقائق (بعبارة أخرى، معلومات لا تتعلق بالأمورٍ الظاهرة في المعلومات المالية الأولية، ومنصوص عليها أو معروضة بشكلٍ غير صحيح). وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، ينظر المراجع في صحة المعلومات الأخرى، وردود الإدارة على استفساراته، وما إذا كانت هناك اختلافات صحيحة في الحكم أو الرأي، وما إذا كان سيطلب من الإدارة استشارة طرف ثالث مُؤهل لحل التحريف الواضح في الحقائق. وإذا كان من الضروري إجراء تعديل لتصحيح التحريف الجوهري في إحدى الحقائق ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل، فعلى المراجع أن ينظر في اتخاذ الإجراء الإضافي المناسب، مثل إخطار المكلفين بالحوكمة والحصول على مشورة قانونية.

الاتصال

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

---

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

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

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

(أ) **إمّا تعديل التقرير؛ أو**

(ب) **إمكانية الانسحاب من الارتباط؛ و**

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

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

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

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية

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

(أ) **عنوان مناسب.**

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

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

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

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

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

(ز) **عبارة بأن فحص المعلومات المالية الأولية تم القيام به وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وعبارة بأن مثل هذا الفحص يتألف من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص.**

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

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

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

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

(ك) **تاريخ التقرير.**

(ل) **المكان الذي يُمارِس فيه المراجع عمله في الدولة.**

(م) **توقيع المراجع.**

ويحتوي الملحق الرابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص.

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

الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

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

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

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

القيد على النطاق

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

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

---

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

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

القيد المفروض من الإدارة على النطاق

٥٠. لا يقبل المراجع أي ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف الارتباط تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.

٥١. إذا فرضت الإدارة قيداً على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط، فعلى المراجع أن يطلب إزالة ذلك القيد. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يكون المراجع غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج. وفي تلك الحالات، يبلغ المراجع كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص. وبالرغم من ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يقوم بالإبلاغ عن هذا الأمر وفقاً للإرشادات الموضحة في الفقرات ٣٨-٤٠.

٥٢. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراجع تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراجع يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يبلغ أيضاً عن مثل هذا الأمر في التقرير.

القيود الأخرى على النطاق

٥٣. قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما تفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراجع عادةً غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين ٥١ و٥٢. ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراجع بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه جوهري، إلا أنه بحسب حكم المراجع غير منتشر في المعلومات المالية الأولية. وفي تلك الظروف، يعدل المراجع تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضاً عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٥٤. قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المُهمة

٥٥. في ظروفٍ معينة، قد تُضاف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص، دون أن يؤثر ذلك على استنتاج المراجع، لتسليط الضوء على أمرٍ تم تضمينه في إيضاح مرفق بالمعلومات المالية الأولية، يناقش الأمر على نطاق أكثر اتساعاً. ويُفضل تضمين تلك الفقرة بعد فقرة الاستنتاج، وعادةً ما تشير إلى حقيقة أن الاستنتاج غير متحفظ في هذا الصدد.

٥٦. إذا تم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع أن يضيف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص لتسليط الضوء على هذه الحالة.

٥٧. قد يكون المراجع قد عدَّل تقريراً سابقاً لعملية مراجعة أو فحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه لتسليط الضوء على عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان عدم التأكد الجوهري لايزال موجوداً وتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص المتعلق بالمعلومات المالية الأولية الحالية عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على استمرار حالة عدم التأكد الجوهري.

٥٨. إذا لفت انتباه المراجع، نتيجةً للاستفسارات أو إجراءات الفحص الأخرى، عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم الإفصاح بشكل كافٍ عن ذلك في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدّل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه.

٥٩. إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن حالة عدم تأكد جوهري تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع إبداء استنتاج متحفظ أو معارض، حسب مقتضى الحال. وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود حالة عدم تأكد جوهري.

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

اعتبارات أخرى

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

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

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

التوثيق

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

تاريخ السريان

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

المعيار من منظور القطاع العام

١. *تتطلب الفقرة ١٠ أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. وتوضح الفقرة ١١ أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. وتلزم الأنظمة أو اللوائح التي تحكم ارتباطات الفحص في القطاع العام عادةً بتعيين المراجع. وبالتالي، فإن خطابات الارتباط قد لا تكون ممارسة شائعة في القطاع العام. وبالرغم من ذلك، فإن خطاب الارتباط الذي يوضح الأمور المُشار إليها في الفقرة ١١ قد يكون مفيداً لكلٍ من المراجع في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراجعو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط ارتباط الفحص عن طريق تحرير خطاب ارتباط.*

٢. *في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراجع فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص المعلومات المالية الأولية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراجع في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكِّنه من عدم القبول (انظر الفقرة ٥٠) أو من الانسحاب من ارتباط الفحص (انظر الفقرتين ٣٦ و٤٠(ب)). وأيضاً، قد لا يكون المراجع في القطاع العام في وضع يمكِّنه من الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين ٤٠(ج)) و٦٢).*

٣. *تناقش الفقرة ٤١ مسؤولية المراجع عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح. وقد يخضع المراجع في القطاع العام لمتطلبات نظامية أو متطلبات تنظيمية أخرى للتقرير عن أمر للسلطات التنظيمية أو السلطات العامة الأخرى.*

الملحق الأول

مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

يُستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به، إلى جانب الاعتبارات المبيّنة في الفقرة ١٠ من هذا المعيار، وسيكون من اللازم تكييفه وفقاً لمتطلبات وظروف كل ارتباط.

إلى مجلس الإدارة (أو ممثل الإدارة العليا المعني)

نقدم هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا لفحص قائمة المركز المالي الأولية للمنشأة كما في ٣٠ يونيو ٢٠×١ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة للإقليم أو الدولة المُنشئة للتقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ويتألف مثل هذا الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص، ولكنه لا يتطلب عادةً تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها. ويُعد نطاق فحص المعلومات المالية الأولية أقل بكثير من نطاق المراجعة التي تُنفَّذ وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يتمثل الهدف منها في إبداء رأي يتعلق بالقوائم المالية، وبالتالي، فإننا لن نُبدي أي رأي من ذلك القبيل.

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

[يتم إدراج نص نموذج التقرير]

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

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

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

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

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

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

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن المنشأة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

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

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

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

الملحق الثالث

مثال لخطاب إفادات الإدارة

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

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع) (التاريخ)

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

نقدم خطاب الإفادات الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

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

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

نقدم خطاب الإفادات الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية)(*) المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

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

ونؤكد، على حد علمنا واعتقادنا، على الإفادات الآتية:

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

---

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

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

وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية المذكورة آنفاً.

_____

(المسؤول التنفيذي الأول)

_____

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

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

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

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٥] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٦] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

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

المراجع

التاريخ

العنوان

[٥] انظر الحاشية رقم ١.

[٦] انظر الحاشية رقم ٢.

الملحق الخامس

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

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[٧] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٨] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ _____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ____ ريال، و_____ ريال، و_____ ريال، و____ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*[أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،"]* المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[٧] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٨] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٩] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٠] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ ـــــ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ـــــ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ـــــ ريال، و ـــــ ريال، و ـــــ ريال، و ـــــ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

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

المراجع

التاريخ

العنوان

[٩] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٠] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السادس

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

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

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

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[١١] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٢] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[١٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

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

الاستنتاج المتحفظ

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

المراجع

التاريخ

العنوان

[١٣] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٤] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السابع

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

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١٥] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٦] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

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

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[١٥] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٦] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

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

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[١٧] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٨] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

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

الاستنتاج المعارض

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

المراجع

التاريخ

العنوان

[١٧] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٨] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

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

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١–٤
النطاق	٥–٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠–١١
التعريفات	١٢–١٣
المتطلبات	
القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد	١٤–١٩
المتطلبات المسلكية	٢٠
القبول والاستمرار	٢١–٣٠
إدارة الجودة	٣١–٣٦
نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد	٣٧–٣٩
التخطيط للارتباط وتنفيذه	٤٠–٤٧
الحصول على الأدلة	٤٨–٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات الأخرى	٦٢
وصف الضوابط المنطبقة	٦٣
تكوين الاستنتاج التأكيدي	٦٤–٦٦
إعداد تقرير التأكيد	٦٧–٧١
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة	٧٢–٧٧
مسؤوليات الاتصال الأخرى	٧٨
التوثيق	٧٩–٨٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مقدمة	أ١
الأهداف	أ٢
التعريفات	أ٣–أ٢٠

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد أ٢١–أ٢٩
المتطلبات المسلكية أ٣٠–أ٣٤
القبول والاستمرار أ٣٥–أ٥٩
إدارة الجودة أ٦٠–أ٧٥
نزعة الشك المهني والحكم المهني أ٧٦–أ٨٥
التخطيط للارتباط وتنفيذه أ٨٦–أ١٠٨
الحصول على الأدلة أ١٠٩–أ١٤٠
الأحداث اللاحقة أ١٤١–أ١٤٢
المعلومات الأخرى أ١٤٣
وصف الضوابط المنطبقة أ١٤٤–أ١٤٦
تكوين الاستنتاج التأكيدي أ١٤٧–أ١٥٨
إعداد تقرير التأكيد أ١٥٩–أ١٨٨
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة أ١٨٩–أ١٩٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى أ١٩٣–أ١٩٩
التوثيق أ٢٠٠–أ٢٠٧
الملحق: الأدوار والمسؤوليات

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

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية. وتتناول المعايير الدولية للمراجعة والمعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية، وتتناول المعايير الدولية لارتباطات الفحص عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية.(*) (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٢. تشمل ارتباطات التأكيد كلاً من ارتباطات التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛ والارتباطات المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

٣. ينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن:

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط (للارتباطات التي عُيِّن فيها أحد الفاحصين) يخضعون للنصوص الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق؛(**) (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لإدارة الجودة (١)،[١] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص بإدارة الجودة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة (١). (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٦)

٤. مما هو متعارف عليه أن إدارة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وإذا اختار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد، فمن المهم إدراك أن هذا المعيار يشتمل على متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة السابقة.(***)

النطاق

٥. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في *الإطار الدولي لارتباطات التأكيد* (إطار التأكيد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار الماثل. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٦. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها وليست ارتباطات تأكيد، حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٢(أ) (وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:

(أ) الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع؛[٢]

(ب) إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي؛

---

* يقصد بمعايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص أينما وردت معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وهي المعايير الدولية للمراجعة والفحص كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير. ولم يتم اعتماد معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للتطبيق في المملكة بموجب قرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ (١٤٤٦/٠٤/٢٥هـ، الموافق ٢٠٢٤/١٠/٢٨م).

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

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

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

[٢] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) *"الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"* ، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"*

(ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة أ١)

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

٨. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٢(أ)، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في معايير ارتباطات التأكيد:

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

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

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال مجرد أمر عارض في سياق الارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون أي تقرير مكتوب يتم إصداره مُقيَّداً صراحةً باستخدام المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

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

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

تاريخ السريان

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

الأهداف

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

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

(ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إمّا استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، وبصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة أ٢)

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

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

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المُبيَّنة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة أ٢٧)

(أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين: (راجع: الفقرة أ٣)

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

أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض

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

ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر: (راجع: الفقرة أ٨)

أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين أ١٧٩، أ١٨١)

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

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

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه. (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة أ١٠)

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

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

* 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 أ١١–أ١٤)

(ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ح) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

(ط) الأدلة: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد، فإن: (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.

(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.

(ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ك) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(م) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨، أ٣٧)

(ن) القائم بالقياس أو التقويم: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٩)

(س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

(ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.

(ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.

(ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

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

(ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ث) خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.

(خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٩)

(ذ) الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.

١٣. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٣٧)

المتطلبات

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

١٤. يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير ارتباطات التأكيد، يكون ذا صلة بالارتباط.

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١، أ٢٢، أ١٧١)

نص معيار ارتباط التأكيد

١٦. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

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

١٨. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير ارتباطات التأكيد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني إلى الخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالارتباط.

الفشل في تحقيق الهدف

١٩. في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٧٩ من هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية

٢٠. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.[*] (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤، أ٦٠)

القبول والاستمرار

٢١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يكون مطمئناً إلى أن المكتب قد اتبع سياساته أو إجراءاته الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن.

٢٢. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

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

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط (انظر أيضاً الفقرة ٣٢)؛

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

(١) التأكد من تحقق الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرات ٢٤-٢٦)؛

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

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٤. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، يجب على المحاسب القانوني -على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط ومناقشة الطرف المعني- تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٣٩)

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

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٤)

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٥٠)

أ. الملاءمة.

ب. الاكتمال.

ج. إمكانية الاعتماد عليها.

د. الحيادية.

هـ. القابلية للفهم.

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين أ٥١، أ٥٢)

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

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٥)

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر تضمينه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. (راجع: الفقرة أ٥٦)

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

فرض قيد على النطاق قبل قبول الارتباط

٢٦. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط تأكيد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة أ١٥٦(ج))

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٧. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط. ويجب أن تكون شروط الارتباط المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين أ٥٧، أ٥٨)

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

قبول التغيير في شروط الارتباط

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني تجاهل الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة أ٥٩)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

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

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

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

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

إدارة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) أن يكون عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛ (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٦)

(ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة أ٦٠)

(ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي. (راجع: الفقرتين أ٦٧، أ٦٨)

موارد الارتباط

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة أ٦٩)

(أ) أن يتحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط.

(ب) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لما يلي: (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

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

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

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

(١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(٢) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق الارتباط، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكيد التي قام بها ذلك المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين أ٧٢، أ٧٣)

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

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٣٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط والمشاركة فيه بصورة كافية ومناسبة طوال مدته. ويشمل هذا المسؤولية عن:

(أ) الاقتناع بأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تم اتباعها؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم بشكل مناسب) وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله؛ (راجع: الفقرة أ٧٤)

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

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

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

٣٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مراعاة المعلومات التي تنتج من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي يبلغه بها المكتب، وعند الاقتضاء، المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، والنظر فيما إذا كانت تلك المعلومات قد تؤثر على ارتباط التأكيد.

فحص جودة الارتباط

٣٦. فيما يخص تلك الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء الارتباط مع فاحص جودة الارتباط، وعدم تأريخ تقرير التأكيد إلى حين الانتهاء من ذلك الفحص.[٣] (راجع: الفقرة أ٧٥)

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد

٣٧. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٨٠)

٣٨. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٥)

٣٩. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية تكرارية ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

٤٠. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعّالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ٨٦–أ٨٩)

٤١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة ٢٤(ب)(٢).

٤٢. في حال اكتشاف عدم تحقق شرط أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني مناقشة هذا الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية، ويجب عليه تحديد:

(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 حال 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. وإذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩١)

الأهمية النسبية

٤٤. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات أ٩٢–أ١٠٠)

---

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

(أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

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

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين أ١٠١، أ١٠٢)

(ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم للأنشطة والنتائج الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمعلومات الموضوع؛

(ج) ما إذا كان الطرف المسؤول قد استعان بأي خبراء في إعداد معلومات الموضوع.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٦د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٦د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٥، أ١٠٨)	٤٦م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيَّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٤، أ١٠٨)
٤٧د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦د، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٧)	٤٧م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦م، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقويم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالارتباط وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٦)

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٨د. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦د)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١٣)	٤٨م. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦م)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١١)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
(أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٨د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.	(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛ (ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وبالإضافة إلى أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضوع تكون مناسبة في ظل ظروف الارتباط، يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على معلومات الموضوع عندما: (١) يشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو (٢) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة.
تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات أ١١٣–أ١١٨) (أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري؛ أو (ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري.	إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول ٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١١٣)

٥٠. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في حسبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب

عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى.

٥١. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)

العمل الذي نفذه خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات أ١٢١–أ١٢٥)

(أ) تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يحظى بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٢٩)

(ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٠، أ١٣١)

(ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٢، أ١٣٣)

(د) تقويم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين أ١٣٤، أ١٣٥)

العمل المنفذ من قِبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قِبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة أ١٣٦)

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

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

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛

(ج) أن يقوِّم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

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

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها 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 قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٥، أ١٣٧–أ١٣٩)

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

٥٧. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة

بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.

٥٨. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمور جوهرية لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:

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

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

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

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

٦٠. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإفادات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٤٠)

(أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛

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

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

الأحداث اللاحقة

٦١. عندما يكون لذلك صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد، ويجب أن يستجيب بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ١٤١، أ١٤٢)

المعلومات الأخرى

٦٢. عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهري، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٤٣)

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

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

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

وصف الضوابط المنطبقة

٦٣. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٦)

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٦٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة. ويجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان جميع الأدلة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على

الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة ٦٥. (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

٦٥. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان استنتاج المحاسب القانوني المشار إليه في الفقرة ٦٤ فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقويم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. (راجع: الفقرات أ١١٩، أ١٢٠، أ١٥٤، أ١٥٥)

٦٦. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٥٦–أ١٥٨)

إعداد تقرير التأكيد

٦٧. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبّر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات أ٢، أ١٥٩–أ١٦١)

٦٨. يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصولاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٥٩–أ١٦١)

محتوى تقرير التأكيد

٦٩. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل. (راجع: الفقرة أ١٦٢)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي توصل إليه المحاسب القانوني، ومعلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، للموضوع محل الارتباط. وعندما تتم صياغة استنتاج المحاسب القانوني فيما يتعلق ببيان أعده الطرف المعني، فيجب أن يُرفق ذلك البيان بتقرير التأكيد، أو يُعاد ذكره في تقرير التأكيد، أو يُشار في التقرير إلى مصدر له متاح للمستخدمين المستهدفين. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٥)

(هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٦)

(و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض بعينه، عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٦٧، أ١٦٨)

(ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٦٩)

(ح) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين أ١٧٠، أ١٧١)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).[*] (راجع: الفقرة أ١٧٢)

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(*) (**) (راجع: الفقرة أ١٧٣)

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

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

(٢) وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ٦، أ١٧٤–أ١٧٨)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٢، أ١٧٩–أ١٨١)

(١) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلِع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٠)

(٢) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة أ١٧٩)

(٣) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١٨١)

(٤) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية (٢) أو (٣) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة أ١٨٢)

أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

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

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

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة أ١٨٣)

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٤)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرَّخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي:

(١) حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن معلومات الموضوع؛

العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب. (راجع: الفقرة أ١٨٥)

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

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

٧٠. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٨٦–أ١٨٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

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

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

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

(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمه أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

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

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

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدَّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في معلومات الموضوع.

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

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

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة أ١٩١)

٧٥. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين أ١٨٩، أ١٩٠)

٧٦. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضمِّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري.

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

(أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١٩٢)

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٧٨. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ١٩٩)

التوثيق

٧٩. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٠٠–أ٢٠٤)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

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

٨١. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ٢٠٥، أ٢٠٦)

٨٢. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٢٠٧)

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

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات أو الإضافات وفحصها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة (راجع: الفقرة ٦)

أ١. في ارتباط الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام

العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

الأهداف

ارتباطات تحتوي على معلومات موضوع تضم عدداً من الجوانب (راجع: الفقرات ١٠، ٦٥، ٦٩(ل))

أ٢. عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يُعد مناسباً إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

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

أ٣. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود ما يلي:

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

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

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

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

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

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

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

أ٤. مستوى التأكيد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه لا يكون عادةً قابلاً للقياس الكمي، وتحديد ما إذا كان مجدياً هو مسألة متروكة لتحديد المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف الارتباط. وفي ارتباط التأكيد المحدود، ينفذ المحاسب القانوني إجراءات تُعد محدودة مقارنة بتلك الضرورية لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول ولكنها، مع ذلك، تهدف للوصول إلى مستوى تأكيد يُعد مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٥. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. ويخضع ما يُعد مجدياً في ارتباط معين إلى الحكم المهني ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط.

أ٦. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، يحتوي تقرير المحاسب القانوني على ملخص وافٍ بالإجراءات المنفذة، مراعاةً لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (انظر الفقرات ٦٩(ك) وأ١٧٤-أ١٧٨).

أ٧. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدياً في ارتباط معين، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة.
- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكيد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، فقد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الموضوع المعينة، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكيد مجدياً لهم. وعلى 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 مجدٍ في ظل الظروف القائمة.
- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيُكوِّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

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

أ٨. من أمثلة الارتباطات التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

(أ) الاستدامة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكيد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقويم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.

(ب) الالتزام بنظام أو لائحة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكيد بشأن بيان أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

(ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع - يستلزم تنفيذ ارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكيد بشأن قياس أو تقويم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

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

أ٩. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛
- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛

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

الضوابط (راجع: الفقرة ١٢(ج)، الملحق)

أ١٠. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتُعد مناسبة الضوابط حساسةً للسياق، وبعبارة أخرى، تُحدَّد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة ١٢(و))

أ١١. لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو الدعاية السلبية أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

أ١٢. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) المخاطر التي لا يؤثر فيها المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهي تتألف بدورها مما يلي:

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

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو خطر أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

أ١٣. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.

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

أ١٤. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما كان ذلك مفيداً بالمقارنة مع التكلفة، ولذلك فإن "التأكيد المعقول" هو تأكيد دون التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

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

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

أ١٥. قد يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل الظروف المختلفة، هو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في الطرف المسؤول، أو سلطة لوضع الأنظمة، أو المستخدمين المستهدفين، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو طرف ثالث مختلف.

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

أ١٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ١٧. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات أ١١٦-أ١١٨).

أ١٨. في بعض الحالات، يفرض المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) متطلباً على الأطراف المعنية أو يطالبوهم بالترتيب لتنفيذ ارتباط تأكيد لأجل غرض بعينه. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض بعينه، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب تضمين عبارة تنبّه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، فإن المحاسب القانوني قد يرى أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين أ١٦٧ وأ١٦٨).

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

أ١٩. في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقويم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة ..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة ...".

الأطراف المعنية (راجع: الفقرة ١٣، الملحق)

أ٢٠. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة أ٣٧). وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير ارتباطات التأكيد أن تحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم

المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

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

أ٢١. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد[٤] (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لأحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد ذا صلة بالارتباط عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

أ٢٢. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لأجل عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق تلك المعايير على ارتباطات التأكيد الأخرى. ومع ذلك، فقد توفر تلك المعايير إرشادات فيما يتعلق بآلية الارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يتولون تنفيذ ارتباطات تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

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

أ٢٣. تحتوي المعايير الدولية لارتباطات التأكيد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

أ٢٤. توفر الأهداف الواردة في أي من معايير ارتباطات التأكيد السياق الذي حُدِّدت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

(أ) فهم ما سيتم إنجازه؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الأهداف.

ومن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لقيام المحاسب القانوني بتحقيق الأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات التأكيد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير ارتباطات التأكيد، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وتحقيق الأهداف الموضحة فيها. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير ارتباطات التأكيد لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

أ٢٥. يتم التعبير عن متطلبات المعايير الدولية لارتباطات التأكيد باستخدام الكلمة "يجب".

أ٢٦. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

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

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

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بسلامة تطبيق المتطلبات. 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

[٤] يحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

المحاسب القانوني عن تطبيق المتطلبات الواردة في معايير ارتباطات التأكيد والالتزام بها.

أ٢٧. تنص معايير ارتباطات التأكيد على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد من هذه التعريفات أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو غيرها.

أ٢٨. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. رغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود.

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

أ٣٠. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

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

أ٣١. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند مواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك:

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع تلك التهديدات ضمن فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(١) المصلحة الشخصية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالاة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) الترهيب؛

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

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

أ٣٢. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات ومواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة، من بينها:

- تضارب المصالح؛
- التعاقدات المهنية؛
- الرأي الثاني؛
- الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى؛

- الإكراميات، بما فيها الهدايا والضيافة؛
- تعهد أصول العملاء؛
- الاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.

أ٣٣. يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أيضاً على *معايير الاستقلال الدولية*. ويعرِّف الميثاق الدولي الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتشمل الأمور التي تتناولها *معايير الاستقلال الدولية* في الميثاق الدولي، على سبيل المثال:

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

أ٣٤. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٣٠-أ٣٣ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض تحقق بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

(أ) أن أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية المشمولة في نطاق ارتباطات التأكيد يُفترض أنها مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) أن حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالباً ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) أن استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، تتطلب الأنظمة عادةً تضمينه في تقرير مكتوب؛

(د) أنه يوجد عادةً غرض منطقي لأن الارتباط يكون منصوصاً عليه في الأنظمة.

أ٣٦. إذا لم تكن الضوابط المناسبة متوفرة للموضوع محل الارتباط بكامله لكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد جانب أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط، فعندئذ يمكن تنفيذ ارتباط التأكيد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله.

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

أ٣٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وفي العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. انظر الملحق للاطلاع على مناقشة لكيفية تعلق هذه الأدوار بارتباط تأكيد.

أ٣٨. يمكن الحصول على الأدلة التي تثبت وجود العلاقة المناسبة بالمسؤولية عن الموضوع محل الارتباط من خلال إقرار مقدم من الطرف المسؤول. ويضع أيضاً مثل ذلك الإقرار أساساً للتوصل إلى فهم مشترك لمسؤوليات الطرف المسؤول والمحاسب القانوني. ويُعدّ الإقرار المكتوب أفضل شكل مناسب لتوثيق فهم الطرف المسؤول. وفي حالة عدم وجود إقرار مكتوب بالمسؤولية، قد يظل من المناسب للمحاسب القانوني قبول الارتباط إذا كانت هناك مصادر أخرى، مثل نظام أو عقد، تشير إلى المسؤولية. وفي حالات أخرى، قد يكون من المناسب رفض الارتباط بناءً على الظروف، أو الإفصاح عن الظروف في تقرير التأكيد.

أ٣٩. القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن توفير أساس معقول لمعلومات الموضوع. وما يمثل أساساً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقويم بأساس معقول لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وحقيقة أن المحاسب القانوني سيقدم تقريراً عن معلومات الموضوع ليست بديلاً للآليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقويم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

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

أ٤٠. يتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المنطبقة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

أ٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن الموضوع محل الارتباط مناسباً لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول، فإنه لن يكون مناسباً أيضاً لتنفيذ ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

أ٤٢. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

أ٤٣. يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٤).

أ٤٤. في بعض الحالات، قد يتعلق ارتباط التأكيد بجزء واحد فقط من موضوع أكثر اتساعاً. فعلى سبيل المثال، قد يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تقرير عن جانب واحد من مساهمة منشأة في التنمية المستدامة، مثل عدد البرامج التي تديرها المنشأة والتي لها نتائج بيئية إيجابية. وعند تحديد ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية أن الموضوع محل الارتباط مناسب في مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المتعلقة بالجانب المطلوب من المحاسب القانوني أن يقدم تقريراً عنه من المرجح أن تلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وإتاحتها

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

أ٤٥. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: تؤدي الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز كما هو مناسب في ظروف الارتباط.

(هـ) القابلية للفهم: تؤدي الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

أ٤٦. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

أ٤٧. يعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ ارتباط معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لارتباط معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

أ٤٨. يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوصاً عليها في نظام أو لائحة.
- صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة.
- موضوعة من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعة لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

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

أ٤٩. في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض الارتباط. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يُفترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل ارتباط، يمكن أن يتفق مستخدمون محددون على ضوابط أخرى لأغراض بعينها خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقويم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محددون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلبي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكيد:

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

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

أ٥٠. إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعة بشكل خاص تُعد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكيد.

إتاحة الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٣))

أ٥١. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٥).

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

أ٥٢. قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض بعينه. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين (انظر الفقرتين أ١٦٧ وأ١٦٨).

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

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

أ٥٣. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية؛

(ب) ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٤. قد يساعد المحاسب القانوني عند تحديده لما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة، السعي للحصول على موافقة الطرف أو الأطراف المعنية بأنهم يقرون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الأطراف المعنية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد معلومات الموضوع مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الأطراف المعنية لغرض الارتباط؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل منشأة الأطراف المعنية الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

أ٥٥. قد تؤثر طبيعة العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها كأدلة لإنجاز الارتباط. ولذلك، قد تكون طبيعة تلك العلاقات أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد قبول الارتباط أو رفضه. وتحتوي الفقرة أ١٤٠ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٦))

أ٥٦. عند تحديد ما إذا كان الارتباط له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكيد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من ارتباط التأكيد، وسبب استبعادها.
- خصائص العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، عندما لا يكون القائم بالقياس أو التقويم هو الطرف المسؤول، ما إذا كان الطرف المسؤول يوافق على أوجه استخدام معلومات الموضوع، وما إذا كانت ستتاح له الفرصة للاطلاع على معلومات الموضوع قبل إتاحتها للمستخدمين المستهدفين أو لتوزيع التعليقات مع معلومات الموضوع.
- القائم باختيار الضوابط التي سيتم تطبيقها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، ودرجة الحكم ونطاق التحيز في تطبيقها. ومن المرجح أن يكون للارتباط غرض منطقي إذا اختار المستخدمون المستهدفون الضوابط، أو تم إشراكهم في اختيارها.
- أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٧. من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشروط الارتباط المتفق عليها قبل بدء الارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على العمل بهذا النظام أو هذه اللائحة وأن الأطراف المعنية تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب هذا النظام أو هذه اللائحة.

أ٥٨. قد يفرض نظام أو لائحة، ولاسيّما في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كانت الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق الارتباط.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٥٩. قد يكون حدوث تغير في الظروف مما يؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إجراء تغيير في الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيدي إلى ارتباط غير تأكيدي، أو من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

إدارة الجودة

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

أ٦٠. لقد كُتب هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير يتم اتخاذها لضمان جودة ارتباطات التأكيد التي يقوم بتنفيذها المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة، كتلك التي تتخذها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لبرنامج التزام الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيانات التزامات العضوية. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة للحصول على العضوية، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- نظام لإدارة الجودة يتم تطبيقه عبر المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على جميع المكاتب فيما يتعلق بارتباطات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- ميثاق شامل لسلوك وآداب المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائم على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

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

أ٦١. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد.[٥] وينص المعيار على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٦] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٧] ويتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:[٨]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

وقد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٦٢. تُعد المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

---

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

أ٦٣. تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط، على حقيقة أن الجودة هي عامل أساسي في تنفيذ ارتباط التأكيد، وعلى الأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة.

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

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

أ٦٤. يشتمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على وضع آلية للمتابعة والتصحيح تهدف إلى ما يلي:

(أ) تزويد المكتب بمعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

(ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يقوم المكتب بتصحيح القصور في الوقت المناسب.

أ٦٥. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

(أ) كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

(ب) الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال ذات الصلة والإبلاغ بها.

(ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

(د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[٩] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط التأكيد، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ٦٦. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه (راجع: الفقرة ٣١(ج))

أ٦٧. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات تأكيد بخصوص مجموعة واسعة من الموضوعات محل الارتباط ومعلومات الموضوع. وقد تتطلب بعض الموضوعات والمعلومات مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده.

أ٦٨. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات وإرشادات بشأن تهديد المصلحة الشخصية الذي يمس الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الذي ينشأ إذا كان فريق الارتباط لا يمتلك، أو لا يستطيع تحصيل، الكفاءات اللازمة لتنفيذ الخدمات المهنية.[١٠] ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا

---

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

[١٠] الميثاق الدولي، الفقرة ٣/٣٢٠ ت٣

المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، يمكن للمحاسب القانوني قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

موارد الارتباط

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٦٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وتتناول أهداف الجودة مدى مناسبة الأحكام التي يتخذها المكتب بشأن قبول العلاقات والارتباطات، أو الاستمرار فيها، بناءً على قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.[١١]

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

أ٧٠. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة ٤٦م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو ٤٦د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

أ٧١. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

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

أ٧٢. يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدى محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

أ٧٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل ارتباط في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يُعَدّون جزءاً من فريق الارتباط. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

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

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

أ٧٤. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتعين على المكتب تحديد هدف للجودة يتناول طبيعة وتوقيت ومدى توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص أعمالها. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً التخطيط لهذا التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذه، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.[١٢]

---

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ٣٠(أ)(٢) و٧٢

[١٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(ب)

فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦)

أ٧٥. من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص جودة الارتباط:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي انطوت على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم تنفيذه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٧٦. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

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

أ٧٧. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استخلاص الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقويم نتائجها.

أ٧٨. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة المتعارضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

أ٧٩. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني التسليم بصحة السجلات والمستندات ما لم يكن لديه سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة ٥٠ أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

أ٨٠. لا يُتوقع أن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٨١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. ويُعزى ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال الارتباط دون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص،

يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

- الاستنتاجات التي من المناسب استخلاصها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

أ٨٢. السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني هي أنه يمارسه محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في اكتساب الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة.

أ٨٣. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة، بما في ذلك مدى تأثر بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

أ٨٤. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

أ٨٥. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة ٧٩ أن يقوم المحاسب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٨٦. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضع استراتيجية عامة لنطاق الارتباط ومحاور تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف ظروف الارتباط، على سبيل المثال، تعقيد الموضوع محل الارتباط والضوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط الارتباط وخصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول الارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية الارتباط.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.
- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر الارتباط.
- مدى صلة خطر الغش بالارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الارتباط.

أ٨٧. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعِف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

أ٨٨. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة وتكرارية طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصول عليها، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

أ٨٩. في الارتباطات الأصغر أو الأقل تعقيداً، يمكن تنفيذ الارتباط بالكامل بواسطة فريق ارتباط صغير جداً، ربما يضم فقط الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعقُّد الارتباط، بما في ذلك الموضوع محل الارتباط والضوابط، وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، في حالة الارتباط المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في الارتباط المنجز للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

أ٩٠. إذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط في ظل الظروف المبينة في الفقرة ٤٣:

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

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

أ٩١. على سبيل المثال، إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن تطبيق الضوابط المنطبقة يؤدي إلى معلومات موضوع متحيزة، وأن التحيز في معلومات الموضوع يُعد جوهرياً ومنتشراً، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٩٢. تُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ٩٣. قد تناقش الضوابط المنطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للارتباط. وعلى الرغم من أن الضوابط المنطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات أ٩٢-أ١٠٠. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٩٤. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

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

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

النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

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

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

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فإنه لا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين ممن قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٩٥. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ٩٦. يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.
- التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
- الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
- خصائص العرض المقرّة لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
- طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة.
- ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.
- تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
- ما إذا كان يوجد تحريف يُعد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسلة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو علاقتهم مع أطراف أخرى.
- عندما يكون هناك حد أو قيمة مرجعية تم تحديدها، ما إذا كانت نتيجة الإجراء تنحرف عن تلك القيمة.
- عندما يكون الموضوع محل الارتباط برنامجاً حكومياً أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج الحكومي أو منشأة القطاع العام يعد مهماً فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
- خطورة تبعات عدم الالتزام عندما تكون معلومات الموضوع ذات علاقة باستنتاج بشأن الالتزام بنظام أو لائحة.

أ٩٧. تتعلق العوامل الكمّية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:

- معبَّراً عنها رقمياً؛ أو
- ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابة معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة).

أ٩٨. عند انطباق العوامل الكمية، فإن التخطيط للارتباط لاكتشاف التحريفات الجوهرية بصورتها الفردية فقط يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية التي لم يتم تصحيحها ولم يتم اكتشافها قد يتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري.

ولذلك، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

أ٩٩. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل الارتباط، وليس جميع الجوانب، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط.

أ١٠٠. إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنياً. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون من بين الضوابط المنطبقة لارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجودة الخدمات المقدمة، وعدد المرضى الذين عولجوا خلال المناوبة، ومقارنة تكلفة الخدمات بالمستشفيات الأخرى المماثلة. وإذا كانت ثلاثة من هذه الضوابط المنطبقة مقنعة، ولكن ضابطاً واحداً منها ليس مقنعاً بهامش ضئيل، فحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان قسم الطوارئ في المستشفى يحقق قيمة مقابل المال المدفوع بوجه عام.
- في ارتباط التزام، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة، إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

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

أ١٠١. مما قد يُعين فريقَ الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراءُ مناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع محل الارتباط، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

أ١٠٢. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

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

(ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛[١٣]

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

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الطرف المسؤول أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات أ١٩٤-أ١٩٨ بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

أ١٠٣. إن التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى يزود المحاسب القانوني بإطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال الارتباط، على سبيل المثال عند:

- النظر في خصائص الموضوع محل الارتباط؛
- تقييم مدى مناسبة الضوابط؛
- مراعاة العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط، بما في ذلك عندما تكون

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣١/٣٦٠–٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛

- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقويم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقويم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإفادات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ١٠٤. يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤول. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى في ارتباط التأكيد المحدود أقل عمقاً منه في ارتباط التأكيد المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

أ١٠٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد الارتباطات هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات على الموضوع محل الارتباط بالكامل عندما تتألف معلومات الموضوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكيد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكيد مجدٍ.

أ١٠٦. في حالة ارتباط التأكيد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في التعرف على أنواع التحريفات والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات الجوهرية في معلومات الموضوع. ويُطلب من المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من الطرف المسؤول. ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد أدوات الرقابة الملائمة في ظل ظروف الارتباط.

أ١٠٧. في حالة ارتباط التأكيد المحدود، يساعد النظر في الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وعند النظر في الآلية المستخدمة، يستخدم المحاسب القانوني حكمه المهني لتحديد الجوانب ذات صلة بالارتباط في تلك الآلية، وقد يستفسر من الطرف المعني عن تلك الجوانب.

أ١٠٨. في كل من ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

الحصول على الأدلة

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

أ١٠٩. يختار المحاسب القانوني مجموعة من الإجراءات للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال. ويمكن استخدام الإجراءات المذكورة أدناه، على سبيل المثال، للتخطيط للارتباط أو تنفيذه، ويتوقف هذا على السياق الذي يطبقها فيه المحاسب القانوني:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛

- الاستفسار.

أ١١٠. من بين العوامل التي قد تؤثر على اختيار المحاسب القانوني للإجراءات طبيعة الموضوع محل الارتباط، ومستوى التأكيد الذي سيتم الوصول إليه، والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، بما في ذلك قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة.

أ١١١. في بعض الحالات، قد يتضمن أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مستوى التأكيد المتوقع الوصول إليه في نوع معين من أنواع الارتباطات. وحتى في مثل هذه الحالات، يُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

أ١١٢. في بعض الارتباطات، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

أ١١٣. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقويم بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

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

أ١١٤. قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات جوهرية، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، فإن التحريفات التي تم تحديدها من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف جوهري من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات جوهرية، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا كان خطر وجود تحريف جوهري يقع، رغم ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

أ١١٥. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون محرَّفة بشكل جوهري:

- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف جوهري محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

أ١١٦. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الزائدة، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

أ١١٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة التي تتطلبها الفقرة ٤٩د،

سواءً لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق وتنطبق عندئذ الفقرة ٦٦.

أ١١٨. يسترشد المحاسب القانوني بما يلي، على سبيل المثال، عند ممارسة الحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة، سواءً لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المحدَّث طوال مدة الارتباط للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

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

أ١١٩. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط (انظر الفقرة ٥١) بغرض تقويم ما إذا كانت تلك التحريفات تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

أ١٢٠. قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على معلومات الموضوع. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر يُعد تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني في الارتباط

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٢١. غالباً ما تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني عندما يتم تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة أ٧٠):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٢ وأ١٢٣)؛

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

(ج) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

أ١٢٢. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكيد على مجموعة واسعة من الموضوعات التي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرون في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق الارتباط، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في ارتباط التأكيد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعّال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في ارتباط التأكيد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

أ١٢٣. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٧١، فعندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما يتم دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

أ١٢٤. قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك سياسات أو إجراءات المكتب، وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، وهذا المكتب قد يشترك مع مكتب المحاسب القانوني في سياسات أو إجراءات إدارة الجودة. ولا يُعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط.

أ١٢٥. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (انظر الفقرة أ٦٥). ويختلف مدى هذا الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقويم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٥٢(أ))

أ١٢٦. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

أ١٢٧. في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكيد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهمٍ كافٍ لمعيار ارتباطات التأكيد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال

الموكلة إليه بهدف الارتباط.

أ١٢٨. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية هي 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 لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.

أ١٢٩. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، قد 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 أي متطلبات مهنية تنطبق على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
  - المصالح المالية.
  - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

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

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

أ١٣٠. إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكِّن المحاسب القانوني من:

(أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛

(ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.

أ١٣١. قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

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

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

أ١٣٢. قد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به موضوعات مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) الحاجة لالتزام الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

أ١٣٣. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ١٢٥ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به

في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

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

أ١٣٤. قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛

(ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛

(ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

أ١٣٥. إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ إجراءات زائدة مناسبة للظروف.

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

أ١٣٦. رغم أن الفقرات أ١٢١-أ١٣٥ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٣٧. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادةً ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم إفادات مكتوبة أعضاءً في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

أ١٣٨. قد يكون من بين الإفادات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تُعدّ معقولة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعرفها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة وبلا تبعات مهمة بشكل واضح.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقويم.

أ١٣٩. لا يمكن أن تَحُل الإفادات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل معقول أن تكون متاحة. ورغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

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

أ١٤٠. من بين الظروف التي قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً فيها على الحصول على الإفادات المكتوبة المطلوبة، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتعاقد الطرف المسؤول مع طرف ثالث لتنفيذ القياس أو التقويم ذي الصلة، وفي وقت لاحق يقوم بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات الموضوع الناتجة. ففي بعض هذه الحالات، على سبيل المثال عندما يكون لدى الطرف المسؤول علاقة دائمة مع القائم بالقياس أو التقويم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقويم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكّنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.
- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقويم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ الارتباط بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بارتباط معين.

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

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١٤١. قد لا يكون أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان في بعض ارتباطات التأكيد ملائماً بسبب طبيعة الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يتطلب الارتباط استنتاجاً حول دقة إقرار إحصائي في لحظة زمنية معينة، فقد لا تؤثر الأحداث الواقعة بين هذه اللحظة الزمنية وتاريخ تقرير التأكيد على الاستنتاج أو قد لا تتطلب إفصاحاً في الإقرار أو تقرير التأكيد.

أ١٤٢. كما هو وارد في الفقرة ٦١، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٢)

أ١٤٣. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

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

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٣)

أ١٤٤. يُعلم وصف الضوابط المنطبقة المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه معلومات الموضوع، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة

عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في معلومات الموضوع.

أ١٤٥. ليس من المناسب تضمين وصف بأن معلومات الموضوع مُعدّة وفقاً لضوابط منطبقة معينة إلا إذا التزمت معلومات الموضوع بجميع المتطلبات ذات الصلة لتلك الضوابط المنطبقة السارية.

أ١٤٦. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)") وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

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

أ١٤٧. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء سير الارتباط. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق قد تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات للارتباط الحالي) أو سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتؤيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثمّ يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف معظم عمل المحاسب القانوني عند تكوين الاستنتاج التأكيدي إلى جمع الأدلة وتقويمها.

أ١٤٨. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما ارتفعت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ١٤٩. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

أ١٥٠. يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم الوصول إليه من الأدلة التي يتم النظر فيها 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 دليل واحد بمفرده. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيّدة 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 التي تم الحصول عليها من أحد المصادر مع الأدلة من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.

أ١٥١. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

أ١٥٢. يُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

أ١٥٣. في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المناسب من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجراءين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٤٤٩د.

تقويم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٦٥)

أ١٥٤. تُعد ارتباطات التأكيد عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات المتوقعة والتي استندت إليها الإجراءات المخطط لها. فعلى سبيل المثال:

- قد يتسبب مدى التحريفات التي يكتشفها المحاسب القانوني في تغيير حكمه المهني بشأن إمكانية الاعتماد على مصادر معلومات معينة.
- قد يصبح المحاسب القانوني على علم بتناقضات في المعلومات ذات الصلة أو بأدلة غير متسقة أو غير موجودة.
- في حالة تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية الارتباط، فقد تشير نتائج تلك الإجراءات إلى وجود مخاطر لم تكن معروفة في السابق من مخاطر التحريف الجوهري.

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

أ١٥٥. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

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

- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين ٢٦، ٦٦)

أ١٥٦. قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الوثائق التي يرى المحاسب القانوني ضرورة فحصها مادياً قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط التأكيد والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

أ١٥٧. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.

أ١٥٨. تُعد الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في ارتباط التأكيد المعقول. وتُعد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول ارتباط التأكيد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٤)) وخاصية وجود غرض منطقي (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٦)). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود إضافية بعد قبول ارتباط التأكيد المحدود، فقد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

إعداد تقرير التأكيد

شكل تقرير التأكيد (راجع: الفقرتين ٦٧، ٦٨)

أ١٥٩. يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفهية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكيد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكيد مكتوب متاح على الإنترنت.

أ١٦٠. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. وبدلاً من ذلك، يحدد المعيار العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وسهولة قراءته.

أ١٦١. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المنطبقة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ٦٨، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة توضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

أ١٦٢. يساعد وضع عنوان مناسب لتقرير التأكيد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات المسلكية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٦٩(ب))

أ١٦٣. يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكيد. ويكون تقرير التأكيد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

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

أ١٦٤. قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

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

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(د))

أ١٦٥. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عمّا يلي:

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

القيود الملازمة (راجع: الفقرة ٦٩(هـ))

أ١٦٦. في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكيد المتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، قد يكون من المناسب الإشارة إلى أن التقويم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

غرض بعينه (راجع: الفقرة ٦٩(و))

أ١٦٧. في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المنطبقة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مصممة لتحقيق غرض بعينه. وعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتنبيه قرّاء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

أ١٦٨. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٦٩(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يتم تقييده على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد بشأن مستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية على المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على الظروف القانونية لكل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

مسؤوليات كل طرف (راجع: الفقرة ٦٩(ز))

أ١٦٩. يؤدي تحديد مسؤوليات كل طرف إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط، وأن القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط المنطبقة، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً بشأن معلومات الموضوع.

تنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة ٦٩(ح))

أ١٧٠. في حالة وجود معيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المناسب الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار الماثل.

أ١٧١. قد تتسبب العبارة التي تحتوي على لغة غير دقيقة، متحفظة أو مقيِّدة، (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد.

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

أ١٧٢. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات إدارة الجودة المنطبقة:

> يطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الالتزام بالاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى (راجع: الفقرة ٦٩(ي))

أ١٧٣. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية:

> لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.(*)

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرتين أ٦، ٦٩(ك))

أ١٧٤. يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه. وقد تكون الإصدارات الملزمة الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مفيدة للمحاسبين القانونيين في إعداد هذا الملخص.

أ١٧٥. في حالة عدم وجود معيار ارتباطات تأكيد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل الارتباط،

---

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المناسب أن يُدرج في الملخص عبارة تفيد بأن الأعمال التي تم تنفيذها اشتملت على تقويم لمدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

أ١٧٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إبداؤه بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والنظر المطلوب من المحاسب القانوني لخطر الارتباط يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

أ١٧٧. من بين العوامل التي تؤخَذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

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

أ١٧٨. من المهم أن يكون الملخص مكتوباً بطريقة موضوعية تتيح للمستخدمين المستهدفين فهم العمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي معظم الأحيان، لا ينطوي ذلك على تفاصيل خطة العمل بالكامل، ولكن من ناحية أخرى فمن المهم ألا يكون ملخصاً مختصراً جداً لدرجة تؤدي إلى الغموض، وألا يكون مكتوباً بطريقة مبالغ فيها أو منمقة.

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(أ)، ٦٩(ل))

أ١٧٩. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الجوهرية، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٠. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها فيما يخص الموضوع محل الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل الماثل".

أ١٨١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المحدود:

- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [المنشأة] لم تلتزم من جميع الجوانب الجوهرية بالنظام (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا أي تعديلات جوهرية يلزم إدخالها على تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية حتى تكون متوافقة مع الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشأة] قد التزمت بالنظام (س)، لم يتم عرضه بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٢. تشتمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضوعات محل الارتباط، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعابير الآتية:

- بالنسبة لارتباطات الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".
- بالنسبة للارتباطات عندما تصف الضوابط المنطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعدَّة بشكل سليم".
- بالنسبة للارتباطات عندما تكون مبادئ العرض العادل مدرجة في الضوابط المنطبقة: "تم عرضه بشكل عادل".

أ١٨٣. يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسبة "استنتاج متحفظ" أو "استنتاج معارض" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٦٩(م))

أ١٨٤. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

التاريخ (راجع: الفقرة ٦٩(ن))

أ١٨٥. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٠)

أ١٨٦. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يكون ذلك مناسباً أيضاً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، لشرح طبيعة تعديل على استنتاج المحاسب القانوني، أو عندما يشكل عمل الخبير جزءاً أساسياً من النتائج المضمنة في تقرير مطول.

أ١٨٧. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبداؤه بسبب إشراك ذلك الخبير.

أ١٨٨. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن الارتباط قد قام به عاملون مؤهلون تأهيلاً مناسباً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكيد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما يُشار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات ٧٤-٧٧، الملحق)

أ١٨٩. يصف المصطلح "منتشر" تأثيرات التحريفات على معلومات الموضوع أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في معلومات الموضوع هي التي تكون، حسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الموضوع؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الموضوع؛ أو

(ج) أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

أ١٩٠. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي

سيتم إبداؤه.

أ١٩١. فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والمعارضة والامتناع عن إبداء استنتاج:

- استنتاج متحفظ (مثال لارتباطات التأكيد المحدود التي تحتوي على تحريف جوهري) - "استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقيد على النطاق جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان".

أ١٩٢. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقويم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقويم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة ٧٧ من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهري، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٧٨)

أ١٩٣. من بين الأمور التي قد يكون من المناسب التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتحيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

أ١٩٤. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ١٩٥. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[١٤]

أ١٩٦. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

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

[١٤] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠–ي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

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

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

أ١٩٧. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للارتباط حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ١٩٨. في بعض الظروف، قد يمنع واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٥]

أ١٩٩. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٦]

التوثيق (راجع: الفقرات ٧٩–٨٣)

أ٢٠٠. يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

أ٢٠١. ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء الارتباط. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف الارتباط. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمِّن في ملف الارتباط المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ٢٠٢. في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالارتباط. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

أ٢٠٣. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- مَن قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- مَن قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه

[١٥] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ إلى ٣/١١٤ ت٣ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

[١٦] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

المناقشات، وأطراف النقاش.

أ٢٠٤. 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.

جمع ملف الارتباط النهائي

أ٢٠٥. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[١٧] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.[١٨]

أ٢٠٦. يعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على تنفيذ إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.

أ٢٠٧. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط والحفاظ عليها للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية.[١٩] ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكيد، في الظروف الاعتيادية، عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد.[٢٠]

---

[١٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

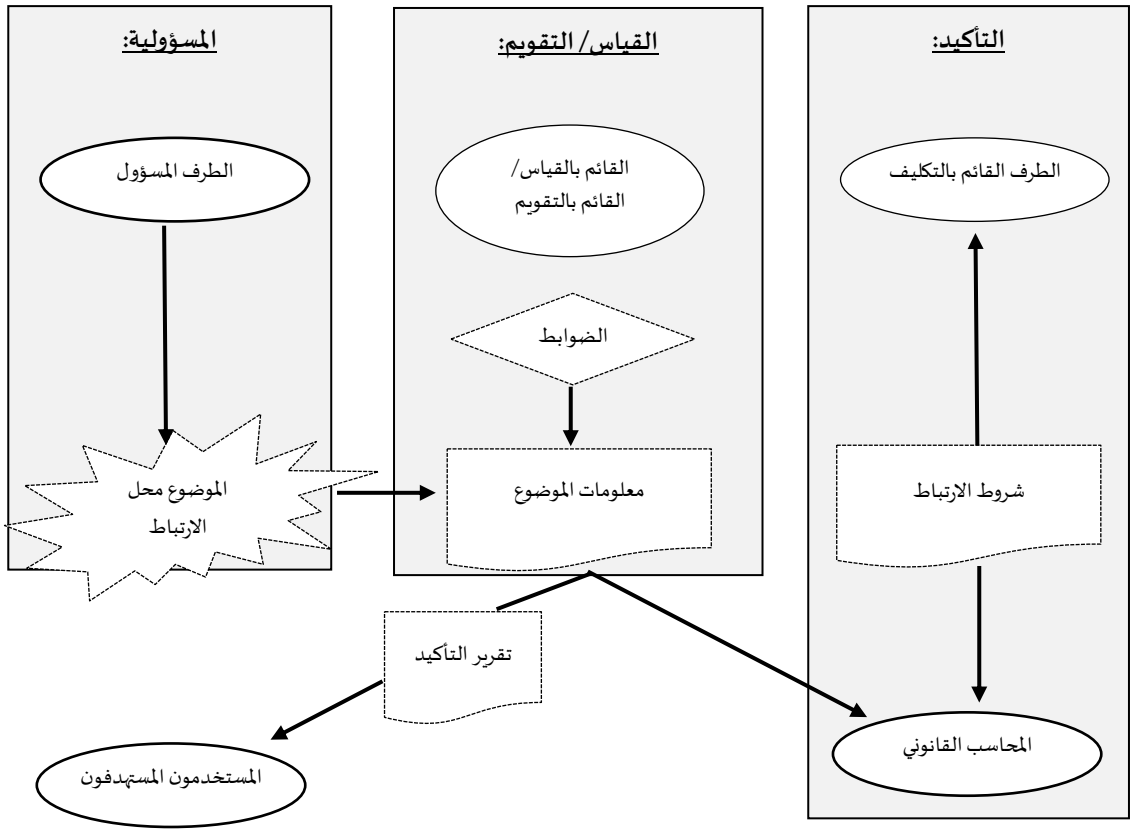
[١٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[٢٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٥

الملحق

(راجع: الفقرات أ١٠، أ١٥، أ١٦–أ١٨، أ١٩، أ٢٠، أ٣٧–أ٣٩، أ١٨٩–أ١٩٢)

الأدوار والمسؤوليات



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.

(د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.

- في الارتباط المباشر، يكون المحاسب القانوني هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على عبارة تفيد بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

(يسري هذا المعيار على الأعمال المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٧
تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية	٨–٩
قبول الارتباط	١٠-١٢
المعرفة بالنشاط	١٣–١٥
الفترة المُغطاة	١٦
إجراءات الاختبار	١٧-٢٥
العرض والإفصاح	٢٦
التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية	٢٧–٣٢

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠) *"اختبار المعلومات المالية المستقبلية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك إجراءات الاختبار لافتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة أو سردية، كالتي توجد في مناقشات الإدارة والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة، غير أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون مناسبة لمثل ذلك الاختبار.

٢. عند تنفيذ ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، ينبغي على المراجع أن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة عمّا إذا كانت:

(أ) افتراضات الإدارة لأفضل تقدير والتي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات النظرية، تكون الأدلة عمّا إذا كانت الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات؛

(ب) المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم وعلى أساس الافتراضات؛

(ج) المعلومات المالية المستقبلية معروضة بشكل سليم، وجميع الافتراضات الجوهرية مفصح عنها بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت تحتوي على إشارة واضحة لما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛

(د) المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية، وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

٣. "المعلومات المالية المستقبلية" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة إلى توقع لخمس سنوات.

٤. "التنبؤ" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).

٥. "التوقع" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس:

(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو

(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.

وتوضح هذه المعلومات التبعات المحتملة في تاريخ إعداد المعلومات إذا كان مقدراً وقوع الأحداث والتصرفات (سيناريو "ماذا- لو").

٦. يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة، على سبيل المثال للمساعدة في تقويم استثمار رأسمالي محتمل؛ أو

(ب) لتوزيعها على أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في:

- نشرة اكتتاب لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
- تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
- مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية.

٧. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها. وقد يُطلب من المراجع اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدَّة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت مُعدَّة لأغراض داخلية.

تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

٨. تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث. وبالرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة في حد ذاتها تكون ذات توجه مستقبلي عموماً، ومن ثمّ، فهي ظنية بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة التي تكون متاحة عادةً عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية. ولذلك، لا يكون المراجع في وضع يمكّنه من إبداء رأي عمّا إذا كانت النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق.

٩. وعلاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإنه قد يكون من الصعب على المراجع الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء رأي جازم بأن الافتراضات تخلو من التحريف الجوهري. وبالتالي، ففي هذا المعيار، عند التقرير عن مدى معقولية افتراضات الإدارة، يقدم المراجع فقط مستوى متوسط من التأكيد. ومع ذلك، فعندما يتم الوصول إلى مستوى مناسب من الاقتناع بحسب حكم المراجع، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء تأكيد جازم فيما يتعلق بالافتراضات.

قبول الارتباط

١٠. قبل قبول أي ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المراجع في الحسبان جملة أمور من بينها:

- الاستخدام المستهدف للمعلومات؛
- ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
- طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
- العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

١١. **لا ينبغي للمراجع قبول الارتباط، أو ينبغي عليه الانسحاب منه، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المراجع بأن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير مناسبة للاستخدام المستهدف.**

١٢. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.** ومن مصلحة كلٍ من المنشأة والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم المتعلق بالارتباط. ويتناول خطاب الارتباط الأمور الواردة في الفقرة ١٠، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة والبيانات المصدرية المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بالنشاط

١٣. **ينبغي على المراجع أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بالنشاط ليكون قادراً على تقويم ما إذا كانت جميع الافتراضات المُهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضاً أن يكون على دراية بآلية المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، على سبيل المثال، عن طريق النظر فيما يلي:

- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
- مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
- الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.

١٤. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً.** ويحتاج المراجع إلى تحصيل معرفة بالمعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أساس يتسق مع المعلومات المالية

التاريخية، ولتوفير مقياس تاريخي للنظر في افتراضات الإدارة. وسيحتاج المراجع إلى أن يحدد، على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات الصلة قد تمت مراجعتها أو فحصها، وما إذا كانت قد استُخدمت في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

١٥. إذا لم يكن تقرير المراجعة أو تقرير الفحص عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة غير معدل، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المُغطاة

١٦. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية.** وحيث إن الافتراضات تصبح أكثر تكهناً عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها، فإن قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير تقل كلما طالت تلك الفترة. ولا تتجاوز الفترة الوقت الذي يكون فيه لدى الإدارة أساس معقول للافتراضات. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة بنظر المراجع في الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية:

- دورة التشغيل، على سبيل المثال، في حالة تنفيذ مشروع إنشائي ضخم قد يحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع الفترة الزمنية المُغطاة.
- درجة الاعتماد على الافتراضات، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المغطاة قد تكون قصيرة ومُقسَّمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور. وعلى الجانب الآخر، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً.
- احتياجات المستخدمين، فعلى سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية فيما يتصل بطلب مقدم للحصول على قرض وللفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد. وبالتالي، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين فيما يتصل ببيع سندات لتوضيح الاستخدام المستهدف للمتحصلات في الفترة التالية.

إجراءات الاختبار

١٧. **عند تحديد طبيعة إجراءات الاختبار وتوقيتها ومداها، ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها:**

(أ) احتمالية وجود تحريف جوهري؛

(ب) المعرفة المكتسبة خلال أي ارتباطات سابقة؛

(ج) كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية؛

(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة؛

(هـ) مدى كفاية البيانات الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها.

١٨. يتولى المراجع تقييم مصدر الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، وتقييم إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة. ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقويم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

١٩. عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المراجع فيما إذا كانت جميع الانعكاسات المُهمة لهذه الافتراضات قد تم أخذها في الحسبان. على سبيل المثال، إذا كان مفترضاً أن المبيعات ستنمو بأكبر من الطاقة الإنتاجية الحالية لمصنع المنشأة، فإن المعلومات المالية المستقبلية يلزم أن تتضمن الاستثمار الضروري في زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكاليف الوسائل البديلة لتلبية المبيعات المتوقعة، مثل الإنتاج من خلال عقود من الباطن.

٢٠. على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المراجع بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكلٍ واضحٍ.

٢١. يحتاج المراجع لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم من افتراضات الإدارة وذلك عن طريق القيام، على سبيل المثال، بعمليات التحقق من الأعمال الكتابية مثل إعادة العملية الحسابية وفحص الاتساق الداخلي، أي أن تكون التصرفات التي تعتزم الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة.

٢٢. يركز المراجع على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة بصفة خاصة للتباين تأثير جوهري على النتائج الموضحة في المعلومات المالية المستقبلية. وسيؤثر هذا على مدى سعي المراجع للحصول على أدلة مناسبة. وسيؤثر أيضاً على تقويم المراجع لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.

٢٣. عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المراجع في الحسبان العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.

٢٤. عند تضمين أي جزء منقضٍ من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المراجع في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية. وسوف تتباين الإجراءات تبعاً للظروف، على سبيل المثال، المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.

٢٥. ينبغي على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المُهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

٢٦. عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي أنظمة أو لوائح أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المراجع إلى النظر فيما يلي:

(أ) ما إذا كان عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛

(ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛

(ج) ما إذا كانت الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد جوهرية ومعرضة لدرجة عالية من عدم التأكد، فإن عدم التأكد هذا والحساسية المترتبة عليه في النتائج يلزم الإفصاح عنهما بشكلٍ كافٍ؛

(د) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. ويلزم أن تؤكد الإدارة أن الافتراضات تُعد مناسبة في هذا التاريخ، حتى بالرغم من أن المعلومات الأساسية ربما يكون قد يتم تجميعها عبر فترة من الزمن؛

(هـ) ما إذا كان قد تمت الإشارة بوضوح إلى أساس اختيار القيم الفردية من بين مدى معين، وما إذا كان المدى لم يتم اختياره بشكلٍ متحيز أو مضلل وذلك عندما تظهر النتائج في المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى؛

(و) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية منذ صدور آخر قوائم مالية تاريخية، مع بيان سبب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

٢٧. ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:

(أ) العنوان؛

(ب) المخاطبون بالتقرير؛

(ج) تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛

(د) الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة المنطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛

(هـ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛

(و) عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛

(ز) عبارة تأكيد بصيغة النفي بشأن ما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛

(ح) رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة؛

(ط) تنبيهات مناسبة بشأن قابلية تحقق النتائج المُشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية؛

(ي) تاريخ التقرير الذي ينبغي أن يكون تاريخ اكتمال الإجراءات؛

(ك) عنوان المراجع؛

(ل) التوقيع.

(م) من شأن مثل هذا التقرير أن:

- يحدد، استناداً إلى اختبار الأدلة الداعمة للافتراضات، ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
- يعبر عن رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة.
- يذكر ما يلي:
  - أن النتائج الفعلية من المرجح أن تختلف عن المعلومات المالية المستقبلية لأن الأحداث المتوقعة لا تقع في الكثير من الأحيان كما هو متوقع والتباين 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 تنبيه القراء إلى أن المعلومات المالية المستقبلية لا يتم استخدامها لأغراض أخرى خلاف التي حددت لها.

٢٨. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:

> لقد اختبرنا التنبؤ[١] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التنبؤ، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.
>
> واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ. كما نرى أن التنبؤ مُعدٌ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ...[٢]
>
> ويمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٢٩. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:

> لقد اختبرنا التوقع[٣] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التوقع، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.
>
> وقد تم إعداد هذا التوقع لـ (يتم وصف الغرض). وحيث إن المنشأة لا تزال في مرحلة التأسيس، فقد تم إعداد التوقع باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي، نود أن ننبّه القراء إلى أن هذا التوقع قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى بخلاف المذكورة أعلاه.

---

[١] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التنبؤ ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

[٢] يُشار إلى إطار التقرير المالي ذي الصلة.

[٣] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التوقع ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تتم الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدٌ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ ...[٤]

وحتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٣٠. **عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال. ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.**

٣١. **عندما يعتقد المراجع أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المُعدَّة على أساس افتراضات أفضل تقدير، أو أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ضوء الافتراضات النظرية، فينبغي على المراجع إمّا إبداء رأي معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.**

٣٢. **عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المراجع إمّا الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.**

[٤] انظر الحاشية رقم ٢.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)

تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٦
تاريخ السريان	٧
الأهداف	٨
التعريفات	٩
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٠
المتطلبات المسلكية	١١
الإدارة والمكلفون بالحوكمة	١٢
القبول والاستمرار	١٣-١٤
تقييم مدى مناسبة الضوابط	١٥–١٨
الأهمية النسبية	١٩
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية	٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف	٢١–٢٢
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة	٢٣
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة	٢٤–٢٩
عمل وظيفة المراجعة الداخلية	٣٠-٣٧
الإفادات المكتوبة	٣٨-٤٠
المعلومات الأخرى	٤٢
الأحداث اللاحقة	٤٣-٤٤
التوثيق	٤٥-٥٢
إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية	٥٣–٥٥
مسؤوليات الاتصال الأخرى	٥٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٢

التعريفات أ٣-أ٤
المتطلبات المسلكية أ٥
الإدارة والمكلفون بالحوكمة أ٦
القبول والاستمرار أ٧–أ١٢
تقييم مدى مناسبة الضوابط أ١٣-أ١٥
الأهمية النسبية أ١٦–أ١٨
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية أ١٩-أ٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف أ٢١-أ٢٤
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة أ٢٥-أ٢٧
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة أ٢٨-أ٣٦
عمل وظيفة المراجعة الداخلية أ٣٧-أ٤١
الإفادات المكتوبة أ٤٢-أ٤٣
المعلومات الأخرى أ٤٤-أ٤٥
التوثيق أ٤٦
إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أ٤٧-أ٥٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى أ٥٣
الملحق الأول: مثال لإقرارات المنشأة الخدمية
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
الملحق الثالث: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) *"تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها محاسب قانوني[١] لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراجعوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (٤٠٢)،[٢] من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (٤٠٢). (راجع: الفقرة أ١)

٢. ينص "إطار ارتباطات التأكيد" (إطار التأكيد) على أن ارتباط التأكيد قد يكون "ارتباط تأكيد معقول" أو "ارتباط تأكيد محدود" وأن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً.[٣] ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيداً معقولاً.[٤]

٣. ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيدات لما يلي:

(أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو

(ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).

ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك الارتباطات التي يتم القيام بها بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرة أ٢)

٤. بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكيد عن أدوات الرقابة، فإن مراجع المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:

(أ) تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدتها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٥. يتعين على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن أدوات الرقابة في المنشآت الخدمية.

٦. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*)[٥] ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٦] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

[٢] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢

[٤] الفقرتان ١٣ و٥٣(ك) من هذا المعيار

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

[٥] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٢٤

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). والمعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٨. تتمثل أهداف مراجع المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا يلي:

(١) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشاة الخدمية لنظامها كانت مصممة، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٣) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق الارتباط.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراجع المنشأة الخدمية.

التعريفات

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

(أ) طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.

(ب) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ج) هدف الرقابة: المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.

(د) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣)

(هـ) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

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

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك

المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٤)

(ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(ط) المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.

(ي) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يضم:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (٢)أ. و ب. أعلاه.

(ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛

ج. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:

أ. يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (٢)أ.-ج. أعلاه؛

ب. يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(ل) مراجع المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(م) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة ٩(ك)(٢) (أو الفقرة ٩(ي)(٢) في حالة تقرير من النوع (١)).

(س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

(ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ص) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٧]

(ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٠. لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

المتطلبات المسلكية

١١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*) (راجع: الفقرة أ٥)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة

١٢. عندما يتطلب هذا المعيار من مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب إفادات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة أ٦)

القبول والاستمرار

١٣. قبل الموافقة على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

(١) كان مراجع المنشأة الخدمية لديه الإمكانات والقدرات لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(٢) كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها من قِبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تُعد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراجعيها؛

(٣) كان نطاق الارتباط ووصف المنشأة الخدمية لنظامها لن يكونا مقيدين بصورة تجعلهما غير مفيدين للمنشآت المستفيدة ومراجعيها.

(ب) الحصول على موافقة إدارة المنشأة الخدمية بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(٢) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة أ٩)

(٣) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

---

[٧] في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.

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

(٤) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

أ. أهداف الرقابة؛

ب. الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٥) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سيتم تحقيقها؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٦) تزويد مراجع المنشأة الخدمية بما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تكون المنشأة الخدمية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من المنشأة الخدمية لغرض ارتباط التأكيد؛

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

قبول التغيير في شروط الارتباط

١٤. إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق الارتباط قبل الانتهاء من الارتباط، فيجب أن يكون مراجع المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرة أ١١، أ١٢)

تحديد مدى مناسبة الضوابط

١٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، في تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

١٦. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(١) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(٢) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٣) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدَّة للمنشآت المستفيدة؛

(٤) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات؛

(٥) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(٦) أهداف الرقابة المُحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٧) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(٨) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة ومراجعها مهمة في بيئتها الخاصة.

١٧. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرَّفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

١٨. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المُحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣–أ١٥)

الأهمية النسبية

١٩. عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

٢٠. يجب أن يتوصل المراجع إلى فهمٍ لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

٢١. يجب أن يحصل المراجع على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقرأه، ويجب عليه أن يُقَوِّم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق الارتباط معروضة بشكلٍ عادل، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) أدوات الرقابة المحددة في الوصف قد تم تطبيقها؛

(ج) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، موصوفة بصورة كافية؛

(د) الخدمات التي تنفذها منشأة خدمية من الباطن، إن وجدت، موصوفة بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت قد استخدمت الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بها.

٢٢. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تُطبق بها أدوات الرقابة، والفحص المادي للسجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة أ٢٤)

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

٢٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يُقوِّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٧)

(أ) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

٢٤. يجب على مراجع المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (٢)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن يقيِّم الفاعلية التشغيلية لها طوال الفترة. ولا توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في ارتباطات سابقة عن الأداء المرضي لأدوات الرقابة في فترات سابقة أساساً لتخفيض الاختبارات، حتى ولو كانت تلك الأدلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٢)

٢٥. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة عن:

(١) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛

(٢) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛

(٣) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعّالة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

٢٦. عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها خصائص مجتمع العينة الذي سيتم اختباره، ويشمل ذلك طبيعة أدوات الرقابة، ومدى تكرار تطبيقها (على سبيل المثال، شهرياً، يومياً، عدة مرات في اليوم الواحد)، ومعدل الانحراف المتوقع.

العينات

٢٧. عندما يستخدم مراجع المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛

(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛

(ج) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها؛

(د) في حالة وجود إجراء مصمَّم غير قابل للتطبيق على أحد البنود المُختارة، يتم تنفيذ الإجراء على بند بديل.

(هـ) إذا لم يكن بالإمكان تطبيق الإجراءات المصممة، أو تطبيق إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المُختارة، تتم معاملة هذا البند على أنه انحراف.

طبيعة الانحرافات وسببها

٢٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المُحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة أ٢٥)

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

٢٩. في ظروفٍ نادرة للغاية، عندما يرى المراجع أن الانحراف المُكتشف في العينة يُعد شاذاً، ولم يتم تحديد أي أدوات رقابة أخرى تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة يعمل بفاعلية طوال الفترة المُحددة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية[٨]

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية

٣٠. إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

٣١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد:

(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط؛

(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

٣٢. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تقويم:

(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛

(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة؛

(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراجع المنشأة الخدمية.

٣٣. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة أ٣٨)

(أ) طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون؛

(ب) أهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية؛

(ج) درجة عدم الموضوعية التي ينطوي عليها تقويم الأدلة التي تم جمعها دعماً لتلك الاستنتاجات؛

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٣٤. لكي يستخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، يجب عليه أن يُقوِّم ذلك العمل وينفذ إجراءات عليه لتحديد مدى كفايته لأغراض مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣٩)

---

[٨] لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

٣٥. لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يُقوِّم ما يلي:

(أ) ما إذا كان العمل قد قام بتنفيذه مراجعون داخليون حصلوا على تدريب فني كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية؛

(ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛

(د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛

(هـ) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالارتباط أو الأمور غير المعتادة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٣٦. إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكيده والذي يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة ٤٠(أ))

٣٧. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، فإن ذلك الجزء من تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، الذي يصف اختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج الاختبارات، يجب أن يشتمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراجع المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة أ٤١)

الإفادات المكتوبة

٣٨. يجب أن يطلب مراجع المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إفادات مكتوبة: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) تعيد تأكيد البيان المرفق بوصف النظام؛

(ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراجع المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها؛[٩]

(ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراجع المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:

(١) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛

(٢) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛

(٣) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛

(٤) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير جوهري على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.

٣٩. يجب تقديم الإفادات المكتوبة في صورة خطاب إفادات موجه إلى مراجع المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

٤٠. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراجع المنشأة الخدمية، إفادة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(أ) و(ب) من هذا المعيار، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة أ٤٣)

المعلومات الأخرى

٤١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة

[٩] الفقرة ١٣(ب)(٥) من هذا المعيار

المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، قد يصبح مراجع المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

٤٢. إذا حدد مراجع المنشأة الخدمية وجود عدم اتساق جوهري أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق جوهري أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ تصرف إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٤، أ٤٥)

الأحداث اللاحقة

٤٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية على علمٍ بأي أحداث لاحقة للفترة المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ربما كانت ستتسبب في قيام مراجع المنشأة الخدمية بتعديل تقرير التأكيد. وفي حالة علم مراجع المنشأة الخدمية بوقوع مثل هذا الحدث، وعدم قيام المنشأة الخدمية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة به، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية الإفصاح عنه في تقرير التأكيد الصادر عنه.

٤٤. لا يقع على مراجع المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.

التوثيق

٤٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٤٦. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَن قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن قام بفحص الأعمال المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٤٧. إذا استخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

٤٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

٤٩. إذا تعرف مراجع المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٥٠. يجب على مراجع المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.[١٠]

[١٠] تقدم الفقرات أ٨٣-أ٨٥ من معيار إدارة الجودة (١) المزيد من الإرشادات.

٥١. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٥٢. إذا وجد مراجع المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب الخاصة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات أو الإضافات وفحصها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٥٣. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٤٧)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد صادر عن مراجع المنشأة الخدمية المستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة ٩(ك)(٢) للتقرير من النوع (٢)، أو الفقرة ٩(ي)(٢) للتقرير من النوع (١).

(٢) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراجع المنشأة الخدمية.

(٣) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يقم بتقويم مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة أو مدى فاعليتها التشغيلية إذا كان الوصف يشير إلى الحاجة إلى أدوات رقابة مكملة في المنشأة المستفيدة، وأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها لا يمكن تحقيقها إلا إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة مصممة بشكلٍ مناسب أو تعمل بفاعلية، إلى جانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

(٤) طبيعة الأنشطة المُنفذة من المنشأة الخدمية من الباطن إذا تم تنفيذ الخدمات من قبل منشأة خدمية من الباطن، على النحو الموضح في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وما إذا كان قد تم تنفيذ الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بتلك الخدمات. وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يستثني أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المنطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (٢)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة ومراجعيها، الذين يتوفر لديهم فهم كافٍ للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة المطبقة من قِبل المنشآت المستفيدة نفسها، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(١) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(٢) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٣) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٤) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراجع المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، استناداً إلى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).(*)

(ط) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**) (***)

(ي) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الذي يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكلٍ مناسبٍ، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكيد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراجع المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراجع المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (١) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يُنفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (٢) عبارة توضح خطر تعميم أي تقويم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراجع المنشأة الخدمية، المُعبَّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(١) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً طوال الفترة المحددة؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

ج. ما إذا كانت أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المُحددة.

(٢) في حالة إعداد تقرير من النوع (١):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً في التاريخ المحدد؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، في التاريخ المحدد.

(ن) تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، والذي لا يجوز أن يكون بتاريخ يسبق التاريخ الذي:

(١) حصل فيه مراجع المنشأة الخدمية على الأدلة التي يستند إليها رأيه؛

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب.

(س) اسم مراجع المنشأة الخدمية، والمكان الذي يمارس فيه عمله في الدولة.

٥٤. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يجب أن يتضمن تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراجع المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المُختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصلٍ لتمكين مراجعي المنشأة المستفيدة من تحديد تأثير تلك الاختبارات على تقييماتهم للمخاطر. وفي حالة تحديد وجود انحرافات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يضمّن مدى الاختبارات المُنفَّذة التي أدت إلى اكتشاف الانحرافات (بما في ذلك حجم العينة عندما يتم استخدام العينات) وعدد الانحرافات التي تم رصدها وطبيعتها. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد تقرير عن الانحرافات حتى لو استنتج، استناداً الى الاختبارات التي تم تنفيذها، أن أهداف الرقابة المتعلقة بها قد تحققت. (راجع: الفقرتين أ١٨ وأ٤٩)

الرأي المعدل

٥٥. إذا استنتج مراجع المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٢)

(أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،

فيجب أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٥٦. إذا علم مراجع المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا تُعد تافهة بشكل واضح، وقد تؤثر على منشأة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم

الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة أ٥٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٣)

أ١. الرقابة الداخلية هي آلية مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. وقد تكون أدوات الرقابة المتعلقة بالعمليات وأهداف الالتزام في المنشأة الخدمية ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون لتلك الأدوات الرقابية صلة بإقرارات تتناول العرض والإفصاح المتعلقين بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، أو قد تكون لها صلة بالأدلة التي يُقوِّمها مراجع المنشأة المستفيدة أو يستخدمها في تطبيق إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تكون أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية تقدم خدمات صرف الرواتب ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وذلك عندما تتعلق أدوات الرقابة بتحويل استقطاعات الرواتب في الوقت المحدد إلى السلطات الحكومية لأن التأخر في تحويل الاستقطاعات يمكن أن يؤدي إلى تحمل فوائد وغرامات من شأنها أن تؤدي إلى التزام على المنشأة المستفيدة. وبالمثل، قد تُعد أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية على إمكانية قبول المعاملات الاستثمارية من منظور تنظيمي ذات صلة بعرض وإفصاح المنشأة المستفيدة عن المعاملات وأرصدة الحسابات في قوائمها المالية. ويُعد تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية فيما يتعلق بالعمليات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددتها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

أ٢. قد لا تكون المنشأة الخدمية قادرة على الإقرار بأن النظام مصمم بشكل مناسب وذلك، على سبيل المثال، عندما تشغِّل المنشأة الخدمية نظاماً من تصميم المنشأة المستفيدة أو نظاماً منصوصاً عليه في العقد المبرم بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. وبسبب الصلة الوثيقة بين التصميم المناسب لأدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية، فإن عدم وجود بيان فيما يتعلق بمدى ملاءمة التصميم من المرجح أن يمنع مراجع المنشأة الخدمية من استنتاج أن أدوات الرقابة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة قد تم الوفاء بها، وبالتالي تمنعه من تكوين رأي في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وكإجراء بديل، يمكن أن يختار المحاسب القانوني قبول تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها لتنفيذ اختبارات على أدوات الرقابة، أو تنفيذ ارتباط تأكيد بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين ٩(د)، ٩(ز))

أ٣. يشمل تعريف "أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الجوانب الخاصة بنظم معلومات المنشآت المستفيدة التي تصونها المنشأة الخدمية، وقد يشمل أيضاً الجوانب الخاصة بواحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل جوانب بيئة الرقابة والمتابعة وأنشطة الرقابة في المنشأة الخدمية عندما تكون لتلك الجوانب علاقة بالخدمات المقدمة. لكنه لا يشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، التي لا تتعلق بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، على سبيل المثال، أدوات الرقابة المتعلقة بإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الخدمية.

أ٤. عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيضاً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات ١٣(ب)(١)-(٥) على النحو المنطبقة به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ومراجع المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ١١)

أ٥. يخضع مراجع المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة، والتي تتألف عادةً من معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. وعند تنفيذ ارتباط وفقاً لهذا المعيار، فإن الميثاق لا يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية أن يكون مستقلاً عن كل منشأة مستفيدة.(*)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراجع المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ)(١))

أ٧. تتضمن القدرات والكفاءة ذات الصلة اللازمة لتنفيذ الارتباط أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة بالصناعة ذات الصلة؛
- فهم تقنية ونظم المعلومات؛
- الخبرة في تقويم المخاطر المتعلقة بالتصميم المناسب لأدوات الرقابة؛
- الخبرة في تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة وتقويم النتائج.

بيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(١))

أ٨. يمثل رفض المنشأة الخدمية تقديم بيان مكتوب، بعد موافقة مراجع المنشأة الخدمية على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، قيداً على النطاق يتسبب في انسحاب مراجع المنشأة الخدمية من الارتباط. وفي حالة عدم سماح الأنظمة أو اللوائح لمراجع المنشأة الخدمية بالانسحاب من الارتباط، يمتنع مراجع المنشأة الخدمة عن إبداء أي رأي.

الأساس المعقول لبيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٢))

أ٩. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقرير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة الدائمة وفاعليتها، قلت الحاجة لإجراء تقويمات منفصلة. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة الخدمية وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة. وقد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أنشطة المنشأة الخدمية. وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضاً استخدام المعلومات المرسلة من أطراف خارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات السلطات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين. ولا يُعد قيام مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير عن مدى الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بديلاً عن قيام المنشأة الخدمية بتطبيق الآليات الخاصة بها لتوفير أساس معقول لبيانها.

---

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

التعرف على المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٤))

أ١٠. كما هو مشار إليه في الفقرة ٩(ج)، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عن التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ١١. قد لا يكون هناك مبرر معقول لطلب إدخال تغيير في نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يهدف الطلب إلى استبعاد أهداف رقابة معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمال أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية معدلاً؛ أو عندما تعتزم المنشأة الخدمية عدم تزويد مراجع المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ الارتباط بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

أ١٢. وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من الارتباط عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراجع المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات ١٥–١٨)

أ١٣. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أُعد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ١٤. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من مراجع المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تُعد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط.[١١] ويُعد الموضوع محل الارتباط هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكيد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الآراء في التقرير من النوع (٢) والتقرير من النوع (١).[١٢]

	الموضوع	الضوابط	التعليق
رأي حول العرض العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (١) والنوع ٢)	نظام المنشأة الخدمية الذي من المرجح أن يكون ذا صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشآت المستفيدة والذي يغطيه تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.	يكون الوصف معروضاً بشكل عادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة ١٦(أ)(١)-(٨)؛ (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام	قد تكون الصيغة المحددة للضوابط الخاصة بإبداء هذا الرأي بحاجة إلى تعديل حتى تكون متسقة مع الضوابط المفروضة، على سبيل المثال، بموجب نظام أو لائحة، أو المحددة من قبل مجموعات مستفيدة أو هيئة مهنية. ويحتوي المثال التوضيحي لبيان المنشأة الخدمية الوارد في الملحق الأول على أمثلة لضوابط تكوين هذا الرأي. وتقدم الفقرات أ٢١ – أ٢٤ إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات

[١١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب) و٤١

[١٢] "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.

	الموضوع	الضوابط	التعليق	
		المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف؛ (ج) إذا كان لا يغفل ذكر أو لا يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة مهمة في بيئتها الخاصة.	الموضوع لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل عادل).	
الرأي في مدى مناسبة التصميم، والفاعلية التشغيلية (التقارير من النوع (٢))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).	تُعد أهداف الرقابة، المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، جزءاً من الضوابط لإبداء هذه الآراء. وسوف تختلف أهداف الرقابة المنصوص عليها من ارتباط لآخر. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية، في إطار تكوين الرأي المتعلق بالوصف، إلى أن أهداف الرقابة المنصوص عليها غير معروضة بشكل عادل، فعندئذٍ لن تكون أهداف الرقابة تلك مناسبة كجزء من الضوابط لتكوين رأي سواءً في تصميم أدوات الرقابة أو في فاعليتها التشغيلية.
الرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (١))	مدى مناسبة التصميم لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد	لا يقدم استيفاء هذه الضوابط في حد ذاته أي تأكيد على تحقق أهداف الرقابة لأنه لم يتم الوصول إلى أي	

	الموضوع	الضوابط	التعليق	
	عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.	تأكيد عن تشغيل أدوات الرقابة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).	

أ١٥. تحدد الفقرة ١٦(أ) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين ١٩، ٥٤)

أ١٦. عند تنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية، يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالنظام الذي يتم التقرير عنه، وليس بالقوائم المالية للمنشآت المستفيدة. ويخطط مراجع المنشأة الخدمية وينفذ إجراءات لتحديد ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

أ١٧. تتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل لوصف المنشأة الخدمية لنظامها، وفيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة، النظر بشكل رئيسي في العوامل النوعية، على سبيل المثال: ما إذا كان الوصف يتضمن الجوانب المهمة لمعالجة المعاملات المهمة؛ وما إذا كان الوصف يغفل أو يحرف معلومات ذات صلة؛ وقدرة أدوات الرقابة حسب تصميمها على توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة ستتحقق. وتتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق برأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة النظر في كل من العوامل الكمية والنوعية، على سبيل المثال، معدل الانحراف الذي يمكن تحمله ومعدل الانحراف الذي تمت ملاحظته (أمر كمي)، وطبيعة وسبب أي انحراف تمت ملاحظته (أمر نوعي).

أ١٨. لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراجع منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراجع المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون جوهرية في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق الارتباط، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراجع المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.

- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل عادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبيانها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ٢٠. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراجع المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والفحص المادي للمستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.
- الفحص المادي لمجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٢١. يمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في تحديد ما إذا كانت تلك الجوانب من الوصف المشمولة في نطاق الارتباط تُعد معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية:

- هل يتناول الوصف الجوانب الرئيسية للخدمة المقدمة (ضمن نطاق الارتباط)، التي يمكن بدرجة معقولة توقع أنها ستكون ذات صلة بالاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة عند التخطيط لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المستفيدة؟
- هل الوصف مُعد بمستوى من التفصيل يمكن بدرجة معقولة توقع أن يوفر لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة معلومات كافية للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؟[١٣] ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراجع المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق الارتباط، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، بشكل كاف؟ في معظم الحالات، تفيد صياغة وصف أهداف الرقابة بأن أهداف الرقابة يمكن تحقيقها من خلال التشغيل الفعّال لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية وحدها. لكن في بعض الحالات، لا يمكن تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من خلال المنشأة الخدمية وحدها، بسبب أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب أدوات رقابة معينة يتم تطبيقها من قبل المنشآت المستفيدة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل سلطة تنظيمية. وعندما لا يتضمن الوصف أدوات الرقابة

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

المكملة في المنشأة المستفيدة، يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن تحقيقها عن طريق المنشأة الخدمية وحدها.

- في حالة استخدام الطريقة الشاملة، هل يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن؟ وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، هل يحدد الوصف المهام التي نفذتها المنشأة الخدمية من الباطن؟ وعند استخدام طريقة الاستثناء، لا يحتاج الوصف إلى بيان المعالجة أو أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن بشكل مفصل.

أ٢٢. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية لتقويم العرض العادل للوصف:

- النظر في طبيعة المنشآت المستفيدة وكيف يمكن أن تؤثر عليها الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشآت المستفيدة تنتمي إلى صناعة معينة، وما إذا كان يتم تنظيمها من قبل أجهزة حكومية.
- قراءة العقود القياسية، أو الشروط القياسية للعقود، (إن وجدت) لدى المنشآت المستفيدة لفهم الالتزامات التعاقدية للمنشأة الخدمية.
- ملاحظة الإجراءات التي ينفذها موظفو المنشأة الخدمية.
- الاطلاع على أدلة السياسات والإجراءات ووثائق النظم الأخرى في المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، مخططات سير العمل والتقارير السردية.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ٢١(أ) من مراجع المنشأة الخدمية تقويم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في هذا التقويم:

- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع الإقرارات التي ترد عادةً في قطاع عريض من القوائم المالية للمنشآت المستفيدة والتي يمكن بدرجة معقولة توقع أن تتعلق بها أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ ورغم أن مراجع المنشأة الخدمية لن يكون قادراً في العادة على تحديد كيف أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تتعلق على وجه التحديد بالإقرارات الواردة في القوائم المالية لكل منشأة من المنشآت المستفيدة، إلا أنه يتم استخدام فهم مراجع المنشأة الخدمية لطبيعة نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، والخدمات التي يتم تقديمها لتحديد أنواع الإقرارات التي من المرجح أن تتعلق بها أدوات الرقابة تلك.
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل هذه الأهداف تعتبر مكتملة؟ ويمكن أن يؤدي ذكر مجموعة كاملة من أهداف الرقابة إلى تزويد قطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة بإطار لتقييم تأثير أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية على الإقرارات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.

أ٢٤. قد تكون إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهة لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراجعيها في وصف نظام المنشأة الخدمية.

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٨(ب))

أ٢٥. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، تكون أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة يُعد جوهرياً أم لا لتلك المنشآت المستفيدة. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة

الخدمية، تُعد أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

أ٢٦. قد يأخذ مراجع المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

أ٢٧. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقويم مراجع المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تُعد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٢٨. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، فإن أداة الرقابة تُعد ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت توفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، أو تأكيداً معقولاً باكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة قد وقع، وإذا كان قد وقع، فتحديد ما إذا كان التحريف جوهرياً. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها. وبالمثل، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية ليس في وضع يتيح له تحديد ما إذا كان أي انحراف تم ملاحظته في أدوات الرقابة من شأنه أن يؤدي إلى تحريف جوهري من وجهة نظر كل منشأة من المنشآت المستفيدة.

أ٢٩. لا يُعد التوصل إلى فهم كافٍ لأدوات الرقابة لتكوين رأي بشأن مدى مناسبة تصميمها دليلاً كافياً فيما يتعلق بفاعليتها التشغيلية، ما لم تكن هناك بعض الأتمتة التي توفر الاتساق في تشغيل أدوات الرقابة حسبما تم تصميمها وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على معلومات عن تطبيق أداة رقابة يدوية في نقطة زمنية معينة دليلاً على عمل أداة الرقابة في أوقات أخرى. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فإن تنفيذ الإجراءات لتحديد تصميم إحدى أدوات الرقابة الآلية وما إذا كانت قد تم تطبيقها، قد يكون بمثابة دليل على الفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، وذلك اعتماداً على تقييم واختبار مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة الأخرى، كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

أ٣٠. حتى يكون التقرير من النوع (٢) مفيداً لمراجعي المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكيد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراجع المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملياً الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

أ٣١. قد لا تخلّف بعض إجراءات الرقابة وراءها دليلاً على تشغيلها يمكن اختباره في تاريخ لاحق، وبناءً عليه، قد يجد مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الإجراءات في أوقات مختلفة طوال فترة التقرير.

أ٣٢. يقدم مراجع المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراجع المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في الارتباطات السابقة قد تؤدي بمراجع المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣٣. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر مراجع المنشأة الخدمية اختبار فاعلية فحص تم لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان

المصرح بها، يكون الفحص الذي تم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل مراجع المنشأة الخدمية. وتُوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

أ٣٤. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين ٢٥(ج)، ٢٧)

أ٣٥. الوسائل المتاحة لمراجع المنشأة الخدمية لاختيار بنود للاختبار هي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛

(ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعّالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّق بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير لاختيار العينة، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها شهرياً أو أسبوعياً؛

(ج) استخدام العينات. قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل متكرر بطريقة موحدة، والتي تخلّف وراءها أدلة وثائقية على تطبيقها.

أ٣٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على الأدلة، فإن ذلك لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ولا يمكن تعميم نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٧. قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات والتقويمات والتأكيدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة ٣٣)

أ٣٨. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٣٩. ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراجع المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛

- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٣٦، ٣٧)

أ٤٠. بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تلك الوظيفة غير مستقلة عن المنشأة الخدمية بالمقارنة مع ما هو مطلوب من مراجع المنشأة الخدمية عند تنفيذ الارتباط. ويتحمل مراجع المنشأة الخدمية وحده المسؤولية عن الرأي الذي أبداه في تقرير تأكيده، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام مراجع المنشأة الخدمية لعمل المراجعين الداخليين.

أ٤١. يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يقدم وصفه للعمل الذي نفذته وظيفة المراجعة الداخلية بعدة طرق منها، على سبيل المثال:

- عن طريق تضمين مقدمة لوصف اختبارات أدوات الرقابة مع الإشارة إلى أنه قد تم استخدام عمل معين من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية عند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.
- نسبة اختبارات بعينها إلى المراجعة الداخلية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ٣٨، ٤٠)

أ٤٢. تُعد الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة ٩(س).

أ٤٣. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(ج) من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة ٥٥(د) من هذه المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٤٤. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة ألا يقترن اسم مراجع المنشأة الخدمية بمعلومات يعتقد مراجع المنشأة الخدمية أنها:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.[١٤]

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

أ٤٥. إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الجوهري أو التحريف الجوهري للحقائق في تقرير التأكيد.
- حجب تقرير التأكيد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من الارتباط.

[١٤] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

التوثيق (راجع: الفقرة ٥١)

أ٤٦. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[١٥] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير مراجع المنشأة الخدمية.[١٦]

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣)

أ٤٧. يحتوي الملحقان الأول والثاني على أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجعي المنشآت الخدمية وما يتعلق بها من بيانات للمنشآت الخدمية.

المستخدمون المستهدفون وأغراض تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣(هـ))

أ٤٨. تُعد الضوابط المستخدمة لارتباطات إعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ملائمة فقط لأغراض توفير معلومات عن نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، لأولئك الذين لديهم فهم للكيفية التي تم بها استخدام النظام لإعداد التقارير المالية من جانب المنشآت المستفيدة. ووفقاً لذلك، يتم النص على هذا في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. وإضافةً لذلك، قد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٥٤)

أ٤٩. عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (٢)، فمما يساعد قرّاء تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتضمين ما يلي:

- نتائج جميع الاختبارات التي تم فيها تحديد انحرافات، حتى لو تم تحديد أدوات الرقابة الأخرى التي تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة قد تحقق أو تم لاحقاً إزالة أداة الرقابة التي تم اختبارها من وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- معلومات عن العوامل المسببة للانحرافات التي تم تحديدها، بقدر تحديد مراجع المنشأة الخدمية لتلك العوامل.

الرأي المعدل (راجع: الفقرة ٥٥)

أ٥٠. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكيد المعدلة لمراجع المنشأة الخدمية.

أ٥١. حتى لو أبدى مراجع المنشأة الخدمية رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون من المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

أ٥٢. عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص ارتباط مراجع المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٣. قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة ٥٦، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات

[١٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

الصلة أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة أو التقرير للمراجع الخارجي الخاص بالمنشأة الخدمية،[١٧] أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة القيام بمثل هذا التقرير).

- تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من الارتباط.

[١٧] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣١/٣٦٠ إلى ٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٧)

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال (١): بيان لمنشأة خدمية من النوع (٢)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب - ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُتطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغييرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

(٣) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(٣) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

مثال (٢): بيان لمنشأة خدمية من النوع (١)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب - ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُتطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٤٧)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (١): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (٢)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[١٨]

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[١٩]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم مخاطر ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب أو لا تعمل بفاعلية. وتضمنت إجراءاتنا اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي نعتبرها ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص

[١٨] في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

[١٩] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

عليها في الوصف قد تحققت. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها. كما إن تعميم أي تقويم لمدى الفاعلية على الفترات المستقبلية يخضع لخطر أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تصبح غير كافية أو فاشلة.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ج) أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

وصف اختبارات أدوات الرقابة

أدوات الرقابة المحددة التي تم اختبارها وطبيعة وتوقيت ونتائج تلك الاختبارات مذكورة في الصفحات [س س – ص ص].

المستخدمون المستهدفون والغرض

يستهدف هذا التقرير ووصف اختبارات أدوات الرقابة الوارد في الصفحات [س س – ص ص] فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعي هؤلاء العملاء، الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

المثال التوضيحي (٢): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (١)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[٢٠]

ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٢١]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة أهداف الرقابة المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وكما هو مذكور أعلاه، فإننا لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع

[٢٠] في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

[٢١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق كما في *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*.

المستخدمون المستهدفون والغرض

هذا التقرير يستهدف فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٠)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (١): رأي متحفظ - وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

ينص الوصف المرفق في الصفحة [م ن] على أن المنشأة الخدمية (س) تستخدم أرقام تعريف وكلمات المرور لموظفي التشغيل لمنع الوصول غير المصرح به إلى النظام. واستناداً إلى إجراءاتنا، والتي تضمنت استفسارات من الموظفين وملاحظة الأنشطة، فقد حددنا أن أرقام التعريف وكلمات المرور يتم استخدامها في التطبيقين (أ) و(ب) ولكنها غير مستخدمة في التطبيقين (ج) و(د).

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ – أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الصفحة [م ن] من الوصف المرفق، فإن المنشأة الخدمية (س) تقوم من وقت لآخر بإدخال تغييرات على برامج التطبيقات لتصحيح أوجه القصور أو لتحسين القدرات. ولا تتضمن الإجراءات المتبعة في تحديد ما إذا كان سيتم إجراء تغييرات، عند تصميم التغييرات وتنفيذها، مراجعتها واعتمادها من قبل الأفراد المصرح لهم بذلك الذين يكونون مستقلين عن أولئك المشاركين في إجراء التغييرات. ولا توجد أيضاً متطلبات محددة لاختبار تلك التغييرات أو تقديم نتائج الاختبارات للأفراد المعنيين قبل تطبيق التغييرات.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٣): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع (٢) فقط)

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو مشار إليه في الصفحة [م ن] من الوصف، فإن أدوات الرقابة تلك لم تكن تعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة بسبب خطأ في البرمجة. وقد أدى ذلك إلى عدم تحقيق هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بتسجيل دفعات القرض المستلمة بشكل سليم" خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة. وأدخلت الشركة (س) تغييراً على البرنامج الذي يقوم بالعمليات الحسابية كما في [التاريخ]، وتشير اختباراتنا إلى أنه كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

...

المثال التوضيحي (٤): رأي متحفظ - مراجع المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. إلا أن السجلات الإلكترونية لأداء هذه المطابقة للفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة قد حُذِفت نتيجة خطأ في تشغيل الحاسب، ولذلك فلم نكن قادرين على اختبار عمل هذه الأداة الرقابية لتلك الفترة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بأن دفعات القرض المستلمة مسجلة بشكل سليم" كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠): ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠)

ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

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

تنبيه: تم سحب المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠) اعتباراً من تاريخ سريان المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦. انظر إعلان سحب المعيار.

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١
نطاق هذا المعيار	٢–١١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٥
قبول الارتباط والاستمرار فيه	١٦–١٨
التخطيط	١٩
الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه	٢٠–٢٢
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	٢٣–٣٤
الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية	٣٥–٥٦
استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين	٥٧
الإفادات المكتوبة	٥٨–٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات المقارنة	٦٢–٦٣
المعلومات الأخرى	٦٤
التوثيق	٦٥–٧٠
تكوين الاستنتاج التأكيدي	٧١–٧٤
محتوى تقرير التأكيد	٧٥–٧٦
متطلبات الاتصال الأخرى	٧٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مقدمة	أ١–أ٧

التعريفات أ٨–أ١٦
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أ١٧
قبول الارتباط والاستمرار فيه أ١٨–أ٣٧
التخطيط أ٣٨–أ٤٣
الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه أ٤٤–أ٥١
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أ٥٢–أ٨٩
الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية أ٩٠–أ١١٢
استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين أ١١٣–أ١١٥
الإفادات المكتوبة أ١١٦
الأحداث اللاحقة أ١١٧
المعلومات المقارنة أ١١٨–أ١٢٣
المعلومات الأخرى أ١٢٤–أ١٢٦
التوثيق أ١٢٧–أ١٢٩
تكوين الاستنتاج التأكيدي أ١٣٠–أ١٣٢
محتوى تقرير التأكيد أ١٣٣–أ١٥١
الملحق الأول: الانبعاثات والإزالات واقتطاعات الانبعاثات
الملحق الثاني: نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

١. نظراً للعلاقة بين انبعاثات غازات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بقياس كمية انبعاثاتها من غازات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، ويقوم العديد أيضاً بإعداد قائمة عن غازات الاحتباس الحراري:

(أ) كجزء من برامج الإفصاحات التنظيمية؛ أو

(ب) كجزء من خطط تبادل إطلاق الانبعاثات؛ أو

(ج) لإعلام المستثمرين وغيرهم طوعياً. وقد تُنشر الإفصاحات الطوعية، على سبيل المثال، في صورة وثيقة مستقلة؛ أو قد يتم تضمينها في تقارير الاستدامة الأوسع نطاقاً أو في التقرير السنوي للمنشأة؛ أو قد يتم إعدادها لدعم الإدراج في "سجل الأرصدة الكربونية".

نطاق هذا المعيار

٢. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد لإعداد التقارير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

٣. قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، ما يكون عندما يتم الارتباط مع المحاسب القانوني لإعداد تقرير عن تقرير استدامة تمثل فيه قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً واحداً فقط. وفي مثل تلك الحالات: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) ينطبق هذا المعيار على إجراءات التأكيد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بقائمة غازات الاحتباس الحراري في غير الحالات التي تشكل فيها قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي تخضع للتأكيد؛

(ب) ينطبق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١] (أو غيره من معايير ارتباطات التأكيد التي تتناول مواضيع محددة محل ارتباط) على إجراءات التأكيد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.

٤. لا يتناول هذا المعيار أو لا يوفر إرشادات خاصة لارتباطات التأكيد التي تتعلق بإعداد تقرير عمّا يلي:

(أ) قوائم الانبعاثات بخلاف الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري، مثل أكسيدات النيتروجين (NOx) وثاني أكسيد الكبريت (SO_2). وقد يوفر هذا المعيار رغم ذلك إرشادات لتلك الارتباطات؛[٢] أو

(ب) المعلومات الأخرى التي تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل "البصمة الكربونية" للمنتجات خلال دورة حياتها، ومعلومات "خط الأساس" الافتراضي، ومؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة أ٣)

(ج) الأدوات أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض، التي تستخدمها المنشآت الأخرى كاقتطاعات للانبعاثات. ومع ذلك، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات تخضع للتأكيد، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر الفقرة ٧٥(ز)).

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

٥. يفيد *إطار ارتباطات التأكيد* (إطار التأكيد) أن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً. ويتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق فحسب.[٣]

---

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

[٢] ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي NO وNO_2، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز N_2O الذي يُعد من غازات الاحتباس الحراري) وSO_2 بـ "الأمطار الحمضية" وليس التغير المناخي.

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة (أ)(٢)

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

٦. يفيد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أن ارتباط التأكيد قد يكون ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود.[٤] ويتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود.

٧. في كلٍ من ارتباط التأكيد المعقول والتأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني مجموعة من إجراءات التأكيد، قد يكون من بينها: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة الاحتساب؛ وإعادة التنفيذ؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. ويُعدّ تحديد إجراءات التأكيد التي سيتم تنفيذها على ارتباط بعينه مسألة تخضع للحكم المهني. ونظراً لأن قوائم غازات الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المرجح أن تختلف بشكلٍ كبير من ارتباط لآخر.

٨. ما لم يُنص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب في هذا المعيار ينطبق على كلٍ من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. ونظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود ستختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي سينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وستكون أقل منها في المدى.[٥] وقد تم عرض المتطلبات التي تنطبق على نوع واحد فقط من الارتباطات في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (للتأكيد المحدود) أو "م" (للتأكيد المعقول) بعد رقم الفقرة. ورغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠ التي توضح الاختلافات الرئيسية بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين أ٤، أ٩٠)

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٩. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١٧)

١٠. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق. ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٦] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

١١. عندما يخضع الارتباط لأنظمة أو لوائح محلية أو لنصوص خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات، فإن هذا المعيار لا يغلب على تلك الأنظمة أو اللوائح أو النصوص. وإذا كانت تلك الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فإن تنفيذ الارتباط وفقاً للأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات لن يستوفي تلقائياً متطلبات هذا المعيار. ولا يحق للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار، إضافة إلى التزامه بالأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، إلا عند استيفاء جميع المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٧)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

---

[٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(أ)(١)(ب)

[٥] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(أ)(ب)

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). ومعيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكِّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج وفقاً للتأكيد المعقول أو التأكيد المحدود؛

(ب) إعداد تقرير، وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني، بشأن ما يلي:

(١) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(٢) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ج) الإبلاغ بالأمور الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١٤. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:[٧]

(أ) الضوابط المنطبقة: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس كميات انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(ب) الإقرارات: إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

(ج) سنة الأساس: سنة محددة أو متوسط على مدى عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدى الوقت.

(د) الحد الأعلى والتبادل: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويوزع المخصصات من الانبعاثات على المشاركين، ويسمح لهم بتبادل المخصصات وأرصدة إطلاق الانبعاثات فيما بينهم.

(هـ) المعلومات المقارنة: الكميات والإفصاحات المُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

(و) الانبعاثات: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة أ٨)
- انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
  - انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها. (راجع: الفقرة أ٩)
  - انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ز) اقتطاع الانبعاثات: أي بند مُضمَّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد إزالة؛ وغالباً ما يتضمن ذلك تعويضات الكربون المشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل أرصدة ومخصصات الأداء المعترف بها من قبل الخطط التنظيمية أو الخطط الأخرى التي تكون المنشأة جزءاً منها. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

[٧] تنطبق على هذا المعيار أيضاً التعريفات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) خطة تبادل إطلاق الانبعاثات: هو منهج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

(ي) المنشأة: هي المنشأة النظامية أو المنشأة الاقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة نظامية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل مكب نفايات) أو مجموعة المنشآت النظامية أو غيرها من المنشآت أو الأجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي تتعلق بها الانبعاثات 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 احتيال للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ل) الإجراءات الإضافية: هي إجراءات يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة غازات الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس كمية الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري للمنشأة خلال فترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير. وقد تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة بالإزالات أو اقتطاعات الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تُقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتُعد قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.[٨]

(ن) غازات الاحتباس الحراري: ثاني أكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى تتطلب الضوابط المنطبقة تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبَّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادِلات ثاني أكسيد الكربون (CO_2-e).

(س) الحدود المؤسسية: الحدود التي تعين العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للتنفيذ: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) تعويضات الكربون المشتراة: اقتطاع للانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيضات الانبعاثات) أو زيادة إزالات منشأة أخرى (تعزيز الإزالات)، مقارنةً بخط أساس افتراضي. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ص) قياس الكمية: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) الإزالة: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ر) المرفق المهم: مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشأة مخاطر تحريف جوهري معينة. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ش) الحوض: وحدة مادية أو آلية لإزالة غازات الاحتباس الحراري من الجو.

---

[٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(خ)

(ت) المصدر: وحدة مادية أو آلية تطلق غازات الاحتباس الحراري إلى الجو.

(ث) نوع الانبعاث: تجميع الانبعاثات ضمن مجموعات، على سبيل المثال، استناداً إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرات أ٥، أ٦، أ١٧، أ٢١، أ٢٢، أ٣٧، أ١٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

المهارات والمعرفة والخبرة

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) التمتع بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد التي تكون قد اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي، والتمتع بما يكفي من الكفاءة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، حتى يتحمل المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي؛

(ب) الاطمئنان إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها وفي خدمات التأكيد، من أجل تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

الشروط المسبقة للارتباط

١٧. بغية التأكد من تحقق الشروط المسبقة للارتباط:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أن لكلٍ من قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط نطاقاً كافياً بما يحقق الفائدة للمستخدمين المستهدفين، مع النظر فيما يلي، على وجه الخصوص: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(١) إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري ستستبعد انبعاثات مهمة تم قياس كميتها، أو يمكن قياس كميتها بسهولة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) إذا كان الارتباط سيستبعد تأكيداً بشأن انبعاثات مهمة قررت عنها المنشأة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛

(٣) إذا كان الارتباط سيتضمن تأكيداً بشأن اقتطاعات للانبعاثات، يُنظر فيما إذا كان طبيعة التأكيد الذي سيصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالاقتطاعات والمحتوى المستهدف لتقرير التأكيد فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات يُعد واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف القائمة ومفهوماً لدى الطرف القائم بالتكليف. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(ب) عند تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٩] يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦)

(١) طريقة تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(٢) غازات الاحتباس الحراري التي سيتم المحاسبة عنها؛

(٣) طرقاً مقبولة لقياس الكميات، بما في ذلك طرق إجراء التعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛

(٤) إفصاحات كافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣٤)

[٩] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب)(٢) و٤١

(ج) يجب على المحاسب القانوني الحصول على موافقة المنشأة أنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قائمة لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥)

(٣) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدمتها، أو وصفها، في قائمة غازات الاحتباس الحراري والجهة التي قامت بوضعها عندما لا تكون واضحة بسهولة من ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٦)

الاتفاق على شروط الارتباط

١٨. يجب أن تشمل شروط الارتباط التي يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١٠] الاتفاق عليها: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) هدف ونطاق الارتباط؛

(ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك الموضحة في الفقرة ١٧(ج)؛

(د) تحديد الضوابط المنطبقة لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(هـ) إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقرير سيصدره المحاسب القانوني وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛

(و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء الارتباط.

التخطيط

١٩. عند التخطيط للارتباط على النحو الذي يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[١١] يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤١)

(أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تُحدِّد نطاقه؛

(ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت الارتباط وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

(ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمحاسب القانوني مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛

(د) أن يأخذ في الحسبان نتائج إجراءات قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛

(هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداها، بما في ذلك إشراك الخبراء وإشراك محاسبين قانونيين آخرين؛ (راجع: الفقرتين أ٤٢، أ٤٣)

(و) أن يحدد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة، إن وجد، على الارتباط.

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للارتباط

٢٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، يجب المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٤٤–أ٥٠)

---

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

[١١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٠

٢١. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط

٢٢. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري إذا أصبح أثناء الارتباط على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة من البداية. (راجع: الفقرة أ٥١)

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها

٢٣. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الضوابط المنطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) طبيعة العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

أ. مصادر الانبعاثات واكتمالها، والأحواض واقتطاعات الانبعاثات، إن وجدت؛

ب. مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج. أوجه عدم التأكد المرتبطة بالكميات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٩)

(٢) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو مدى العمليات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك أي عمليات دمج أو اقتناء أو بيع لمصادر الانبعاثات، أو أي تعهيد خارجي لوظائف ذات انبعاثات مهمة؛

(٣) معدل تكرار عطل العمليات التشغيلية وطبيعة تلك الأعطال. (راجع: الفقرة أ٦٠)

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغييرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات، وإمكانية المحاسبة المزدوجة عن الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(د) متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها.

(هـ) أهداف واستراتيجية المنشأة فيما يتعلق بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. (راجع: الفقرة أ٦١)

(و) الإشراف على المعلومات المتعلقة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وفي حال وجودها، أنشطتها ونتائجها الرئيسية المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٤. يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٦٢)

(أ) الاستفسار من الأفراد داخل المنشأة الذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، تتوفر لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٥)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات أ٦٦–أ٦٨)

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٢٥د. فيما يخص الرقابة الداخلية ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم، من خلال الاستفسار، لما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، ٦٩، أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛ (ج) نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر.	٢٥م. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية في المنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛ (ج) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط، التي يعتقد المحاسب القانوني بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتصميم الإجراءات الإضافية استجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ولا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أنشطة الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من أنواع الانبعاثات وكل إفصاح مهم في قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو المتعلقة بكل إقرار ذي صلة ذلك؛ (راجع: الفقرتين أ٧١، أ٧٢) (هـ) متابعة أدوات الرقابة.
	٢٦م. عند التوصل إلى الفهم الذي تتطلبه الفقرة ٢٥م، يجب على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة المسؤولين عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٧. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فيجب عليه النظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. (راجع: الفقرة أ٧٣)

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٦)

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، مناقشة قابلية تعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في النقاش.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت أساليب قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تعيين الحدود

المؤسسية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المنطبقة ومع سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير المستخدمة في الصناعة ذات الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة

٣١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان من الضروري في ظل ظروف الارتباط تنفيذ إجراءات ميدانية في المرافق المهمة. (راجع: الفقرات أ١٥، أ١٦، أ٧٤–أ٧٧)

المراجعة الداخلية

٣٢. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية ذات صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرة أ٧٨)

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى ذلك الاستخدام؛

(ب) في حالة استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية المحدد، تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراض الارتباط.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٣٣د. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:	٣٣م. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:
(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠)	(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠)
(ب) لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرة أ٨١)	(ب) على مستوى الإقرارات لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرتين أ٨١، أ٨٢)
كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها:	كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرة أ٨٣)
(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛	(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛
(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري

٣٤. عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م، يجب على المحاسب القانوني النظر على الأقل في العوامل الآتية: (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٩)

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٦)

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على محتوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة أ٨٧)

(ج) احتمال إغفال ذكر انبعاثات قد تكون مهمة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(أ))

(د) التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨ (ب))

(هـ) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(ج))

(و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(د))

(ز) مدى التعقيد في تعيين الحدود المؤسسية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة واقعة ضمنها؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(ح) ما إذا كانت هناك انبعاثات مهمة تحدث خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ط) درجة عدم الموضوعية في قياس كمية الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (٣) مشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(و))

(ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها. (راجع: الفقرة أ٨٨(ز))

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

٣٥. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٣)

٣٦. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكيد، معقولاً أو محدوداً، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٩٠)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٣٧د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية؛ (راجع: الفقرة أ٩٥) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)	٣٧م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ٩٥) (١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لنوع الانبعاث أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛ (٢) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)
	اختبارات أدوات الرقابة ٣٨م. يجب على المحاسب القانوني أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية: (راجع: الفقرة أ٩٠(أ)) (أ) إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) إذا كانت الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة لا يمكنها أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة أ٩٨) ٣٩م. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ٩٠) (أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو (ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو (ج) مخاطر التحريف الجوهري المحتملة يلزم مواجهتها باستخدام إجراءات أخرى.
	الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة ٤٠م. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفاصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) ٤١م. يجب على المحاسب القانوني النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٩)
الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة ٤٢د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠–أ١٠٢) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت؛ (ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (ج) وضع توقعات فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة.	*الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة* ٤٢م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠–أ١٠٢) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛ (ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (ج) وضع توقعات، بشأن الكميات أو النسب المسجلة، دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية المحتملة.
٤٣د. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات	٤٣م. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
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 أ٩٠(ج))	أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني التحري عن هذه الاختلافات عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٩٠(ج)) (أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية ذات صلة بردود المنشأة؛ (ب) تنفيذ إجراءات أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.
الإجراءات بشأن التقديرات ٤٤د. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ١٠٣، أ١٠٤) (أ) تقويم ما إذا كانت: (١) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (٢) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متّسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (ب) النظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.	*الإجراءات بشأن التقديرات* ٤٤م. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ١٠٣) (أ) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (ب) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متّسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة.
	٤٥م. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني القيام بإجراء أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة أ١٠٣) (أ) اختبار كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات والبيانات التي تستند إليها. وفي سبيل ذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (١) طريقة قياس الكميات المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (٢) الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة. (ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية إعداد المنشأة للتقديرات، جنباً إلى جنب مع الإجراءات الأخرى المناسبة. (ج) تقدير كمية أو مدى من الكميات لتقويم الكمية التي قدرتها المنشأة. ولهذا الغرض: (١) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن تلك التي استخدمتها المنشأة، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات أو طرق المنشأة لإثبات أن الكمية أو مدى الكميات الذي قدره المحاسب القانوني يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن الكمية التي قدرتها المنشأة.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	(٢) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من الكميات، فيجب عليه تضييق ذلك المدى، استناداً إلى الأدلة المتاحة، حتى تكون جميع النواتج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة.

العينات

٤٦. في حالة استخدام العينات، يجب على المحاسب القانوني عند تصميم العينة مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرتين أ٩٠(ب)، أ١٠٥)

الغش والأنظمة واللوائح

٤٧. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش، وحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٠٦، أ١٠٧)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري	*الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري*
٤٨د. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة أ١٠٨)	٤٨م. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة أ١٠٨)
(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛	(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛
(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري والنظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.	(ب) التحقق من التعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرتين أ١٠٩، أ١١٠) (أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في تحريف قائمة غازات الاحتباس الحراري بشكل جوهري؛ أو (ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في تحريف قائمة غازات الاحتباس الحراري بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١١١)	*إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول* ٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية عند إجراء التقييم، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

تجميع التحريفات المُكتشفة

٥٠. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة أ١١٢)

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في الارتباط

٥١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المُكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء الارتباط؛ أو

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء الارتباط يقترب من الأهمية النسبية المُحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار.

٥٢. إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، بتفحص نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بشأن العمل الذي نفذته المنشأة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية لا تزال موجودة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٥٣. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ المستوى المناسب داخل المنشأة في الوقت المناسب بجميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء الارتباط ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

٥٤. إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لأسباب المنشأة في عدم إجراء التصحيحات ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

٥٥. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المحاسب القانوني إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

٥٦. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المحاسب القانوني النظر في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها، بالمقارنة مع أنواع الانبعاثات أو الإفصاحات المعينة وقائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة ٧١).

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

٥٧. عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسب قانوني آخر، فيجب عليه:

(أ) الاتصال بشكل واضح مع ذلك المحاسب القانوني الآخر بشأن نطاق وتوقيت عمله ونتائجه؛ (راجع: الفقرتين أ١١٣، أ١١٤)

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وآلية تضمين المعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١١٥)

الإفادات المكتوبة

٥٨. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة داخل المنشأة بشأن الأمور المعنية تقديم إفادات مكتوبة بما يلي: (راجع: الفقرة أ١١٦)

(أ) أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما فيها المعلومات المقارنة عند الاقتضاء، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هي مبينة في شروط الارتباط؛

(ب) أنهم قد قدموا للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحوا له بالوصول كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(ج) ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود؛

(د) ما إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إعداد التقديرات تُعدّ معقولة؛

(هـ) أنهم قد أبلغوا المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي يعرفونها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة بشكل واضح؛

(و) ما إذا كانوا قد أفصحوا للمحاسب القانوني عن علمهم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، متى أمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري.

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

٦٠. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج المحاسب القانوني وجود شكوك كافية حول نزاهة الشخص الذي قدم الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨(أ) و(ب)، مما يجعل الإفادات المكتوبة في هذا الشأن لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم المنشأة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨(أ) و(ب).

الأحداث اللاحقة

٦١. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١١٧)

النظر فيما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة غازات الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكيد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها بشأن ما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛

الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد.

المعلومات المقارنة

٦٢. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الحالية الخاصة بالانبعاثات وتغطية بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة في استنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢١)

(أ) ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع الكميات والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو عند الاقتضاء، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بصورة كافية؛ (راجع: الفقرة أ١٢١)

(ب) ما إذا كانت سياسات قياس الكميات المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، وفي حال وجود تغييرات، ما إذا كانت تلك التغييرات قد تم تطبيقها بشكلٍ سليم وتم الإفصاح عنها بصورة كافية.

٦٣. بغض النظر عمّا إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، فإنه إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بإمكانية وجود تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة بشأن الأمور المعنية داخل المنشأة وتنفيذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

(ب) النظر في تأثير ذلك على تقرير التأكيد. وإذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة:

(١) يجب على المحاسب القانوني، عندما يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو

(٢) يجب على المحاسب القانوني، عندما لا يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، تضمين فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد توضح الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

٦٤. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى الموجودة ضمن الوثائق التي تحتوي على قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها لمعرفة أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع قائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٣٨)

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى وقائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد؛ أو

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

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٦)

التوثيق

٦٥. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة أ١٢٧)

(أ) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَن قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٦٦. يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة أ١٢٧)

إدارة الجودة

٦٧. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها؛

(ب) الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات؛

(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

٦٨. إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو المزيد من الإجراءات، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكيد، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٢٨)

(أ) الظروف التي تم مصادفتها؛

(ب) الإجراءات الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثير ذلك على تقرير التأكيد؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال الارتباط، وتوقيت فحص تلك التغييرات، والقائم بإدخالها 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 المحدد بعد تاريخ تقرير التأكيد. وبعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ١٢٩)

٧٠. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ٦٨، فإنه 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، يجب على المحاسب القانوني بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب الخاصة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات أو الإضافات وفحصها والقائم بذلك.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٧١. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج بشأن ما إذا كان قد وصل إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يراعي ذلك الاستنتاج متطلبات الفقرة ٥٦ والفقرات ٧٢–٧٤ من هذا المعيار.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٧٢د. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	٧٢م. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. يجب أن يشتمل هذا التقويم على مراعاة الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وممارسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك

المؤشرات على التحيز المحتمل في الأحكام والقرارات المتخذة عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري،[١٢] ومراعاة ما يلي، في ضوء الضوابط المنطبقة:

(أ) ما إذا كانت طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المختارة والمطبقة تتسق مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ب) ما إذا كانت التقديرات التي تم إجراؤها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري تُعدّ معقولة؛

(ج) ما إذا كانت المعلومات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تقدم إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وغيرها من الأمور، بما فيها حالات عدم التأكد، بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند إعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٩، أ١٣٠–أ١٣٢)

(هـ) ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مناسبة.

٧٤. يجب أن يشمل التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٧٢ أيضاً مراعاة:

(أ) العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري، وهيكلها ومحتواها؛

(ب) عند الاقتضاء في سياق الضوابط، أو صياغة الاستنتاج التأكيدي، أو ظروف الارتباط الأخرى، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تصور الانبعاثات الرئيسية بطريقة تحقق العرض العادل.

محتوى تقرير التأكيد

٧٥. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٣)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد، المعقول أو المحدود، الذي وصل إليه المحاسب القانوني.

(د) تحديد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك الفترة (الفترات) التي تغطيها، وفي حال وجود أية معلومات في تلك القائمة لم يغطها استنتاج المحاسب القانوني، يشتمل التقرير أيضاً على تحديد واضح للمعلومات الخاضعة للتأكيد وأيضاً المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم ينفذ أي إجراءات فيما يتعلق بالمعلومات المستبعدة، وعليه، فإنه لم يتم إبداء أي استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٣٤)

(هـ) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة أ٣٥)

(و) عبارة تفيد بأن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٩)

(ز) إذا تضمنت قائمة غازات الاحتباس الحراري اقتطاعات للانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، يشتمل التقرير على تحديد لتلك الاقتطاعات، وعبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات أ١٣٥–أ١٣٨)

(ح) تحديد الضوابط المنطبقة؛

(١) تحديد كيفية الوصول إلى تلك الضوابط؛

(٢) إذا كانت تلك الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، أو إذا كانت تتعلق بغرض محدد فقط، يشتمل التقرير على عبارة تنبّه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويجب أن تقيد العبارة أيضاً استخدام تقرير التأكيد بقصره على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو على ذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٩، أ١٤٠)

---

[١٢] لا تشكل المؤشرات على التحيز المحتمل في حد ذاتها تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير على حدة.

(٣) تحديد الإيضاحات ذات الصلة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة بإفصاحات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري حتى تكون تلك الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣٠)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).(*)

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**)(***)

(ك) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك:

(١) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية؛

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

- أن الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛
- وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٣)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني:

(١) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات؛ أو

(٢) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

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

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

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٤٤)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرَّخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي:

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(١) حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب.

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

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى

٧٦. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات أ١٤٥–أ١٥١)

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

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

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

متطلبات الاتصال الأخرى

٧٧. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة غازات الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي نمت إلى علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لأطراف أخرى من داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالاهتمام؛

(ب) الغش المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كانت الأمور تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة أ٨٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

ارتباطات التأكيد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٣)

أ١. في بعض الحالات، قد ينفذ المحاسب القانوني ارتباط تأكيد بشأن تقرير يتضمن معلومات عن غازات الاحتباس الحراري، ولكن تلك المعلومات لا تشكل قائمة لغازات الاحتباس الحراري حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٤(م). وفي مثل هذه الحالات، قد يوفر هذا المعيار إرشادات لذلك الارتباط.

أ٢. عندما تشكل قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى صلة هذا المعيار هو أمر يخضع للحكم المهني للمحاسب القانوني في ظل ظروف الارتباط.

مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى البيانات الخاصة بغازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٤(ب))

أ٣. من أمثلة مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات غازات الاحتباس الحراري، المتوسط المرجح للانبعاثات في كل كيلومتر للمركبات التي تصنعها المنشأة خلال الفترة، الذي تتطلب الأنظمة أو اللوائح احتسابه والإفصاح عنه في بعض الدول.

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٨)

أ٤. بعض الإجراءات التي يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول قد تكون مناسبة رغم ذلك في بعض ارتباطات التأكيد المحدود. فعلى سبيل المثال، بالرغم من أنه لا يتعين التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في ارتباطات التأكيد المحدود، فإنه في بعض الحالات، كما هو الحال عندما يتم تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من الضروري اختبار أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة، في ارتباط التأكيد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠)

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٠، ١٥)

أ٥. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على *معايير الاستقلال الدولية*، التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في هذه الارتباطات. وقد يتعرض الالتزام بالمبادئ الأساسية للتهديد بسبب مجموعة واسعة من الظروف. وتندرج العديد من التهديدات ضمن الفئات الآتية:

- المصلحة الشخصية، على سبيل المثال، الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب التي يتم الحصول عليها من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، تأدية خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- الموالاة، على سبيل المثال، العمل بصفة مدافع بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المنطبقة.
- الألفة، على سبيل المثال، وجود علاقة طويلة أو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة لأحد أعضاء فريق الارتباط مع موظف في المنشأة يعمل في منصب يتيح له ممارسة تأثير مباشر ومهم على إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض لضغوط من أجل الحد، على نحو غير مناسب، من مدى العمل المنفذ بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد بسحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل سلطة تسجيل مرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

أ٦. إذا لم تكن التهديدات التي تم التعرف عليها ضمن مستوى يمكن قبوله، فإن الميثاق الدولي يتطلب مواجهتها عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الأنظمة أو اللوائح المحلية ونصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات (راجع: الفقرة ١١)

أ٧. إن الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات قد: تشتمل على متطلبات أخرى بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع الارتباطات؛ أو تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات من المحاسب القانوني إعداد التقارير بشكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الارتباط لم يتم القيام بها وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة ١٤(و)، الملحق الأول)

أ٨. قد تشمل انبعاثات النطاق (١)الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسائل النقل لدى المنشأة مثل الشاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات آليات العمل (من العمليات الفيزيائية أو الكيميائية مثل تصنيع الإسمنت والمعالجة البتروكيماوية وصهر الألومنيوم) والانبعاثات المتسربة (إطلاق الغازات

والأبخرة بشكل مقصود وغير مقصود، مثل التسربات من وصلات وسدادات المعدات والانبعاثات من معالجة مياه الصرف والمناجم وأبراج التبريد).

أ٩. تشتري جميع المنشآت تقريباً الطاقة في شكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشآت تقريباً انبعاثات من النطاق (٢). وانبعاثات النطاق (٢) هي انبعاثات غير مباشرة لأن الانبعاثات المرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة تحدث في محطة الكهرباء التي تقع بدورها خارج الحدود المؤسسية للمنشأة.

أ١٠. قد تتضمن انبعاثات النطاق (٣) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل؛ والأنشطة التي يتم تعهيدها خارجياً؛ واستهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء اللازم لاستخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في آليات عمل المنشأة؛ ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات أ٣١–أ٣٤ انبعاثات النطاق (٣) بمزيد من التفصيل.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرتين ١٤(ز)، ١٧(أ)(٣)، الملحق الأول)

أ١١. في بعض الحالات، تشتمل اقتطاعات الانبعاثات على أرصدة ومخصصات خاصة بدولة بعينها، لا يوجد فيما يخصها صلة مؤكدة بين كمية الانبعاثات المسموح باقتطاعها وفق الضوابط وأي تخفيض في الانبعاثات قد يحدث نتيجة لقيام المنشأة بدفع أموال أو اتخاذ أي إجراء آخر من أجل المطالبة باقتطاع الانبعاثات.

أ١٢. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات ضمن نطاق الارتباط، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٥-أ١٣٨).

تعويضات الكربون المشتراة (راجع: الفقرة ١٤(ف)، الملحق الأول)

أ١٣. عندما تشتري المنشأة تعويضات كربون من منشأة أخرى، فقد تنفق تلك المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع لتخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق التدابير الخاصة بكفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظة على الأشجار التي لم يكن ليتم زراعتها أو المحافظة عليها لولا ذلك)، أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه لولا ذلك (مثل إزالة الغابات أو تدهورها). وفي بعض الدول، لا يمكن شراء تعويضات الكربون إلا في حال حدوث تخفيض الانبعاثات أو تعزيز الإزالة بالفعل.

الإزالة (راجع: الفقرة ١٤(ق)، الملحق الأول)

أ١٤. قد تتم الإزالة عن طريق تخزين غازات الاحتباس الحراري في أحواض جيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو أحواض بيولوجية (مثل الأشجار). وعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عنها عادةً في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني إزالات، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الإزالات حسب مقتضى الحال.

المرفق المهم (راجع: الفقرتين ١٤(ر)، ٣١)

أ١٥. كلما زادت المساهمة المستقلة لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار كوسيلة لتحديد المرافق التي لها أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وينطوي تحديد الأساس المرجعي وتحديد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، قد يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق التي تتجاوز ١٥% من حجم الإنتاج الكلي تُعد مرافق مهمة. ومع ذلك، يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في ظل الظروف القائمة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق، لا تقل نسبة أيٍّ منها عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تقل نسبتها بقليل عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

أ١٦. قد يحدد المحاسب القانوني أيضاً مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة التي تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري معينة. وعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق آليات لجمع البيانات أو أساليب لقياس الكميات تختلف عن تلك الخاصة بالمرافق الأخرى، وتتطلب استخدام عمليات حسابية معقدة أو متخصصة، أو تنطوي على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة أو متخصصة.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) (راجع: الفقرتين ٩، ١٥)

أ١٧. يتضمن معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لهذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات أو مواد تطبيقية إضافية فيما يتعلق بتلك الموضوعات.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

الكفاءات (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ١٨. قد تشمل الكفاءات المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري:

- الفهم العام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط غازات الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم من هم المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة، والطريقة المحتملة لقيامهم باستخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة أ٤٧).
- فهم خطط تبادل إطلاق الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، متى كانت ذات صلة.
- معرفة الأنظمة واللوائح المنطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- المنهجيات الخاصة بقياس كمية غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي وعدم التأكد التقدير المصاحبة لها، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
  - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
  - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام معتبرة.
  - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود المؤسسية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
  - اقتطاعات الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

أ١٩. تتفاوت درجة تعقيد ارتباطات التأكيد فيما يخص قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد يكون الارتباط بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات من النطاق (١) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق (٢) باستخدام عامل انبعاثات محدد في اللوائح التنظيمية، يتم تطبيقه على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز الارتباط إلى حد كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المذكورة في الفواتير والتطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون الارتباط معقداً نسبياً، فمن المرجح أن يتطلب ذلك كفاءة شخص متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة التي قد تكون ذات صلة في تلك الحالات:

الخبرة في نظم المعلومات

- فهم كيفية إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية إنشاء البيانات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

الخبرة العلمية والهندسية

- وضع مخطط بتدفق المواد خلال عمليات الإنتاج والعمليات المصاحبة التي تنتج عنها انبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات الصلة التي يتم عندها جمع البيانات المصدرية. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عند النظر فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات كاملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات مهمة في تصميم الإجراءات التحليلية.
- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة في الصناعات المحددة وآليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. وتختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية الانبعاثات من النطاق (١) بشكل كبير حسب الصناعات والآليات ذات الصلة، وعلى سبيل المثال، فإن طبيعة آليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وآليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باستخدام الوقود الأحفوري؛ والآليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت تختلف اختلافاً تاماً عن بعضها.
- تشغيل المستشعرات المادية وطرق قياس الكميات الأخرى واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط (راجع: الفقرة ١٧(أ))

أ٢٠. فيما يلي أمثلة للظروف التي قد تكون فيها أسباب استبعاد الانبعاثات المعروفة من قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصح عنها من الارتباط، أسباباً غير معقولة في ظل الظروف القائمة:

- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات مهمة من النطاق (١) ولكنها لا تُضمِّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري سوى انبعاثات النطاق (٢).
- عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة نظامية أكبر لها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود المؤسسية عندما يكون من المرجح أن يؤدي ذلك إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
- عندما تشكل الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني نسبة صغيرة فقط من مجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

تحديد مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الموضوع محل الارتباط مناسباً.[١٣] وفي حالة قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (والإزالات واقتطاعات الانبعاثات في حال انطباقها) هي الموضوع محل الارتباط. وسيكون ذلك الموضوع مناسباً إذا تحققت جملة أمور من بينها أن تكون انبعاثات المنشأة قابلة للقياس كمّياً على نحو متسق باستخدام ضوابط مناسبة.[١٤]

أ٢٢. يمكن إجراء قياس كمّي لمصادر غازات الاحتباس الحراري بواسطة:

(أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق غازات الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو المعاينة الدورية؛ أو

(ب) قياس نشاط بديل، مثل استهلاك الوقود، وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة[١٥] أو عوامل

---

[١٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(١)

[١٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(٢)

[١٥] أي التسوية بين الكمية الداخلة من مادة معينة إلى حدود معينة والكمية الخارجة منها، على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز احتراق مع كمية الكربون الخارجة من الجهاز في شكل ثاني أكسيد كربون.

الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية.

تحديد مدى مناسبة الضوابط

الضوابط الموضوعة بشكل خاص والمفروضة (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٣. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها والحيادية والقابلية للفهم. وقد تكون الضوابط "موضوعة بشكل خاص" أو قد تكون "مفروضة"، على سبيل المثال، منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.[١٦] ورغم أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن افتراض أنها ملائمة عندما تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، فإن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص دون أن تكون مناسبة للتطبيق في ظروف أخرى. وعلى سبيل المثال، الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة قد تنتج معلومات مضللة في حال استخدامها لانبعاثات في منطقة أخرى؛ والضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية معينة من الانبعاثات قد تكون غير مناسبة للتقرير لمستخدمين مستهدفين بخلاف السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

أ٢٤. قد تكون الضوابط الموضوعة بشكل خاص مناسبة عندما يكون لدى المنشأة، على سبيل المثال، آلات متخصصة جداً أو عندما تجمع المنشأة المعلومات الخاصة بالانبعاثات من دول مختلفة تختلف فيها الضوابط المفروضة التي يتم استخدامها. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعة بشكل خاص، ولا سيّما إذا لم تعتمد تلك الضوابط بشكل أساسي على ضوابط مفروضة يتم استخدامها عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع مثل هذه الضوابط.

أ٢٥. قد تتألف الضوابط من ضوابط مفروضة مضاف إليها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات الخاصة وغيرها ضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة مناسبة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تضم الأمور المشار إليها في الفقرة ١٧(ب).

أ٢٦. وتجدر الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٧(ب)(١)، ٢٣(ب)(١)، ٣٤(ز))

أ٢٧. يُعرف تحديد العمليات التشغيلية التي تمتلكها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة بأنه تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتعيين الحدود المؤسسية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج يلائم بين قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة وقوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة بشكل مختلف. وقد يتطلب تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة تحليل هياكل مؤسسية معقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، وجهات الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير المعتادة. وعلى سبيل المثال، قد يمتلك طرف أحد المرافق ويتولى طرف آخر تشغيل المرفق فيما يقوم المرفق بمعالجة مواد لصالح طرف آخر بشكل حصري.

أ٢٨. يختلف تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة عمّا تصفه بعض الضوابط بأنه تعيين "الحدود التشغيلية" للمنشأة. فالحدود التشغيلية تتعلق بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (١) و(٢) و(٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد رسم الحدود المؤسسية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين ١٧(ب)(٤)، ٧٣(د))

أ٢٩. في برامج الإفصاحات التنظيمية، تُعدّ الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة كافيةً لرفع التقارير إلى السلطة التنظيمية. وقد يكون الإفصاح في قائمة غازات الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية ضرورياً في حالات إعداد التقارير الطوعية من أجل أن يفهم المستخدمون المستهدفون الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري:

[١٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات أ٤٥-أ٤٨

(أ) العمليات التشغيلية المشمولة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)؛

(ب) طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المهمة التي تم اختيارها:

(١) الطريقة المستخدمة لتحديد انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) التي تم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة أ٣٠)؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تمت أثناء تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة وأسباب استخدامها عند السماح بالاختيار بين طرق مختلفة أو عند استخدام طرق تخص المنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان ينبغي إعادة عرض الانبعاثات التي تم التقرير عنها في السابق.

(ج) تحديد فئات الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وكما هو مشار إليه في الفقرة أ١٤، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عادةً عن كل من الانبعاثات والإزالات في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(د) عبارة بشأن حالات عدم التأكد ذات الصلة بقياس كمية انبعاثات المنشأة، بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وشرح لما يلي عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات من النطاق (٣): (انظر الفقرات أ٣١–أ٣٤)

(١) طبيعة انبعاثات النطاق (٣)، بما في ذلك أنه من غير الممكن عملياً للمنشأة أن تقوم بتضمين جميع انبعاثات النطاق (٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(٢) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها؛

(هـ) التغييرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في الأمور الأخرى التي تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة قائمة غازات الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)

أ٣٠. تقضي الضوابط عادةً بتضمين جميع الانبعاثات ذات الأهمية النسبية من النطاق (١) أو النطاق (٢) أو من كل من النطاقين (١) و(٢) في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند استبعاد بعض انبعاثات النطاق (١) أو النطاق (٢)، فإنه من المهم أن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المُضمَّنة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المُضمَّنة هي الانبعاثات الأكبر التي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها.

انبعاثات النطاق (٣)

أ٣١. في حين أن بعض الضوابط تتطلب التقرير عن انبعاثات محددة من النطاق (٣)، فإن الأكثر شيوعاً هو تضمين انبعاثات ذلك النطاق اختيارياً لأنه من غير الممكن عملياً لأية منشأة تقريباً محاولة قياس كمية انبعاثاتها غير المباشرة بشكل كامل لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسة التوريد الخاصة بالمنشأة. وفيما يخص بعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (٣) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (٣) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. وفي هذه الحالات، قد يرى المحاسب القانوني أنه من غير المناسب تنفيذ ارتباط التأكيد إذا لم تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣) المهمة.

أ٣٢. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستتضمنها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المتضمنة هي المصادر الأكبر التي تتحمل المنشأة مسؤوليتها.

أ٣٣. في بعض الحالات، قد تحتفظ المنشأة بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣). وعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كمية الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ

بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣) في مصدر خارج المنشأة يخضع لمتابعة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا تكون هذه هي الحال، فقد يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعاثات النطاق (٣). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط.

أ٣٤. قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط عندما تعتمد طرق قياس الكميات المستخدمة بدرجة كبيرة على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد بشأن الانبعاثات المقرر عنها. وعلى سبيل المثال، قد ينتج عن طرق قياس الكميات المختلفة التي يتم استخدامها لتقدير حجم الانبعاثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متباينة إلى حد بعيد حتى عند استخدام بيانات مصدرية متطابقة. وإذا اشتمل الارتباط على مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ١٧(ج)(٢)، ٧٦(د))

أ٣٥. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٧٠، ففيما يخص بعض الارتباطات، قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من الأنسب أن يخضع قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري تمهيداً لتنفيذ ارتباط التأكيد في فترة لاحقة.

الجهة التي قامت بوضع الضوابط (راجع: الفقرة ١٧(ج)(٣))

أ٣٦. عندما تكون قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة للوفاء ببرامج للإفصاحات التنظيمية أو خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات مفروض فيها الضوابط المنطبقة وشكل التقرير، فمن المرجح أن يتضح من ظروف الارتباط أن السلطة التنظيمية أو الجهة المسؤولة عن الخطة هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقرير الطوعية، قد لا يكون واضحاً الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم يتم النص عليها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

تغيير شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ١٨)

أ٣٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني عدم قبول أي تغيير في شروط الارتباط ما لم توجد مبررات معقولة لذلك.[١٧] وقد لا يكون لطلب تغيير نطاق الارتباط مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعاثات معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٨. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لمختلف جوانب تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بغازات الاحتباس الحراري. وعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة واعية على وجه الخصوص لضرورة وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المقرر عنها، بينما في حالات أخرى قد تكون المنشأة أكثر تركيزاً على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

أ٣٩. يمكن تنفيذ الارتباطات الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة أ١٩) بواسطة فريق ارتباط صغير جداً. وعند صغر حجم الفريق، يكون التنسيق والتواصل أيسر بين أعضائه. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة للارتباطات الصغيرة أو البسيطة إلى ممارسات معقدة أو مستهلكة للوقت. وعلى سبيل المثال، قد تفي المذكرة الموجزة، التي يتم إعدادها بناءً على المناقشات مع المنشأة، بأغراض استراتيجية الارتباط الموثقة إذا تناولت الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩.

أ٤٠. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق الارتباط أو لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في

[١٧] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٩

الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعِف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع المنشأة من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

أ٤١. يُعد تنفيذ ارتباط التأكيد عملية ذات طابع تكراري. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي كانت متوقعة في مرحلة مبكرة من الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنهجية التي يتم الكشف عنها أثناء تنفيذ الإجراءات ميدانياً في مرافق مختارة إلى ضرورة زيارة المزيد من المرافق.

التخطيط للاستعانة بخبراء أو محاسبين قانونيين آخرين (راجع: الفقرة ١٩(هـ))

أ٤٢. قد يتولى تنفيذ الارتباط فريقٌ متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر، وخصوصاً في الارتباطات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءات متخصصة في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة أ١٩). ويحتوي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبراء قد يلزم مراعاتها أثناء مرحلة التخطيط عند التحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداها.[١٨]

أ٤٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر، على سبيل المثال، فيما يتعلق بمصنع أو شكل آخر من أشكال المرافق في مكان بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لأن يطلب من محاسب قانوني آخر تنفيذ أعمال على معلومات سيتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

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

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٤. قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يشتمل بشكل عام على ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون على أساس قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية للمستخدمين المستهدفين لقائمة غازات الاحتباس الحراري تتم على أساس النظر في المعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فإنه لا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين ممن قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

أ٤٥. يوفر مثل هذا النقاش، في حال وجوده في الضوابط المنطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه توفر للمحاسب القانوني مثل هذا الإطار المرجعي.

---

[١٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٤٥(ج) و٥٢ و٥٤

أ٤٦. يخضع تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للأنشطة المتعلقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة ومؤكدة إلى مستويات من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أن قياس كمية الانبعاثات هو أمر ينطوي على عدم تأكد (انظر الفقرات أ٥٤–أ٥٩)؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ٤٧. قد يشمل المستخدمون المستهدفون والمعلومات التي يحتاجون إليها، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع نطاقاً في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات شراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف فيها؛ أو تقديم إفادات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، الذين قد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات تداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو المخصصات) الناشئة عن الخطة، أو قرارات فرض غرامات أو غيرها من العقوبات على أساس الانبعاثات الزائدة.
- السلطات التنظيمية وصانعي السياسات في حالة برامج الإفصاحات التنظيمية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاحات، ومدى واسع من قرارات السياسات الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، وهو ما يعتمد عادة على المعلومات التي يتم جمعها.
- الإدارة والمكلفون بالحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون المعلومات المتعلقة بالانبعاثات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمارات، ربما تحسباً لبرامج الإفصاحات التنظيمية أو الدخول في خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالانبعاثات، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ٤٨. يتم اتخاذ الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بعوامل كمّية ونوعيّة، على السواء. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي إن الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المحدود.

أ٤٩. تُطبَّق في الغالب نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كنقطة بداية لتحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب والنسبة المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) واقتطاعات الانبعاثات والإزالات). والأساس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، بناءً على الظروف القائمة، هو إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) المقرر عنها قبل طرح أي اقتطاعات للانبعاثات أو إزالات. وتتعلق الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، يتم تعيين الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يغطيه استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان ذلك الجزء هو قائمة غازات الاحتباس الحراري.

- كمية نوع معين من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح معين. في بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يمكن فيها قبول تحريفات بكميات أقل أو أكبر من الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري بكاملها. وعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تعيين أهمية نسبية أقل أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو لغاز أو نطاق أو مرفق معين.

- كيفية عرض قائمة غازات الاحتباس الحراري للمعلومات ذات الصلة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة للانبعاثات مع فترات سابقة أو مع سنة أساس أو "حد أعلى"، وفي تلك الحالة قد يكون تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات ذات الصلة. وعند وجود "حد أعلى" ذي صلة، فإنه يمكن تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات المقرر عنها.

- التقلب النسبي في الانبعاثات. على سبيل المثال، في حال تباين الانبعاثات بشكلٍ كبير من فترة لأخرى، فقد يكون من المناسب تعيين الأهمية النسبية مقارنة بالنهاية السفلية لمدى التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.

- متطلبات الضوابط المنطبقة. في بعض الحالات، قد تضع الضوابط المنطبقة حداً أدنى للدقة وتشير إليه باعتبار أنه الأهمية النسبية. وعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية مقررة باعتبار أنها "الحد الأدنى للأهمية النسبية". وفي هذه الحال، فإن الحد الأدنى الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط.

أ٥٠. قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:

- مصادر الانبعاثات.

- أنواع الغازات المشمولة.

- السياق الذي ستستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في خطة لتبادل إطلاق الانبعاثات، أو لتقديمها إلى سلطة تنظيمية، أو لتضمينها في تقرير للاستدامة يتم توزيعه على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.

- ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يميل المستخدمون المستهدفون إلى التركيز عليها، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون فضلاً عن مساهمتها في تغير المناخ.

- طبيعة المنشأة واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.

- الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء الارتباط (على سبيل المثال، التصرف في جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أثناء الارتباط أن الانبعاثات الفعلية من المرجح أن تختلف إلى حد كبير عن تلك المستخدمة في البداية لتحديد الأهمية النسبية. وإذا خلص المحاسب القانوني أثناء الارتباط إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها)، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٣–٢٦)

أ٥٢. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها المطلوبة، للوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال. ويتمثل النظر الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه، والتعرف على المخاطر وتقييمها، كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة، كما إن الفهم في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل عمقاً منه في

ارتباط التأكيد المعقول وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل منها في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٥٣. يُعد التوصل إلى الفهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عملية ذات طابع تكراري. ولا توفر الإجراءات الخاصة بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها الاستنتاج التأكيدي.

عدم التأكد (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)(١)ج، ٧٦(هـ))

أ٥٤. قلما يمكن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري بدقة ١٠٠% بسبب:

(أ) *عدم التأكد العلمي*: ينشأ ذلك بسبب نقص المعرفة العلمية بشأن قياس غازات الاحتباس الحراري. وعلى سبيل المثال، يخضع معدل احتجاز غازات الاحتباس الحراري في الأحواض البيولوجية، وقيم "القدرة على إحداث الاحترار العالمي" التي تستخدم لجمع الانبعاثات من الغازات المختلفة والتقرير عنها على أنها معادِلات لغاز ثاني أكسيد الكربون، لنقص في المعرفة العلمية. ولا تستطيع المنشأة السيطرة على مدى تأثير حالة عدم التأكد العلمي على قياس كمية الانبعاثات المقرر عنها. ومع ذلك، فإنه يمكن الحد من إمكانية أن تؤدي حالة عدم التأكد العلمي إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، عن طريق استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية معينة ليتم استخدامها في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو عوامل معينة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) *عدم التأكد المحيط بالتقدير (أو القياس)*: ينتج ذلك عن آليات القياس والحساب المستخدمة لقياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم التأكد المحيط بالتقدير بالبيانات التي يعتمد عليها التقدير (على سبيل المثال، قد يتعلق بعدم التأكد الملازم لأدوات القياس المستخدمة) أو بالطرق، بما في ذلك عند الاقتضاء النماذج، المستخدمة في إجراء التقدير (يُعرف ذلك أحياناً بعدم التأكد المحيط بالمعاملات والنماذج، على التوالي). ويكون للمنشأة في الغالب سيطرة على درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير. وقد يستلزم الحد من درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير تكاليف مرتفعة.

أ٥٥. إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكد لا تعني أن انبعاثات المنشأة من غير المناسب أن تكون موضوعاً للتأكيد. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة احتساب انبعاثات النطاق (٢) الناتجة عن الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلوواط المستهلكة. وسيعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصحاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

أ٥٦. قد يقابل الوضع المذكور في الفقرة أ٥٥ قياس الكميات وفقاً لضوابط تستخدم نماذج وافتراضات مبنية على الظروف الفردية للمنشأة. ومن المرجح أن ينتج عن استخدام النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة قياس للكميات أكثر دقة، على سبيل المثال، من استخدام متوسط لعوامل الانبعاثات في صناعة معينة؛ ومن المرجح أيضاً أن ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريف الجوهري فيما يخص كيفية الوصول إلى تلك النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وكما هو مشار إليه في الفقرة أ٥٥، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصحاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

أ٥٧. في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانوني، مع ذلك، أنه من غير المناسب القيام بارتباط التأكيد إذا كان تأثير عدم التأكد على المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مرتفعاً جداً. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة المقرر عنها ناتجة عن مصادر للانبعاثات المتسربة لا يتم مراقبتها (انظر الفقرة أ٨) ولا توجد طرق متطورة بما فيه الكفاية لتقديرها، أو عندما تكون نسبة كبيرة من إزالات المنشأة المقرر عنها معزوة إلى أحواض بيولوجية. وتجدر الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بأداء ارتباطات التأكيد في ظل هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن من المناسب أداء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لن يكون من المناسب أيضاً أداء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

أ٥٨. ينبّه النقاش الذي يرد في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكد التي تؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكد المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي سيتم استخدامها. وعلى سبيل المثال، قد تكون قائمة غازات الاحتباس الحراري متاحة لقطاع واسع من المستخدمين رغم أن الضوابط المستخدمة تم وضعها لغرض تنظيمي معين.

أ٥٩. نظراً لأن حالة عدم التأكد هي سمة مهمة لجميع قوائم غازات الاحتباس الحراري، فإن الفقرة ٧٦(هـ) تتطلب ذكرها في تقرير التأكيد بغض النظر عن الإفصاحات المُضمَّنة، إن وجدت، في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.[١٩]

المنشأة وبيئتها

تعطل العمليات التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

أ٦٠. قد تشمل الأعطال حوادث مثل التوقف عن العمل، الذي قد يحدث فجأة أو قد يكون مخططاً له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون العمليات التشغيلية ذات طبيعة متقطعة، على سبيل المثال، عند استخدام أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

أهداف واستراتيجيات تغير المناخ (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ٦١. مما قد يساعد المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، النظر في استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. وعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات بأنها ستكون محايدة من حيث الأثر الكربوني، فقد يوفر ذلك دافعاً للتهوين من الانبعاثات حتى يظهر الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستخضع مستقبلاً لخطة تنظيمية لتبادل إطلاق الانبعاثات، فقد يوفر ذلك دافعاً للمبالغة في الانبعاثات في الوقت الحالي لزيادة فرصتها في الحصول على قدر أكبر من المخصصات عند إطلاق الخطة.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٦٢. بالرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات المبينة في الفقرة ٢٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ٦٣. قد تؤدي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها إلى التعرف على جوانب من المنشأة لم يكن المحاسب القانوني على دراية بها وقد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة بأرقام الإنتاج الخاصة بتلك المرافق.

أ٦٤. قد تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على وجود أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار مترتبة في الارتباط. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

أ٦٥. ومع ذلك، فعندما تستخدم تلك الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عالٍ (وهو ما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها)، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً مبدئياً عاماً بشأن احتمالية وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه، فإنه في مثل هذه الحالات قد يساعد النظر في الأدلة الأخرى التي تم تجميعها عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري جنباً إلى جنب مع النظر في نتائج تلك الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني في فهم وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ٦٦. تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المحاسب القانوني للمعايرة التي ينفذها العاملون في المنشأة لأجهزة المتابعة، أو ملاحظته لتنفيذ أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

---

[١٩] انظر أيضاً معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٦٩(هـ).

أ٦٧. ينطوي الفحص المادي على ما يلي:

(أ) التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، على سبيل المثال، سجلات المعاير الخاصة بأجهزة المتابعة. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق؛ أو

(ب) التحقق المادي، على سبيل المثال، من أجهزة المعايرة.

أ٦٨. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبيئتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة. ملاحظة آليات العمل والأجهزة، بما في ذلك أجهزة المتابعة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات مهمة من النطاق (١) في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط التخفيف من الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج المختبرات) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية) والمكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢٥د–٢٦م)

أ٦٩. في ارتباطات التأكيد المحدود، لا يتعين على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها كما هو مطلوب في ارتباطات التأكيد المعقول. وإضافة إلى ذلك، لا يتعين على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في ارتباطات التأكيد المحدود، وإن كان من المناسب في الغالب الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ٧٠. قد يثير فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة شكوكاً حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لإنجاز الارتباط. وعلى سبيل المثال (انظر أيضاً الفقرات أ٧١، أ٧٢، أ٩٢، أ٩٣، أ٩٦):

- قد يحيط بنزاهة من يتولون إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري مخاوفٌ جدِّية تدعو المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في قائمة غازات الاحتباس الحراري هو خطر كبيرٌ يحول دون أداء الارتباط.
- قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٥م(د))

أ٧١. قد يتأثر حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة معينة تُعد ذات صلة بالارتباط بمستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير عن الانبعاثات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات وأنشطة الرقابة المتعلقة بها ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

أ٧٢. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة بدائية بدرجة أكبر، وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما تكون هذه هي الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتصميم الإجراءات الإضافية التي تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها. ومن جهة أخرى، وفي بعض الخطط التي تخضع للوائح التنظيمية، قد يتعين توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل

السلطة التنظيمية. وحتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع تدفقات البيانات ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بدرجة أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع البيانات المصدرية من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠، أ٩٢، أ٩٣، أ٩٦).

الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٧٣. قد تتعلق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة، على سبيل المثال، بجوانب خاصة ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة (راجع: الفقرة ٣١)

أ٧٤. قد يكون تنفيذ الملاحظة والفحص المادي، بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى، ميدانياً في المرافق (غالباً ما يشار إلى ذلك بلفظ "الزيارة الميدانية") عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها يمكن التوقع بأنه سيكون في ارتباط التأكيد المعقول أكثر شمولاً مما يكون في ارتباط التأكيد المحدود، فإن عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات الميدانية في حالة ارتباط التأكيد المعقول سيكون أكبر عادةً مما يكون في حالة ارتباط التأكيد المحدود.

أ٧٥. يمكن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرفق (أو الإيعاز لمحاسب قانوني آخر بتنفيذ هذه الإجراءات بالنيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند تنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وغالباً ما يكون تنفيذ الإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص للارتباطات التي يتم أداؤها لأول مرة عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (١) والأحواض المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وعند التحقق مما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة بيانات المنشأة، وأساليب تقديرها، مناسبة مقارنة بالآليات المادية الأساس وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

أ٧٦. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧٤، فإن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرافق قد يكون عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. وفيما يخص العديد من ارتباطات التأكيد المعقول، سيحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري تنفيذ الإجراءات ميدانياً في كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١). وفيما يخص ارتباطات التأكيد المحدود التي تمتلك المنشأة فيها عدداً من المرافق المهمة التي تطلق انبعاثات من النطاق (١)، فقد لا يكون من الممكن الوصول إلى مستوى تأكيد مجدٍ دون قيام المحاسب القانوني بتنفيذ إجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكنه (أو لا يمكن لمحاسب قانوني آخر بالنيابة عنه) تنفيذ إجراءات تمتاز بالكفاءة والفاعلية ميدانياً في المرفق، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- تفحص الوثائق المصدرية والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل الردود التي يتم الحصول عليها من إدارة المرفق على الاستبيانات.
- دراسة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

أ٧٧. لتكوين تصور وافٍ عن مجموع الانبعاثات، وبخاصة في ارتباطات التأكيد المعقول، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من المناسب تنفيذ إجراءات ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار:

- طبيعة الانبعاثات في مختلف المرافق. وعلى سبيل المثال، من المرجح أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (١) بدرجة أكبر من زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (٢) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن تكون دراسة فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومدى مساهمتها في إجمالي الانبعاثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وفي هذه الحال، قد يكون من المناسب تنفيذ إجراءات

ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم آليات أو تقنيات مختلفة.

- الطرق المستخدمة في مختلف المرافق لجمع المعلومات المتعلقة بالانبعاثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في مختلف المرافق.
- تنويع اختيار المرافق على مدار الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٧٨. من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة ذات صلة بالارتباط إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها، أو الحد من مداها.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات ٣٣د(أ)-٣٣م(أ))

أ٧٩. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بقائمة غازات الاحتباس الحراري ككل. وليس بالضرورة أن تكون المخاطر التي من هذا النوع قابلة للتعرف عليها في نوع معين من الانبعاثات أو مستوى معين من الإفصاحات. وبالأحرى، تمثل هذه المخاطر الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريف الجوهري بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المحاسب القانوني في مخاطر التحريف الجوهري الناشئة عن الغش.

أ٨٠. قد تنجم المخاطر على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري بشكل خاص عن قصور في بيئة الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه القصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة تأثير منتشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، وقد يتطلب ذلك استجابة عامة من قبل المحاسب القانوني. وقد تشمل مخاطر التحريف الجوهري الأخرى على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما يلي:

- الآليات غير الكافية أو غير المراقبة بشكل جيد أو غير الموثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- افتقار الموظفين إلى الكفاءة في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- عدم مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر غازات الاحتباس الحراري.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق تبادل الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي فترات سابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، عل سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- العرض المضلل للمعلومات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، تسليط الضوء غير المبرر على البيانات أو الاتجاهات المواتية بصفة خاصة.
- عدم اتساق طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود المؤسسية، في المرافق المختلفة.
- الأخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- عدم كفاية الإفصاح عن حالات عدم التأكد العلمي والافتراضات الرئيسية فيما يتعلق بالتقديرات.

استخدام الإقرارات (راجع: الفقرات ٣٣د(ب)–٣٣م(ب))

أ٨١. يستخدم المحاسب القانوني الإقرارات في ارتباط التأكيد المعقول، ويمكنه استخدامها في ارتباط التأكيد المحدود، للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث.

أ٨٢. عند الإفادة بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري تتفق مع الضوابط المنطبقة، فإن المنشأة تقدم إقرارات بشكل ضمني أو صريح بشأن قياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج الإقرارات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) إقرارات بشأن قياس كمية الانبعاثات خلال الفترة الخاضعة للتأكيد:

(١) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وتخص بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – أن جميع الانبعاثات التي كان ينبغي تسجيلها تم تسجيلها (انظر الفقرات أ٣٠-أ٣٤ للاطلاع على نقاش بشأن الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).

(٣) الدقة – أن الانبعاثات تم قياس كميتها بشكل مناسب.

(٤) الفصل الزمني – أن الانبعاثات تم تسجيلها في فترة التقرير الصحيحة.

(٥) التصنيف – أن الانبعاثات تم تسجيلها ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) إقرارات بشأن العرض والإفصاح:

(١) الحدوث والمسؤولية – أن الانبعاثات والأمور الأخرى المفصح عنها قد حدثت وهي تخص المنشأة.

(٢) الاكتمال – أن جميع الإفصاحات التي كان ينبغي تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تم تضمينها.

(٣) التصنيف والقابلية للفهم – أن المعلومات المتعلقة بالانبعاثات معروضة وموضحة بشكل مناسب، والإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.

(٤) الدقة وقياس الكميات – أن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مفصح عنها بشكل مناسب.

(٥) الاتساق – أن سياسات قياس الكميات تتسق مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغييرات تُعد مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بصورة كافية؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي كما تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو أنها أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٣م)

أ٨٣. إذا اشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، يتعين على المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٣٨م تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية الخاصة بتلك الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

الغش (راجع: الفقرتين ٢٨، ٣٤(أ))

أ٨٤. قد تنشأ التحريفات في قائمة غازات الاحتباس الحراري إمّا بسبب الغش أو الخطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في قائمة غازات الاحتباس الحراري متعمداً أو غير متعمد.

أ٨٥. قد تنشأ دوافع للتحريف المتعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، إذا كانت نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بآلية التقرير عن الانبعاثات، أو مَن لديهم الفرصة للتأثير على تلك الآلية، مشروطة بتحقيق أهداف مبالغ فيها إلى حد كبير فيما يخص غازات الاحتباس الحراري. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٦١، فإن ثمة دوافع أخرى سواءً للتهوين من الانبعاثات أو المبالغة فيها قد تنتج عن استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، وعن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك.

أ٨٦. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المحاسب القانوني لأغراض هذا المعيار هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ورغم أن المحاسب القانوني قد يشتبه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوثه، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)، ٧٧(ج))

أ٨٧. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد الكميات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في قائمة غازات الاحتباس الحراري، حيث إنها تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتتطلب الفقرة ٣٤(ب) من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو في قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو في تفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط الرخص التشغيلية، أو الالتزام باللوائح البيئية). ويُعدّ التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٢٠] أمراً مهماً في سياق الانتباه الدائم لاحتمال أن الإجراءات المُطبقة لغرض تكوين استنتاج بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، بهذه الأنظمة أو اللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٨٨. من أمثلة العوامل المشار إليها في الفقرة ٣٤(ج)-(ك) ما يلي:

(أ) يرتفع احتمال أن يتم إغفال ذكر واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات فيما يخص المصادر الأقل وضوحاً التي قد يتم تجاهلها، مثل الانبعاثات المتسربة.

(ب) قد تشمل التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في مستهدفات الطاقة المتجددة أو التغيرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص المخصصات التي بموجب خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، مما قد يؤدي على سبيل المثال إلى زيادة خطر التصنيف الخاطئ للمصادر في مولدات الطاقة الكهربائية.

(ج) قد تكون العمليات التشغيلية للمنشأة ذات طبيعة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وآليات متعددة ومتباينة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو قد يترتب عليها قلة أو ضعف العلاقات بين انبعاثات المنشأة ومستويات الأنشطة الأخرى القابلة للقياس (على سبيل المثال، معامل الكوبالت والنيكل). وفي مثل هذه الحالات، قد تتقلص بدرجة كبيرة الفرصة لتنفيذ إجراءات تحليلية مجدية.

وقد ينتج أيضاً عن التغيرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع مصادر انبعاثات أو أحواض إزالة، أو اقتنائها أو تعهيدها خارجياً) مخاطر للتحريف الجوهري (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يقع أيضاً حساب مزدوج لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة بسبب عدم كفاية التنسيق في تحديد المصادر والأحواض في المنشآت المعقدة.

(د) اختيار طرق غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، احتساب انبعاثات النطاق (١) باستخدام عامل انبعاثات عندما يكون من المتاح والأنسب استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة). يتسم اختيار الطرق المناسبة لقياس الكميات بأهمية خاصة عند تغيير طريقة القياس. ويُعزى ذلك إلى أن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يهتمون باتجاهات الانبعاثات على مدار الوقت، أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط عدم تغيير طرق قياس الكميات إلا عندما يكون من المقرر استخدام طريقة أكثر دقة. ومن بين العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:

- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس الكميات، مثل عدم معايرة العدادات أو عدم قراءتها بوتيرة كافية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون عامل الانبعاثات مبنياً على افتراض بالاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.

[٢٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٣٧

- التعقيد في طرق قياس الكميات، مما قد ينطوي على ارتفاع في خطر التحريف الجوهري، ومثال ذلك: التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في البيانات المصدرية (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لمعامِلات تحويل الحالة (مثل تلك المعامِلات التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغازات)؛ أو الاستخدام المكثف لمعامِلات تحويل الوحدات (مثل تلك المعامِلات التي تستخدم لتحويل المقاييس الإنجليزية إلى المقاييس المترية).
- التغييرات في طرق قياس الكميات أو المدخلات المتغيرة (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتركيبة الكتلة الحيوية المستخدمة تتغير خلال الفترة).

(هـ) تعد الانبعاثات المهمة غير الروتينية أو الأمور المهمة الاجتهادية مصدراً لمخاطر تحريف جوهري أكبر بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لقياس الكميات وإعداد التقارير بشكل منهجي. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير المعتادة، من حيث حجمها أو طبيعتها، ومن ثمّ فهي نادرة الحدوث (ومثال ذلك، الأحداث التي تقع مرة واحدة مثل أعطال المصانع أو التسربات الكبيرة). وقد تشمل الأمور الاجتهادية إجراء التقديرات غير الموضوعية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر بسبب أمور مثل ما يلي:

- التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقارير.
- التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها.
- العمليات الحسابية أو طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير المعقدة.
- طبيعة الانبعاثات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.
- احتمال الاختلاف في تفسير طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير.
- احتمال عدم الموضوعية أو التعقيد في الأحكام المطلوبة.

(و) تضمين انبعاثات من النطاق (٣) عندما لا تكون البيانات المصدرية المستخدمة في قياس الكميات محتفظاً بها لدى المنشأة، أو عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادةً غير دقيقة أو عندما تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات أ٣١–أ٣٤).

(ز) تشمل الأمور التي قد ينظر فيها المحاسب القانوني عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تقوم المنشأة من خلالها بإجراء التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات:

- فهم البيانات التي تستند إليها التقديرات؛
- الطريقة المستخدمة في إجراء التقديرات، بما في ذلك حسب مقتضى الحال، النموذج المستخدم؛
- الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استعانت بخبراء؛
- الافتراضات التي تنبني عليها التقديرات؛
- ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات، وإذا كان الأمر كذلك، فما أسباب ذلك؛
- ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم تأثير عدم التأكد المحيط بالتقدير على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك، بما في ذلك:
  - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات على التقدير، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك؛
  - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من السيناريوهات فيما يخص النتائج؛

- ما إذا كانت المنشأة تتابع نتيجة التقديرات التي تم إجراؤها في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتيجة تلك المتابعة.

أ٨٩. من أمثلة العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر التحريف الجوهري:

- الأخطاء البشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد تزيد احتمالية حدوثها إذا لم يكن العاملون على إلمام بآليات إطلاق الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المبرر على نظام معلومات ضعيف التصميم، قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفعالة، ومثال ذلك، استخدام جداول البيانات دون توفر ما يكفي من أدوات الرقابة.
- التعديل اليدوي لمستويات النشاط التي يتم تسجيلها تلقائياً، على سبيل المثال، قد يتعين إجراء إدخال يدوي في حال زيادة الحمل على عدادات الغاز المشتعل.
- التطورات الخارجية المهمة مثل الرقابة العامة المتزايدة على مرفق معين.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات ٨، ٣٥–٤١م، ٤٢د-٤٣م، ٤٦)

أ٩٠. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وتشمل الاختلافات الرئيسية بين الاستجابات العامة التي يطبقها المحاسب القانوني لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها والإجراءات الإضافية فيما يخص ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف بناءً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط التأكيد المحدود أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.
- عندما تستخدم المنشأة أجهزة قياس مستمر لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها عن طريق الاستفسار عن مدى معدل معايرة الأجهزة. وفي ظل نفس الظروف في ارتباط التأكيد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني التحقق من سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة الأجهزة أو قد يقرر اختبار معايرة الأجهزة بشكل مستقل.
- عندما تقوم المنشأة بحرق فحم، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في ارتباط التأكيد المحدود أن تفحُّص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج الاختبارات المخبرية يُعد استجابة كافية لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.

(ب) أن الإجراءات الإضافية التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل مما يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

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

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على وضع توقعات دقيقة بما يكفي، للكميات أو النسب، للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم

الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.[٢١]

وعلاوة على ذلك، فعندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود من خلال طرح الاستفسارات على المنشأة والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة، دون الحصول على أدلة إضافية وفقاً لمقتضى الفقرة ٤٣م(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول.

وإضافة إلى ذلك، فعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباطات التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، ومثال ذلك، البيانات على مستوى المناطق بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.
- استخدام بيانات لم تخضع لإجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي تخضع له البيانات في ارتباطات التأكيد المعقول.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٩١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

- التأكيد على العاملين في الارتباط بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار الإجراءات الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات للحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ٩٢. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، بفهم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المحاسب القانوني ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، بالقيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. ولكن لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير معاكس. وعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة الرقابة غير الفعالة عن طريق:

- القيام بإجراءات في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من خلال تنفيذ إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات.

أ٩٣. نظراً لما سبق، سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام الذي يتبعه المحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل الإجراءات الأخرى (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠–أ٧٢، والفقرة أ٩٦).

أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ٣٧د–٣٧م، ٤٠م)

أ٩٤. قد تشمل الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال:

---

[٢١] قد لا يكون هذا هو الحال دائماً؛ على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناء على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباطات التأكيد المحدود.

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات الكيلوواط للكهرباء المشتراة.
- مضاهاة معامِلات 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 المسافات، على سبيل المثال، في المركبات التي تملكها المنشأة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية (على سبيل المثال، عمليات احتساب توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات التي يتم رصدها.
- أخذ القراءات من أجهزة المتابعة المستمرة.
- ملاحظة أو إعادة تنفيذ القياسات الفيزيائية، مثل خزانات التغطيس في الزيت.
- تحليل مدى معقولية ومناسبة أساليب القياس أو أساليب قياس الكميات الفريدة، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية المرتدة.
- استخدام العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب المنشأة الخاصة باختيار العينات وتفحص السجلات الخاصة بنتائج الاختبارات المخبرية.
- التحقق من دقة العمليات الحسابية ومناسبة طرق الاحتساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع القياسات المدخلة).
- مضاهاة البيانات المسجلة بالوثائق المصدرية، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة (راجع: الفقرات ٣٧د(أ)-٣٧م(أ))

أ٩٥. تشمل العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها ما يلي:

- المحدودية الملازمة لقدرات أدوات القياس ومعدل معايرتها.
- عدد المرافق التي تُجمع منها البيانات، وطبيعتها ومدى انتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.
- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المضمّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بها الانبعاثات مستمرة أو متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- مدى التعقيد في طرق قياس الأنشطة واحتساب الانبعاثات، على سبيل المثال، تتطلب بعض الآليات طرق قياس واحتساب فريدة.
- مخاطر عدم التعرف على الانبعاثات المتسربة.
- مدى ارتباط كمية الانبعاثات بمدخلات بيانية متاحة بسهولة.
- ما إذا كان العاملون الذين يتولون جمع البيانات يتم تدريبهم بطرق ملائمة، ومعدل دوران هؤلاء العاملين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في تسجيل البيانات ومعالجتها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- مدى التعقيد في الضوابط وفي سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود المؤسسية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٣٧م(أ)(٢)، ٣٨م(أ))

أ٩٦. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المحاسب القانوني، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأجدى أن ينفذ المحاسب القانوني إجراءات إضافية تتألف في المقام الأول من إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من

المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠–أ٧٢ والفقرتين أ٩٢ وأ٩٣).

قدرة الأدلة على الإقناع (راجع: الفقرات ٣٧د(ب)–٣٧م(ب))

أ٩٧. للحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم خطر التحريف الجوهري، قد يقوم المحاسب القانوني بزيادة كمية الأدلة، أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التي تستلزم اختبار أدوات الرقابة لتوفير ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: ٣٨م(ب))

أ٩٨. قد يُستخدم في قياس كمية الانبعاثات آليات على درجة عالية من التشغيل الآلي ذات تدخل يدوي قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها في شكل إلكتروني فقط كما هو الحال في نظم المتابعة المستمرة، أو عند دمج معالجة بيانات الأنشطة مع نظم التقارير التشغيلية أو المالية القائمة على تكنولوجيا المعلومات. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون الأدلة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعّال.

إجراءات المصادقة (راجع: الفقرة ٤١م)

أ٩٩. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة بشأن معلومات مثل ما يلي:

- بيانات الأنشطة التي يقوم بتجميعها طرف ثالث مثل البيانات بشأن: الرحلات الجوية للموظفين التي يقوم وكيل سفريات بترتيبها؛ أو تدفقات الطاقة الداخلة إلى مرفق معين التي يقوم المورد بقياسها؛ أو الكيلومترات التي تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة والتي يقوم مدير أسطول خارجي بتسجيلها.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة في احتساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى، أو المعلومات بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات معينة في قوائمها الخاصة بغازات الاحتباس الحراري، عند النظر في الحدود المؤسسية للمنشأة.
- نتائج التحاليل المخبرية للعينات (على سبيل المثال، قيمة السعرات الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة (راجع: الفقرات ٤٢د–٤٢م)

أ١٠٠. في العديد من الحالات، تسمح الطبيعة الثابتة للعلاقات الفيزيائية أو الكيميائية بين انبعاثات معينة وظواهر أخرى قابلة للقياس بتصميم إجراءات تحليلية قوية (على سبيل المثال، العلاقة بين استهلاك الوقود وانبعاثات ثاني أكسيد الكربون وأكسيد النيتروز).

أ١٠١. وعلى نحو مماثل، قد توجد علاقات يمكن التنبؤ بها بدرجة معقولة بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء والرصيد في دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشتمل الإجراءات التحليلية الأخرى على إجراء مقارنات للمعلومات المتعلقة بانبعاثات المنشأة مع بيانات خارجية مثل المعدلات داخل الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة للتعرف على الحالات الشاذة لإخضاعها للمزيد من التحري، والاتجاهات عبر الفترات المختلفة للتحقق من اتساقها مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

أ١٠٢. قد تكون الإجراءات التحليلية فعَّالة بصفة خاصة عندما تكون البيانات المُجزَّأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى اعتبار أن البيانات التي سيتم استخدامها يمكن الاعتماد عليها، كما هو الحال عندما تكون تلك البيانات مستخرجة من مصدر يخضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مسجلة في نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية، أو قد يتم إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، مع وجود بعض أدوات الرقابة المشتركة التي يتم تطبيقها على المدخلات. وعلى سبيل المثال، قد يتم إدخال كمية الوقود المشتراة المسجلة في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي يتم

وفقاً لها قيد الفواتير ذات الصلة في نظام المبالغ المستحقة الدفع. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية، ومن ثمّ، تخضع لمزيد من التدقيق من قبل العاملين المعنيين بالتشغيل، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو جزء من إشراف تنفذه سلطة تنظيمية).

الإجراءات بشأن التقديرات (راجع: الفقرات ٤٤د–٤٥م)

أ١٠٣. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقويم كيف أن المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة، وأسباب رفضها لها.

أ١٠٤. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة ٤٥م.

العينات (راجع: الفقرة ٤٦)

أ١٠٥. ينطوي استخدام العينات على ما يلي:

(أ) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ونظراً لأن المستوى الذي يمكن قبوله لخطر ارتباط التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المحدود، فإن الأمر ذاته قد ينطبق على مستوى خطر العينة الذي يمكن قبوله في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، فعند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مما يتم استخدامه في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها، وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض على كل بند تم اختياره. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تطبيق الإجراءات المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فإن ذلك البند يتم التعامل معه على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل.

(ج) التحري عن طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات التي تم التعرف عليها، 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 لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١٠٦. عند الاستجابة لحالات الغش أو شبهة الغش التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل تأهيلاً مناسباً، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو سلطة تنظيمية.
- النظر في الآثار المترتبة على الأمر فيما يتعلق بجوانب الارتباط الأخرى، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المقدمة من المنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

أ١٠٧. قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة أ١٠٦ مناسبة للاستجابة لحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. وقد يكون من المناسب أيضاً وصف الأمر في فقرة للأمور الأخرى في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٧٧ من هذا المعيار، وذلك ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام ذو تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري ولم يتم إظهار ذلك بصورة كافية في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) تمنع المنشأة المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المرجح أن يحدث، وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٦٦ من معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ٤٨د، ٤٨م)

أ١٠٨. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٧١، فإنه مع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وفي نظم المعلومات غير المتطورة، قد تكون آلية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في النظم الأكثر تطوراً، قد تكون آلية التجميع منهجية وموثقة رسمياً بدرجة أكبر. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يضاهي أو يطابق بها المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري مع السجلات الأساس على طبيعة ومدى تعقيد آلية المنشأة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير ومخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة.

المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٩د، ٤٩م)

أ١٠٩. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة المنشأة بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على قائمة غازات الاحتباس الحراري إذا كان ذلك مناسباً.

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

أ١١٠. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات ميدانية، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات بشأن ما إذا كان المصدر المحتمل قد تم إدراجه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الزائدة التي يتم تنفيذها، وفقاً للفقرة ٤٩د، مسألة حكم مهني. وكلما زادت احتمالية التحريف الجوهري، زادت درجة الإقناع التي تحظى بها الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ١١١. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد القيام بذلك، سواءً لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق.

تجميع التحريفات المُكتشفة (راجع: الفقرة ٥٠)

أ١١٢. قد يحدد المحاسب القانوني كمية بحيث تكون أي تحريفات أقل منها تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك الكميات من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً لهذا المعيار، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر يُعد تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

الاتصال مع المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٣. قد تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يقوم فريق الارتباط بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي سيتم تنفيذه والاستخدام المقصود له وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق الارتباط ما يلي:

- طلب إلى المحاسب القانوني الآخر، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق الارتباط عمله، بتأكيد أنه سيتعاون مع فريق الارتباط.
- الأهمية النسبية لتنفيذ عمل المحاسب القانوني الآخر، والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها) والحد الذي إذا تخطته التحريفات فلا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ وطلب إلى المحاسب القانوني الآخر بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى يتم التعرف عليها أثناء الارتباط قد تكون جوهرية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لتلك المخاطر.

الاتصالات من المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٤. تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق الارتباط من المحاسب القانوني الآخر إبلاغه بها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بالمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بارتباط المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة.
- المعلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- قائمة بالتحريفات غير المصححة التي اكتشفها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط والتي لا تُعد تافهة بشكل واضح.
- المؤشرات على التحيز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط.
- الأمور المهمة الأخرى التي قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها، أو يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى المنشأة، بما في ذلك حالات الغش أو شبهة الغش.
- أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، أو تلك التي يرغب المحاسب القانوني الآخر في لفت انتباه فريق الارتباط إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في أية إفادات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني من المنشأة.
- النتائج العامة التي توصل إليها المحاسب القانوني الآخر أو استنتاجه أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة ٥٧(ب))

أ١١٥. قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة بشأن عمل محاسب قانوني آخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن أنشطة العمل ذات الصلة بعمل ذلك المحاسب القانوني الآخر والمهمة لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الجوهري.
- تفحص توثيق المحاسب القانوني الآخر لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها واستجاباته لتلك المخاطر واستنتاجاته. وقد

يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر التي تم التعرف عليها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٨)

أ١١٦. بالإضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٥٨، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى. وعادةً ما يكون الشخص الذي يطلب منه المحاسب القانوني الإفادات المكتوبة عضواً في الإدارة العليا أو أحد المكلفين بالحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة. وعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مرفقاً ليس منشأةً قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١١٧. قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، قيام جهة مثل هيئة حكومية بنشر تحديث لعوامل الانبعاثات، أو التغيرات في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو تحسُّن المعرفة العلمية، أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات ٦٢، ٦٣، ٧٦(ج))

أ١١٨. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكيدها. ويتمثل أحد الاختلافات الرئيسية بين القوائم المالية وقائمة غازات الاحتباس الحراري في أن الكميات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على الكميات التراكمية على مدار الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية إلا إذا تم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد الكميات على فترة بداية غير صحيحة للقياس.

أ١١٩. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إشارات إلى تخفيضات في الانبعاثات بنسب مئوية أو مقارنة مشابهة لمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن ينظر المحاسب القانوني في مدى مناسبة تلك المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة للأسباب الآتية:

(أ) التغييرات المهمة في العمليات التشغيلية عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في معامِلات التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق المصادر أو طرق القياس.

أ١٢٠. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الخاصة بالانبعاثات الحالية ولكن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم تحديد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة ٦٢(أ))

أ١٢١. قد يلزم إعادة عرض الكميات الخاصة بغازات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة سابقة، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الضوابط المنطبقة لأسباب مثل تحسُّن المعرفة العلمية أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ الإجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة ٦٣(أ))

أ١٢٢. إذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الذي يشتمل على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة أنه قد يوجد تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإن الإجراءات التي سيتم تنفيذها يجب أن تتم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩د. وفي حالة ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها كافية لتكوين رأي بشأن المعلومات المقارنة.

أ١٢٣. إذا لم يشتمل الارتباط على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ الإجراءات في ظل الظروف القائمة الوارد في الفقرة ٦٣(أ) هو للوفاء بالواجب المسلكي الذي يتحمله المحاسب القانوني بعدم اقتران اسمه، عن علم منه، بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٤)

أ١٢٤. قد يتم نشر قائمة غازات الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة غازات الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة، أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغير المناخ مثل:

- تحليل استراتيجي، بما في ذلك بيان بشأن أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر والفرص المهمة الحالية والمتوقعة المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن تصرفات المنشأة، بما في ذلك خططها طويلة وقصيرة الأجل لمواجهة المخاطر والفرص والآثار المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن الآفاق المستقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ التي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي من المخطط تحقيق الاستراتيجية خلاله.
- وصف لآليات الحوكمة وموارد المنشأة التي تم تخصيصها لتحديد القضايا المتعلقة بتغير المناخ وإدارتها ومتابعتها.

أ١٢٥. في بعض الحالات، قد تنشر المنشأة معلومات عن الانبعاثات يتم احتسابها بناءً على أساس يختلف عن ذلك المستخدم في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، قد يتم إعداد تلك المعلومات الأخرى على أساس "المثل بالمثل" حيث يتم إعادة احتساب الانبعاثات لإسقاط أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشغيل مصنع جديد أو إغلاق أحد المرافق. وقد يطلب المحاسب القانوني حذف هذه المعلومات إذا كانت الطرق المستخدمة لإعدادها غير مسموح بها وفقاً للضوابط المستخدمة في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطلب المحاسب القانوني أيضاً حذف أية معلومات توضيحية لا تتسق مع البيانات الكمية التي تتضمنها قائمة غازات الاحتباس الحراري أو أية معلومات توضيحية لا يمكن إثباتها (على سبيل المثال، التوقعات أو الادعاءات التخمينية بشأن التصرفات المستقبلية).

أ١٢٦. تشمل التصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة عندما يمكن أن تضعف المعلومات الأخرى من مصداقية قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكد، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى، على سبيل المثال، سلطة تنظيمية.
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكيد.

التوثيق

توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرات ١٥، ٦٥، ٦٦)

أ١٢٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب يوفر سجلاً لأساس تقرير التأكيد.[٢٢] وفيما يلي أمثلة للأمور التي قد يكون من المناسب تضمينها في توثيق أعمال الارتباط:

- الغش: مخاطر التحريف الجوهري وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتخذة فيما يخص الغش؛ والاتصالات التي تمت بشأن الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وغيرها.
- الأنظمة أو اللوائح: عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، ونتائج النقاش مع المنشأة والأطراف الأخرى من خارج المنشأة.

[٢٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٧٩

- التخطيط: الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط وأي تغييرات مهمة تمت أثناء الارتباط وأسباب هذه التغييرات.
- الأهمية النسبية: الكميات الآتية والعوامل التي أُخذت في الحسبان عند تحديدها: الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وعند الاقتضاء، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات؛ والأهمية النسبية للتنفيذ؛ وأي تعديل على الأهمية النسبية أثناء التقدم في الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهري: النقاش الذي اقتضته الفقرة ٢٩، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم التوصل إليه بشأن كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ٢٣، ومخاطر التحريف الجوهري التي اقتضت بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- الإجراءات الإضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي تم تنفيذها، والصلة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الجوهري، ونتائج الإجراءات.
- تقويم التحريفات: الكمية التي يُنظر إلى التحريفات الأقل منها على أنها تافهة بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء الارتباط وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاج المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس ذلك الاستنتاج.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٦٨)

أ١٢٨. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لربما أدت إلى تعديل قائمة غازات الاحتباس الحراري أو قيام المحاسب القانوني بتعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، ومثال ذلك، اكتشاف خطأ مهم لم يتم تصحيحه. ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب بشأن طبيعة وتوقيت ومدى فحص عمل أعضاء فريق الارتباط وفقاً لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)،[٢٣] مع تحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.

جمع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة ٦٩)

أ١٢٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[٢٤] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.[٢٥]

تكوين الاستنتاج التأكيدي

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرتين ٧٣(د)، ٧٥(ح)(٣))

أ١٣٠. يتطلب إعداد المنشأة لقائمة غازات الاحتباس الحراري تضمين وصف كاف للضوابط المنطبقة في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويُعلم ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، اقتطاعات الانبعاثات التي تم تضمينها، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وما الذي تمثله؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

أ١٣١. لا يُعد وصف قائمة غازات الاحتباس الحراري بأنها مُعدَّة وفقاً لضوابط معينة وصفاً مناسباً إلا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مستوفية لجميع متطلبات تلك الضوابط التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة غازات الاحتباس الحراري.

---

[٢٣] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*، الفقرة ٣١(ب)

[٢٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[٢٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

أ١٣٢. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن قائمة غازات الاحتباس الحراري تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)")، وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلل مستخدمي قائمة غازات الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكيد

أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٥)

أ١٣٣. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرة ٧٥.

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(د))

أ١٣٤. تجنباً لسوء الفهم والاعتماد غير المبرر على المعلومات التي لم تخضع للتأكيد، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات، على سبيل المثال مقارنات، لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم عادةً تحديد تلك المعلومات بتلك الصفة في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكيد المحاسب القانوني.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرة ٧٥(ز))

أ١٣٥. قد تختلف إلى حد كبير، تبعاً للظروف، صيغة العبارة التي سيتم تضمينها في تقرير التأكيد عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات.

أ١٣٦. يختلف بشكل كبير مدى توفر المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص تعويضات الكربون والاقتطاعات الأخرى للانبعاثات، ومن ثمّ، تختلف أيضاً الأدلة المتاحة للمحاسبين القانونيين لدعم اقتطاعات الانبعاثات التي تدعيها المنشآت.

أ١٣٧. بسبب الطبيعة المتغيرة لاقتطاعات الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات التي يمكن للمحاسب القانوني تطبيقها على اقتطاعات الانبعاثات وطبيعة تلك الإجراءات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك الاقتطاعات، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، وإدراج عبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها.

أ١٣٨. قد يتم صياغة العبارة المتعلقة بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق باقتطاعات الانبعاثات على النحو الآتي عندما تتألف الاقتطاعات من تعويضات عن الكربون: "تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاع من انبعاثات الشركة (س) خلال السنة بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون تتعلق بتعويضات عن الكربون. ولقد قمنا بتنفيذ إجراءات بشأن ما إذا كان قد تم اقتناء هذه التعويضات خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة غازات الاحتباس الحراري يقدم ملخصاً معقولاً للعقود ذات الصلة وما يتعلق بها من وثائق. ولكننا لم نقم بتنفيذ أي إجراءات بشأن المزودين الخارجيين لهذه التعويضات، ونحن لا نبدي أي استنتاج بشأن ما إذا كانت تعويضات الكربون قد أدت، أو ستؤدي، إلى تخفيض بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون".

استخدام تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٥(ح)(٢))

أ١٣٩. إضافة إلى تحديد المخاطب بتقرير التأكيد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صيغة في متن تقرير التأكيد تحدد الغرض من إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين من إعداد التقرير. وعلى سبيل المثال، عندما يكون من المقرر إيداع قائمة غازات الاحتباس الحراري في السجلات العامة، قد يكون من المناسب أن تتضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عبارة تفيد بأن التقرير يستهدف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري والذين قاموا بدراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة ومؤكدة وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

أ١٤٠. إضافةً لذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(ك)(٢))

أ١٤١. يتبع عادةً تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول صيغة قياسية ويقدم فقط وصفاً موجزاً للإجراءات المنفذة. ويُعزى ذلك إلى أن وصف

الإجراءات الخاصة التي تم تنفيذها، في ارتباط التأكيد المعقول، وفق أي مستوى من التفصيل لن يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال التي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من إبداء الرأي.

أ١٤٢. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم المستخدمين المستهدفين الاستنتاج المبدى في تقرير التأكيد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود عادةً ما يكون أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم يتم تنفيذها، التي كان سيتم تنفيذها عادةً في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والتقييم المطلوب من المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

وتشمل العوامل التي يتم النظر فيها عند القيام بذلك التحديد ومستوى التفصيل الذي سيتم تقديمه:

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

أ١٤٣. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم كتابتها بطريقة موضوعية ولكن دون أن يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون كتابتها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم أيضاً ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الأحوال لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(م))

أ١٤٤. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً في دول معينة بأن يفصح في تقرير التأكيد عن مُسمَّاه المهني أو حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى (راجع: الفقرة ٧٦)

أ١٤٥. يقلل الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه أو فقرات الأمور الأخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن مثل هذه الأمور.

أ١٤٦. قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة، على سبيل المثال عندما يكون قد تم استخدام ضوابط مختلفة أو تم تعديل الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها على نحو مختلف عن الفترات السابقة وكان لذلك تأثير كبير على الانبعاثات المقرر عنها، أو عند حدوث عطل في أحد الأنظمة خلال جزء من الفترة التي يتم المحاسبة عنها مما أدى إلى استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات خلال ذلك الوقت مع النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٤٧. قد تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة، على سبيل المثال عند تغيير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة مع عدم النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٤٨. يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه إشارة واضحة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥)

أ١٤٩. يعكس محتوى فقرة الأمور الأخرى بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه والإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتحصر الفقرة ٧٦ استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور ذات الصلة بفهم المستخدمين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكيد. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٤)

أ١٥٠. إن تضمين توصيات للمحاسب القانوني في تقرير التأكيد بشأن أمور مثل إدخال تحسينات على نظام معلومات المنشأة قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويمكن الإبلاغ بمثل هذه التوصيات، على سبيل

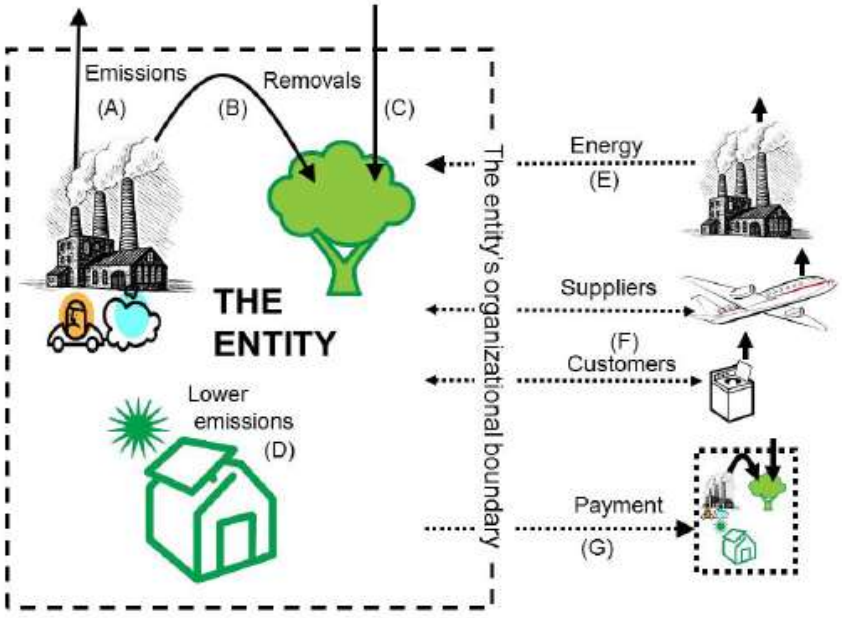
المثال، في خطاب موجه للإدارة أو أثناء المناقشات مع المكلفين بالحوكمة. وتشمل الاعتبارات المتعلقة بتحديد ما إذا كان سيتم تضمين توصيات في تقرير التأكيد ما إذا كانت طبيعة تلك التوصيات ذات صلة باحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها على أنها تحفظ على استنتاج المحاسب القانوني بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٥١. لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى المعلومات التي يُحظر على المحاسب القانوني تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وآداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٨ – أ١٤)

الانبعاثات والإزالات و اقتطاعات الانبعاثات



A = الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (١) (انظر الفقرة أ٨).

B = الإزالات (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة ولكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم المحاسبة عنها على أساس الإجمالي، أي كانبعاثات من النطاق (١) وإزالات) (انظر الفقرة أ١٤).

C = الإزالات (غازات الاحتباس الحراري التي أزالتها المنشأة من الغلاف الجوي) (انظر الفقرة أ١٤).

D = التصرفات التي تتخذها المنشأة لتقليل انبعاثاتها. وقد تحد هذه التصرفات من انبعاثات النطاق (١) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود) أو انبعاثات النطاق (٢) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للحد من كمية الكهرباء المشتراة) أو انبعاثات النطاق (٣) (على سبيل المثال، الحد من مهام السفر لأغراض العمل أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). وقد تناقش المنشأة هذه التصرفات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن هذه التصرفات لا تؤثر على قياس كمية الانبعاثات في صلب قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة إلا بقدر انخفاض الانبعاثات المقرر عنها عمّا كانت ستصبح عليه لولا ذلك أو بقدر اعتبار تلك التصرفات اقتطاعاً للانبعاثات وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة أ١١).

E = انبعاثات النطاق (٢) (انظر الفترة أ٩).

F = انبعاثات النطاق (٣) (انظر الفترة أ١٠).

G = اقتطاعات الانبعاثات، بما فيها تعويضات الكربون المشتراة (انظر الفقرات أ١١–أ١٣).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٣٣)

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

<u>المثال التوضيحي (١):</u>

تتضمن الظروف ما يلي:

- **الارتباط هو ارتباط تأكيد معقول.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (*هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد*)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة.][٢٦]

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً [*للضوابط المنطبقة*[٢٧]]، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،][٢٨] فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٢٩]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات

---

[٢٦] ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

[٢٧] [*الضوابط المنطبقة*] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.######.org.

[٢٨] عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

[٢٩] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الأدلة التي حصلنا عليها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)"*ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري*" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة الإجراءات المختارة، وتوقيتها ومداها، على حكم المحاسب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، أخذنا في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد شركة (أ ب ج) لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول أيضاً على ما يلي:

- تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) [*للضوابط المنطبقة*] في ظل الظروف القائمة، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- تقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المُستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها شركة (أ ب ج)؛
- تقويم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

الرأي

في رأينا، إن قائمة غازات الاحتباس الحراري للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً [*للضوابط المنطبقة*] المُطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى *(ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)*

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **الارتباط هو ارتباط تأكيد محدود.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (*هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد*)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد محدود لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy]. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة.][٣٠]

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً [*للضوابط المنطبقة*[٣١]]، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،][٣٢] فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٣٣]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكيد محدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا

---

[٣٠] ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

[٣١] [*الضوابط المنطبقة*] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.######.org.

[٣٢] عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

[٣٣] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

علها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود عمّا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المحدود الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) [للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف القائمة كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري سواءً بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، وتقويم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وارتباط التأكيد المحدود هو ارتباط أقل بكثير في نطاقه من ارتباط التأكيد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يتم تنفيذها استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

ولقد استندت الإجراءات التي قمنا بتنفيذها إلى حكمنا المهني واشتملت على توجيه الاستفسارات وملاحظة آليات العمل المنفذة والفحص المادي للوثائق والإجراءات التحليلية وتقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير والمضاهاة أو المطابقة مع السجلات الأساس.

[[قد يضيف المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني.[٣٤] *وقد تم إيراد القسم التالي بهدف الاسترشاد، وأمثلة الإجراءات المذكورة ليست قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز.]*[٣٥]

بالنظر إلى ظروف الارتباط، فعند تنفيذ الإجراءات المذكورة أعلاه:

- توصلنا، من خلال الاستفسارات، إلى فهم لبيئة الرقابة في شركة (أ ب ج) ونظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقم بتقويم تصميم أنشطة رقابة بعينها أو نحصل على أدلة بشأن تطبيقها أو نختبر فاعليتها التشغيلية.
- قمنا بتقويم ما إذا كانت طرق شركة (أ ب ج) في إجراء التقديرات تُعد طرقاً مناسبة وما إذا كانت تلك الطرق قد تم تطبيقها على نحو متسق. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختبار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل لتقويم تقديرات شركة (أ ب ج) بالمقارنة معها.
- قمنا بإجراء زيارات ميدانية (لثلاثة مواقع) لتقييم مدى اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات والبيانات المصدرية والافتراضات ذات الصلة المطبقة على هذه المواقع. وقد تم اختيار المواقع التي تم تحديدها للاختبار مع الأخذ في الحسبان انبعاثاتها بالمقارنة مع مجموع الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. [وتضمنت/ولم تتضمن] إجراءاتنا اختبار نظم المعلومات الخاصة بجمع وتوليد البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع.][٣٦]

وتختلف الإجراءات التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول. وعليه، فإننا لا نُبدي أي رأي قائم على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً *[للضوابط المنطبقة]* المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكيد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً *[للضوابط المنطبقة]* المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

---

[٣٤] *يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الدرجة التي تصبح معها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.*

[٣٥] في التقرير النهائي، يتم حذف هذه الفقرة التوضيحية.

[٣٦] يتم حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أنه لا حاجة، في ظل ظروف الارتباط، إلى التوسع في المعلومات المتعلقة بالإجراءات التي تم تنفيذها.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى *(ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)*

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠): ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)

ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠
التعريفات	١١
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٢
قبول الارتباط	١٣
التخطيط للارتباط وتنفيذه	١٤-٢٧
الإفادات المكتوبة	٢٨
تكوين الرأي	٢٩-٣٠
شكل الرأي	٣١-٣٤
إعداد تقرير التأكيد	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب	أ٢–أ٣
تجميع المعلومات المالية التصورية	أ٤–أ٥
طبيعة ارتباط التأكيد المعقول	أ٦
التعريفات	أ٧-أ٩
قبول الارتباط	أ١٠–أ١٢
التخطيط للارتباط وتنفيذه	أ١٣-أ٤٤
الإفادات المكتوبة	أ٤٥
تكوين الرأي	أ٤٦-أ٥٠
إعداد تقرير التأكيد	أ٥١-أ٥٧
الملحق: مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل	

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) *"ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني[١] للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول[٢] للمعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب. وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:

- عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
- عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة أ١)

طبيعة مسؤولية المحاسب القانوني

٢. في الارتباط المنفذ بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصورية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول. وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمحاسب القانوني في إعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

٣. لا يتناول هذا المعيار الارتباطات غير التأكيدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني بتجميع قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

٤. يتمثل الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ويتحقق ذلك من خلال تطبيق تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة. ولا تمثل المعلومات المالية التصورية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

تجميع المعلومات المالية التصورية

٥. يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على قيام الطرف المسؤول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في التاريخ المختار. وتتضمن الخطوات المتبعة في هذه العملية:

- تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي سيتم استخدامها في تجميع المعلومات المالية التصورية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)
- إجراء تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية التصورية؛
- عرض المعلومات المالية التصورية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول

٦. ينطوي ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦)

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كان العمود التصوري الناتج (انظر الفقرة ١١(ج)) يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

[٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(ت)

كما ينطوي هذا الارتباط على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية. لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٧. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب.

٨. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*)[٣] ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٤] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المؤرخة في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

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

(أ) الضوابط المنطبقة: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩)

(ب) التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدَّلة، تتضمن:

(١) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛

(٢) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

---

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

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٣٤

[٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). والمعيار الدولي لإدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية التصورية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج. (راجع: الفقرة أ٢)

(د) نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.

(هـ) المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.

(و) المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٢. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

قبول الارتباط

١٣. قبل الموافقة على قبول ارتباط لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرة اكتتاب قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) أن يحدد أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(ب) أن يحدد، على أساس المعرفة الأولية بظروف الارتباط والنقاش مع الطرف المسؤول، أن الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها تُعد مناسبة، وأنه من غير المرجح أن تكون المعلومات المالية التصورية مضللة للغرض المقصود منها؛

(ج) أن يتولى تقويم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادراً على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(د) عندما تكون المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر؛

(هـ) إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(و) إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواذ ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسؤول بأنه يقر ويفهم مسؤوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(١) الإفصاح عن الضوابط المنطبقة ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛

(٢) تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض الارتباط، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الطرف المسؤول لغرض الارتباط؛

ج. الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

د. عند الحاجة لأغراض الارتباط، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

١٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تُعد مناسبة، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٥] وعلى وجه الخصوص، يجب أن يحدد أنها تشتمل كحد أدنى على ما يلي:

(أ) ضرورة استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب؛ (راجع: الفقرات أ٤، أ٥، أ٢٧)

(ب) ضرورة أن تكون التعديلات التصورية:

(١) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ١٣)

(٢) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة أ١٤)

(٣) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات أ٢، أ٣، أ٤٢)

١٥. إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية تصورية مضللة.

الأهمية النسبية

١٦. عند تخطيط وتنفيذ الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى

١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة أ١٩)

(أ) الحدث أو المعاملة التي يتم تجميع المعلومات المالية التصورية بشأنها؛

---

[٥] معيار المراجعة (٣٠٠٠)، الفقرتان ٤٢(ب)(٢) وأ٤٥

(ب) كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

(ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

(١) عملياتها؛

(٢) أصولها والتزاماتها؛

(٣) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛

(د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

(هـ) إطار التقرير المالي المنطبق وممارسات المحاسبة والتقرير المالي للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

١٨. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

١٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣١)

٢٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

٢١. عند تقويم ما إذا كانت التعديلات التصورية مناسبة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد التعديلات التصورية اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح. (راجع: الفقرة أ٣٢)

٢٢. عند تحديد ما إذا كانت التعديلات التصورية تُعد متوافقة مع الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:

(أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ٣٣)

(ب) يمكن دعمها بالحقائق. إذا تم تضمين المعلومات المالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها في التعديلات التصورية ولا يوجد تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه هذه المعلومات المالية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرات أ١٤، أ٣٣–أ٣٨)

(ج) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

٢٣. قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل تم إبداؤه فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، أو قد يكون هناك تقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه صدر فيما يتعلق بهذا المصدر. وفي مثل هذه الظروف، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة لا تمنع استخدام مثل هذا المصدر، فيجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) التبعات المحتملة لذلك على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٩)

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة أ٤٠)

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لإعداد تقرير وفقاً لشروط الارتباط، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات التصورية

٢٤. إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسؤول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل تصوري ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً تصورياً لا يتفق مع الضوابط المنطبقة، أو طبق تعديلاً تصورياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسؤول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقويم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة أ٤٠)

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية

٢٥. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية تُعد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

٢٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم عرض المعلومات المالية التصورية. ويجب أن يتضمن ذلك النظر فيما يلي:

(أ) العرض والهيكل العام للمعلومات المالية التصورية، بما في ذلك ما إذا كانت معنونة بوضوح لتمييزها عن المعلومات المالية التاريخية أو غيرها؛ (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة أ٤١)

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية التصورية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة أ٤٢)

(د) ما إذا كان المحاسب القانوني قد علم بأي أحداث مهمة وقعت بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، وقد تتطلب الإشارة إليها، أو الإفصاح عنها، في المعلومات المالية التصورية. (راجع: الفقرة أ٤٣)

٢٧. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية التصورية لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع المعلومات المالية التصورية أو تقرير التأكيد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق جوهري أو علم بوجود تحريف جوهري لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسؤول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

الإفادات المكتوبة

٢٨. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند تجميع المعلومات المالية التصورية، حدد الطرف المسؤول جميع التعديلات التصورية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

تكوين الرأي

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

٣٠. في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان تجميع المعلومات المالية التصورية يخلو من إغفالات جوهرية، أو الاستخدام أو التطبيق غير المناسب لتعديل تصوري. ويجب أن يتضمن ذلك الاستنتاج تقويماً لما إذا كان الطرف المسؤول قد وصف وأفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المنطبقة بقدر عدم توفرها للعموم. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

٣١. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

الرأي المعدل

٣٢. في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وعندما يكون هذا هو الحال ويخلص المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب رغم ذلك إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا لم يوافق الطرف المسؤول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من الارتباط؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

٣٣. في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي هذه الدول، إذا حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٦] فيما يتعلق بالآراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

٣٤. في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو مفصح عنه في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها. ويكون هذا هو الحال عندما يُعدّ الأمر، في رأي المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين لما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره فقرة لفت انتباه بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الأمر لا يؤثر على ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

إعداد تقرير التأكيد

٣٥. يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٥٧)

---

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٧٤

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل؛ (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥٣)

(١) المعلومات المالية التصورية؛

(٢) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛

(٣) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية التصورية أو تاريخها؛

(٤) إشارة إلى الضوابط المنطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسؤول تجميع المعلومات المالية التصورية، ومصدر تلك الضوابط؛

(د) عبارة تفيد بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(هـ) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:

(١) مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٢) لأغراض هذا الارتباط، لا يُعد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية؛

(٣) الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛

(و) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الطرف المسؤول قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ز) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛[*]

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد؛(*)(**)

(ط) عبارات تفيد بأن:

(١) ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(٢) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة؛

(٣) الارتباط ينطوي كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(١) تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]؛ أو

(٢) تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

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

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية التصورية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات ٤، ١١(ج)، ١٤(ج)، ٢٦(أ))

أ٢. يُرفق بالمعلومات المالية التصورية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما تفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة أ٤٢.

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

أ٣. قد يتم تضمين طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية التصورية في نشرات الاكتتاب اعتماداً على طبيعة الحدث أو المعاملة، والكيفية التي ينوي بها الطرف المسؤول توضيح أثر ذلك الحدث أو تلك المعاملة على المعلومات المالية غير المُعدَّلة للمنشأة. على سبيل المثال، قد تستحوذ المنشأة على عدد من منشآت الأعمال قبل طرح أولي للاكتتاب العام. وفي تلك الظروف، قد يختار الطرف المسؤول عرض قائمة تصورية لصافي الأصول لتوضيح أثر عمليات الاستحواذ على المركز المالي للمنشأة والنسب الرئيسية مثل الديون إلى حقوق الملكية كما لو كانت منشآت الأعمال المستحوذ عليها قد تم تجميعها مع المنشأة في تاريخ سابق. وقد يختار الطرف المسؤول أيضاً عرض قائمة دخل تصورية لتوضيح نتائج العمليات التي ربما كانت ستتحقق للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي مثل هذه الحالات، يمكن وصف طبيعة المعلومات المالية التصورية بعناوين مثل "قائمة لصافي الأصول التصورية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١" و "قائمة الدخل التصورية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تجميع المعلومات المالية التصورية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات ٥، ١١(و)، ١٤(أ))

أ٤. في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

أ٥. اعتماداً على الكيفية التي يختار الطرف المسؤول أن يوضح بها أثر الحدث أو المعاملة، قد تشتمل المعلومات المالية غير المعدلة إمّا على:

- قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية، مثل قائمة للمركز المالي وقائمة للدخل الشامل؛ أو
- معلومات مالية مُلخَّصة بشكلٍ مناسب من مجموعة كاملة من القوائم المالية، على سبيل المثال، بيان بصافي الأصول.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. في هذا المعيار، يُقصد بوصف المعلومات المالية التصورية بأنها قد "تم تجميعها بشكلٍ سليم" أنها قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

التعريفات

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١١(أ))

أ٧. عند عدم وجود ضوابط مفروضة لتجميع المعلومات المالية التصورية، فإن الطرف المسؤول سيكون قد وضع الضوابط استناداً، على سبيل المثال، إلى الممارسة المتبعة في صناعة معينة أو الضوابط المطبقة في دولة قامت بوضع ضوابط مفروضة، وسيكون قد أفصح عن تلك الحقيقة.

أ٨. ستكون الضوابط المنطبقة لتجميع المعلومات المالية التصورية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة ١٤.

أ٩. قد تشتمل الإيضاحات التفسيرية المرفقة على بعض التفاصيل الإضافية بشأن الضوابط لوصف كيف أنها توضح تأثيرات الحدث أو المعاملة المستهدفة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال:

- التاريخ الذي يفترض وقوع الحدث أو إجراء المعاملة فيه.
- المناهج المستخدمة لتوزيع الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة في إحدى التصفيات.

قبول الارتباط

القدرات والكفاءة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ١٠. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة من المحاسب القانوني الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة عن طريق اكتساب المعرفة والمهارة المهنية، والحفاظ عليهما، لأجل تقديم خدمات مهنية وافية، استناداً إلى المعايير الفنية والمهنية القائمة والتشريعات ذات الصلة، وعن

طريق العمل بجد ووفقاً لتلك المعايير الفنية والمهنية والتشريعات.[٧] وفي سياق هذا المتطلب، فإن الكفاءة المهنية لتنفيذ الارتباط قد تتضمن أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات الإدراج في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛
- الإلمام بعملية إعداد نشرات الاكتتاب وإدراج الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛
- المعرفة بأطر التقرير المالي المستخدمة في إعداد المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.

مسؤوليات الطرف المسؤول (راجع: الفقرة ١٣(ز))

أ١١. يتم إجراء الارتباط وفقاً لهذا المعيار على افتراضٍ أساس بأن الطرف المسؤول قد أقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ١٣(ز) وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسؤوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ويستند ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسؤولية عن تجميع تلك المعلومات؛

(ب) المحاسب القانوني لديه توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للارتباط.

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساساً لإجراء الارتباط. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسؤول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وتسجيلها.[٨]

أ١٢. عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط الارتباط، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تُعد منطبقة وأن الطرف المسؤول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة ١٣(ز).

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(١)، ٢٢(أ))

أ١٣. من الضروري أن يكون من الممكن نسبة التعديلات التصورية بشكلٍ مباشر إلى الحدث أو المعاملة لتجنب المعلومات المالية التصورية التي تعكس الأمور التي لا تنشأ فقط نتيجةً للحدث أو التي ليست جزءاً أساسياً من المعاملة. وتستبعد تلك التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر التعديلات التي تتعلق بأحداث مستقبلية أو تعتمد على تصرفات سيتم اتخاذها بمجرد اكتمال المعاملة، حتى ولو كانت هذه التصرفات أساسية للمنشأة الداخلة في المعاملة (على سبيل المثال، إغلاق مواقع إنتاج زائدة عن الحاجة بعد الاستحواذ).

التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(٢)، ٢٢(ب))

أ١٤. من الضروري أيضاً أن يكون من الممكن دعم التعديلات التصورية بالحقائق من أجل توفير أساس يمكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية التصورية. وتكون التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق قابلة للتحديد الموضوعي. ومن مصادر دعم التعديلات التصورية بالحقائق، على سبيل المثال:

- اتفاقيات الشراء والبيع.

---

[٧] الميثاق الدولي، الفقرة ي١/١١٣

[٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

- مستندات تمويل الحدث أو المعاملة، مثل اتفاقيات الديون.
- تقارير التقويم المستقلة.
- المستندات الأخرى المتعلقة بالحدث أو المعاملة.
- القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات المالية الأخرى المفصح عنها في نشرة الاكتتاب.
- الإجراءات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة، كما في مجال الضرائب.
- اتفاقيات التوظيف.
- تصرفات المكلفين بالحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات ١١(ب)(٢)، ١٤(ب)(٣)، ٢٢(ج))

أ١٥. حتى تكون المعلومات المالية التصورية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات التصورية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام بتجميع أعمال، على سبيل المثال، يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة على النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت هناك اختلافات بين السياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها وتلك المنشأة؛
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمعاملات التي تمت من قبل المنشأة المستحوذ عليها والتي لم تدخل فيها المنشأة من قبل هي السياسات التي كانت ستتبناها المنشأة لتلك المعاملات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، مع الأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة.

أ١٦. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري أيضاً النظر في مدى مناسبة السياسات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تقترح المنشأة إصدار أدوات مالية معقدة كجزء من الحدث أو المعاملة للمرة الأولى. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يكون من الضروري النظر فيما يلي:

- ما إذا كان الطرف المسؤول قد اختار السياسات المحاسبية المناسبة التي سيتم استخدامها في المحاسبة عن تلك الأدوات المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص به؛
- ما إذا كان قد طبق بشكلٍ مناسب تلك السياسات عند تجميع المعلومات المالية التصورية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة لا تعتمد على مقياس كمي واحد. وبدلاً من ذلك، فإنها تعتمد على حجم وطبيعة إغفال عنصر من عناصر التجميع الموضحة في الفقرة أ١٨، أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجانبي الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

- سياق الحدث أو المعاملة؛
- الغرض الذي من أجله يتم تجميع المعلومات المالية التصورية؛
- ظروف الارتباط ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

أ١٨. قد ينشأ خطر عدم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة عندما يوجد دليل على ما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام مصدر غير مناسب لاستخراج المعلومات المالية غير المعدلة.

- الاستخراج غير الصحيح للمعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب.
- فيما يتعلق بالتعديلات، سوء تطبيق السياسات المحاسبية أو عدم اتساق التعديلات مع السياسات المحاسبية للمنشأة.
- عدم إجراء تعديل مطلوب بموجب الضوابط المنطبقة.
- إجراء تعديل لا يتوافق مع الضوابط المنطبقة.
- وجود خطأ حسابي أو كتابي في العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية.
- عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٩. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.
- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٠. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لكيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما يلي:

- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- الخطوات التي اتخذها الطرف المسؤول للقيام بما يلي:
  - استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر.
  - تحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة التي حصل بها الطرف المسؤول على المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها عند تجميع المعلومات المالية التصورية.
- كفاءة الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- طبيعة ومدى إشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- منهج الطرف المسؤول في تحديد الإفصاحات المناسبة لدعم المعلومات المالية التصورية.

أ٢١. عند تجميع أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في تجميع المعلومات المالية التصورية عمليات تخصيص الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسؤول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة ١٧(ج))

أ٢٢. قد تكون المنشأة المستحوذ عليها منشأة ذات كيان قانوني أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال. وقد تكون المنشأة المتخلص منها منشأة ذات كيان قانوني مثل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال.

أ٢٣. قد يكون لدى المحاسب القانوني كل الفهم المطلوب للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، والبيئات الخاصة بكل منها، أو قد يكون لديه جزء من هذا الفهم، وذلك إذا قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية لهذه المنشآت.

عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧(د))

أ٢٤. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات مع الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الممارسات التجارية الشائعة داخل الصناعة.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.

أ٢٥. تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقرير المالي المنطبق الذي تُعد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية وفقاً له، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
- الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- الضرائب.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.

أ٢٦. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، وفي حالة الانطباق التي تؤثر على المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، والتي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

العوامل ذات الصلة التي يتم أخذها في الحسبان (راجع: الفقرتين ١٤(أ)، ١٨)

أ٢٧. تتضمن العوامل التي تؤثر على مدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر وما إذا كان المصدر:

- مسموحاً به أو منصوصاً عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، أو مسموحاً به من قبل سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة التي سيتم إيداع نشرة الاكتتاب فيها، أو مستخدماً على هذا النحو بموجب الأعراف والممارسات السوقية العادية.
- قابلاً للتحديد بشكلٍ واضح.
- يمثل نقطة انطلاق معقولة لتجميع المعلومات المالية التصورية في سياق الحدث أو المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان متسقاً مع السياسات المحاسبية للمنشأة ومؤرخاً بتاريخ مناسب أو يغطي فترة مناسبة.

أ٢٨. ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يُعد مناسباً.

عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٠. من المرجح أن يكون قد تم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمنشأة للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة نفسه لم يُراجع أو يُفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو القوائم المالية الأولية التي لم يتم مراجعتها أو فحصها بعد في حين أن القوائم المالية للمنشأة للسنة المالية السابقة مباشرةً ربما تكون قد تمت مراجعتها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٢٩، فيما يتعلق بمدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة:

- الاستفسار من الطرف المسؤول عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان قد تم إعداد المصدر وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمه لخطر احتمال أن يكون المصدر مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة.
- إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، النظر في نتائج هذه المراجعة أو الفحص وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- تأييد المعلومات المقدمة من الطرف المسؤول رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع الطرف المسؤول.

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٣١. بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

تحديد التعديلات التصورية المناسبة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٢. في ضوء فهم المحاسب القانوني لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة فيما يتعلق بما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد بشكلٍ مناسب التعديلات التصورية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقويم مدى معقولية منهج الطرف المسؤول لتحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.
- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقويم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقويم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات التصورية (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

أ٣٣. في حالة تصفية أحد الاستثمارات، فإن المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها سيتم اشتقاقها من المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، والذي غالباً ما سيكون مراجعاً أو مفحوصاً. وبالتالي، سيوفر المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة الأساس للمحاسب القانوني لتحديد ما إذا كان هناك دعم بالحقائق للمعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الأمور التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال، ما إذا كان الدخل والمصروف الذي يمكن نسبته إلى المنشأة المتخلص منها والمسجل على المستوى الموحد قد انعكس بشكلٍ مناسب في التعديلات التصورية.

أ٣٤. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين أ٢٩ وأ٣٠ عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

أ٣٥. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة ٢٣.

أ٣٦. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

أ٣٧. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، فمن الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة المستحوذ عليها من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٨. غالباً ما ستكون القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، قد تمت مراجعتها أو فحصها حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها نفسه لم يُراجع أو يُفحص. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٣٧، فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق:

- الاستفسار من إدارة المنشأة المستحوذ عليها عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد أُعد وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمها لخطر احتمال أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة المستحوذ عليها.
- النظر في نتائج المراجعة أو الفحص إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

التبعات المحتملة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٣٩. لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المكلفين بالحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير

المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن تجميع القوائم التصورية لصافي الأصول والدخل، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)، ٢٤)

أ٤٠. تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣(ب):
  - مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول.
  - متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية التصورية.
- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٤، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

تجنب الاقتران بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ٤١. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة ألا يقترن اسم المحاسب القانوني، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو معلومات أخرى يعتقد المحاسب أنها:[٩]

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية التصورية (راجع: الفقرتين ١٤(ج)، ٢٦(ج))

أ٤٢. قد تتضمن الإفصاحات المناسبة أموراً مثل:

- طبيعة وغرض المعلومات المالية التصورية، بما في ذلك طبيعة الحدث أو المعاملة، والتاريخ الذي يفترض فيه وقوع الحدث أو إجراء المعاملة؛
- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص بشأن ذلك المصدر أم لا؛
- التعديلات التصورية، بما في ذلك وصف وشرح لكل تعديل. ويشمل هذا، في حالة المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، المصدر الذي استُخرجت منه تلك المعلومات وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- وصف للضوابط المنطبقة التي تم على أساسها تجميع المعلومات المالية التصورية، إذا لم تكن هذه الضوابط متاحة للعموم؛
- عبارة تفيد بأنه قد تم تجميع المعلومات المالية التصورية لأغراض التوضيح فقط، وأنه بسبب طبيعتها، فإنها لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

وقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تقديم هذه الإفصاحات أو إفصاحات أخرى محددة.

---

[٩] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

النظر في الأحداث اللاحقة المهمة (راجع: الفقرة ٢٦(د))

أ٤٣. حيث إن المحاسب القانوني لا يُعد تقريراً عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، فإنه لا يوجد ما يتطلب منه تنفيذ إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصدر والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في ذلك المصدر. ومع ذلك، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان قد لفتت انتباهه أي أحداث مهمة لاحقة لتاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد تتطلب الإشارة إليها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية، حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة. ويستند هذا الاعتبار إلى تنفيذ الإجراءات التي بموجب هذا المعيار أو إلى معرفة المحاسب القانوني بالمنشأة وظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، ربما تكون المنشأة قد دخلت في معاملة رأسمالية تنطوي على تحويل ديونها القابلة للتحويل إلى حقوق ملكية، ويمكن أن يؤدي عدم الإفصاح عن ذلك إلى جعل المعلومات المالية التصورية مضللة.

عدم الاتساق الجوهري مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٤. تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسؤول تعديل المعلومات المالية التصورية أو المعلومات الأخرى، حسب مقتضى الحال، على سبيل المثال:

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة:
  - وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير المحاسب القانوني.
  - تعديل رأي المحاسب القانوني.
  - حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط.
- الحصول على مشورة قانونية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٨(أ))

أ٤٥. في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسؤول أن يختار للتعديلات التصورية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسؤول توسيع نطاق الإفادات المكتوبة لتتضمن التأكيد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكيد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٤٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي بعض هذه الحالات، قد لا يكون من الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب نظام أو لائحة ذات صلة من المحاسب القانوني إبداء رأي بشأن ما إذا كان الأساس الذي استند إليه الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية يتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ١٨ و٢٢(ج) من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

أ٤٧. وفي ظروف أخرى، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وسوف تختلف طبيعة ومدى مثل هذه الإجراءات الزائدة باختلاف طبيعة الأمور الأخرى التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي فيها.

عبارة بمسؤولية المحاسب القانوني عن التقرير

أ٤٨. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره عبارة صريحة تؤكد مسؤوليته عن التقرير. ولا يتعارض مع متطلبات هذا المعيار إدراج مثل هذه العبارة الإضافية النظامية أو التنظيمية في تقرير المحاسب القانوني.

الإفصاح عن الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٤٩. لا يحتاج الطرف المسؤول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية أي ضوابط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو الصادرة من قبل جهة مرخص لها أو معترف بها لوضع المعايير. وستكون تلك الضوابط متاحة للعموم كجزء من نظام إعداد التقارير، وبالتالي فهي موجودة بشكلٍ ضمني في تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

أ٥٠. عندما يضع الطرف المسؤول أي ضوابط محددة، فمن الضروري أن يتم الإفصاح عن تلك الضوابط حتى يمكن للمستخدمين الوصول إلى فهم صحيح لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

إعداد تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

أ٥١. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرة اكتتاب"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال وفقاً لما يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١٠] ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

أ٥٢. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط الارتباط.

المقدمة (راجع: الفقرة ٣٥(ج))

أ٥٣. نظراً لأن المعلومات المالية التصورية سيتم تضمينها في نشرة اكتتاب تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان إدراج إشارة تحدد القسم المعروضة فيه المعلومات المالية التصورية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد المعلومات المالية التصورية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

الرأي (راجع: الفقرتين ١٣(ج)، ٣٥(ح))

أ٥٤. يتم تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]،" أو عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن" لإبداء الرأي في كل دولة بعينها، تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم عملية التقرير عن المعلومات المالية التصورية في تلك الدولة، أو حسب الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة.

أ٥٥. في بعض الدول، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة صياغة رأي المحاسب القانوني بمصطلحات أخرى خلاف تلك المذكورة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني ممارسة حكمه لتحديد ما إذا كان تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار سيمكنه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية سيكون من الضروري تنفيذها.

أ٥٦. عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٥٧. يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق

(راجع: الفقرة أ٥٧)

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

لقد انتهينا من ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن قيام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية للشركة (س). وتتكون المعلومات المالية التصورية من [قائمة صافي الأصول التصورية كما هي في [التاريخ]]، [قائمة الدخل التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]]، [قائمة التدفقات النقدية التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]] والإيضاحات المتعلقة بها [كما هي واردة في الصفحات ××-××] من نشرة الاكتتاب الصادرة عن الشركة]. كما إن الضوابط المنطبقة التي على أساسها قام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية [محددة في [لائحة الأوراق المالية رقم [××] ومبيَّنة في [الإيضاح ×]]/[مبيّنة في [الإيضاح ×]].

وقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية من قبل [الطرف المسؤول] لتوضيح أثر [الحدث أو المعاملة] [المبيّنة في الإيضاح ×] على [المركز المالي للشركة كما في [يتم تحديد التاريخ]] [و] [الأداء المالي للشركة [والتدفقات النقدية] للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ] [و[يتم تحديد التاريخ] على الترتيب]. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي] [الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسؤول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]، والتي [نُشر بشأنها تقرير [مراجعة]/[فحص]]/[لم يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص].[١١]

مسؤولية [الطرف المسؤول] عن المعلومات المالية التصورية

[*الطرف المسؤول*] هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس [*الضوابط المنطبقة*].

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[١٢]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي [، وفقاً لمتطلبات [لائحة الأوراق المالية رقم ××]،] عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل [الطرف المسؤول] على أساس [الضوابط المنطبقة].

لقد قمنا بأداء الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا تخطيط وتنفيذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان [الطرف المسؤول] قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة].

---

[١١] عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة إلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

[١٢] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

ولأغراض هذا الارتباط، لا نتحمل أية مسؤولية عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أية معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما لم ننفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

والغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإننا لا نقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في [يتم تحديد التاريخ] كانت ستتحقق كما هي معروضة.

ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل [الطرف المسؤول] في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة الشركة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة.

وينطوي الارتباط كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

وفي رأينا، فقد [تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]] / [تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن].

التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى

[قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى (انظر الفقرتين أ٤٦-أ٤٧). ويختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث): ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
ارتباط الإجراءات المتفق عليها	٤-٦
اختصاص هذا المعيار	٧-١٠
تاريخ السريان	١١
الأهداف	١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار	١٤-١٦
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	١٧
الحكم المهني	١٨
إدارة الجودة على مستوى الارتباط	١٩-٢٠
قبول الارتباط والاستمرار فيه	٢١-٢٣
الاتفاق على شروط الارتباط	٢٤-٢٦
تنفيذ الإجراءات المتفق عليها	٢٧-٢٨
استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني	٢٩
تقرير الإجراءات المتفق عليها	٣٠-٣٣
تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر	٣٤
التوثيق	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٨
تاريخ السريان	أ٩
التعريفات	أ١٠-أ١٣
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	أ١٤-أ٢٠
الحكم المهني	أ٢١-أ٢٣

إدارة الجودة على مستوى الارتباط أ٢٤-أ٢٧

قبول الارتباط والاستمرار فيه أ٢٨-أ٣٨

الاتفاق على شروط الارتباط أ٣٩-أ٤٤

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها أ٤٥

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني أ٤٦-أ٥٠

تقرير الإجراءات المتفق عليها أ٥١-أ٥٨

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر أ٥٩

التوثيق أ٦٠

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

ينبغي قراءة معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) *"ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الخاص بالخدمات ذات العلاقة:

(أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها؛

(ب) شكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢. ينطبق هذا المعيار على تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالموضوعات المالية أو غير المالية. (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[١]

٣. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها الخاصة بالمكتب.[٢] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٣–أ٨)

ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤. في ارتباط الإجراءات المتفق عليها، ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بينه وبين الطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط. ويقوم المحاسب القانوني بإبلاغ الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. وينظر الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون، بأنفسهم، في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات التي ذكرها المحاسب القانوني في تقريره ويستخلصون استنتاجاتهم الخاصة بهم من العمل الذي نفذه المحاسب القانوني.

٥. تنبع قيمة ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ممّا يلي:

(أ) التزام المحاسب القانوني بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ب) الإبلاغ الواضح بالإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة.

٦. لا يُعد ارتباط الإجراءات المتفق عليها ارتباط مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد. ولا ينطوي الغرض من حصول المحاسب القانوني على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

اختصاص هذا المعيار

٧. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباعه لهذا المعيار، وتوفر تلك الأهداف السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار. والمقصد من الأهداف هو مساعدة المحاسب القانوني في فهم ما يلزم إنجازه في ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

٨. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار.

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 بسلامة تطبيق المتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار وتساعد في تطبيق المتطلبات.

---

[١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

[٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

تاريخ السريان

١١. يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. (راجع: الفقرة أ٩)

الأهداف

١٢. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على الإجراءات التي سيتم تنفيذها؛

(ب) تنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) إبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

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

(أ) الإجراءات المتفق عليها: الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى). (راجع: الفقرة أ١٠)

(ب) ارتباط الإجراءات المتفق عليها: ارتباط يتم فيه تكليف المحاسب القانوني ليقوم بتنفيذ إجراءات وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) وليقوم بإبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير الإجراءات المتفق عليها الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.(*)

(د) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١١)

(هـ) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

(و) المكتشفات: هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وتمتاز هذه المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها بشكل موضوعي. ولا تشمل الإشارات إلى المكتشفات في هذا المعيار الآراء أو الاستنتاجات بأي شكل من الأشكال ولا تشمل كذلك أي توصيات قد يقوم المحاسب القانوني بتقديمها. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

(ز) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو المجموعات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير الإجراءات المتفق عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ح) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".

(ط) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة، يُستخدَم عمله في ذلك المجال لمساعدة المحاسب القانوني في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي

---

* 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 الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ي) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*)

(ل) الطرف المسؤول: الطرف أو الأطراف المسؤولة عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار

١٤. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٥. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عندما لا توجد في الارتباط تلك الظروف التي يتناولها المتطلب.

١٦. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

١٧. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٤–أ٢٠)

الحكم المهني

١٨. يجب على المحاسب القانوني أن يمارس الحكم المهني عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وعند تنفيذ الارتباط والتقرير عنه، مع الأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٣)

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

١٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي:

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط الإجراءات المتفق عليها بما في ذلك، عند الاقتضاء، في العمل الذي ينفذه الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٢٤)

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق:

(١) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٢٥)

---

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

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط؛

(٣) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المحاسب القانوني وليسوا ضمن فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(٤) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرفات المناسبة إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٦)

(٥) توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم، وفحص عملهم، وتنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٦) تحمل المسؤولية عن جمع الوثائق الخاصة بالتوثيق المناسب لأعمال الارتباط، والاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب؛

(٧) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٣]

٢٠. إذا كان من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط الاطمئنان إلى أن المحاسب القانوني سيكون قادراً على المشاركة في عمل ذلك الخبير بالقدر الذي يكفي لتحمل المسؤولية عن المكتشفات الواردة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

٢١. قبل قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو الاستمرار فيه، يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للغرض من الارتباط. ولا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو يستمر فيه، إذا كان على دراية بأية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١)

٢٢. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو الاستمرار فيه، إلا عندما: (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١)

(أ) يقر الطرف القائم بالتكليف بأن الإجراءات المتوقعة التي سينفذها المحاسب القانوني تُعد مناسبة للغرض من الارتباط؛

(ب) يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) يمكن وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات ذات الصلة بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٦)

(د) لا يوجد لدى المحاسب القانوني أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة لن يتم الالتزام بها؛

(هـ) لا يوجد لدى المحاسب القانوني، إذا كان مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن تلك المتطلبات لن يتم الالتزام بها. (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم..

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

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط الإجراءات المتفق عليها وأن يسجل شروط الارتباط التي يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. ويجب أن تتضمن هذه الشروط ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٩، أ٤٠)

(أ) تحديد الموضوع أو الموضوعات التي ستُنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها؛

(ب) الغرض من الارتباط والمستخدمين المستهدفين لتقرير الإجراءات المتفق عليها الذين يحددهم الطرف القائم بالتكليف؛

(ج) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي يحدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها يتم تنفيذه على أساس أن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع الذي ستُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(د) إقرار بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي سيلتزم بها المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(هـ) عبارة تفيد بما إذا كان المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، وإذا كانت الحال كذلك، فيتم تحديد متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

(و) طبيعة ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ بما في ذلك عبارات تفيد بما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ز) إقرار من الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(ح) تحديد المخاطبين بتقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، ووصفها بألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرتين أ٤١، أ٤٢)

(ي) إشارة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢٥. في حالة تعديل الإجراءات المتفق عليها أثناء تنفيذ الارتباط، يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة التي تعكس الإجراءات بعد التعديل. (راجع: الفقرة أ٤٣)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة

٢٦. في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في أحكام المكتب بشأن قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها

٢٧. يجب على المحاسب القانوني أن ينفذ الإجراءات وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط.

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان سيطلب الحصول على إفادات مكتوبة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

٢٩. في حالة استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين استعان بهم، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٦، أ٤٧، أ٥٠)

(أ) أن يقوّم كفاءة الخبير الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته؛

(ب) أن يتفق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه؛ (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

(ج) أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت المكتشفات تصف على نحوٍ كافٍ نتائج العمل الذي تم تنفيذه، مع الأخذ في الحسبان العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

٣٠. يجب أن يكون تقرير الإجراءات المتفق عليها في صورة كتابية ويجب أن يحتوي على ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥١)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير إجراءات متفق عليها؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما هو منصوص عليه في شروط الارتباط؛

(ج) تحديد الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(د) تحديد الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها وعبارة تفيد بأن التقرير قد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر؛ (راجع: الفقرتين أ٥٣، أ٥٤)

(هـ) وصف لارتباط الإجراءات المتفق عليها ينص على ما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(و) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي حدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(ز) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)؛

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لا يقدم أي إقرار بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) عبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني ربما كانت ستنمو إلى علمه أمورٌ أخرى كان سيقوم بالتقرير عنها فيما لو نفذ المزيد من الإجراءات؛

(ك) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات مفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات الميثاق؛(*)

(ل) فيما يتعلق بالاستقلال:

---

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(١) إذا لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال ولم يوافق بأية صورة أخرى في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأنه لغرض الارتباط لا توجد أي متطلبات للاستقلال كان المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بها؛ أو

(٢) إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال أو وافق في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد التزم بمتطلبات الاستقلال ذات الصلة. ويجب أن تحدد العبارة متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛

(م) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛(**)

(ن) وصف للإجراءات المنفذة يذكر بالتفصيل طبيعة كل إجراء ومداه، وعند الاقتضاء، توقيته وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٧)

(س) المكتشفات من كل إجراء تم تنفيذه، بما في ذلك تفاصيل الاستثناءات التي تم اكتشافها؛ (راجع: الفقرتين أ٥٥، أ٥٦)

(ع) توقيع المحاسب القانوني؛

(ف) تاريخ تقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ص) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

٣١. إذا أشار المحاسب القانوني في تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى عمل نفذه أحد الخبراء الذين استعان بهم، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن توحي بأن مسؤولية المحاسب القانوني عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات قد تم الحد منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٢. إذا قدم المحاسب القانوني ملخصاً بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها إضافة إلى وصف المكتشفات الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(س):

(أ) يجب عرض ملخص المكتشفات بطريقة موضوعية، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛

(ب) يجب أن يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها عبارة تشير إلى أن قراءة الملخص لا تغني عن قراءة التقرير الكامل.

٣٣. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرّخ تقرير الإجراءات المتفق عليها بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي استكمل فيه الإجراءات المتفق عليها وحدد فيه المكتشفات وفقاً لهذا المعيار.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر

٣٤. يجب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥٩)

التوثيق

٣٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦٠)

(أ) شروط الارتباط الكتابية، وعند الاقتضاء، موافقة الطرف القائم بالتكليف على تعديل الإجراءات؛

(ب) طبيعة الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها، وتوقيتها ومداها؛

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(ج) المكتشفات الناتجة عن الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

أ١. الإشارة إلى لفظ "الموضوعات" في هذا المعيار تشمل كل ما تُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها، بما في ذلك المعلومات أو الوثائق أو القياسات أو الالتزام بالأنظمة واللوائح، حسبما يكون مناسباً.

أ٢. من أمثلة الموضوعات المالية وغير المالية التي يمكن أن يُنفَّذ عليها ارتباط الإجراءات المتفق عليها ما يلي:

- الموضوعات المالية التي تتعلق بما يلي:
  - القوائم المالية للمنشأة أو فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ضمن القوائم المالية.
  - أهلية الحصول على النفقات المطالب بها من أحد برامج التمويل.
  - الإيرادات المستخدمة لتحديد عوائد حقوق الملكية الفكرية أو الإيجار أو رسوم الامتياز بناءً على نسبة مئوية من الإيرادات.
  - نسب كفاية رأس المال التي تُقدَّم للسلطات التنظيمية.
- الموضوعات غير المالية التي تتعلق بما يلي:
  - عدد المسافرين الذي يتم التقرير عنه لسلطة الطيران المدني.
  - ملاحظة تلف بضاعة زائفة أو معيبة الذي يتم التقرير عنه لإحدى السلطات التنظيمية.
  - آليات إنتاج البيانات لسحب القرعات في المسابقات التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
  - حجم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.

القائمة أعلاه ليست شاملة. وقد تظهر أنواع موضوعات أخرى مع تطور مطالب التقرير الخارجي.

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٣)

أ٣. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.[٤] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٥] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٦]

أ٤. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

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

---

[٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[٧]

أ٥. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار إدارة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها متطلبات لإدارة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات إدارة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تتناول تلك المتطلبات متطلبات معيار إدارة الجودة (١) وتفرض على المكتب التزامات لتحقيق هدف ذلك المعيار. ويتطلب الالتزام بمعيار إدارة الجودة (١) جملة أمور من بينها أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب الثمانية مكونات الآتية:[٨]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

أ٦. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق السياسات أو الإجراءات المنطبقة على الارتباط.

أ٧. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[٩] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ٨. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لم يكن مناسباً.

---

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

تاريخ السريان (راجع: الفقرة ١١)

أ٩. فيما يخص شروط الارتباط التي تغطي عدة سنوات، قد يود المحاسب القانوني أن يحدِّث شروط الارتباط بحيث يتم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار في تاريخ السريان أو بعده.

التعريفات

الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون (راجع: الفقرات ١٣(أ)، ١٣(ب)، ١٣(د)، ١٣(ز)، ٢٤(و)(١)، ٢٤(ز)، ٣٠(هـ)(١)، ٣٠(هـ)(٣))

أ١٠. في بعض الظروف، قد يتم الاتفاق على الإجراءات مع المستخدمين المستهدفين إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. وقد يقر أيضاً المستخدمون المستهدفون، بخلاف الطرف القائم بالتكليف، بمناسبة الإجراءات.

أ١١. يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل ظروف مختلفة، هو الطرف المسؤول أو سلطة تنظيمية أو مستخدم مستهدف آخر. والإشارات إلى الطرف القائم بالتكليف في هذا المعيار تشمل كذلك الأطراف المتعددة القائمة بالتكليف، عند الاقتضاء.

المكتشفات (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ١٢. تمتاز المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة. ولا تشمل المكتشفات القيام بإبداء رأي أو استنتاج ولا تشمل كذلك أي توصيات يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني.

أ١٣. قد يستخدم المحاسبون القانونيون لفظ "الحقائق المكتشفة" بدلاً من "المكتشفات"، على سبيل المثال، في الحالات التي يخشى فيها المحاسب القانوني من احتمال إساءة فهم لفظ "المكتشفات". وقد تكون هذه هي الحال في الدول أو اللغات التي قد يُساء فيها فهم لفظ "المكتشفات" على أنها تشمل النتائج التي ليست حقائق مُجرَّدة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

الموضوعية والاستقلال

أ١٤. يتعين على المحاسب القانوني الذي ينفذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادة من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*) ويتطلب الميثاق أن يلتزم المحاسب القانوني بالمبادئ الأساسية بما فيها الموضوعية، التي تتطلب من المحاسب القانوني ألا يتهاون في حكمه المهني أو العملي بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الأفراد أو الجهات أو التقنيات أو غير ذلك من العوامل، أو الاعتماد على تلك العوامل دون مسوّغ. وبناءً عليه، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المحاسب القانوني ستتطلب، في حدها الأدنى، من المحاسب القانوني أن يتحلى بالموضوعية عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ١٥. لا يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات للاستقلال فيما يخص ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تنص مدونات أخلاق المهنة الوطنية أو الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية الأخرى أو شروط العقد أو البرنامج أو الترتيب المتعلق بموضوع ارتباط الإجراءات المتفق عليها، على متطلبات تتعلق بالاستقلال.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح[١٠]

أ١٦. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٠] قد تشير المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى أن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح يشمل الغش. انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٥/٣٦٠ ت٢ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

(أ) تتطلب أن يبلغ المحاسب القانوني عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، إبلاغ سلطة معنية خارج المنشأة.[١١]

أ١٧. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني أن يقوم بالإبلاغ؛ أو

(ب) المحاسب القانوني قد حدد أن الإبلاغ يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

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

أ١٨. لا يُتوقع من المحاسب القانوني أن يكون لديه مستوى من فهم الأنظمة واللوائح يتجاوز ما هو ضروري ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يطبق ما لديه من معرفة وحكم مهني وخبرة عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ١٩. في بعض الظروف، قد يمنع واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وفي حالات أخرى، لن يُعد الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة إخلالاً بواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٢]

أ٢٠. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٣]

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢١. يتم ممارسة الحكم المهني عند تطبيق متطلبات هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وعند اتخاذ القرارات المدروسة بشأن التصرفات المتبعة أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها، حسب مقتضى الحال.

أ٢٢. عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها وتنفيذه والتقرير عنه، يتم ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند:

قبول الارتباط

- إجراء مناقشة مع الطرف القائم بالتكليف والاتفاق معه حول طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها (مع الأخذ في الحسبان الغرض من الارتباط).
- تحديد ما إذا كانت شروط قبول الارتباط والاستمرار فيه قد تم الوفاء بها.
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الإجراءات حسبما تم الاتفاق عليها في شروط الارتباط، بما في ذلك الحاجة إلى إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

---

[١١] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠ إلى ٣٦/٣٦٠ ت٣ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

[١٢] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ إلى ٣/١١٤ ت٣ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

- تحديد التصرفات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف توحي بأن الإجراءات التي يُطلب منه الموافقة عليها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

تنفيذ الارتباط

- تحديد التصرفات أو الاستجابات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني، أثناء تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على دراية بما يلي:
  - أمور قد تشير إلى غش أو حالة عدم التزام أو عدم التزام مشتبه فيه بالأنظمة أو اللوائح.
  - أمور أخرى تثير شكوكاً حول سلامة المعلومات ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها أو تشير إلى احتمال أن المعلومات قد تكون مضللة.
  - إجراءات لا يمكن تنفيذها حسب المتفق عليه.

التقرير عن الارتباط

- وصف المكتشفات بطريقة موضوعية وبتفصيلٍ كافٍ، بما في ذلك عند اكتشاف استثناءات.

أ٢٣. عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، تكون حاجة المحاسب القانوني إلى ممارسة الحكم المهني محدودة لأسباب من بينها ما يلي:

- أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على تنفيذ الإجراءات التي وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.
- أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات الناتجة من تنفيذ تلك الإجراءات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.
- أن المكتشفات تمتاز بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة.

إدارة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

أ٢٤. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط، على الأهمية التي يمثلها ما يلي لتحقيق جودة الارتباط:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

أ٢٥. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول مناسبة أحكام المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء أو قبول الارتباطات أو الاستمرار في تلك العلاقات أو الارتباطات بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن طبيعة وظروف ارتباط الإجراءات المتفق عليها ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة) التي تكفي لدعم تلك الأحكام. وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

أ٢٦. ينص معيار إدارة الجودة (١) على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٤]

[١٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

أ٢٧. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، فقد يكون من المناسب أن يتفق مع الطرف القائم بالتكليف على أن يحد من نطاق ارتباط الإجراءات المتفق عليها إلى الإجراءات التي يستطيع المحاسب القانوني أن يتولى المسؤولية عنها كما ينبغي. ويمكن أن يقوم الطرف القائم بالتكليف بالتعاقد مع خبير بشكل منفصل لتنفيذ الإجراءات الأخرى.

قبول الارتباط والاستمرار فيه (راجع: الفقرات ٢١–٢٣)

أ٢٨. عند التوصل إلى فهم للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بمؤشرات تدل على أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف تشير إلى ما يلي:

- أن الإجراءات مختارة بطريقة تهدف إلى التأثير بشكل متحيز على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- أن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها لا يمكن الاعتماد عليه.
- أن القيام بارتباط تأكيد أو تقديم خدمة استشارات قد يفي على نحو أفضل باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين.

أ٢٩. من بين التصرفات الأخرى التي قد تؤكد للمحاسب القانوني استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ ما يلي:

- مقارنة الإجراءات التي سيتم تنفيذها بالمتطلبات الكتابية المنصوص عليها، على سبيل المثال، في الأنظمة أو اللوائح أو في الاتفاق التعاقدي (يُشار إليها أحياناً بلفظ "الشروط المرجعية")، متى كان ذلك مناسباً.
- مطالبة الطرف القائم بالتكليف بما يلي:
  - توزيع نسخة من الإجراءات المرتقبة وشكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها على النحو الموضح في شروط الارتباط، على المستخدمين المستهدفين.
  - الحصول على إقرار من المستخدمين المستهدفين بمعرفة الإجراءات التي سيتم تنفيذها.
  - مناقشة الإجراءات التي سيتم تنفيذها مع الممثلين المعنيين للمستخدمين المستهدفين.
- قراءة المراسلات بين الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين إذا كان الطرف القائم بالتكليف ليس هو المستخدم المستهدف الوحيد.

أ٣٠. في حالة عدم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢، فمن غير المرجح عندئذ أن يستطيع ارتباط الإجراءات المتفق عليها الوفاء باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقترح المحاسب القانوني تقديم خدمات أخرى قد تكون مناسبة بشكل أكبر، مثل ارتباط التأكيد.

أ٣١. تنطبق أيضاً جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ على الإجراءات التي تم إضافتها أو تعديلها أثناء الارتباط.

وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

أ٣٢. قد تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وفي بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أيضاً الطريقة التي يلزم وصف الإجراءات أو المكتشفات بها في تقرير الإجراءات المتفق عليها. ووفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٢٢(ج)، فمن بين الشروط الخاصة بقبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يكون المحاسب القانوني قد حدد أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.

أ٣٣. يتم وصف الإجراءات المتفق عليها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة. ويعني هذا أن يتم وصفها بقدر من الدقة يكفي المستخدم المستهدف لفهم طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة، وعند الاقتضاء، فهم توقيتها. ومن المهم معرفة أن أي لفظ يمكن أن يُستخدم بطريقة غير واضحة أو مضللة، بناءً على السياق الذي ورد فيه أو عدم توفر هذا السياق. وبافتراض أن الألفاظ مناسبة في السياق المستخدمة فيه، فمن أمثلة أوصاف التصرفات التي قد تكون مقبولة:

- المصادقة.
- المقارنة.
- التوافق.
- التتبع.
- الفحص المادي.
- الاستفسار.
- إعادة الاحتساب.
- الملاحظة.

أ٣٤. يمكن أن تشمل الألفاظ التي قد تكون غير واضحة أو مضللة أو التي قد تخضع لتفسيرات مختلفة بناءً على السياق المستخدمة فيه، على سبيل المثال:

- الألفاظ المرتبطة بالتأكيد وفقاً للمعايير المعتمدة مثل "تعرض بشكل عادل" أو "حقيقية وعادلة" أو "المراجعة" أو "الفحص" أو "التأكيد" أو "رأي" أو "استنتاج".
- الألفاظ التي تتضمن التعبير عن رأي أو استنتاج تأكيد، فيما يتعلق بالمكتشفات، مثل "نحن نشهد" أو "نحن تحققنا" أو "نحن نقر بصحة" أو "نحن نضمن".
- العبارات غير الواضحة أو الغامضة مثل "لقد حصلنا على جميع التوضيحات ونفذنا الإجراءات التي رأينا أنها ضرورية".
- الألفاظ التي تخضع لتفسيرات مختلفة مثل "جوهري" أو "مهم".
- الأوصاف غير الدقيقة للإجراءات مثل "يناقش" أو "يقوّم" أو "يختبر" أو "يحلل" أو "يتحقق" دون تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وعند الاقتضاء، تحديد توقيتها. فعلى سبيل المثال، قد يكون استخدام كلمة "يناقش" غير دقيق دون تحديد الطرف الذي سيتم معه النقاش أو الأسئلة المحددة التي سيتم طرحها.
- الألفاظ التي توحي بأن المكتشفات لا تعكس النتائج الواقعية مثل "في اعتقادنا" أو "من وجهة نظرنا" أو "إن موقفنا".

أ٣٥. على سبيل المثال، الإجراء "فحص تخصيصات التكاليف لتحديد ما إذا كانت معقولة" من غير المرجح أن يفي بشرط أن تكون الألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة، وذلك لأن:

- لفظ "فحص" قد يفهمه بعض المستخدمين خطأً على أنه يعني أن تخصيص التكاليف كان موضوع ارتباط تأكيد محدود رغم أن الإجراء لا يستهدف تقديم أي تأكيد من هذا القبيل.
- لفظ "معقولة" يخضع لتفسيرات مختلفة بشأن ما تنطبق عليه هذه الصفة.

أ٣٦. في الظروف التي يحدد فيها نظام أو لائحة إجراءً أو يصفه باستخدام ألفاظ غير واضحة أو مضللة أو تخضع لتفسيرات مختلفة، فمن الممكن أن يفي المحاسب القانوني بالشرط الوارد في الفقرة ٢٢(ج) عن طريق مطالبة الطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، بما يلي:

- تعديل الإجراء أو وصفه بحيث لا يصبح غير واضح أو مضلل أو خاضع لتفسيرات مختلفة.
- تضمين تعريف لأحد الألفاظ في تقرير الإجراءات المتفق عليها إذا كان هذا اللفظ غير واضح أو مضلل أو يخضع لتفسيرات مختلفة ولا يمكن تعديله، على سبيل المثال، بسبب نظام أو لائحة.

الالتزام بمتطلبات الاستقلال (راجع: الفقرتين ٢٢(هـ)، ٢٤(هـ))

أ٣٧. تنطبق الفقرة ٢٢(هـ) عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال لأسباب كتلك المذكورة في الفقرة أ١٥. وتنطبق الفقرة ٢٢(هـ) أيضاً عندما يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف، في شروط الارتباط، على الالتزام بمتطلبات

للاستقلال. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد حدد في البداية أنه غير مطالب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو الأنظمة أو اللوائح، أو لأي أسباب أخرى، أن يلتزم بمتطلبات تتعلق بالاستقلال. ولكن عند النظر في قبول الارتباط والاستمرار فيه أو عند الاتفاق على شروط الارتباط، قد تشير معرفة المحاسب القانوني بالأمور الآتية إلى أنه من المناسب للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يناقش مع الطرف القائم بالتكليف الالتزام بمتطلبات استقلال معينة:

- الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- هوية الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين والطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف)؛ أو
- طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها؛ أو
- الارتباطات الأخرى التي ينفذها المحاسب القانوني، أو التي قام بتنفيذها، لصالح الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين أو الطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف).

أ٣٨. قد يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (أو الطرف المسؤول إذا كان مختلفاً عن الطرف القائم بالتكليف). وفي مثل هذه الظروف، إذا تم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، فقد يفترض المستخدمون المستهدفون لتقرير الإجراءات المتفق عليها أن المحاسب القانوني مستقل فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ولذلك، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم تضمين عبارة في شروط الارتباط، وفقاً للفقرة ٢٤(هـ)، تفيد بأن المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بهذه المتطلبات الخاصة بالاستقلال.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

أ٣٩. يمكن تضمين أمور إضافية في خطاب الارتباط، متى كانت ذات صلة، منها على سبيل المثال:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني في بعض جوانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أي قيود على استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها أو توزيعه.

أ٤٠. يحتوي الملحق الأول على مثال توضيحي لخطاب ارتباط لإجراءات متفق عليها.

أ٤١. قد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن الإجراءات التي سيتم تنفيذها ستتضمن حدوداً دنيا كمّية لتحديد الاستثناءات. وفي تلك الحالة، يتم تضمين هذه الحدود الدنيا الكمّية في أوصاف الإجراءات ضمن شروط الارتباط.

أ٤٢. في بعض الظروف، قد تنص فقط الأنظمة أو اللوائح على طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وفي مثل هذه الظروف، ووفقاً للفقرة ٢٤(ط)، يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها ومداها بحيث يتوفر لدى الطرف القائم بالتكليف أساس للإقرار بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.

أ٤٣. في بعض الظروف، يتم الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على نحو متعاقب ومنفصل. وفي ظروف أخرى، يكون الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها عملية ذات طابع تكراري، حيث يتم الاتفاق على تغييرات في الإجراءات المتفق عليها مع التقدم في تنفيذ الارتباط استجابة للمعلومات الجديدة التي تظهر. وفي حالة الحاجة إلى تعديل الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، فإن الفقرة ٢٥ تتطلب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة. وقد تأخذ هذه الشروط المعدلة، على سبيل المثال، شكل خطاب ارتباط محدث أو ملحق لخطاب الارتباط القائم أو شكل آخر من أشكال الإقرار المكتوب.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٤. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بعدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب، فيما يخص الارتباطات المتكررة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط الارتباط أو تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على أن الطرف القائم بالتكليف يسيء فهم الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو طبيعة الإجراءات المتفق عليها أو توقيتها أو مداها.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، بما في ذلك أي تغييرات في الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها.
- حدوث تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على الارتباط.
- حدوث تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٥. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بطلب الحصول على إفادات مكتوبة في بعض الظروف، منها على سبيل المثال:

- إذا كانت الإجراءات المتفق عليها تنطوي على توجيه استفسارات، فقد يطلب المحاسب القانوني الحصول على إفادات مكتوبة بالردود التي تم تقديمها شفوياً.
- إذا لم يكن الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على إدراج طلبات للحصول على إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول ضمن الإجراءات المتفق عليها.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٤٦. قد يكون استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في صورة الاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني فيما يلي:

- مناقشة الطرف القائم بالتكليف في الإجراءات التي سيتم تنفيذها. فعلى سبيل المثال، قد يقدم محام اقتراحات للمحاسب القانوني بشأن تصميم أحد الإجراءات للتعامل مع الجوانب القانونية في أحد العقود؛ أو
- تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد ينفذ خبير كيميائي أحد الإجراءات المتفق عليها مثل تحديد مستويات السمّية في عينة من الحبيبات.

أ٤٧. قد يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني خبيراً خارجياً قام المحاسب القانوني بالتعاقد معه أو خبيراً داخلياً يُعد جزءاً من المكتب وبالتالي يخضع لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. وقد يعتمد المحاسب القانوني في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم المحاسب القانوني أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني، وتوقيتها ومداها، فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ٤٨. في حالة قيام أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني بتنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها، فإن الاتفاق على طبيعة عمل ذلك الخبير ونطاق عمله وأهدافه، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٢٩(ب)، يتضمن طبيعة الإجراءات التي سينفذها الخبير وتوقيتها ومداها. وإضافة إلى الأمور التي تتطلبها الفقرة ٢٩(ب)، فقد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به أموراً مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) ضرورة مراعاة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لمتطلبات السرية.

أ٤٩. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ٤٧ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

أ٥٠. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٢٩ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرات ٣٠-٣٣)

أ٥١. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها.

الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠(ج))

أ٥٢. عند الاقتضاء، وتجنباً لسوء الفهم، قد يود المحاسب القانوني توضيح أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لا يمتد إلى معلومات بخلاف الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، إذا تم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على المبالغ المستحقة التحصيل للمنشأة ومخزونها، فقد يود المحاسب القانوني أن يضيف عبارة تفيد بأن تقرير الإجراءات المتفق عليها يتعلق فقط بهذه المبالغ ولا يتعداها إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠(د))

أ٥٣. إضافة إلى العبارة التي تتطلبها الفقرة ٣٠(د)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها موجه فقط للطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه. وفي بعض الدول، قد يمكن تقييد استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد توزيعه. وفي دول أخرى، قد يمكن تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد استخدامه.

أ٥٤. تشمل العوامل التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند اتخاذ قراره بشأن ما إذا كان سيقوم بتقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه (إذا كان مسموحاً بذلك)، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان هناك ارتفاع في خطر سوء فهم المستخدمين الآخرين، بخلاف المستخدمين المستهدفين، للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو سوء فهمهم للمكتشفات.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها مصممة فقط لاستخدام المستخدمين الداخليين مثل الإدارة والمكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات تنطوي على معلومات سرية.

الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرتين ٣٠(ن)، ٣٠(س))

أ٥٥. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على وصف الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات دون تضمين معلومات سرية أو حساسة، فيمكن أن ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)؛ أو
- الحصول على استشارة خارجية (على سبيل المثال، من الهيئة المهنية المعنية أو من محاسب قانوني آخر)؛ أو
- الحصول على مشورة قانونية،

لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

أ٥٦. قد توجد ظروف يكون فيها لحقيقة عدم تنفيذ الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، أو حقيقة تعديلها، أهمية لنظر المستخدمين المستهدفين في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما تكون الإجراءات منصوصاً عليها في نظام أو لائحة. ففي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المحاسب القانوني، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، الإجراءات التي تم الاتفاق عليها في الشروط الأصلية للارتباط ولكن لم يمكن تنفيذها أو تم تعديلها، وأسباب حدوث ذلك.

أ٥٧. يمكن أن يشير المحاسب القانوني في شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

الإشارة إلى الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٣١)

أ٥٨. في بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني والذي قام بتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تكون مثل هذه الإشارة مطلوبة لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يرى المحاسب القانوني أيضاً أن ذلك مناسباً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، عند الإشارة إلى الخبير الذي استعان به عند وصف الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني يتحمل وحده المسؤولية عن المكتشفات المدرجة في تقرير الإجراءات المتفق عليها، ولا يحد من هذه المسؤولية استعانة المحاسب القانوني بأي من الخبراء. ولذلك، فإذا أشار تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا يوحي التقرير بالحد من مسؤولية المحاسب القانوني بسبب الإشارة إلى ذلك الخبير.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٥٩. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات أخرى إلى جانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها، مثل تقديم توصيات بناءً على ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وهذه الطلبات قد تأخذ شكل طلب واحد يتم تقديمه للمحاسب القانوني لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتقديم التوصيات، وقد يتم النص على شروط الارتباطات المختلفة في خطاب ارتباط وحيد. وتجنباً لسوء الفهم، فإن الفقرة ٣٤ تتطلب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- قد يتم تقديم التوصيات في وثيقة منفصلة عن تقرير الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- قد يتم تضمين التوصيات في وثيقة تحتوي على كل من تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات ولكن مع تمييز التوصيات بشكل واضح عن تقرير الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال، عن طريق إدراج تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات في قسمين منفصلين ضمن الوثيقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٦٠. يمكن أن يتضمن توثيق طبيعة الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتوثيق توقيتها ومداها، تسجيل ما يلي، على سبيل المثال:

- تحديد خصائص الموضوع أو الموضوعات المنفَّذ عليها الإجراءات المتفق عليها. وسوف يتباين تحديد الخصائص بناءً على طبيعة الإجراءات المتفق عليها والموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال:
  - فيما يخص الإجراءات المنفذة على أوامر الشراء، قد يقوم المحاسب القانوني بتحديد المستندات التي تم اختيارها حسب تواريخها وأرقامها الفريدة.
  - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب اختيار جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين من مجتمع عينة محدد، قد يسجل المحاسب القانوني نطاق الإجراءات ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية خلال فترة محددة أو جميع سجلات ساعات العمل التي تحتوي على ساعات مسجلة تزيد عن عدد معين خلال شهور محددة أو بند واحد كل عشرة بنود في قائمة معينة).
  - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من موظفين محددين، قد يسجل المحاسب القانوني تواريخ الاستفسارات وأسماء الموظفين ووظائفهم والاستفسارات المحددة التي تم طرحها عليهم.
  - فيما يخص إجراءات الملاحظة، قد يسجل المحاسب القانوني الآلية أو المسألة التي خضعت للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

- من قاموا بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتاريخ تنفيذ هذه الإجراءات.
- من قاموا بفحص الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٠)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها خلال فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج الخطاب إلى التعديل إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

إلى [الطرف القائم بالتكليف]

لقد طلبتم منا تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها على شراء المنتجات [س]. ويهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعة وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. وسيتم تنفيذ ارتباطنا وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وعند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، سنلتزم بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية الذي لا يتطلب أن نكون مستقلين.(أ)

وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه بموجب معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها معكم، وإبلاغكم بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها. والمكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وأنتم [وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى] تقرون بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة هذه الإجراءات. وسيتم تنفيذ هذا الارتباط على أساس أن [الطرف المسؤول] هو المسؤول عن الموضوع الذي ستنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها. وهذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

إن الإجراءات التي سنقوم بتنفيذها هي فقط لغرض مساعدتكم في تحديد ما إذا كان شراؤكم للمنتجات [س] يتسق مع سياستكم الخاصة بالمشتريات.[١٥] وبناءً عليه، فإن تقريرنا سيكون موجهاً لكم وقد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر.

ولقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن المكتشفات الناتجة عن عملنا:

- الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة العقد بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان كل عقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف].
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.

ومن المقرر تنفيذ الإجراءات بين [التاريخ] و[التاريخ].

(أ) تم تعديل هذه الجملة بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... وعند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، سنلتزم بـ[يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]، التي لا تتطلب أن نكون مستقلين".

[١٥] 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 أ٥١)

أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

المثال التوضيحي (١)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو المخاطب بالتقرير وهو المستخدم المستهدف الوحيد. والطرف القائم بالتكليف ليس هو الطرف المسؤول. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والمستخدم المستهدف، والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف المسؤول.
- لم يتم اكتشاف أي استثناءات.
- لم يقم المحاسب القانوني بالتعاقد مع أي خبير لتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها.
- لا يوجد أي قيد على استخدام التقرير أو توزيعه.
- لا توجد أي متطلبات للاستقلال يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها.
- تم الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على تحديد مبلغ ١٠٠ ريال كحد أدنى كمّي للإبلاغ عن الاستثناءات في الإجراء الثالث.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطب بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [الطرف القائم بالتكليف] في تحديد ما إذا كان شراؤه للمنتجات [س] يتسق مع سياساته الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف المسؤول]، وفقاً لما حدده [الطرف القائم بالتكليف]، هو المسؤول عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمورٌ أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

سلوكيات وآداب المهنة وإدارة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية.[أ] ولغرض تنفيذ هذا الارتباط، لا توجد متطلبات للاستقلال يتعين علينا الالتزام بها.

ويطبق مكتبنا معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	**المكتشفات**
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف المسؤول] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال. وتبيّن لنا أن جميع العقود السبعة والثلاثين قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية يقع في حدود ١٠٠ ريال من المبلغ المتفق عليه في العقد.	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول. وتبيّن لنا أن المبالغ المدفوعة في النهاية تقع في حدود ١٠٠ ريال من المبالغ المتفق عليها في جميع العقود السبعة والثلاثين دون ملاحظة أي استثناءات.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

(أ) تم تعديل هذه الجملة بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]".

المثال التوضيحي (٢)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول. والمستخدم المستهدف، الذي هو غير الطرف القائم بالتكليف، هو أحد المخاطبين بالتقرير إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول.
- تم اكتشاف استثناءات.
- تعاقد المحاسب القانوني مع خبير لتنفيذ أحد الإجراءات المتفق عليها وتوجد إشارة إلى ذلك الخبير في تقرير الإجراءات المتفق عليها.
- يوجد قيد على استخدام التقرير وتوزيعه.
- المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول).(*) وقد اتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وقد اتفق المحاسب القانوني كذلك على أن يذكر ضمن شروط الارتباط الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أضاف المحاسب القانوني إشارة ضمن شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطبين بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها والقيود على استخدامه وتوزيعه

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [المستخدم المستهدف] في تحديد ما إذا كان شراء [الطرف القائم بالتكليف] للمنتجات [س] يتسق مع سياسات [المستخدم المستهدف] الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر. وهذا التقرير مقدم فقط لـ [الطرف القائم بالتكليف] و[المستخدم المستهدف] ولا ينبغي استخدامه من قبل، أو توزيعه على، أي أطراف أخرى.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف القائم بالتكليف (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول)] هو المسؤول عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمورٌ أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

---

* يرجى قراءة المثال في سياق متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالجمع بين الخدمات.

سلوكيات وآداب المهنة وإدارة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ومتطلبات الاستقلال الواردة في الميثاق.[أ]

ويطبق مكتبنا معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف] في شروط الارتباط المؤرخة [التاريخ]، على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	المكتشفات
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وفيما يخص وثائق المنافسات التي تم تقديمها باللغة [لغة أجنبية]، ترجمة هذه الوثائق بمساعدة مترجم تعاقد معه المحاسب القانوني قبل تنفيذ المقارنة.	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال. ومن بين وثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين، تم تقديم ٥ وثائق باللغة [لغة أجنبية]. وقد تعاقدنا مع مترجم لمساعدتنا في ترجمة هذه الوثائق الخمسة. وتبيّن لنا أن ٣٦ عقداً، من بين ٣٧ عقداً، قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وتبيّن لنا وجود عقد واحد بقيمة ٦٥٠٠٠ ريال لم يخضع للمنافسة. وقد أفادتنا الإدارة بأن السبب في عدم خضوع هذا العقد للمنافسة هو الحاجة الملحة للوفاء بالموعد النهائي المتعاقد عليه. وإن التعاقد مع المترجم لمساعدتنا في ترجمة وثائق المنافسة لا يحد من مسؤوليتنا عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات.

(أ) تم تعديل هذه الفقرة بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة] ومتطلبات الاستقلال وفقاً لـ [يتم بيان متطلبات الاستقلال ذات الصلة]". كما حُذفت الحاشية السفلية المرتبطة بالفقرة والتي كانت تنص على ما يلي: "على سبيل المثال، إذا كان الميثاق الدولي هو المتطلبات المسلكية ذات الصلة والجزء ٤أ من الميثاق هو متطلبات الاستقلال ذات الصلة، فيمكن صياغة هذه الجملة كما يلي: "لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) ومتطلبات الاستقلال الواردة في الجزء ٤أ من الميثاق".

	الإجراءات	المكتشفات
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد. وتبيّن لنا أن المبالغ الواجبة الدفع في العقود الموقعة تختلف عن المبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] فيما يخص ٢٦ عقداً من إجمالي العقود السبعة والثلاثين. وفي جميع هذه الحالات، أفادتنا الإدارة بأن الاختلاف في المبالغ كان لاستيعاب الزيادة بنسبة ١% في معدل ضريبة المبيعات في دولة [اسم الدولة] والتي أصبحت سارية اعتباراً من شهر سبتمبر ١×٢٠.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)

ارتباطات التجميع

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
ارتباط التجميع	٥-١٠
نطاق اختصاص هذا المعيار	١١-١٤
تاريخ السريان	١٥
الأهداف	١٦
التعريفات	١٧
المتطلبات	
القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار	١٨-٢٠
المتطلبات المسلكية	٢١
الحكم المهني	٢٢
إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع	٢٣
قبول الارتباط والاستمرار فيه	٢٤-٢٦
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	٢٧
تنفيذ الارتباط	٢٨-٣٧
التوثيق	٣٨
تقرير المحاسب القانوني	٣٩-٤١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ١١
ارتباط التجميع	أ١٢-أ١٨
المتطلبات المسلكية	أ١٩-أ٢٦
الحكم المهني	أ٢٧-أ٢٩
إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع	أ٣٠-أ٣٢
قبول الارتباط والاستمرار فيه	أ٣٣-أ٤٥
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	أ٤٦-أ٤٧

تنفيذ الارتباط أ٤٨-أ٥٨

التوثيق أ٥٩-أ٦١

تقرير المحاسب القانوني أ٦٢-أ٦٩

الملحق الأول: خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقرير عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

٢. ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية التاريخية. ويمكن تطبيقه، بعد تكييفه حسب الضرورة، على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى ارتباطات التجميع للمعلومات غير المالية. وفيما يلي فإن الإشارة إلى "المعلومات المالية" تعني "المعلومات المالية التاريخية". (راجع: الفقرتين أ٣، أ٤)

٣. عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالارتباط وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:

- المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
- الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
  - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
  - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥)

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[١]

٤. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات التجميع الخاصة بالمكتب.[٢] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات التجميع على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٦–أ١١)

ارتباط التجميع

٥. قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقرير المالي والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٥)

٦. نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن ارتباط التجميع لا يتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.

٧. تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

٨. لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والارتباط المنفذ وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤه على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تُعد ضرورية لتنفيذ ارتباطات التجميع. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

---

[١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

[٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

٩. قد تكون المعلومات المالية موضوع ارتباط التجميع مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:

(أ) الالتزام بمتطلبات التقرير المالي الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛

(ب) لأغراض لا تتعلق بالتقرير المالي الإلزامي بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:

- للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
- لأغراض التقرير المالي الدوري المعد لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
- لأغراض المعاملات، عل سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).

١٠. يمكن استخدم أطر تقرير مالي مختلفة لإعداد وعرض المعلومات المالية، تتراوح من استخدام أساس محاسبي بسيط خاص بالمنشأة، إلى استخدام معايير موضوعة للتقرير المالي. ويعتمد إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد وعرض المعلومات المالية على طبيعة المنشأة والاستخدام المستهدف للمعلومات. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

نطاق اختصاص هذا المعيار

١١. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار الخدمات ذات العلاقة، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات التجميع.

١٢. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١٣. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

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

تاريخ السريان

١٥. يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٦. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط تجميع بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٧. يتضمن مسرد المصطلحات[٣] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار ويتضمن كذلك شرحاً للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التفسير. ويكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:

[٣] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

(أ) *إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد المعلومات المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من المعلومات المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(ب) *ارتباط التجميع*: ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي جميع فقرات هذا المعيار، تُستخدم الكلمات "يجمّع" و"تجميع" و"مُجمَّعة" في هذا السياق.

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

(د) *فريق الارتباط*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني الذين يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.

(هـ) *التحريف*: اختلاف بين مبلغ بند من البنود المقرر عنها في المعلومات المالية، أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه، وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند، أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.

وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.(**)

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

(ز) *المتطلبات المسلكية ذات الصلة*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات التجميع. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(***) (راجع: الفقرة أ٢١)

المتطلبات

القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط التجميع، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء الارتباط على الظروف التي يتناولها المتطلب.

---

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

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

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

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط التجميع.

المتطلبات المسلكية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٦)

الحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط التجميع. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩)

إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع

٢٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي:

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات التجميع التي تُسند إليه والمشاركة فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها؛

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرة أ٣٠)

(١) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التجميع، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط؛

(٣) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط يحظى مجتمعاً بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط التجميع؛

(٤) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرف المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٢)

(٥) توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم، وفحص عملهم، وتنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٦) تحمل المسؤولية عن جمع الوثائق الخاصة بالتوثيق المناسب لأعمال الارتباط، والاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب؛

(٧) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٤]

قبول الارتباط والاستمرار فيه

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول الارتباط والاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط ما لم يكن قد اتفق على شروط الارتباط مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٣، أ٣٤، أ٣٧، أ٣٨)

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٥–أ٣٨)

(ج) هدف ونطاق ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

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

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

(هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

(١) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛

(٢) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض ارتباط التجميع؛

(٣) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.

٢٥. يجب أن يُسجل المحاسب القانوني شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات أ٤٢-أ٤٤)

الارتباطات المتكررة

٢٦. في ارتباطات التجميع المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في أحكام المكتب بشأن العلاقات مع العملاء أو الارتباطات، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٢٧. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط التجميع، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط التجميع التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني

٢٨. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمور الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ ارتباط التجميع: (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥٠)

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

تجميع المعلومات المالية

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تجميع المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء تجميع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣١. قبل الانتهاء من ارتباط التجميع، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المجمعة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٢. إذا علم المحاسب القانوني أثناء ارتباط التجميع بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز الارتباط، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

٣٣. في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز الارتباط بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط، وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٤. إذا علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط بأن:

(أ) المعلومات المالية المجمعة لا تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٣)

(ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المجمعة حتى لا تكون المعلومات المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(ج) المعلومات المالية المجمعة مضللة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة أ٥٧)

فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.

٣٥. إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المجمعة، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٦. إذا كان الانسحاب من الارتباط غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل الظروف القائمة.

٣٧. يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرة أ٦٨)

التوثيق

٣٨. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٩–أ٦١)

(أ) الأمور المهمة الناشئة أثناء ارتباط التجميع وكيفية تعامل المحاسب القانوني مع تلك الأمور؛

(ب) سجل يوضح كيف أن المعلومات المالية المجمعة تتطابق مع السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي تستند إليها المقدمة من الإدارة؛

(ج) النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة التي أقرت الإدارة أو المُكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤوليتهم عنها، وتقرير المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ٦٨)

تقرير المحاسب القانوني

٣٩. يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة ارتباط التجميع ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في ذلك الارتباط. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.

٤٠. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لارتباط التجميع في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ٦٢، أ٦٣، أ٧٠)

(أ) عنوان التقرير؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٦٤)

(ج) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد قام بتجميع المعلومات المالية استناداً إلى المعلومات المُقدمة من الإدارة؛

(د) وصف لمسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بارتباط التجميع وفيما يتعلق بالمعلومات المالية؛

(هـ) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ وفي حال استخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على وصف أو إشارة لوصف إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص في المعلومات المالية؛

(و) تحديد المعلومات المالية، بما في ذلك عنوان كل عنصر من عناصر المعلومات المالية، إذا كانت المعلومات المالية تتضمن أكثر من عنصر واحد، بالإضافة إلى تاريخ المعلومات المالية أو الفترة التي تتعلق بها؛

(ز) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني في تجميع المعلومات المالية، بما في ذلك أن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، وأن المحاسب القانوني قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ح) وصف لما يستلزمه تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار؛

(ط) توضيحات لما يلي:

(١) نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع؛

(٢) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات أ٦٥–أ٦٧)

(١) تبين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛

(٢) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك، فإن المعلومات قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛

(م) عنوان المحاسب القانوني.

٤١. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أنجز فيه ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٦٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة ١)

أ١. في ارتباط التجميع، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة.

أ٢. قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة عدة أشكالٍ مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن الارتباط بالشكل الذي يتطلبه هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على ارتباطات التجميع الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة ٢)

أ٣. يتناول هذا المعيار الارتباطات التي يقوم فيها المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية. ومع ذلك، يمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة، عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض معلومات مالية أخرى. ومن أمثلة ذلك:

- المعلومات المالية التصورية.
- المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الموازنات أو التوقعات المالية.

أ٤. قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بارتباطات لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، قوائم غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من الارتباطات.

الاعتبارات ذات الصلة بتطبيق معيار الخدمات ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٣)

أ٥. قد يتم النص في البيئات المحلية على التطبيق الإلزامي لهذا المعيار للارتباطات التي يقدم فيها المحاسب القانوني خدمات ذات صلة بإعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة (على سبيل المثال فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية التاريخية المطلوبة لأغراض الإيداع للعموم). وفي حال عدم النص على التطبيق الإلزامي، سواءً بموجب نظام أو لائحة، أو بموجب المعايير المهنية المنطبقة أو غير ذلك، فقد يخلص المحاسب القانوني مع ذلك إلى أن تطبيق هذا المعيار هو المناسب في ظل الظروف القائمة.

العلاقة بمعايير إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٤)

أ٦. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع.[٥] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٦] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٧]

أ٧. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

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

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[٨]

أ٨. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار إدارة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات التجميع متطلبات لإدارة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات إدارة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تتناول تلك المتطلبات متطلبات معيار إدارة الجودة (١) وتفرض على المكتب التزامات لتحقيق هدف ذلك المعيار. ويتطلب الالتزام بمعيار إدارة الجودة (١) جملة أمور من بينها أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب الثمانية مكونات الآتية:[٩]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

---

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

أ٩. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق سياسات أو إجراءات إدارة الجودة المنطبقة على الارتباط.

أ١٠. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصـور[١٠] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط التجميع، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ١١. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

ارتباط التجميع

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" (راجع: الفقرات ٥، ٧، ٨)

أ١٢. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر تلك الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ١٣. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها.
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المُنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات رسمية للحوكمة أو المُساءلة موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من المستندات التي تُؤسَّس بها المنشآت).

وفي العديد من المنشآت الصغيرة لا يوجد غالباً فصل بين مهام الإدارة ومهام المكلفين بالحوكمة في المنشأة، أو قد يكون المكلفون بالحوكمة منخرطين أيضاً في إدارة المنشأة. وفي معظم الحالات الأخرى، خاصة في المُنشآت الأكبر، تتحمل الإدارة المسؤولية عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرِف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي المنشآت الأكبر، يتولى أو يتحمل المكلفون بالحوكمة غالباً

[١٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

المسؤولية عن اعتماد المعلومات المالية للمنشأة، خاصة إذا كانت مُعدَّة لاستخدام أطراف من خارج المنشأة. وغالباً ما تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأكبر، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة. وفي بعض الدول، يكون إعداد القوائم المالية للمُنشأة وفقاً لإطار محدد ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى يكون ذلك ضمن مسؤوليات الإدارة.

المشاركة في أنشطة أخرى تتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٥)

أ١٤. يختلف نطاق ارتباط التجميع تبعاً لظروف الارتباط. ومع ذلك، فإنه في كل حالة سينطوي على مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي، استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة. وفي بعض ارتباطات التجميع، يمكن أن تكون الإدارة قد أعدت بالفعل المعلومات المالية بنفسها في صورة مسودة أو في شكل مبدئي.

أ١٥. قد يتم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ بعض الأنشطة الأخرى نيابة عن الإدارة، بالإضافة إلى ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني أيضاً تجميع البيانات المحاسبية الأساسية الخاصة بالمنشأة وتصنيفها وتلخيصها، ومعالجة البيانات التي في شكل سجلات محاسبية وصولاً إلى إعداد ميزان للمراجعة. ثم يُستخدم ميزان المراجعة على أنه المعلومات الأساسية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يجمّع منها المعلومات المالية التي تكون موضوع ارتباط تجميع يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر التي لا توجد فيها نُظُم محاسبية متطورة، أو في المنشآت التي تُفضل الاستعانة بمصادر خارجية لإعداد السجلات الحسابية. ولا يتناول هذا المعيار الأنشطة الأخرى التي قد ينفذها المحاسب القانوني لمساعدة الإدارة في مجالات أخرى قبل تجميع القوائم المالية للمنشأة.

أُطُر التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٦. قد تُعدّ المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض عام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض خاص").

وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى المعلومات المالية. وفي بعض الحالات، قد يُشار إلى إطار التقرير المالي بلفظ "الأساس المحاسبي".

أ١٧. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض العام شائعة الاستخدام:

- المعايير الدولية للتقرير المالي ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت المدرجة.
- المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

أ١٨. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص التي قد تُستخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات المالية:

- الأساس المحاسبي الضريبي المُستخدم في بعض الدول لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقرير مالي مفروض:
  - أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويُعد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقرير مالي مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أُعدت من أجله المعلومات المالية).
  - الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النثرية).

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٩. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

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

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

الاعتبارات المسلكية المتعلقة باقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات ٢١، ٢٤(أ)–(د))

أ٢٠. بموجب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة،[١١] وعملاً بمبدأ النزاهة، فإن المحاسب المهني مطالب بألا يقترن اسمه، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو غير ذلك من المعلومات إذا اعتقد المحاسب أن تلك المعلومات:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يصبح المحاسب المهني على دراية بأنه قد تم إقران اسمه بتلك المعلومات، فإنه يتعين عليه بموجب الميثاق الدولي اتخاذ الخطوات اللازمة للنأي بنفسه عن تلك المعلومات.

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٧(ز)، ٢١)

أ٢١. على الرغم من عدم انطباق معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على ارتباطات التجميع، فإن مدونات أخلاق المهنة أو الأنظمة أو اللوائح الوطنية قد تحدد متطلبات أو قواعد إفصاح فيما يتعلق بالاستقلال.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ٢٢. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[١٢]

أ٢٣. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

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

---

[١١] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

[١٢] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠ إلى ي٣٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

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

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

أ٢٤. بموجب الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يُعد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط التجميع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد يمنع واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٣]

أ٢٦. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٤]

الحكم المهني (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٤(هـ)(٣))

أ٢٧. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التجميع. ويُعزى ذلك إلى أن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط التجميع، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً، خاصة عندما يتضمن الارتباط مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- مدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد وعرض المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، في ضوء الاستخدام المقصود من المعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين.
- تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك:
  - اختيار السياسات المحاسبية المناسبة بموجب ذلك الإطار؛
  - إجراء التقديرات المحاسبية اللازمة لإعداد المعلومات المالية وعرضها بموجب ذلك الإطار؛
  - إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

ويقدم المحاسب القانوني مساعدته للإدارة دائماً على أساس أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يفهمون الأحكام المهمة التي ينعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلون المسؤولية عن تلك الأحكام.

أ٢٨. وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التجميع.

أ٢٩. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة لدى المحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره عن الارتباط، بما في ذلك:

- المعرفة المكتسبة من تنفيذ الارتباطات الأخرى التي تم القيام بها لصالح المنشأة، إن وجدت (على سبيل المثال، الخدمات الضريبية).
- فهم المحاسب القانوني لأعمال المُنشأة وعملياتها، بما في ذلك نظامها المُحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.

---

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ إلى ٣/١١٤ ت٢ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

[١٤] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

- مدى حاجة إعداد وعرض المعلومات المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

أ٣٠. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط، على الأهمية التي يمثلها ما يلي لتحقيق جودة الارتباط:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(١))

أ٣١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول مناسبة أحكام المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء أو قبول الارتباطات أو الاستمرار في تلك العلاقات أو الارتباطات بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن طبيعة وظروف ارتباط التجميع ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة) التي تكفي لدعم تلك الأحكام.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة عند القيام بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

أ٣٢. ينص معيار إدارة الجودة (١) على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٥]

قبول الارتباط والاستمرار فيه

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

أ٣٣. يتم تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة المنطبقة، أو الترتيبات الأخرى الموضوعة فيما يتعلق بتوفير المعلومات المالية للمنشأة، مع الوضع في الاعتبار المعلومات المالية التي تحتاج إليها الأطراف الداخلية أو الخارجية للمنشأة الذين يعدون المستخدمين المستهدفين. ومن أمثلة ذلك المعلومات المالية التي يلزم توفيرها من قبل المنشأة فيما يتعلق بتنفيذ معاملات مع، أو تقديم طلبات تمويل إلى، أطراف خارجية مثل الموردين أو البنوك أو غيرهم من مقدمي خدمات التمويل.

أ٣٤. ينطوي أيضاً تحديد المحاسب القانوني للاستخدام المستهدف للمعلومات المالية على فهم عوامل مثل الغرض المعين الذي تستهدف الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، إن كان مختلفاً، تحقيقه من خلال طلب تنفيذ ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد تطلب إحدى الجهات المانحة للتمويل من المنشأة تقديم معلومات مالية يقوم بتجميعها محاسب مهني وذلك للحصول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشطة المنشأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٧(أ)، ٢٤(ب))

أ٣٥. يتم اتخاذ القرار المتعلق بإطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد المعلومات المالية في سياق الاستخدام المستهدف للمعلومات حسبما هو موضح في شروط الارتباط المتفق عليها، ومتطلبات أي نظام أو لائحة منطبقة.

أ٣٦. فيما يلي أمثلة للعوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب النظر فيما إذا كان إطار التقرير المالي مقبولاً:

- طبيعة المنشأة، وما إذا كانت منشأة خاضعة للتنظيم، على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية هادفة للربح أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح.

[١٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

- الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمون المستهدفون. فعلى سبيل المثال، قد يكون الغرض من المعلومات المالية استخدامها من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين، أو بدلاً من ذلك قد تكون مخصصة لاستخدام الإدارة أو بعض المستخدمين الخارجيين في سياق غرض معين يتم تحديده كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط التجميع.
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق مفروضاً أم موضوعاً، سواءً في نظام أو لائحة منطبقة، أو في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المساءلة المُقرَّة طواعية من جانب المنشأة.
- طبيعة وشكل المعلومات المالية التي سيتم إعدادها وعرضها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، مجموعة كاملة من القوائم المالية، أو قائمة مالية واحدة، أو معلومات مالية مقدمة في صورة أخرى متفق عليها بين طرفين في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق.

العوامل ذات الصلة عندما يكون المقصود من المعلومات المالية تحقيق غرض معين (راجع: الفقرة ٢٤(أ)، (ب))

أ٣٧. يتفق الطرف القائم بالتكليف عادةً مع المستخدمين المستهدفين على طبيعة وشكل المعلومات المالية التي تهدف لتحقيق غرض معين، على سبيل المثال وفقاً لما يكون محدداً بموجب أحكام التقرير المالي المنصوص عليها في عقد أو منحة لمشروع أو وفقاً لما تقتضيه الحاجة لدعم معاملات أو أنشطة المنشأة. وقد يتطلب العقد ذو الصلة استخدام إطار تقرير مالي مفروض، مثل إطار تقرير مالي ذي غرض عام مفروض من جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروض بموجب نظام أو لائحة. وبدلاً من ذلك، قد يتفق طرفا العقد على استخدام إطار ذي غرض عام بعد تعديله أو تكييفه بما يناسب احتياجاتهم الخاصة. وفي تلك الحالة، يمكن وصف إطار التقرير المالي المنطبق في المعلومات المالية وفي تقرير المحاسب القانوني بأنه أحكام التقرير المالي الواردة في العقد المحدد بدلاً من الإشارة إلى إطار التقرير المالي المعدل. وفي مثل هذه الحالات، وبغض النظر عن أن المعلومات المالية المجمعة قد تكون متاحة على نطاق أوسع، يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطاراً ذا غرض خاص، ويكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات التقرير ذات الصلة الواردة في هذا المعيار.

أ٣٨. عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطار تقرير مالي ذا غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٤(هـ))

أ٣٩. بموجب هذا المعيار، يُعد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بكل من المعلومات المالية وارتباط التجميع كشرط مسبق لقبول الارتباط. وفي المنشآت الأصغر، فإن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملمين بشكل جيد بتلك المسؤوليات، بما في ذلك المسؤوليات الناشئة في نظام أو لائحة منطبقة. ومن أجل الحصول على موافقة الإدارة على أساس من المعرفة، قد يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري مناقشة تلك المسؤوليات مع الإدارة قبل مطالبتها بالموافقة عليها.

أ٤٠. إذا لم تقر الإدارة بمسؤولياتها في سياق ارتباط التجميع، فلا يكون المحاسب القانوني قادراً على القيام بالارتباط، ومن غير المناسب له قبول الارتباط ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب نظام أو لائحة منطبقة. وفي الحالات التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها رغم ذلك بقبول الارتباط، فإنه قد يحتاج إلى إبلاغ الإدارة بأهمية تلك الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

أ٤١. يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لارتباط التجميع على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض الارتباط بحسب ظروف الارتباط المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة بتجميع المعلومات المالية باستخدام إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لتجميع المعلومات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٢. من مصلحة كل من الإدارة والأطراف القائمة بالتكليف، إن كانت مختلفة عن الإدارة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط إلى الإدارة، وعند الاقتضاء إلى الأطراف القائمة بالتكليف، قبل تنفيذ ارتباط التجميع، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم

فيما يخص ارتباط التجميع. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب القانوني للارتباط ويؤكد أموراً أخرى مثل:

- أهداف ونطاق الارتباط، بما في ذلك فهم أطراف الارتباط أن الارتباط ليس ارتباط تأكيد.
- الاستخدام والتوزيع المستهدف للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع (إن وجدت).
- مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بارتباط التجميع.
- مدى مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك أن المحاسب القانوني لن يبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٤٣. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في بعض جوانب ارتباط التجميع.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- احتمالية أنه قد يُطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أن يؤكدا كتابياً معلومات أو توضيحات معينة نُقلت شفهياً إلى المحاسب القانوني أثناء الارتباط.
- الحق في امتلاك المعلومات المستخدمة لأغراض ارتباط التجميع، مع التمييز بين مستندات ومعلومات المنشأة المقدمة للارتباط وبين وثائق المحاسب القانوني الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط، مع مراعاة الأنظمة واللوائح المنطبقة.
- مطالبة الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بتأكيد استلام خطاب الارتباط والموافقة على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

أ٤٤. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بارتباط تجميع.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٥. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط التجميع أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق الارتباط.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف ارتباط التجميع. وتشمل الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من

المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الارتباط في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ٤٧. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٨. يُعد التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي للمنشأة وسجلاتها المحاسبية، عملية مستمرة تحدث طوال ارتباط التجميع. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يمارس ضمنه المحاسب القانوني الحكم المهني في تجميع المعلومات المالية.

أ٤٩. يُعد اتساع وعمق الفهم الذي لدى المحاسب القانوني أو الذي يتوصل إليه عن أعمال المنشأة وعملياتها أقل من الذي لدى الإدارة. ويكون هذا الفهم بالمستوى الذي يكفي لتمكين المحاسب القانوني من تجميع المعلومات المالية وفقاً لشروط الارتباط.

أ٥٠. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقرير المالي المنطبق:

- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
- مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة، سواءً كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح منطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقرير المالي الاختيارية.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
- مستوى التطور والتعقيد في نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها.
- طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

تجميع المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٥١. في بعض ارتباطات التجميع، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهاداتها المهمة. وفي ارتباطات أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات.

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٣١)

أ٥٢. يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته المسلكية ذات الصلة بارتباط التجميع.

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو وصفه (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

أ٥٣. قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقرير المالي المنطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في المعلومات المالية المجمعة يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تُعد مضللة في ظل ظروف الارتباط.

التعديل بسبب التحريفات الجوهرية، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)-(ج))

أ٥٤. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض المعلومات المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

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

أ٥٥. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند فهم الأهمية النسبية لغرض ارتباط التجميع. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٥٦. يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين:

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

أ٥٧. قد يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق افتراضاً أساساً بأن المعلومات المالية مُعدة على أساس مبدأ الاستمرارية. وعندما يعلم المحاسب القانوني بوجود حالات عدم تأكد فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يقترح، بحسب مقتضى الحال، عرضاً أكثر مناسبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد يقترح إفصاحات مناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى يتم الالتزام بذلك الإطار، ولتجنب أن تكون المعلومات المالية مضللة.

الحالات التي تتطلب من المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٥)

أ٥٨. في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من الارتباط ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات المسلكية للمحاسب القانوني.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٩. يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:

- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال ارتباطات التجميع المستقبلية.

- تمكين فريق الارتباط، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكينه من تسجيل إنجاز الارتباط.

أ٦٠. قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أيضاً أن يضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط نسخة من ميزان مراجعة المنشأة، أو ملخصاً بالسجلات المحاسبية المهمة، أو المعلومات الأخرى التي استخدمها المحاسب القانوني لتنفيذ التجميع.

أ٦١. عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المجمعة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض ارتباط التجميع، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المجمعة، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٢. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ٦٣. عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المجمعة وتقرير المحاسب القانوني سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة ٤٠(ب))

أ٦٤. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويتم توجيه تقرير المحاسب القانوني عادةً للطرف الذي قام بتكليف المحاسب القانوني بموجب شروط الارتباط، وفي العادةً يكون هذا الطرف هو إدارة المنشأة.

المعلومات المالية المُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٤٠(ي))

أ٦٥. بموجب هذا المعيار، إذا كانت المعلومات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، فيتعين أن يلفت تقرير المحاسب القانوني انتباه قراء التقرير إلى إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص المستخدم في المعلومات المالية، وأن ينص التقرير بناءً على ذلك على أن المعلومات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويمكن أن تُضاف إلى ذلك عبارة إضافية تقصر إمّا توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

أ٦٦. قد يحصل على المعلومات المالية المُعدَّة لغرض معين أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين، وقد تسعى تلك الأطراف إلى استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تطالب سلطة تنظيمية بعض المنشآت بتقديم قوائم مالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ويتم وضع تلك القوائم المالية في سجل عام. وحقيقة إتاحة تلك القوائم المالية على نطاق أوسع لأطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين لا تعني أن القوائم المالية ستصبح عندئذٍ قوائم مالية ذات غرض عام. وتُعد العبارات المطلوب من المحاسب القانوني أن يضمِّنها في تقريره ضرورية للفت انتباه القراء إلى حقيقة أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وبناءً عليه، فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني

أ٦٧. قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المحاسب القانوني موجه فقط لمستخدمي المعلومات المالية المستهدفين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني، أو تقييد استخدامه، أو تقييد التوزيع والاستخدام معاً، وجعلهما مقصورين على المستخدمين المستهدفين.

إنجاز ارتباط التجميع وتأريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٣٧، ٣٨، ٤١)

أ٦٨. تُعد الآلية المتبعة داخل المنشأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصلة للمحاسب القانوني عند إنجاز ارتباط التجميع. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة اتباعها، أو آلية منصوص عليها في نظام أو لائحة منطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو القوائم المالية للمنشأة ووضعها في صورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقارير (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٩. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير تجميع المحاسبين القانونيين تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٤)

خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط تجميع يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط تجميع. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى تجميع قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

ويوضح خطاب الارتباط الظروف الآتية:

- من المقرر تجميع القوائم المالية لغرض الاستخدام الحصري من قبل إدارة الشركة (الشركة (أ))، واستخدام القوائم المالية سيكون مقتصراً على الإدارة. واستخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر أيضاً على الإدارة.
- ستشتمل القوائم المالية المجمعة فقط على قائمة المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن القوائم المالية مُعدَّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

***

إلى إدارة[١٦] الشركة (أ):

[هدف ونطاق ارتباط التجميع]

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض القوائم المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين والمستحقة من المدينين التجاريين بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقرير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المستنفدة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه القوائم المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط الماثل.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام القوائم المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ التقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والأداء المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام القوائم المالية مقتصراً عليكم فقط، ولن يتم توزيعها على أطراف أخرى.

مسؤولياتنا

ينطوي ارتباط التجميع على تطبيق الخبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض المعلومات المالية. ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا لارتباط التجميع، وغير مطالبين أيضاً بجمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص. وبناءً عليه، فإننا لن نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الذي قمتم بتحديده، حسبما هو موضح أعلاه.

---

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

وســننفذ ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية الســعودية. ويتطلب منا هذا المعيار، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات المســلكية ذات الصــلة وهي الميثاق الدولي لســلوك وآداب المهنة للمحاســبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية الســعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضــوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.(أ) ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

مسؤولياتكم

ارتباط التجميع التي سيتم تنفيذه يتم القيام به على أساس أنكم تقرون وتفهمون أن دورنا هو مساعدتكم في إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي الذي اعتمدتموه للقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإنكم تتحملون المسـؤوليات العامة الآتية التي تُعد أســاســية بالنســبة لنا للقيام بارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠):

(أ) المسؤولية عن القوائم المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للقوائم المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض تجميع القوائم المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع.

تقرير التجميع

كجزء من ارتباطنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالقوائم المالية التي قمنا بتجميعها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه القوائم المالية والعمل الذي نفذناه على ارتباط التجميع [انظر المرفق]. وســيذكر التقرير أيضــاً أن اســتخدام القوائم المالية يقتصــر على الغرض المبيّن في خطاب الارتباط الماثل، وأن استخدام وتوزيع تقريرنا المقدم لارتباط التجميع يقتصر عليكم، باعتباركم إدارة الشركة (أ).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم وموافقتكم على ترتيبات ارتباطنا لتجميع القوائم المالية الموضحة في هذا الخطاب والمسؤوليات الخاصة بكل منا.

[معلومات أخرى ذات صلة]

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

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (أ)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

(أ) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... ويتطلب منا هذا المعيار، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة".

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٦٩)

مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ارتباط تجميع لقوائم مالية ذات غرض عام

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لقوائم مالية مُعدَّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لمعلومات مالية مُعدَّة لغرض خاص عندما يكون استخدام أو توزيع المعلومات المالية مقتصراً على المستخدمين المستهدفين

- المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [*يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي*].

المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

- **قوائم مالية ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام منطبق ينص على أن القوائم المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.(أ)

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

(أ) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "... ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة".

المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

- **القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام تم اعتماده من قبل الإدارة بصورة معدلة.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية باستثناء معالجة العقارات، والتي تم إعادة تقويمها بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية.**
- **استخدام أو توزيع القوائم المالية غير مقيد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية مُعدة ومعروضة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية، باستثناء العقارات التي تم إعادة تقويمها في القوائم المالية بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية. وقد تم إعداد القوائم المالية للغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- **القوائم المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.**
- **المحاسب القانوني مُكلَّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.**
- **القوائم المالية مُعدة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.**
- **توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي القوائم المالية المستهدفين المحددين في العقد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى الطرف القائم بالتكليف[١٧]]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) ("الشركة") استناداً إلى المعلومات التي قدمتها إدارة الشركة لنا ("الإدارة"). وتشمل هذه القوائم المالية [يتم إدراج اسم جميع عناصر القوائم المالية المُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المحدد في العقد والفترة/التاريخ الذي تتعلق به].

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤوليات الإدارة.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية معدة ومعروضة على الأساس المبين في البند (ع) من أحكام عقد الشركة 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 مُعدَّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا يستهدف فقط الأطراف المحددة في العقد، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

[١٧] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- **القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.**
- **القوائم المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، و إيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.**
- **القوائم المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.**
- **استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه القوائم المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

وينص الإيضاح (س) على الأساس الذي تم في ضوئه إعداد هذه القوائم المالية، والغرض منها مبين في الإيضاح (ص). وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية مُعدة لاستخدامكم فقط، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مخصص فقط لاستخدامكم بصفتكم إدارة الشركة (أ)، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

- **المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقرير المالي المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.**
- **توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)[١٨]]

لقد قمنا بتجميع جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المجمعة] المرفق للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وهي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين المعتمد في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويُعد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعه من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول مُعدّاً وفقاً لـ [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه].

ووفقاً لما هو منصوص عليه في الإيضاح (س)، فإن الجدول مُعدّ ومعروض على الأساس المفروض بموجب [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه]، لغرض التزام الشركة (أ) بـ [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]. وبناءً عليه، فإن الجدول مُعد فقط للاستخدام فيما يتعلق بذلك الغرض، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مُعدّ فقط للشركة (أ) والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (أ) أو السلطة التنظيمية (ع).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

[١٨] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في متطلبات التقرير المالي المنطبقة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".

معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠): المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة التي يتم التقرير عنها للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦ أو كما هي في تاريخ محدد في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)، كما صدر أخذاً في الحسبان التعديلات العامة المذكورة في وثيقة الاعتماد والتعديلات الخاصة الآتية:

- إضافة حاشية إلى الفقرة (١٩٠.د(٥)) تنص على أنه "يُقصد بـ "المنشآت المعينة" أينما وردت في هذا المعيار المنشآت ذات الاهتمام العام الوارد تعريفها في جزء التعديلات الجزئية من وثيقة اعتماد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية."
- تعديل مصطلح "ممارس" إلى "المحاسب القانوني" وتبعاً لذلك تعديل مصطلح "قائد الارتباط" إلى "الشريك المسؤول عن الارتباط"، مع إضافة الحواشي الآتية :
  * إضافة حاشية لأول موضع يرد فيه مصطلح "ممارس" تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح ممارس إلى المحاسب القانوني؛ حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة"؛
  * إضافة حاشية لأول موضع يرد فيه مصطلح "قائد الارتباط" تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح قائد الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة."
- إضافة حاشية إلى الفقرات (٦(أ)، و١٨(تعريف المتطلبات المسلكية ذات الصلة)، و٣٤(ب)، و ١٩٠.د(٤)ب، وأ٥، وأ٧، وأ٦٢، وأ٥٤٠) تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة ".
- إضافة حاشية إلى الفقرات (٦(ب)، و ٣٠(ب)، و ١٩٠.د(٦)ب، وأ٥، وأ١٠، وأ٦٨، وأ٧٣) تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة ".
- إضافة حاشية إلى الفقرة (أ٣١) والفقرة (أ٣٩) تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني من خلال مكتب مهني ."
- إضافة حاشية إلى الفقرة (أ٢٤)، تنص على أنه "لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح قائد الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة ."
- إضافة حاشية إلى التعديلات الاستتباعية المتعلقة بالتمهيد للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والفحص وإدارة الجودة، والمعيار الدولي لإدارة الجودة (١) والمعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) والإطار الدولي للتأكيد لغرض إبراز فكرة استخدام مصطلح "ممارس" في سياق تأكيد معلومات الاستدامة، تنص على "عدم انطباق لفظ "الممارس" الوارد لأغراض التطبيق في المملكة حيث إن خدمات تأكيد معلومات الاستدامة تقدم بواسطة المحاسب القانوني".

المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)

المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة التي يتم التقرير عنها للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦ أو كما هي في تاريخ محدد في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١–٧
نطاق هذا المعيار	٨–١٤
تاريخ السريان	١٥
الأهداف	١٦–١٧
التعريفات	١٨
المتطلبات	
القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير تأكيد معلومات الاستدامة	١٩–٢٥
قبول ارتباط التأكيد والاستمرار فيه	٢٦–٢٩
إدارة الجودة على مستوى المكتب	٣٠
إدارة الجودة على مستوى الارتباط	٣١–٦٣
الغش *وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح*	٦٤–٦٧
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	٦٨
التوثيق	٦٩–٧٤
الشروط المسبقة لارتباط التأكيد	٧٥–٨٤
شروط ارتباط التأكيد	٨٥–٨٨
الأدلة	٨٩–٩٤
التخطيط	٩٥–١٠٢
إجراءات تقييم المخاطر	١٠٣د–١٢٥
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري	١٢٦د–١٥٢
تجميع التحريفات المُكتشفة والنظر فيها	١٥٣–١٦١
تقويم وصف الضوابط المنطبقة	١٦٢
الأحداث اللاحقة	١٦٣–١٦٤
الإفادات المكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة	١٦٥–١٧٠
المعلومات الأخرى	١٧١–١٧٧

تكوين الاستنتاج التأكيدي ١٧٨–١٨٧

إعداد تقرير التأكيد ١٨٨–٢١٢

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة أ١–أ١١

نطاق هذا المعيار أ١٢–أ١٥

التعريفات أ١٦م–أ٤٦

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير تأكيد معلومات الاستدامة أ٤٧–أ٥٧

قبول ارتباط التأكيد والاستمرار فيه أ٥٨–أ٦٧

إدارة الجودة على مستوى المكتب أ٦٨–أ٧٤

إدارة الجودة على مستوى الارتباط أ٧٥–أ١٦١

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح أ١٦٢–أ١٦٥

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة أ١٦٦–أ١٧٠

التوثيق أ١٧١–أ١٨٣

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد أ١٨٤–أ٢١٨

شروط ارتباط التأكيد أ٢١٩–أ٢٢٤

الأدلة أ٢٢٥–أ٢٧٦

التخطيط أ٢٧٧–أ٣١٢

إجراءات تقييم المخاطر أ٣١٣–أ٤١٩

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري أ٤٢٠–أ٤٦٩م

تجميع التحريفات المُكتشفة والنظر فيها أ٤٧٠–أ٤٩٨

تقويم وصف الضوابط المنطبقة أ٤٩٩–أ٥٠١

الأحداث اللاحقة أ٥٠٢–أ٥٠٥

الإفادات المكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة أ٥٠٦–أ٥٠٧

المعلومات الأخرى أ٥٠٨–أ٥١٨

تكوين الاستنتاج التأكيدي أ٥١٩–أ٥٣٦

إعداد تقرير التأكيد أ٥٣٧–أ٦٠٢

الملحق الأول: مسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة

الملحق الثاني: نظر المحاسب القانوني في آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها

الملحق الثالث: نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن معلومات الاستدامة

مقدمة

١. يتناول المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة.

٢. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بمعلومات الاستدامة المعلومات حول مسائل الاستدامة. وقد تتعلق إفصاحات المنشأة حول تلك المسائل بعدة موضوعات مختلفة (على سبيل المثال، المناخ والممارسات العمالية والتنوع الحيوي) وعدة جوانب مختلفة من تلك الموضوعات (على سبيل المثال، المخاطر والفرص والمقاييس ومؤشرات الأداء الرئيسية). وقد تبين الأنظمة أو اللوائح أو أُطُر تقارير الاستدامة مسائل أو موضوعات الاستدامة، أو الجوانب التي تتعلق بالاستدامة في الموضوعات، بطرق مختلفة، وقد تقدم أيضاً متطلبات أو إرشادات للمنشأة عند تحديد معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها. (راجع: الفقرات أ١، أ٢١–أ٢٢، أ٤٣، الملحق الأول)

٣. يتم التقرير عن معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط. ويتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني[أ] تقويم ما إذا كانت الضوابط التي يتوقع تطبيقها في إعداد معلومات الاستدامة مناسبةً لظروف الارتباط. وفي حال عدم وجود ما يدل على خلاف ذلك، فإن ضوابط الأُطُر التي تنص عليها الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها جهات مخوّلة أو معترف بها وتتبع آليات عمل شفافة يُفترض أنها ضوابط مناسبة. (راجع: الفقرتين أ٢، أ١٩٧)

٤. قد تضع الضوابط آلية تقوم المنشأة من خلالها بتعيين مسائل الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، بما في ذلك تطبيق الأهمية النسبية عند تعيين تلك المسائل وتعيين حدود التقرير. وفي هذا المعيار، تشير "آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها" إلى الآلية التي تطبقها المنشأة لتحديد مسائل الاستدامة التي سيتم التقرير عنها ضمن معلومات الاستدامة وتحديد حدود التقرير. (راجع: الفقرة أ٣)

٥. قد يمتد نطاق ارتباط التأكيد ليشمل جميع معلومات الاستدامة التي ستقرر عنها المنشأة أو قد يقتصر على جزء من تلك المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب بعض الدول أن يتم التقرير عن معلومات الاستدامة بكاملها وفقاً لإطار محدد حتى تخضع للتأكيد. ولكن في دول معينة، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أن تكون الإفصاحات المتعلقة بالمناخ ضمن معلومات استدامة المنشأة هي وحدها الخاضعة للتأكيد. وتتطلب متطلبات التقرير في هذا المعيار من المحاسب القانوني تعيين أو توضيح المعلومات الخاضعة لارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة أ٤)

٦. ينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن: (راجع: الفقرة أ٥)

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط (للارتباطات التي عُيّن فيها أحد الفاحصين) يخضعون للنصوص الواردة في الميثاق الدولي *لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة، أو متطلبات مهنية، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق؛[ب] (راجع: الفقرتين أ٦–أ٧)

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لإدارة الجودة (١)،[١] أو متطلبات مهنية، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص بإدارة الجودة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة (١).[ج] (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

٧. مما هو متعارف عليه أن إدارة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة وفقاً لهذا المعيار أو غيره من معايير ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة، فإنه من المهم إدراك أن هذا المعيار يشتمل على متطلبات تعكس الافتراضات الأساس المبينة في الفقرة ٦. (راجع: الفقرات أ٥–أ١١)

[أ] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح الممارس إلى المحاسب القانوني؛ حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة.

[ب] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

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

[ج] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

نطاق هذا المعيار

٨. ينطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة. وهو ينطبق على جميع أنواع معلومات الاستدامة، بغض النظر عن طريقة عرض تلك المعلومات. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

٩. يتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. وما لم يتم النص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب وارد في هذا المعيار ينطبق على كلٍ من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. ونظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير 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. (راجع: الفقرة أ١٥)

١٠. يفيد إطار ارتباطات التأكيد بأن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً. ويتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق فحسب. ولذلك، فإن الإشارات في هذا المعيار إلى "ارتباط التأكيد" أو "الارتباط" يُقصد بها ارتباط التصديق.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٢]

١١. هذا المعيار هو معيار شامل يتضمن المتطلبات والمواد التطبيقية الخاصة بجميع عناصر ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة. وعليه، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بتطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) عند تنفيذ الارتباط.

العلاقة مع القوائم المالية المُراجعة

١٢. لا يتناول هذا المعيار معلومات الاستدامة التي يتعين تضمينها في القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتعين على مراجع القوائم المالية للمنشأة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة على تلك المعلومات.

١٣. قد يتم عرض معلومات الاستدامة جنباً إلى جنب مع القوائم المالية المُراجعة للمنشأة، على سبيل المثال، بوصفها جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة أو في وثيقة أو وثائق منفصلة يتم إرفاقها بالتقرير السنوي. وفي هذه الظروف، تُعد القوائم المالية المُراجعة معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

التدرج

١٤. يستهدف هذا المعيار ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة الخاصة بجميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق طبيعة الارتباط وظروفه.

تاريخ السريان

١٥. يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة التي يتم التقرير عنها:

(أ) للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦؛ أو

(ب) كما في تاريخ محدد في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦.

ويُسمح بالتطبيق المبكر لهذا المعيار.

الأهداف

١٦. عند القيام بارتباط لتأكيد معلومات الاستدامة، فإن أهداف المحاسب القانوني تتمثل فيما يلي:

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

(ب) إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة من خلال تقرير مكتوب يتضمن استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، ويصف أساس الاستنتاج؛

---

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

(ج) القيام بالاتصالات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة.

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

التعريفات

١٨. لأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

الإجراءات التحليلية	عمليات تقويم معلومات الاستدامة من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات الكمية والنوعية. 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.
المحاسب القانوني الآخر	مكتب، خلاف مكتب المحاسب القانوني، ينفذ عملاً يستهدف المحاسب القانوني استخدامه لأغراض ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة، والمحاسب القانوني غير قادر على المشاركة في ذلك العمل بصورة كافية ومناسبة. ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فإن: (أ) عمل المحاسب القانوني الآخر الذي قد يستهدف المحاسب القانوني استخدامه لأغراض ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة يتم تنفيذه في سياق ارتباط منفصل. (ب) الأفراد لدى المحاسب القانوني الآخر الذين يتولون تنفيذ العمل لا يعدون أعضاءً في فريق الارتباط لأنهم لا ينفذون إجراءات على ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة. ولا يُعد هؤلاء الأفراد كذلك من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. (ج) الإشارات إلى استخدام عمل المحاسب القانوني الآخر تشمل، عند الاقتضاء، العمل الذي نفذه أفراد من ذلك المكتب الآخر.
الضوابط المنطبقة	الضوابط المستخدمة لارتباط تأكيد معلومات الاستدامة ذي الصلة.
الطرف المعني (الأطراف المعنية)	الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، في حال اختلافه عنهم.
الإقرارات	إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في معلومات الاستدامة، ويستخدمها المحاسب القانوني للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. (راجع: الفقرة أ١٦م)
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 حيال معلومات الاستدامة. وكل ارتباط تأكيد إمّا أن يكون: (أ) ارتباط تأكيد معقول – وهو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني بصيغة تنبئ عن رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم مسائل الاستدامة، بما في ذلك عرضها والإفصاح عنها، مقارنة بالضوابط المنطبقة؛ أو (ب) ارتباط تأكيد محدود – وهو 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 التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الاستدامة بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.
مهارات وأساليب التأكيد	مهارات وأساليب التخطيط، وجمع الأدلة وتقويمها، والاتصال، وإعداد التقارير، التي يبديها المحاسب القانوني الذي ينفذ ارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في مسائل الاستدامة أو تقويمها أو قياسها.
ارتباط التصديق	ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة.
المعلومات المقارنة	معلومات الاستدامة المعروضة لفترة واحدة سابقة أو أكثر.
المكون	منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، ضمن حدود التقرير، يحدده المحاسب القانوني لأغراض تخطيط وتنفيذ ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرة أ١٧)
المحاسب القانوني للمكون	المكتب الذي ينفذ أعمال التأكيد فيما يتعلق بمكون لأغراض ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة، والمحاسب القانوني قادر على المشاركة في ذلك العمل بصورة كافية ومناسبة. وتشمل الإشارات إلى المحاسب القانوني للمكون، عند الاقتضاء، الأفراد من ذلك المكتب. ويُعد الأفراد لدى المحاسب القانوني للمكون الذين يتولون تنفيذ العمل أعضاءً في فريق الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٨–أ١٩)
الضوابط	الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم مسائل الاستدامة. وتتألف الضوابط من ضوابط لأُطُر أو ضوابط وضعتها المنشآت أو ضوابط من كلا النوعين. وضوابط الأُطُر إمّا أن تكون ضوابط للعرض العادل أو ضوابط للالتزام. (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ١٩٥) ويُستخدم مصطلح "ضوابط العرض العادل" للإشارة إلى إطار للتقرير عن الاستدامة يتطلب الالتزام بمتطلبات ذلك الإطار إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢٨–أ٥٢٩) (أ) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل لمعلومات الاستدامة، فإنه قد يكون من الضروري للإدارة تقديم معلومات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو (ب) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن أحد متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل لمعلومات الاستدامة. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية. ويستخدم مصطلح "ضوابط الالتزام" للإشارة إلى إطار للتقرير عن الاستدامة يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار ولكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.
الإفصاح (الإفصاحات)	معلومات الاستدامة بشأن جانب لأحد الموضوعات. (راجع: الفقرتين أ٢١–أ٢٢)
ظروف الارتباط	السياق العام الذي يحدد ارتباط التأكيد ذي الصلة، ويشمل ذلك: شروط الارتباط؛ ونطاق الارتباط وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود؛ وخصائص مسائل الاستدامة؛ والضوابط المنطبقة؛ واحتياجات

	المستخدمين المستهدفين من المعلومات؛ والخصائص ذات الصلة للمنشأة وحدود تقريرها؛ وخصائص إدارة المنشأة والمكلفين بحوكمتها؛ والأمور الأخرى التي قد يكون لها تأثير مهم على الارتباط.
الشريك المسؤول عن الارتباط[i]	الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير التأكيد الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء. (راجع: الفقرتين أ٢٣–أ٢٤)
خطر الارتباط	خطر أن يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الاستدامة محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٧م)
الطرف القائم بالتكليف	الإدارة أو المكلفون بالحوكمة أو الأطراف الأخرى التي تكلف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط التأكيد.
فحص جودة الارتباط	تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.
فاحص جودة الارتباط	شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.
فريق الارتباط	الشريك المسؤول عن الارتباط والعاملون الآخرون الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٢٨–أ٢٩)
المنشأة	المنشأة النظامية أو المنشأة الاقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة نظامية أو اقتصادية، أو مجموعة المنشآت النظامية أو غيرها من المنشآت أو الأجزاء من تلك المنشآت، التي تتعلق بها معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرة أ٣٠)
الأدلة	المعلومات، بعد تطبيق إجراءات التأكيد، التي يستخدمها المحاسب القانوني لاستخلاص الاستنتاجات التي تشكل الأساس لاستنتاج وتقرير التأكيد. وكفاية الأدلة مقياس لكميتها. ومناسبة الأدلة مقياس لجودتها.
المكتب	محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء. (راجع: الفقرة أ٣١)
الغش	تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على احتيال للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. (راجع: الفقرتين أ٣٢–أ٣٣)
الإجراءات الإضافية	الإجراءات، بما فيها اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس، التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.
المجموعة	المنشأة المُعِدة للتقرير، المُعَد لها معلومات استدامة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٣٤)
ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة لمجموعة	ارتباط تأكيد بشأن معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة.

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح قائد الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة.

معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة	معلومات الاستدامة التي تشتمل على معلومات الاستدامة لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة وفقاً للضوابط. (راجع: الفقرة أ٣٥)
المعلومات المالية التاريخية	معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
المستخدمون المستهدفون	الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير تأكيد معلومات الاستدامة. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير تأكيد معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرات أ٣٦–أ٣٨)
وظيفة المراجعة الداخلية	وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
الإدارة	شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وفيما يخص بعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
الخبير الذي تستعين به الإدارة	فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد معلومات الاستدامة.
التحريف	اختلاف بين الإفصاحات والقياس أو التقويم المناسب لمسائل الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش، وقد تكون نوعية أو كمية، وهي تشمل المعلومات التي تم إغفال ذكرها أو المعلومات التي تحجب عرض الإفصاحات. (راجع: الفقرات أ٤١٧، أ٤٧٣، أ٤٧٩)
تحريف المعلومات الأخرى	يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون تلك المعلومات مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى).
الشبكة	هيكل أكبر حجماً: (أ) يهدف إلى تحقيق التعاون، (ب) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع لملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
مكتب ضمن الشبكة	مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتمي إلى تلك الشبكة.
عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح	تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة.
المعلومات الأخرى	معلومات لا تخضع لارتباط التأكيد مُضمَّنة في الوثيقة أو الوثائق التي تحتوي على معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد وتقرير التأكيد بشأنها.

الشريك	أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية. (راجع: الفقرة أ٣٩)
الأهمية النسبية للتنفيذ	المبلغ أو المبالغ التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن المبلغ أو المبالغ التي تم تحديد أنها ذات أهمية نسبية لأحد الإفصاحات الكمية، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يكون مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في ذلك الإفصاح ذا أهمية نسبية.
العاملون	الشركاء والموظفون في المكتب.
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 صراحةً إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح " الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".
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.
الحكم المهني	تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.
نزعة الشك المهني	موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
المعايير المهنية	المعايير الدولية لتأكيد معلومات الاستدامة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات التأكيد على معلومات الاستدامة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً، أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تحدد السلطة المعنية أنها مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة.[i] (راجع: الفقرتين أ٦٢–أ٦٣)
حدود التقرير	الأنشطة أو العمليات أو العلاقات أو الموارد التي سيتم تضمينها في معلومات الاستدامة للمنشأة. ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فإن حدود التقرير يتم تحديدها وفقاً للضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ٤٠–أ٤١)
خطر التحريف الجوهري	خطر أن تكون معلومات الاستدامة محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.
إجراءات تقييم المخاطر	الإجراءات التي يتم تصميمها وتنفيذها لأجل ما يلي:

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

	(أ) في ارتباط التأكيد المحدود، التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات؛ (ب) في ارتباط التأكيد المعقول، التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، في الإفصاحات على مستوى الإقرارات.
الموظفون	المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
الإجراءات الأساس	إجراءات يتم تصميمها لاكتشاف التحريفات الجوهرية. وتتألف الإجراءات الأساس من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرة أ٤٢)
الكفاءة في مجال الاستدامة	الكفاءة في مسائل الاستدامة موضوع ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة وفي قياسها أو تقويمها.
معلومات الاستدامة	معلومات الاستدامة – المعلومات بشأن مسائل الاستدامة. (راجع: الفقرة أ٤٣) لأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة: (أ) تنتج معلومات الاستدامة عن قياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط. (ب) تُعادل معلومات الاستدامة التي تكون موضوع ارتباط التأكيد "معلومات الموضوع" في معايير التأكيد الأخرى. (ج) يُقصد بالإشارات إلى "معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها" كامل معلومات الاستدامة التي ستقرر عنها المنشأة، وتُستخدم هذه الإشارات بالدرجة الأولى في سياق المعرفة المبدئية للمحاسب القانوني بظروف الارتباط. (د) إذا كان ارتباط التأكيد لا يغطي كامل معلومات الاستدامة التي تقرر عنها المنشأة، فإن مصطلح "معلومات الاستدامة" يُقرأ على أنه المعلومات التي تخضع للتأكيد. (راجع: الفقرة أ٤٤)
مسائل الاستدامة	المسائل البيئية أو الاجتماعية أو مسائل الحوكمة أو غيرها من المسائل التي تتعلق بالاستدامة التي يتم تعريفها أو توضيحها في الأنظمة أو اللوائح أو أطر تقارير الاستدامة ذات الصلة، أو التي تحددها المنشأة لأغراض إعداد أو عرض معلومات الاستدامة. ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فإن مسائل الاستدامة التي يتم قياسها أو تقويمها وفقاً للضوابط هي ما يعادل "الموضوع محل الارتباط" في معايير التأكيد الأخرى. (راجع: الفقرتين أ٤٥–أ٤٦)
نظام الرقابة الداخلية	النظام الذي يصممه ويطبقه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من موظفي المنشأة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بأنشطة العمل المستدامة وإمكانية الاعتماد على تقرير الاستدامة، وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة فيما يتعلق بمسائل الاستدامة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيما يتعلق بأي جوانب من مكون واحد أو أكثر في نظام الرقابة الداخلية.
المكلفون بالحوكمة	أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد تقرير الاستدامة.

	وفيما يخص بعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.
التحريفات غير المصححة	التحريفات التي قام المراجع بتجميعها أثناء ارتباط التأكيد والتي لم يتم تصحيحها.

المتطلبات

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير تأكيد معلومات الاستدامة

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

١٩. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بهذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة بالارتباط. (راجع: الفقرة أ٤٧)

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو أي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة بالارتباط. (راجع: الفقرتين أ٤٧–أ٤٨)

نص معيار تأكيد معلومات الاستدامة

٢١. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص معيار تأكيد معلومات الاستدامة بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٤٩–أ٥٤)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف ارتباط التأكيد، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وقد تم إضافة الحرف "د" (التأكيد المحدود) أو "م" (التأكيد المعقول) بعد رقم الفقرة في المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكيد المحدود أو التأكيد المعقول، على الترتيب. وعندما ينطبق المتطلب على الارتباطات المحدودة والمعقولة معاً، ولكن بطرق مختلفة، فإنه يتم عرض تلك المتطلبات في شكل جدول مع إضافة الحرفين "د" (للتأكد المحدود) و"م" (للتأكيد المعقول). (راجع: الفقرة أ٥٥)

٢٣. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير تأكيد معلومات الاستدامة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني إلى الخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة أ٥٦)

توثيق الخروج عن متطلب ذي صلة

٢٤. إذا توصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في هذا المعيار أو أي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب ذلك الخروج. (راجع: الفقرة أ٥٧)

الفشل في تحقيق الهدف

٢٥. في حال عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو أي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة بالارتباط، فإن المحاسب القانوني يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من ارتباط التأكيد (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو أي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٦٩.

قبول ارتباط التأكيد والاستمرار فيه

٢٦. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط أو الاستمرار فيه إلا عندما:

(أ) لا يوجد لديه أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٤)

(ب) يكون قد حدد أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط؛

(ج) تتم الموافقة على الأساس الذي سيتم تنفيذ الارتباط بناءً عليه، عن طريق:

(١) التأكد من تحقق الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرة ٧٦)؛

(٢) التأكد من وجود فهم مشترك بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف بشأن شروط الارتباط، بما في ذلك مسؤوليات المحاسب القانوني عن عملية التقرير (انظر أيضاً الفقرة ٨٥).

٢٧. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

٢٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن عند قبول الارتباط وفقاً للفقرة ٢٦. (راجع: الفقرات أ٦٥–أ٦٧)

٢٩. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

إدارة الجودة على مستوى المكتب

٣٠. يجب أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبِّق: (راجع: الفقرات أ٦٨–أ٧٢)

(أ) المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)؛ أو

(ب) متطلبات مهنية، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، حددت السلطة المعنية أنها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).[i] (راجع: الفقرتين أ٧٣–أ٧٤)

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط بما يوفر للشريك المسؤول عن الارتباط الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرات أ٧٥–أ٧٩)

٣٢. في حال قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات المتعلقة بأحد متطلبات هذا المعيار إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعمه في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، فيجب عليه الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط من خلال توجيه هؤلاء الأعضاء والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة أ٨٠)

---

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

صفات الشريك المسؤول عن الارتباط

٣٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٣)

(أ) أن تكون لديه الكفاءة والقدرة في مهارات وأساليب التأكيد من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛

(ب) أن يحظى بفهم للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط التأكيد وظروفه؛

(ج) أن يتمتع بالكفاءة الكافية في مجال الاستدامة لقبول المسؤولية عن الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأن الارتباط.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

٣٤. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتألف مما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦١، أ٦٤)

(أ) النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً؛ أو

(ب) متطلبات مهنية، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، حددت السلطة المعنية أنها مساوية على الأقل للنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة.[أ] (راجع: الفقرتين أ٦٢–أ٦٣)

٣٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، بما فيها تلك التي تتناول: (راجع: الفقرتين أ٨٤–أ٨٥)

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛

(ب) الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات؛

(ج) مسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح من قبل المنشأة.

٣٦. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط أمورٌ تشير إلى وجود تهديد يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب عليه تقويم ذلك التهديد من خلال الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب، باستخدام المعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من المكتب أو فريق الارتباط أو غير ذلك من المصادر، ويجب عليه اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين أ٨٥–أ٨٦)

٣٧. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة أ٨٦)

مهارات وأساليب التأكيد ونزعة الشك المهني والحكم المهني

٣٨. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية تكرارية ومنتظمة للارتباط.

٣٩. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني، إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٨٧–أ٩٢)

[أ] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

٤٠. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٩٣–أ٩٥)

موارد الارتباط

٤١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٩٦–أ٩٧)

٤٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة، يحظون مجتمعين بالكفاءة المناسبة في مجال الاستدامة، والكفاءة والقدرة في مهارات وأساليب التأكيد، والوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠٢)

٤٣. إذا كان المحاسب القانوني ينوي الحصول على أدلة من خلال استخدام عمل مكتب آخر خلاف مكتبه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد ما إذا كان سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في ذلك العمل. وعندما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرات أ١٠٣–أ١٠٦)

(أ) قادراً على المشاركة بصورة كافية ومناسبة في ذلك العمل، فإن ذلك المكتب يُعد محاسباً قانونياً لمكون والأفراد الذين يتولون تنفيذ العمل يُعدون جزءاً من فريق الارتباط. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تطبيق الفقرات ٤٦–٤٩ بخصوص ذلك العمل؛

(ب) غير قادر على المشاركة بصورة كافية ومناسبة في ذلك العمل، فإن ذلك المكتب يُعد محاسباً قانونياً آخراً، ويجب على المحاسب القانوني تطبيق الفقرات ٥٠–٥٥ بخصوص ذلك العمل.

٤٤. إذا حدد الشريك المسؤول عن الارتباط، نتيجة لالتزامه بمتطلبات الفقرات ٤١–٤٣، عدم كفاية الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها، أو عدم مناسبتها، في ظل ظروف الارتباط، فيجب عليه اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك الاتصال بالأفراد المعنيين داخل المكتب بشأن الحاجة إلى تخصيص أو توفير موارد إضافية أو بديلة للارتباط. (راجع: الفقرات أ١٠٧–أ١٠٩)

٤٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن الاستخدام المناسب للموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرة أ١١٠)

التوجيه والإشراف والفحص

٤٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرات أ١١١–أ١١٦)

٤٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص: (راجع: الفقرتين أ١١٧–أ١١٨)

(أ) قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) تراعي طبيعة وظروف الارتباط والموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط.

٤٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص توثيق أعمال الارتباط في الأوقات المناسبة أثناء الارتباط، بما في ذلك التوثيق الذي يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرات أ١١٩–أ١٢١، أ١٧٣)

(أ) الأمور المهمة؛

(ب) الأحكام المهمة، بما فيها تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(ج) الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

٤٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات الرسمية الكتابية قبل صدورها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية. (راجع: الفقرة أ١٢٢)

استخدام عمل الآخرين

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

٥٠. إذا كان المحاسب القانوني ينوي الحصول على أدلة من خلال استخدام عمل محاسب قانوني آخر، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١٢٣–أ١٢٤)

(أ) الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على استخدام عمل محاسب قانوني آخر؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٥–أ١٢٦)

(ب) تقويم ما إذا كان ذلك المحاسب القانوني يحظى بالكفاءات والقدرات اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ١٢٧)

(ج) تقويم ما إذا كانت طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المحاسب القانوني مناسبة لأغراض المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ١٢٨)

(د) تحديد ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من عمل ذلك المحاسب القانوني كافية لأغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٢٤)

٥١. عند إجراء التقويم وفقاً للفقرة ٥٠(ج) والتحديد وفقاً للفقرة ٥٠(د)، فإن المحاسب القانوني إذا كان يخطط لاستخدام تقرير تأكيد لمحاسب قانوني آخر تم إعداده لتقوم باستخدامه المنشآت المستفيدة والمحاسبون القانونيون المعنيون بأعمال التأكيد في تلك المنشآت عبر سلسلة القيمة (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من واحد إلى متعددين)، فيجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان تقرير التأكيد ذاك يقدم ما يكفي من الأدلة المناسبة لأغراض المحاسب القانوني عن طريق تقويم: (راجع: الفقرات أ١٢٩–أ١٣١، أ٢٩١)

(أ) ما إذا كان وصف الإجراءات التي تم تنفيذها ونتائجها مناسباً لأغراض المحاسب القانوني؛

(ب) مدى كفاية المعيار أو المعايير التي صدر بموجبها تقرير التأكيد.

٥٢. إذا كان المحاسب القانوني ينوي الحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً للفقرة ١١٩م أو ١٢٠د، حسب الاقتضاء، فيجب عليه تحديد ما إذا كان أي من أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة التي تم تحديدها في تقرير من واحد إلى متعددين أو غيره من تقارير التأكيد الصادرة عن محاسب قانوني آخر تُعد ذات صلة بالمنشأة المستفيدة. (راجع: الفقرة أ١٣٠)

٥٣. عند إجراء التحديد وفقاً للفقرة ٥٠(د)، يجب على المحاسب القانوني الاتصال، بالقدر اللازم في ظل الظروف القائمة، بالمحاسب القانوني الآخر بشأن نتائج عمل ذلك المحاسب القانوني الآخر. (راجع: الفقرتين أ١٣٢–أ١٣٣)

٥٤. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من التوثيق الخاص بالعمل الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر، ومدى ذلك الفحص. (راجع: الفقرة أ١٣٤)

٥٥. إذا حدد المحاسب القانوني أن الأدلة التي تم الحصول عليها من عمل المحاسب القانوني الآخر غير كافية لأغراض المحاسب القانوني، بما في ذلك عندما يكون المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على المعلومات لإجراء ذلك التحديد أو عندما يكون المحاسب القانوني غير مقتنع بكفاية الاتصالات مع المحاسب القانوني الآخر لأغراض المحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) تحديد ما إذا كان قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة؛

(ب) في حال عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة، النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في الارتباط، بما في ذلك ما إذا كان يوجد قيد على النطاق. (راجع: الفقرة أ١٣٥)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

٥٦. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم، فيجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٣٦-أ١٤٠)

(أ) تقويم ما إذا كان ذلك الخبير يحظى بالكفاءات والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٥)

(ب) عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ١٤٥–أ١٤٧)

(ج) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير لتحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرتين أ١٤٨–أ١٤٩)

(د) الاتفاق مع الخبير، كتابياً متى كان ذلك مناسباً، على ما يلي:

(١) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ١٤٩–أ١٥٠)

(٢) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني والخبير. (راجع: الفقرتين أ١٣٨–أ١٣٩)

٥٧. يجب على المحاسب القانوني تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ١٣٧، أ١٥١)

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى التي حصل عليها المحاسب القانوني؛

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة التي استخدمها الخبير في ظل الظروف القائمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛

(ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمله.

٥٨. 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؛ أو

(ب) تنفيذ المزيد من الإجراءات بما يناسب الظروف.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٥٩. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٥٢–أ١٥٤)

(أ) تقويم مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) تقويم مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك في مسائل الاستدامة والضوابط المنطبقة؛

(ج) تقويم ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لنظام رقابة الجودة؛

(د) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى ذلك الاستخدام؛

(هـ) تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لأغراض المحاسب القانوني.

الاتصالات بين المشاركين في الارتباط

٦٠. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن ضمان حدوث الاتصالات في الأوقات المناسبة طوال مدة الارتباط بين فريق الارتباط، وعند الاقتضاء، الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني ووظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١٥٥–أ١٥٩)

التشاور

٦١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن تشاور فريق الارتباط بشأن ما يلي:

(أ) الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها؛

(ب) الأمور الأخرى التي تتطلب التشاور، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط.

فحص جودة الارتباط

٦٢. فيما يخص تلك الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يناقش مع فاحص جودة الارتباط الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء الارتباط، بما فيها تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص جودة الارتباط.

المتابعة والتصحيح

٦٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرتين أ١٦٠–أ١٦١)

(أ) النظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي قام المكتب بنقلها إليه بما في ذلك، عند الاقتضاء، المعلومات من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالشبكة ومن مختلف المكاتب ضمن الشبكة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات قد تؤثر على الارتباط، وفي حال حدوث ذلك، اتخاذ التصرف المناسب.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

٦٤. يجب على المحاسب القانوني الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مدة الارتباط، إدراكاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المحاسب القانوني السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بحوكمتها. (راجع: الفقرة أ١٦٢)

٦٥. يجب على المحاسب القانوني أن يظل منتبهاً لاحتمال أن الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء الارتباط قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

٦٦. في حال عدم وجود حالات عدم التزام، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، لا يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بشأن مدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، خلاف تلك الموضحة في الفقرة ٦٥ والفقرتين ١١١-١١٢.

٦٧. إذا تعرف المحاسب القانوني على حدوث غش أو شبهة غش، أو حالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ١٦٣–أ١٦٥، أ٤٣٤)

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة؛ أو

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٦٨. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، في الوقت المناسب أثناء الارتباط، بالأمور المهمة التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٦٦–أ١٧٠)

التوثيق

متطلبات التوثيق العامة

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال الارتباط

٦٩. 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 في تأكيد معلومات الاستدامة، لم تكن له صلة في السابق بارتباط التأكيد، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٧١–أ١٧٣)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار ومعايير تأكيد معلومات الاستدامة الأخرى ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط التأكيد، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور، والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات أ١٧٤–أ١٧٦)

٧٠. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرتين أ١٧٧–أ١٧٨)

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَن تولى تنفيذ أعمال ارتباط التأكيد وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن تولى فحص أعمال ارتباط التأكيد المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٧١. يجب أن يشتمل توثيق أعمال الارتباط أيضاً على المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة أ١٧٩)

جمع ملف الارتباط النهائي

٧٢. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المحدد 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: الفقرات أ١٨٠–أ١٨٢)

٧٣. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ٢١٢، فإنه 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، يجب على المحاسب القانوني بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب الخاصة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات أو الإضافات وفحصها والقائم بذلك.

التوثيق المتعلق بإدارة الجودة

٧٤. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٨٣)

(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، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط المسبقة لارتباط التأكيد؛

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

التأكد من تحقق الشروط المسبقة

٧٥. يجب على المحاسب القانوني الحصول على معرفة مبدئية بظروف الارتباط، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ١٨٤)

(أ) معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها؛

(ب) ما إذا كان نطاق ارتباط التأكيد المقترح يشمل جميع معلومات الاستدامة المشار إليها في (أ) أو جزء منها. (راجع: الفقرة أ١٨٥)

٧٦. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط والنقاش مع الطرف أو الأطراف المعنية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ١٨٤، أ١٨٦–أ١٨٧)

(أ) النظر فيما إذا كانت للمنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها؛ (راجع: الفقرة أ١٨٧)

(ب) تقويم ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة والطرف القائم بالتكليف، في حال اختلافه، مناسبة في ظل الظروف القائمة. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني أيضاً تقويم ما إذا كان لدى الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، عند الاقتضاء، أساس معقول لمعلومات الاستدامة؛ (راجع: الفقرات أ١٨٦(أ)، أ١٨٨–أ١٩١)

(ج) تقويم ما إذا كان الارتباط يستوفي جميع الخصائص المذكورة في الفقرات ٧٧–٨٠.

مسائل الاستدامة المناسبة

٧٧. يجب على المحاسب القانوني تقويم مدى مناسبة مسائل الاستدامة التي تقع ضمن نطاق الارتباط. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني النظر فيما إذا كانت تلك المسائل قابلة للتحديد ويمكن قياسها أو تقويمها على نحو متسق مقارنةً بالضوابط المنطبقة، حتى يمكن إخضاع معلومات الاستدامة الناتجة عن ذلك لإجراءات من أجل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. (راجع: الفقرتين أ١٩٢–أ١٩٣)

مناسبة الضوابط وإتاحتها

٧٨. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط التي يتوقع تطبيقها في إعداد معلومات الاستدامة مناسبةً لظروف الارتباط وستكون متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم ما إذا كانت توجد ضوابط لجميع معلومات الاستدامة الخاضعة لارتباط التأكيد؛ (راجع: الفقرة أ١٩٤)

(ب) تحديد مصادر الضوابط، بما في ذلك ما إذا كانت ضوابط لإطار أو ضوابط وضعتها المنشأة أو مزيج من كلا هذين النوعين؛ (راجع: الفقرات أ١٩٥–أ١٩٨، أ٣٣١)

(ج) تقويم ما إذا كانت الضوابط تستوفي الخصائص الآتية: (راجع: الفقرات أ١٩٩–أ٢٠١، أ٣٣٢–أ٣٣٥)

(١) الملاءمة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣٦–أ٣٣٧)

(٢) الاكتمال؛ (راجع: الفقرة أ٣٣٨)

(٣) إمكانية الاعتماد عليها؛ (راجع: الفقرة أ٣٣٩)

(٤) الحيادية؛ (راجع: الفقرتين أ٣٤٠–أ٣٤١)

(٥) القابلية للفهم؛ (راجع: الفقرة أ٣٤٢)

(د) تقويم ما إذا كانت الضوابط سيتم إتاحتها للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها، وكيفية القيام بذلك. (راجع: الفقرة أ٢٠٢)

الأدلة التي تدعم استنتاج المحاسب القانوني وشكل الاستنتاج

٧٩. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما يلي:

(أ) ما إذا كان يتوقع أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ (راجع: الفقرات أ٢٠٣–أ٢٠٦د)

(ب) ما إذا كان استنتاجه، بالشكل الذي يناسب الارتباط، سيتم تضمينه في تقرير مكتوب.

الغرض المنطقي

٨٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان للارتباط غرض منطقي. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢٠٧–أ٢٠٨)

(أ) في حال القيام بارتباط تأكيد محدود، ما إذا كان يتوقع أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد؛ (راجع: الفقرات أ٢٠٩د–أ٢١١د)

(ب) ما إذا كان الارتباط ككل سيكون مفيداً وغير مضلل للمستخدمين المستهدفين؛

(ج) ما إذا كان نطاق ارتباط التأكيد مناسباً، بما في ذلك عندما يُستبعد من نطاق ارتباط التأكيد جزءٌ من معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها. (راجع: الفقرات أ٢١٢–أ٢١٧)

اتخاذ القرار بقبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه

٨١. في حال عدم تحقق الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، يجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا لم يكن من الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط بوصفه ارتباط تأكيد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ومع ذلك، فإن الارتباط الذي يتم قبوله في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو أي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة.

عدم تحقق الشروط المسبقة بعد القبول

٨٢. في حال اكتشاف عدم تحقق شرط أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني مناقشة هذا الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية، ويجب عليه تحديد: (راجع: الفقرة أ٢١٨)

(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 حال القيام به.

٨٣. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن بعض مسائل الاستدامة أو جميعها غير مناسبة للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وإذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ٢١٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٨٤. إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض ترتيباً أو صيغة لتقرير التأكيد بما يخالف المتطلبات الخاصة بمعايير تأكيد معلومات الاستدامة، فيجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم استنتاج المحاسب القانوني؛

(ب) في حال تحقق ذلك، 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 ارتباط التأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط التأكيد المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني تضمين أية إشارة في تقرير التأكيد إلى أن ارتباط التأكيد قد تم وفقاً لهذا المعيار.

شروط ارتباط التأكيد

الاتفاق على شروط ارتباط التأكيد

٨٥. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط التأكيد. ويجب النص على الشروط المتفق عليها بقدرٍ كاف من التفصيل في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة، ويجب أن تشتمل تلك الشروط على ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢١٩–أ٢٢٢)

(أ) الأمور التي تتعلق بهدف ونطاق ارتباط التأكيد، بما في ذلك:

(١) هدف ارتباط التأكيد؛

(٢) معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد، ومعلومات الاستدامة التي لا تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد؛

(٣) حدود التقرير التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد؛

(٤) ما إذا كان الارتباط ارتباط تأكيد محدود أو ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود ومعقول معاً ومعلومات الاستدامة التي تخضع لكل مستوى من التأكيد؛

(٥) الضوابط المنطبقة؛

(٦) بيان أن ارتباط التأكيد سيتم إجراؤه وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة"

(ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ٢٢١)

(ج) مسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا يلي:

(١) إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل؛

(٢) حسب الاقتضاء، تحديد أو اختيار أو وضع الضوابط المناسبة؛

(٣) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدموها، أو وصفها، في معلومات الاستدامة وكذلك الجهة التي قامت بوضع تلك الضوابط عندما لا يكون ذلك واضحاً بسهولة من ظروف الارتباط؛

(٤) تصميم وتطبيق نظام للرقابة الداخلية، والحفاظ عليه، بما يرونه ضرورياً للتمكين من إعداد معلومات للاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(٥) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد معلومات الاستدامة؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني لغرض ارتباط التأكيد؛

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة؛

(د) إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير أو التقارير التي سيصدرها المحاسب القانوني وعبارة تفيد بإمكانية إدخال تعديلات على التقرير في ظروف معينة؛

(هـ) إقرار يفيد بموافقة الإدارة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء ارتباط التأكيد.

٨٦. فيما يخص ارتباطات التأكيد المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط التأكيد أو ما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف أو الأطراف المعنية بالشروط القائمة.

تغيير شروط ارتباط التأكيد

٨٧. لا يجوز للمحاسب القانوني الموافقة على تغيير شروط ارتباط التأكيد، بما في ذلك التغيير من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود (أي إلى مستوى تأكيد أقل)، عند عدم وجود أي مبرر معقول للقيام بذلك. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الموافقة على طلب لإجراء تغيير في شروط ارتباط التأكيد مع عدم سماح الطرف أو الأطراف المعنية له بالاستمرار في ارتباط التأكيد بموجب الشروط الأصلية، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٢٢٣–أ٢٢٤)

(أ) الانسحاب من ارتباط التأكيد، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواءً تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

٨٨. في حال تغيير شروط ارتباط التأكيد:

(أ) يجب أن يتفق المحاسب القانوني والطرف أو الأطراف المعنية على الشروط الجديدة لارتباط التأكيد وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب؛

(ب) لا يجوز للمحاسب القانوني تجاهل الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير.

الأدلة

تصميم وتنفيذ الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

٨٩. لغرض الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ الإجراءات: (راجع: الفقرتين أ٢٢٥–أ٢٢٦)

(أ) بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على الأدلة التي قد تكون مؤيّدة ولا استبعاد الأدلة التي قد تكون مناقضة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٢٧–أ٢٢٨)

(ب) التي تكون مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها في ظل الظروف القائمة لتوفير أدلة للوفاء بالغرض المقصود من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٢٢٩–أ٢٤٤)

المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة

٩٠. عند تصميم الإجراءات وتنفيذها، يجب على المحاسب القانوني تقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر من خارج المنشأة. (راجع: الفقرات أ٢٤٥–أ٢٦٣)

٩١. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق أغراضه، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة: (راجع: الفقرتين أ٢٦٤–أ٢٦٥)

(أ) الحصول على أدلة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لأغراض المحاسب القانوني.

العمل الذي نفذه خبير استعانت به الإدارة

٩٢. إذا كانت المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة قد قام بإعدادها خبير استعانت به الإدارة، فيجب على المحاسب القانوني، ضمن التقويم الذي يقوم بإجرائه وفقاً للفقرة ٩٠، وبالقدر الذي يراه ضرورياً، مع مراعاة أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه: (راجع: الفقرة أ٢٦٦)

(أ) تقويم كفاءة ذلك الخبير، وقدراته وموضوعيته؛ (راجع: الفقرتين أ٢٦٧–أ٢٦٨)

(ب) التوصل إلى فهم للعمل الذي نفذه ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٢٦٩)

(ج) التوصل إلى فهم لكيفية استخدام الإدارة المعلومات التي أعدها ذلك الخبير في إعداد معلومات الاستدامة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧٠–أ٢٧١)

(د) تقويم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل. (راجع: الفقرة أ٢٧٢)

الشكوك بشأن مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد عليها

٩٣. إذا تبيّنت حالات أثناء ارتباط التأكيد تدعو المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون ذا مصداقية أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني إجراء المزيد من التحري وتحديد تأثير ذلك على بقية الأدلة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات أ٢٧٣–أ٢٧٥)

٩٤. إذا كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ٢٧٦)

(أ) تحديد ما إذا كان من الضروري إجراء تعديلات أو إضافات على الإجراءات للقضاء على تلك الشكوك؛

(ب) إذا كانت الشكوك لا يمكن القضاء عليها، النظر في تأثير ذلك، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الشكوك تشير إلى خطر أن الإفصاحات قد تكون محرفة جوهرياً بسبب الغش.

التخطيط

أنشطة التخطيط

٩٥. يجب على المحاسب القانوني وضع استراتيجية عامة وخطة للارتباط، بما في ذلك تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها. وعند القيام بذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط النظر في المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار، وفي حال الاقتضاء، ما إذا كانت المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء الارتباطات الأخرى التي نفذها الشريك المسؤول عن الارتباط للمنشأة تُعد ذات صلة. (راجع: الفقرات أ٢٧٧–أ٢٨٧)

٩٦. فيما يخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمجموعات، فإنه عند وضع الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط وفقاً للفقرة ٩٥، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٨٤–أ٢٩١)

(أ) معلومات الاستدامة التي سيتم تنفيذ أعمال التأكيد عليها ومصدر تلك المعلومات؛ (راجع: الفقرة أ٢٨٨)

(ب) الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، بما في ذلك المحاسبين القانونيين للمكونات؛ (راجع: الفقرات أ١٠٨، أ٢٨٩–أ٢٩٠)

(ج) ما إذا كان سيحصل على أدلة من عمل نفذه محاسبون قانونيون آخرون. (راجع: الفقرة أ٢٩١)

٩٧. يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط لارتباط التأكيد، بما في ذلك المشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط التي تتطلبها الفقرة ١٠٥.

الأهمية النسبية

٩٨. لأغراض التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، وتقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٢٩٢–أ٢٩٩)

(أ) النظر في الأهمية النسبية للإفصاحات النوعية؛ (راجع: الفقرة أ٣٠٠)

(ب) تحديد الأهمية النسبية للإفصاحات الكمية. (راجع: الفقرات أ٣٠١–أ٣٠٥)

٩٩. إذا كانت الضوابط المنطبقة تتطلب من المنشأة تطبيق كل من الأهمية النسبية المالية والأهمية النسبية للأثر عند إعداد معلومات الاستدامة، فيجب على المحاسب القانوني مراعاة كلا المنظورين عند النظر في الأهمية النسبية أو تحديدها وفقاً للفقرة ٩٨. (راجع: الفقرتين أ٣٠٦، أ٣٣٧)

١٠٠. فيما يخص الإفصاحات الكمية، يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ. (راجع: الفقرات أ٣٠٧–أ٣١١)

إعادة النظر في الأهمية النسبية خلال التقدم في الارتباط

١٠١. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية للإفصاحات إذا أصبح أثناء ارتباط التأكيد على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد أو ينظر في أهمية نسبية مختلفة في البداية. (راجع: الفقرة أ٣١٢)

التوثيق

١٠٢. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) العوامل ذات الصلة بنظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية للإفصاحات النوعية وفقاً للفقرة ٩٨(أ)؛

(ب) أساس تحديد الأهمية النسبية للإفصاحات الكمية، وفقاً للفقرة ٩٨(ب)؛

(ج) أساس تحديد المحاسب القانوني الأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً للفقرة ١٠٠.

إجراءات تقييم المخاطر

تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٠٣د. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على نحو يكفي لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣١٣–أ٣١٨، أ٤١٦د)	١٠٣م. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على نحو يكفي لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣١٣–أ٣١٨، أ٤١٥م)
(a) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات؛	(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإقرارات للإفصاحات؛
(b) تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية.	(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية.

١٠٤. عند تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وفقاً للفقرتين ١٠٣د و١٠٣م، يجب على المحاسب القانوني النظر في المعلومات التي حصل عليها من إجراءاته بشأن قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة والاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣١٩)

١٠٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، مناقشة قابلية تعرض الإفصاحات للتحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها إلى أعضاء فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني ممن لم يشاركوا في النقاش. (راجع: الفقرتين أ٣٢٠–أ٣٢١)

فهم مسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة

١٠٦. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لمسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة، بما في ذلك خصائص الأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في الإفصاحات. (راجع: الفقرات أ٣٢٢–أ٣٢٥)

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

١٠٧. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط المنطبقة مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت تستوفي الخصائص في الفقرة ٧٨. (راجع: الفقرات أ١٩٩–أ٢٠١، أ٣٢٦–أ٣٤٢)

فهم سياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير

١٠٨. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لسياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير، وسبب أي تغييرات تطرأ عليها. (راجع: الفقرات أ٢، أ١٩٧، أ٣٤٣)

١٠٩. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت سياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير مناسبة وتتسق مع ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢، أ٣٤٣–أ٣٤٤)

(أ) الضوابط المنطبقة؛

(ب) الضوابط المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.

فهم المنشأة وبيئتها

١١٠. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك:

(أ) طبيعة العمليات التشغيلية للمنشأة، وهيكلها النظامي والتنظيمي، وملكيتها وحوكمتها، ونموذج أعمالها؛ (راجع: الفقرتين أ٣٤٥–أ٣٤٦)

(ب) حدود التقرير والأنشطة التي تقع ضمن حدود التقرير؛ (راجع: الفقرة أ٣٤٧)

(ج) الأهداف أو المستهدفات أو الغايات الاستراتيجية التي تتعلق بمسائل الاستدامة والمقاييس المستخدمة لتقييم أداء المنشأة أو تحديد أجر الإدارة. (راجع: الفقرة أ٣٤٨)

فهم الإطار النظامي والتنظيمي

١١١. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٤٩–أ٣٥١)

(أ) الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة، في سياق معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة؛

(ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار.

الاستفسارات والمناقشات مع الأطراف المعنية

١١٢. يجب على المحاسب القانوني الاستفسار من الأطراف المعنية، وعند الاقتضاء، من الأفراد الآخرين داخل المنشأة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥٢–أ٣٥٣)

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش أو شبهة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، مما يؤثر على معلومات الاستدامة؛

(ب) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية ونتائجها الرئيسية، إن وجدت، فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١١٣د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم، من خلال الاستفسار، لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، وفقاً للفقرات ١١٤د و١١٥د و١١٦د و١١٧ و١٢٠د. (راجع: الفقرات أ٣٥٤–أ٣٥٩)	١١٣م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم، من خلال الاستفسار وغيره من الإجراءات، لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، وفقاً للفقرات ١١٤م و١١٥م و١١٦م و١١٧ و١١٩م. (راجع: الفقرات أ٣٥٤–أ٣٥٦، أ٣٥٨–أ٣٥٩)

بيئة الرقابة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١١٤د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرات أ٣٦٠، أ٣٦٢–أ٣٦٣)	١١٤م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٦٠–أ٣٦٣) (أ) ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك

	الأخلاقي وحافظت عليها؛ (ب) ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية في ضوء طبيعة المنشأة ومدى تعقيدها؛ (ج) ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١١٥د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لنتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرات ٣٦٤أ، ٣٦٦أ، ٣٦٨أ)	١١٥م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك: (راجع: الفقرات ٣٦٤أ–٣٦٨أ) (أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (١) التعرف على المخاطر ذات الصلة بأهداف التقرير عن معلومات الاستدامة؛ (٢) تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛ (٣) مواجهة تلك المخاطر؛ (ب) فهم نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (ج) بناءً على الفهم المذكور في (أ) و(ب)، تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة لظروف المنشأة.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١١٦د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لنتائج آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرتين ٣٦٩أ–٣٧٠أ)	١١٦م. يجب على المحاسب القانوني: (أ) التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرتين ٣٦٩أ–٣٧٠أ) (١) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة؛ (٢) نتائج تلك الآلية؛ (ب) بناءً على هذا الفهم، تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بمسائل

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة مناسبة لظروف المنشأة. (راجع: الفقرات أ٣٧١م–أ٣٧٦م)

نظام المعلومات والاتصالات

١١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات واتصالات المنشأة ذي الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ٣٧٧–أ٣٨١)

(أ) آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها. (راجع: الفقرات أ٣٨٢–أ٣٨٤)

(ب) كيفية تسجيل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، مثل المنشآت الخدمية أو غيرها من المنشآت في سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وكيفية معالجة تلك المعلومات، وتصحيحها عند اللزوم، وكيفية دمجها في معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرة أ٣٨٥)

(ج) فيما يخص التقديرات والمعلومات المستشرفة للمستقبل، كيفية تحديد المنشأة للطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة المناسبة في سياق الضوابط المنطبقة، والحاجة إلى إجراء تغييرات فيها بما يناسب تلك الضوابط.

١١٨. يجب على المحاسب القانوني، بناءً على فهم نظام المعلومات والاتصالات وفقاً للفقرة ١١٧، تقويم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة يدعم على نحو مناسب إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ٣٨٦)

أنشطة الرقابة

١١٩م. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة عن طريق التعرف على ما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٨٧–أ٣٩٢)

(أ) أدوات الرقابة التي يخطط المحاسب القانوني للحصول على أدلة بشأنها عن طريق اختبار فاعليتها التشغيلية، ويجب أن يشمل ذلك:

(١) أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة؛ أو

(٢) في حال الاقتضاء، أية أدوات رقابة مكملة في المنشآت المستفيدة تم تعيينها في تقرير تأكيد لمحاسب قانوني آخر وتم تحديد أنها ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وفقاً للفقرة ٥٢؛

(ب) بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في (أ)، تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛

(ج) أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تواجه المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في (ب)؛

(د) أدوات الرقابة الأخرى التي يرى المحاسب القانوني أنها مناسبة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات وتصميم الإجراءات الإضافية التي تستجيب لتلك المخاطر التي تم تقييمها.

تصميم وتطبيق أدوات الرقابة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٢٠د. إذا كان المحاسب القانوني يخطط للحصول على أدلة عن طريق اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإنه يجب عليه التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٨٧–أ٣٩٢، أ٣٩٩د)	١٢٠م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لكل أداة رقابة تم التعرف عليها وفقاً للفقرة ١١٩م(أ) و(ج) و(د) عن طريق: (راجع: الفقرات أ٣٩٣–أ٣٩٨) (أ) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري على مستوى

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
(أ) أدوات الرقابة التي يخطط المحاسب القانوني لاختبارها، بما في ذلك في حال الاقتضاء، أية أدوات رقابة مكملة في المنشآت المستفيدة تم تعيينها في تقرير التأكيد لمحاسب قانوني آخر وتم تحديد أنها ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وفقاً للفقرة ٥٢؛ (ب) أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تواجه المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في (أ). عن طريق: (راجع: الفقرات ٣٩٣أ–٣٩٨أ) (أ) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري للإفصاح، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ (ب) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ إجراءات إلى جانب الاستفسار من موظفي المنشأة.	الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ (ب) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ إجراءات إلى جانب الاستفسار من موظفي المنشأة.

التعرف على أوجه القصور في الرقابة

١٢١. بناءً على فهم المحاسب القانوني لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإنه يجب عليه النظر فيما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة. (راجع: الفقرات أ٤٠٠–أ٤٠٣)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٢٢د يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإفصاحات كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات تحقق ما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرات أ٤٠٤–أ٤١٤، أ٤١٦د، أ٤١٧) (أ) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛ (ب) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	١٢٢م. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات تحقق ما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرات أ٤٠٤–أ٤٠٥، أ٤٠٧–أ٤٠٨، أ٤١٠–أ٤١٥م، أ٤١٧–أ٤١٨م) (أ) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛ (ب) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

١٢٣م. نظراً للطريقة غير المتوقعة التي يمكن للإدارة من خلالها تجاوز أدوات الرقابة، فإن المحاسب القانوني يجب عليه التعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة على أنها مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثمّ، فإنها مخاطر تحريف جوهري تقع عند الطرف الأعلى لنطاق المخاطر. (راجع: الفقرة أ٤١٨م)

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

١٢٤. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة توفر مثل هذا الأساس. (راجع: الفقرة أ٤١٩)

التوثيق

١٢٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) المناقشة التي أجراها فريق الارتباط وفقاً للفقرة ١٠٥، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الرئيسية لفهم المحاسب القانوني والاستفسارات والمناقشات وفقاً للفقرات ١٠٦–١١٩م؛

(ج) تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقاً للفقرة ١٢٠د، في حال الاقتضاء، والفقرة ١٢٠م؛

(د) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، وفقاً للفقرتين ١٢٢د و١٢٢م.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري

تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٢٦د. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات. (راجع: الفقرات أ٢٨٤–أ٢٨٧، أ٤٢٠–أ٤٢٤)	١٢٦م. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإقرارات للإفصاحات. (راجع: الفقرات أ٢٨٤–أ٢٨٧، أ٤٢٠–أ٤٢٤)

١٢٧. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٢٤–أ٤٢٧)

(أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري؛

(ب) النظر فيما إذا كان ينوي الحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛

(ج) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر.

الاستجابات العامة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٢٨د. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري إذا تعرف على ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٤٢٨–أ٤٢٩) (أ) أوجه قصور في الرقابة، ضمن بيئة الرقابة، مما يقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة	١٢٨م. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري إذا: (راجع: الفقرتين أ٤٢٨–أ٤٢٩) (أ) كان تقويم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة يشير إلى أن:

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
الداخلية؛ أو (ب) غش أو شبهة غش أو عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة واللوائح؛ أو (ج) مخاطر تحريف جوهري منتشرة في معلومات الاستدامة.	(١) الإدارة لم تنشر وتحافظ على ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛ أو (٢) بيئة الرقابة لا توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية في ضوء طبيعة المنشأة ومدى تعقيدها؛ أو (٣) أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها ضمن بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية؛ (ب) تعرف المحاسب القانوني على غش أو شبهة غش أو عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة واللوائح؛ أو (ج) تعرف المحاسب القانوني على مخاطر تحريف جوهري منتشرة في معلومات الاستدامة.

الاستجابة لما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح

١٢٩. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش، أو حالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٤٣٠–أ٤٣١)

(أ) التوصل إلى فهم لطبيعة الفعل والظروف التي حدث فيها؛

(ب) الحصول على المزيد من المعلومات لتقويم التأثير المحتمل على معلومات الاستدامة.

١٣٠. إذا اشتبه المحاسب القانوني في وجود حالات غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه مناقشة الأمر، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٤٣٢)

١٣١. يجب على المحاسب القانوني تقويم الآثار التي تلحق ارتباط التأكيد بسبب ما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، بما في ذلك إجراءات المحاسب القانوني لتقييم المخاطر وإمكانية اعتماده على الإفادات المكتوبة، واتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات أ٤٣٣–أ٤٣٥)

اختبارات أدوات الرقابة

١٣٢. إذا كان المحاسب القانوني ينوي الحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وفقاً للفقرة ١١٩م أو ١٢٠د، فإنه يجب عليه تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة عن طريق: (راجع: الفقرتين أ٤٣٦–أ٤٣٧)

(أ) تنفيذ استفسارات وغيرها من الإجراءات للحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

(١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة التي تتعلق بها معلومات الاستدامة؛

(٢) الاتساق في تطبيقها؛

(٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة.

١٣٣. يجب على المحاسب القانوني اختبار أدوات الرقابة للفترة المناسبة التي ينوي أن يحصل بشأنها على أدلة حول الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، مع مراعاة الفقرة ١٣٤.

١٣٤. إذا حصل المحاسب القانوني على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية وهو ينوي تمديد الاستنتاجات من اختبارات تلك الأدوات على الفترة المتبقية، فيجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات خلال الفترة اللاحقة للفترة الأولية.

١٣٥. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام أدلة تم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة من ارتباط سابق لتأكيد معلومات الاستدامة، فيجب على المحاسب القانوني التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة بشأن ما إذا كانت هناك تغييرات مهمة قد حدثت في تلك الأدوات بعد الارتباط السابق. ويجب على المحاسب القانوني الحصول على هذه الأدلة عن طريق تنفيذ استفسارات، إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات المحددة، إضافة إلى ما يلي (راجع: الفقرتين أ٤٣٨–أ٤٣٩)

(أ) إذا لم تكن هناك تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة الأدلة من الارتباط السابق، فيجب على المحاسب القانوني اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاثة ارتباطات، ويجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل ارتباط.

(ب) إذا كانت هناك تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة الأدلة من الارتباط السابق، فيجب على المحاسب القانوني اختبار أدوات الرقابة في الارتباط الحالي.

١٣٦. إذا كان المحاسب القانوني يخطط للحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على خطر تحريف جوهري يقترب تقييمه من الطرف الأعلى لنطاق المخاطر، فيجب على المحاسب القانوني اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

١٣٧. عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال تنفيذ الإجراءات الأخرى تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأخرى لا يوفر أدلة على فاعلية أدوات الرقابة قيد الاختبار.

١٣٨. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي يقوم المحاسب القانوني باختبارها، فإن المحاسب القانوني يجب عليه إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها ويجب عليه تحديد ما إذا كانت:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو

(ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو

(ج) مخاطر التحريف الجوهري المحتملة يلزم مواجهتها عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس.

الإجراءات الأساس

١٣٩م. يجب أن تشمل الإجراءات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ١٢٦م إجراءات أساس تستجيب لكل خطر يقترب تقييمه من الطرف الأعلى لنطاق المخاطر. (راجع: الفقرة أ٤٠٧)

١٤٠م. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني النظر في مدى الحاجة إلى تصميم وتنفيذ إجراءات أساس للإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المحاسب القانوني، ذات أهمية نسبية. (راجع: الفقرتين أ٤٤٠م–أ٤٤١م)

١٤١م. يجب على المحاسب القانوني النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية. (راجع: الفقرتين أ٤٤٢–أ٤٤٣)

١٤٢. في حال تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي والمحاسب القانوني ينوي تمديد الاستنتاجات من تلك الإجراءات الأساس على الفترة المتبقية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ: (راجع: الفقرتين أ٤٤٤–أ٤٤٥)

(أ) إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة اللاحقة للفترة الأولية؛ أو

(ب) إجراءات أساس فقط توفر أساساً معقولاً لتمديد الاستنتاجات على الفترة اللاحقة للفترة الأولية إذا حدد المحاسب القانوني كفاية تلك الإجراءات.

الإجراءات التحليلية

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٤٣د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٤٤٦–أ٤٤٧) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية، مع مراعاة أسباب تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإفصاحات؛ (ب) وضع توقعات بشأن الكميات أو النسب المسجلة. (راجع: الفقرة أ٤٤٨د)	١٤٣م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٤٤٦–أ٤٤٧) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية للإقرارات قيد النظر، مع مراعاة أسباب تقييم مخاطر التحريف الجوهري والأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى، إن وجدت، فيما يخص هذه الإقرارات؛ (ب) وضع توقعات، بشأن الكميات أو النسب المسجلة، دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية المحتملة.
١٤٤د. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن النتيجة المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من الإدارة عن هذه الاختلافات. ويجب على المحاسب القانوني النظر في الردود على هذه الاستفسارات لتحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ظل الظروف القائمة.	١٤٤م. 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: (أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة إضافية ذات صلة بردود الإدارة؛ (ب) تنفيذ إجراءات أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

العينات

١٤٥. إذا استخدم المحاسب القانوني العينات كوسيلة لاختيار بنود الاختبار، فإنه يجب عليه: (راجع: الفقرة أ٤٤٩)

(أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة؛

(ب) تحديد حجم العينة بما يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛

(ج) اختيار العينة، وتنفيذ الإجراءات على البنود المختارة، وتقويم النتائج.

التقديرات والمعلومات المستشرفة للمستقبل

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٤٦د. عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها فيما يتعلق بالإفصاحات التي تنطوي على تقديرات أو معلومات مستشرفة للمستقبل، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٥٠–أ٤٥٢، أ٤٥٤–أ٤٥٥د)	١٤٦م. عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها فيما يتعلق بالإفصاحات التي تنطوي على تقديرات أو معلومات مستشرفة للمستقبل، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٥٠–أ٤٥٢، أ٤٥٤)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
(أ) تقويم ما إذا كانت: (١) الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل؛ (٢) طرق وضع التقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل مناسبة وقد تم تطبيقها على نحو متسق؛ (٣) التغييرات، إن وجدت، في التقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل المقرر عنها، أو التغييرات عن الفترة السابقة في الطريقة المستخدمة لوضع التقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل، مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ٤٥٩) (ب) النظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.	(أ) تقويم ما إذا كانت الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل؛ (راجع: الفقرة أ٤٥٣م) (ب) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (١) اختبار كيفية وضع الإدارة للتقدير أو المعلومة المستشرفة للمستقبل والإفصاحات ذات العلاقة، والمعلومات التي يستند إليها التقدير أو المعلومة المستشرفة للمستقبل. وفي سبيل ذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: أ. الطريقة قد تم اختيارها وتطبيقها بشكل مناسب، وأي تغييرات عن الفترات السابقة هي تغييرات مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٤٥٦م، أ٤٥٩) ب. الافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أي تغييرات عن الفترات السابقة، مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٤٥٧م، أ٤٥٩) ج. البيانات، بما في ذلك أي تغييرات عن الفترات السابقة، مناسبة؛ أو (راجع: الفقرتين أ٤٥٨م، أ٤٥٩) (٢) تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم تقدير الإدارة. ولهذا الغرض، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٦٠م–أ٤٦٢م) أ. تقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة مناسبة في سياق الضوابط؛ ب. عندما يقدر المحاسب القانوني مدى من المبالغ:

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	١. تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من الأدلة والتي قام المحاسب القانوني بتقويمها على أنها معقولة؛ ٢. تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في معلومات الاستدامة التي تصف حالة عدم التأكد؛ أو (٣) الحصول على أدلة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المحاسب القانوني.

إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول

١٤٧م. إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بأمر أو إذا حصل على معلومات جديدة لا تتسق مع الأدلة التي استند إليها في البداية عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات، فإنه يجب عليه:

(أ) إعادة النظر، عند الضرورة، في تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛

(ب) تنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة لتمكينه من إبداء استنتاج بمستوى تأكيد معقول. (راجع: الفقرة أ٤٦٣م)

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود

١٤٨د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات أ٤٦٤د–أ٤٦٧د)

(أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري؛ أو

(ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري.

آلية المنشأة لجمع معلومات الاستدامة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٤٩د. يجب أن تشتمل إجراءات المحاسب القانوني على الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية المنشأة لجمع معلومات الاستدامة: (راجع: الفقرة أ٤٦٨) (أ) مضاهاة أو مطابقة معلومات الاستدامة بالسجلات الأساسية؛ (ب) التوصل، من خلال الاستفسار من الإدارة، إلى فهم للتعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد معلومات الاستدامة والنظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ظل الظروف القائمة.	١٤٩م. يجب أن تشتمل إجراءات المحاسب القانوني على الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية المنشأة لجمع معلومات الاستدامة: (راجع: الفقرة أ٤٦٨) (أ) مضاهاة أو مطابقة معلومات الاستدامة بالسجلات الأساسية؛ (ب) الحصول على أدلة بشأن التعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد معلومات الاستدامة.
	١٥٠م. عند الاستجابة لخطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة وفقاً للفقرة ١٢٣م، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ الإجراءات الآتية: (أ) اختبار مدى مناسبة التعديلات التي قامت بها الإدارة أثناء جمع معلومات الاستدامة؛ (ب) الاستفسار من الأفراد المشاركين في عملية إعداد تقارير الاستدامة عن مدى معرفتهم بوجود أنشطة غير مناسبة أو غير معتادة فيما يتعلق بالتعديلات التي تمت على معلومات الاستدامة؛ (ج) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك الموضحة في (أ) و(ب) أعلاه، لأجل الاستجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرة أ٤٦٩م)
١٥١د. فيما يخص معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة، يجب على المحاسب القانوني تصميم إجراءات إضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التجميع. ويجب أن تتضمن تلك الإجراءات: (أ) التوصل، من خلال الاستفسار من الإدارة، إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بتجميع المعلومات؛ (ب) تحديد أن جميع المنشآت قد تم تضمينها في معلومات الاستدامة على النحو الذي تتطلبه الضوابط المنطبقة؛ (ج) النظر فيما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التجميع تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.	١٥١م. فيما يخص معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة، يجب على المحاسب القانوني تصميم إجراءات إضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التجميع. ويجب أن تتضمن تلك الإجراءات: (أ) التوصل إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بتجميع المعلومات؛ (ب) تحديد أن جميع المنشآت قد تم تضمينها في معلومات الاستدامة على النحو الذي تتطلبه الضوابط المنطبقة؛ (ج) تقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التجميع تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

التوثيق

١٥٢. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) الاستجابات العامة وفقاً للفقرتين ١٢٨د و١٢٨م وأسباب تلك الاستجابات؛

(ب) نتائج الإجراءات الإضافية، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت غير واضحة؛

(ج) ما تم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح والإجراءات التي تم تنفيذها، والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن؛

(د) عند الاقتضاء، الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن ما إذا كان من المناسب استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها في الارتباطات السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

تجميع التحريفات المُكتشفة والنظر فيها

تجميع التحريفات المُكتشفة

١٥٣. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات أ٤٧٠–أ٤٧٦)

١٥٤. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٧٧–أ٤٨٠)

(أ) النظر فيما إذا كانت التحريفات المكتشفة، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، قد تكون بسبب الغش؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب إذا كانت هناك مؤشرات على احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش.

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في الارتباط

١٥٥. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان منهج الارتباط بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية: (راجع: الفقرة أ٤٨١)

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المُكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء الارتباط؛ أو

(ب) إذا كانت التحريفات المجمعة أثناء الارتباط قد تؤدي، في مجملها، إلى تحريف جوهري في معلومات الاستدامة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

١٥٦. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة، في الوقت المناسب، بجميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء ارتباط التأكيد، ويجب عليه مطالبة الإدارة بتصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرة أ٤٨٢)

١٥٧. إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، بتفحص معلومات الاستدامة وتصحيح التحريفات التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأن العمل الذي نفذته الإدارة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية لا تزال موجودة.

١٥٨. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لأسباب عدم القيام بذلك ويجب عليه مراعاة ذلك الفهم عند تكوين استنتاجه. (راجع: الفقرة أ٤٨٣)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

١٥٩. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المحاسب القانوني مراعاة ما إذا كانت نتائج الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى الحاجة إلى إعادة النظر في الأهمية النسبية.

١٦٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المحاسب القانوني مراعاة حجم وطبيعة التحريفات، والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها. (راجع: الفقرات أ٤٨٤–أ٤٩٨)

التوثيق

١٦١. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) جميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح، وما إذا كان قد تم تصحيحها (الفقرتان ١٥٣ و١٥٦)؛

(ب) استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس ذلك الاستنتاج (الفقرة ١٦٠).

تقويم وصف الضوابط المنطبقة

١٦٢. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة تحيل إلى الضوابط المنطبقة ومصادرها، أو تصفها، بصورة كافية. (راجع: الفقرات أ٤٩٩–أ٥٠١)

الأحداث اللاحقة

١٦٣. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٥٠٢–أ٥٠٤د)

(أ) تنفيذ إجراءات للتعرف على الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد التي قد يكون لها تأثير على معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد؛

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها بشأن ما إذا كانت تلك الأحداث تظهر بشكل مناسب في معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة.

١٦٤. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لديه بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. (راجع: الفقرة أ٥٠٥)

الإفادات المكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة

١٦٥. يجب على المحاسب القانوني طلب الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشأن ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٠٦–أ٥٠٧)

(أ) أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد معلومات الاستدامة، بما فيها المعلومات المقارنة عند الاقتضاء، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هي موضحة في شروط الارتباط؛

(ب) أنهم قد قدموا للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحوا له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في معلومات الاستدامة؛

(ج) ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، كل منها على حدة وفي مجملها، بالنسبة لمعلومات الاستدامة. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود؛

(د) ما إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات وإعداد المعلومات المستشرفة للمستقبل تُعدّ مناسبة؛

(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 شبهة غش أو أي عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، متى أمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير جوهري على معلومات الاستدامة؛

(ز) أنهم قد عدلوا معلومات الاستدامة تبعاً لجميع الأحداث اللاحقة لتاريخ معلومات الاستدامة، أو أنهم قد أفصحوا عن تلك الأحداث، التي تتطلب الضوابط المنطبقة إجراء تعديل أو تقديم إفصاح بشأنها.

١٦٦. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإنه إذا ارتأى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات

صلة بمعلومات الاستدامة، فيجب على المحاسب القانوني طلب الحصول على هذه الإفادات.

١٦٧. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمور جوهرية لمعلومات الاستدامة، 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 معرفة جيدة بتلك الأمور.

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

١٦٩. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة التي تم طلب الحصول عليها، 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:

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

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

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

١٧٠. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة 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 ١٦٥(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 ١٦٥(أ) و(ب).

المعلومات الأخرى

الحصول على المعلومات الأخرى

١٧١. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٥٠٨–أ٥١١)

(أ) معرفة المعلومات الأخرى عن طريق تحديد الوثيقة أو الوثائق المتوقع صدورها التي ستحتوي على معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد بشأنها، وذلك من خلال النقاش مع الإدارة، ومعرفة خطة المنشأة لطريقة وتوقيت إصدار تلك الوثيقة أو الوثائق؛

(ب) الترتيب مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير التأكيد على النسخة النهائية من تلك الوثيقة أو الوثائق.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

١٧٢. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير التأكيد، وعند القيام بذلك، يجب عليه: (راجع: الفقرتين أ٥١٢–أ٥١٣)

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى ومعلومات الاستدامة؛

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني أثناء ارتباط التأكيد، في سياق الأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الارتباط؛

(ج) الانتباه الدائم لما يشير إلى أن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بمعلومات الاستدامة أو بالمعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني أثناء الارتباط، محرفة فيما يبدو بشكل جوهري.

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

١٧٣. إذا حدد المحاسب القانوني أنه يوجد فيما يبدو عدم اتساق جوهري أو إذا علم بأن المعلومات الأخرى محرفة فيما يبدو بشكلٍ جوهري، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتنفيذ إجراءات أخرى، عند اللزوم، لاستنتاج ما إذا كان:

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في معلومات الاستدامة؛ أو

(ج) يلزم تحديث فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها.

١٧٤. إذا كانت المعلومات الأخرى تشتمل على القوائم المالية للمنشأة التي تخضع للمراجعة وحدد المحاسب القانوني أنه يوجد فيما يبدو عدم اتساق جوهري بين تلك القوائم المالية ومعلومات الاستدامة، أو إذا علم المحاسب القانوني أن القوائم المالية محرفة فيما يبدو بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني أيضاً إبلاغ مراجع القوائم المالية للمنشأة بهذا الأمر، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية.

الاستجابة عندما يستنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

١٧٥. إذا استنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة: (راجع: الفقرتين أ٥١٤–أ٥١٥)

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على المحاسب القانوني تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على المحاسب القانوني إبلاغ الأمر إلى المكلفين بالحوكمة، ومطالبتهم بإجراء التصحيح.

١٧٦. إذا استنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وأنه لم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٥١٤–أ٥١٥)

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير التأكيد، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالكيفية التي يخطط المحاسب القانوني لمواجهة التحريف الجوهري بها في تقرير التأكيد؛ أو (راجع: الفقرة أ٥١٦)

(ب) الانسحاب من الارتباط إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرة أ٥١٧)

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في معلومات الاستدامة، أو عندما يكون فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

١٧٧. إذا استنتج المحاسب القانوني، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ١٧٢، وجود تحريف جوهري في معلومات الاستدامة، أو إذا كان فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب على المحاسب القانوني الاستجابة لذلك بشكلٍ مناسبٍ. (راجع: الفقرة أ٥١٨)

تكوين الاستنتاج التأكيدي

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٧٨. يجب على المحاسب القانوني تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الأدلة من العمل الذي نفذه الخبراء الخارجيون الذين استعان بهم المحاسب القانوني أو المحاسبون القانونيون الآخرون أو وظيفة المراجعة الداخلية، ومحاولة الحصول على المزيد من الأدلة إذا كان ذلك ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٥١٩–أ٥٢٢)

(أ) تقويم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها تفي بالغرض المقصود من الإجراءات؛

(ب) النظر في جميع الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الأدلة التي تتسق أو تتعارض مع غيرها، وبغض النظر عمّا إذا كانت تلك الأدلة تؤيد أو تتناقض فيما يبدو مع الإفصاحات.

١٧٩. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة بشأن التقديرات التي تم إجراؤها والافتراضات التي تم استخدامها في إعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك ما يخص المعلومات المستشرفة للمستقبل، تُعد مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى

وإن كانت تلك الاجتهادات والقرارات معقولة بالنظر إلى كل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على ارتباط التأكيد. وإذا كانت هناك نية للتضليل، فإن تحيز الإدارة يُعد غشاً بطبيعته.

١٨٠. إذا حصل المحاسب القانوني على أدلة تتعارض مع غيرها، فيجب عليه: (راجع: الفقرات أ٥٢٣–أ٥٢٦)

(أ) تحديد التعديلات أو الإضافات الضرورية على الإجراءات لفهم وعلاج التعارض؛

(ب) النظر في تأثير ذلك، إن وجد، على جوانب ارتباط التأكيد الأخرى.

تكوين الاستنتاج

١٨١. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ. وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان التقويم المذكور في الفقرتين ١٧٨ و١٧٩ فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها والتحديد المذكور في الفقرة ١٦٠ لما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. (راجع: الفقرة أ٥٢٧)

١٨٢. عندما تكون مبادئ العرض العادل منصوصاً عليها في الضوابط المنطبقة، فإن التقويم الذي تتطلبه الفقرة ١٨١ يجب أن يشمل أيضاً مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢٨–أ٥٢٩)

(أ) العرض العام لمعلومات الاستدامة، وهيكلها ومحتواها؛

(ب) عند الاقتضاء في سياق الضوابط، أو صياغة استنتاج المحاسب القانوني، أو ظروف الارتباط الأخرى، ما إذا كانت معلومات الاستدامة تصور مسائل الاستدامة بطريقة تحقق العرض العادل.

١٨٣. إذا كانت معلومات الاستدامة المُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على متطلبات الإطار المنطبق وكيفية حل الأمر- تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٢٠٣.

١٨٤. إذا كانت معلومات الاستدامة مُعدةً وفقاً لضوابط التزام، فإن المحاسب القانوني لا يكون مطالباً بتقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة تحقق العرض العادل. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني أن معلومات الاستدامة مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على كيفية حل الأمر- تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقريره، وكيفية القيام بذلك.

القيود على النطاق

١٨٥. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذ يوجد قيد على النطاق، ويجب على المحاسب القانوني القيام بأحد ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٣٠–أ٥٣١)

(أ) إبداء استنتاج متحفظ؛ أو

(ب) الامتناع عن إبداء استنتاج؛ أو

(ج) الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

١٨٦. قبل تأريخ تقرير التأكيد، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) تحمل المسؤولية عن تحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها الاستقلال، قد تم الوفاء بها.

(ب) تحديد، من خلال فحص توثيق أعمال الارتباط والمناقشة مع فريق الارتباط، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير التأكيد.

(ج) فحص معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد، لتحديد أن التقرير الذي سيصدر سيكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) التحقق مما يلي:

(١) أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال الارتباط مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه؛ (راجع: الفقرات أ٥٣٢–أ٥٣٤)

(٢) أن طبيعة الارتباط وظروفه، وأي تغيرات في تلك الطبيعة والظروف، وأن سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، قد تم أخذها في الحسبان أثناء الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

(هـ) التحقق من أن فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه إذا كان الارتباط يخضع لفحص جودة الارتباط.

التوثيق

١٨٧. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) أساس التحديد الذي أجراه الشريك المسؤول عن الارتباط وفقاً للفقرة ١٨٦(ب) بشأن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، بما في ذلك:

(١) التحديد وفقاً للفقرة ٥٠(د) بشأن كفاية عمل المحاسب القانوني الآخر لأغراض المحاسب القانوني؛

(٢) التقويم وفقاً للفقرة ٥٧ بشأن كفاية عمل الخبير الخارجي الذي استعان به المحاسب القانوني لأغراض المحاسب القانوني؛

(٣) التحديد وفقاً للفقرة ٥٩(هـ) بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المحاسب القانوني؛

(٤) حقيقة ما إذا كان المحاسب القانوني قد تعرف على معلومات لا تتسق مع استنتاجه النهائي بشأن أمر مهم وكيفية تعامله مع عدم الاتساق (انظر الفقرة ١٨٠)؛ (راجع: الفقرة أ٥٣٥)

(ب) أساس التحقق الذي أجراه الشريك المسؤول عن الارتباط وفقاً للفقرة ١٨٦(د)(١) بشأن كفاية ومناسبة مشاركته طوال الارتباط. (راجع: الفقرة أ٥٣٦)

إعداد تقرير التأكيد

١٨٨. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبّر بوضوح عن رأي التأكيد المعقول أو استنتاج التأكيد المحدود للمحاسب القانوني بشأن معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرتين أ٥٣٧–أ٥٣٨)

١٨٩. يجب فصل استنتاج المحاسب القانوني بوضوح عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يُقصد بها أن تؤثر على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أي:

(أ) فقرات للفت الانتباه؛ أو

(ب) فقرات لأمور أخرى؛ أو

(ج) نتائج تتعلق بجوانب معينة من الارتباط؛ أو

(د) توصيات؛ أو

(هـ) معلومات إضافية يتم تضمينها في تقرير التأكيد.

ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمور الأخرى أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا يُقصد بها أن تنتقص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين أ٥٣٧–أ٥٣٨)

محتوى تقرير التأكيد

١٩٠. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد كحد أدنى على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرات أ٥٣٩، أ٥٦٧–أ٥٦٩)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد محدود، أو معقول، أو محدود ومعقول معاً، لمحاسب قانوني مستقل. (راجع: الفقرة أ٥٤٠)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ٥٤١)

(ج) استنتاج المحاسب القانوني في القسم الأول من تقرير التأكيد، الذي: (راجع: الفقرات أ٥٤٢–أ٥٥٢)

(١) يشتمل على عنوان يعكس نوع الاستنتاج المقدم، إمّا:

أ. "رأي التأكيد المعقول" أو "استنتاج التأكيد المحدود" أو العناوين المناسبة لتقرير التأكيد الذي يكون لارتباط تأكيد معقول ومحدود معاً، وذلك فيما يخص الاستنتاجات غير المعدلة، أو

ب. فيما يخص الاستنتاجات المعدلة، يجب أن يكون العنوان المذكور في أ أعلاه متبوعاً بلفظ "المتحفظ" أو "المعارض" أو مسبوقاً بعبارة "الامتناع عن إبداء"، حسب مقتضى الحال، وفيما يخص تقرير التأكيد الذي يكون لارتباط تأكيد معقول ومحدود معاً، يجب تحديد الرأي أو الاستنتاج المعدل بوضوح؛

(٢) يحدد المنشأة التي خضعت معلومات الاستدامة الخاصة بها لارتباط التأكيد؛

(٣) يحدد أو يوضح مستوى التأكيد الذي وصل إليه المحاسب القانوني، إمّا معقول أو محدود أو مستويات تأكيد مختلفة لأجزاء مختلفة من معلومات الاستدامة؛ (راجع: الفقرة أ٥٤٢)

(٤) يحدد أو يوضح معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد، بما في ذلك عند الاقتضاء، مسائل الاستدامة وكيفية التقرير عن تلك المعلومات؛ (راجع: الفقرتين أ٥٤٣–أ٥٤٤)

(٥) يحدد تاريخ معلومات الاستدامة، أو الفترة أو الفترات التي تغطيها تلك المعلومات؛

(٦) يعبّر عن الاستنتاج: (راجع: الفقرات أ٥٤٥د–أ٥٤٧)

أ. فيما يخص التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات، أي إن معلومات الاستدامة مُعدَّة أو معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

ب. فيما يخص التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة غير مُعدَّة أو غير معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(٧) يحدد الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت ضوابط لإطار أو ضوابط وضعتها المنشأة أو ضوابط من كلا النوعين، وفيما يخص الضوابط التي وضعتها المنشأة، فإنه يحدد مكانها؛ (راجع: الفقرات أ٥٤٨–أ٥٥١)

(٨) يجب صياغة الاستنتاج المشار إليه في الفقرة ١٩٠(ج)(٦) للتعبير عن: (راجع: الفقرات أ٥٤٥د–أ٥٤٧)

أ. معلومات الاستدامة والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. بيان مقدم من الأطراف المعنية؛

(٩) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلِع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ٥٥٢)

(د) أساس الاستنتاج بعد قسم "الاستنتاج" مباشرة، تحت عنوان "أساس الرأي" لتقرير التأكيد المعقول، و"أساس الاستنتاج" لتقرير التأكيد المحدود، أو العناوين المناسبة لتقرير التأكيد الذي يكون لارتباط تأكيد معقول ومحدود معاً، وهذا القسم:

(١) ينص على أن الارتباط قد تم إجراؤه وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة؛ (راجع: الفقرة أ٥٥٣)

(٢) فيما يخص ارتباط التأكيد المحدود، ينص على ما يلي:

أ. أن الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛

ب. 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؛

(٣) يشير إلى القسم الوارد في تقرير التأكيد الذي يوضح مسؤوليات المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار (انظر الفقرة ١٩٠(ح))؛

(٤) ينص على أن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى لما يلي:

أ. الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة؛ أو

ب. متطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة،[أ] وعندئذٍ يجب:

١. تحديد تلك المتطلبات؛

٢. الإفصاح عن اسم السلطة المعنية التي حددت أن تلك المتطلبات مساوية على الأقل للنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة؛

(٥) إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة لمنشآت معينة،[ب] فيجب أن تشير العبارة التي يتم النص عليها وفقاً للجزء (٤) أعلاه إلى أن المحاسب القانوني مستقل عن المنشأة وفقاً لمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة لتلك المنشآت؛ (راجع: الفقرة أ٥٥٤)

(٦) ينص على أن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق:

أ. المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)؛ أو

ب. متطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوصاً عليها في نظام أو لائحة،[ج] وعندئذٍ يجب:

١. تحديد تلك المتطلبات؛

٢. الإفصاح عن اسم السلطة المعنية التي حددت أن تلك المتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)؛

(٧) ينص على ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الأدلة التي حصل عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لاستنتاجه؛

(٨) يقدم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل في حال إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً.

(هـ) عند الاقتضاء، قسم بعنوان "المعلومات الأخرى"، يحتوي على الأمور وفقاً للفقرة ٢٠٢.

(و) قسم بعنوان "المسؤوليات عن معلومات الاستدامة":

(١) ينص على أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، مسؤولون عمّا يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٥٥–أ٥٥٦)

أ. الإعداد، وعند الاقتضاء، العرض العادل لمعلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٥٥٧)

[أ] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

[ب] يُقصد بـ" المنشآت المعينة "أينما وردت في هذا المعيار المنشآت ذات الاهتمام العام الوارد تعريفها في جزء التعديلات الجزئية من وثيقة اعتماد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية.

[ج] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

ب. تصميم وتطبيق أدوات الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد معلومات للاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(٢) يحدد المسؤولين عن الإشراف على آلية إعداد معلومات الاستدامة في حال اختلافهم عمّن يتولون الوفاء بالمسؤوليات الموضحة في (و)(١). (راجع: الفقرة أ٥٥٦)

(ز) عند الاقتضاء، قسم بعنوان "القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة" لتوضيح أي قيود ملازمة مهمة ترتبط بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنةً بالضوابط المنطبقة، بما في ذلك القيود الملازمة فيما يتعلق بالمعلومات المستشرفة للمستقبل المُضمَّنة في معلومات الاستدامة. (راجع: الفقرات أ٤٩٤، أ٥٥٨–أ٥٦٠، أ٥٧٩)

(ح) قسم بعنوان "مسؤوليات المحاسب القانوني" ينص على ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥٥٥)

(١) أن هدف المحاسب القانوني هو التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود أو معقول، حسب الاقتضاء، بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد يتضمن استنتاجاً (فيما يخص التأكيد المحدود) أو رأياً (فيما يخص التأكيد المعقول)؛

(٢) أن التحريفات قد تنشأ عن غش أو خطأ، وهي:

أ. تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الاستدامة؛ أو

ب. إذا كانت الأهمية النسبية مُعرَّفة أو موضحة بشكل مختلف في الضوابط المنطبقة، فإنه يتم تضمين هذا التعريف أو التوضيح؛

(٣) أن المحاسب القانوني يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط؛

(٤) أن المحاسب القانوني ينفذ إجراءات لتقييم المخاطر، بما في ذلك:

أ. فيما يخص التأكيد المحدود: التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات، ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وإذا كان تقرير التأكيد المحدود يشتمل على استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية، فيجب على المحاسب القانوني عدم ذكر العبارة التي تفيد بأن نظر المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة؛ أو

ب. فيما يخص التأكيد المعقول: التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإقرارات للإفصاحات، ولكن ليس لغرض إبداء رأي بشأن مدى فاعلية أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة. وإذا كان تقرير التأكيد المعقول يشتمل على رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية، فيجب على المحاسب القانوني عدم ذكر العبارة التي تفيد بأن نظر المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي في مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة؛

(٥) أن المحاسب القانوني يصمم وينفذ ما يلي:

أ. فيما يخص التأكيد المحدود: إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات؛ أو

ب. فيما يخص التأكيد المعقول: إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات؛

(٦) أن خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الذي بسبب الغش أعلى من الخطر الذي بسبب الخطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز لأدوات الرقابة الداخلية.

(ط) فيما يخص التأكيد المحدود، قسم بعنوان "ملخص العمل المنفذ" يحتوي على ملخص وافٍ بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويجب أن يوضح هذا القسم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها بما يكفي لتمكين المستخدمين من فهم التأكيد المحدود الذي وصل إليه المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ٥٦١–أ٥٦٥د)

(ي) توقيع المحاسب القانوني.

(ك) المكان الذي يُمارِس فيه الشريك المسؤول عن الارتباط عمله في الدولة.

(ل) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرَّخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي: (راجع: الفقرة أ٥٦٦)

(١) حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن معلومات الاستدامة؛

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التأكيد

١٩١. عندما يكون تقرير التأكيد بشأن معلومات الاستدامة بخصوص منشأة مدرجة، فإن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط يجب تضمينه في التقرير ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المحاسب القانوني عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التأكيد، يجب على المحاسب القانوني مناقشة ذلك مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المحاسب القانوني لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. (راجع: الفقرات أ٥٧٠–أ٥٧٢)

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

١٩٢. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة التقرير لا يجوز أن تحدد هوية ذلك الخبير، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، ولا يجوز أن تدل ضمناً بأية صورة أخرى على أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ٩٩، أ٥٧٣–أ٥٧٥)

مسؤوليات التقرير الأخرى

١٩٣. إذا تناول المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى في تقرير التأكيد عن معلومات الاستدامة بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار، فإن هذه المسؤوليات الأخرى يجب تناولها في قسم منفصل في تقرير التأكيد تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" أو غير ذلك من العناوين المناسبة لمحتوى القسم. وإذا كانت مسؤوليات التقرير الأخرى تتناول نفس عناصر التقرير المعروضة بموجب مسؤوليات التقرير التي يتطلبها هذا المعيار، فإنه يجوز عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي يتطلبها هذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ٥٧٦–أ٥٧٧)

١٩٤. في حال عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي يتطلبها هذا المعيار، فإن تقرير المحاسب القانوني يجب أن يميز بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عمّا يتم التقرير عنه بموجب هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٥٧٨)

١٩٥. إذا تضمن تقرير التأكيد قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرة ١٩٠ يجب إدراجها ضمن قسم بعنوان "تقرير التأكيد [المحدود أو المعقول أو المحدود والمعقول] عن معلومات الاستدامة". ويجب إدراج قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" بعد قسم "تقرير التأكيد [المحدود أو المعقول أو المحدود والمعقول] عن معلومات الاستدامة". (راجع: الفقرة أ٥٧٨)

١٩٦. إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من المحاسب القانوني استخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير التأكيد، فإن تقرير التأكيد لا يجوز أن يشير إلى هذا المعيار إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرتين ١٩٠ و١٩١.

الارتباطات التي يتم القيام بها وفقاً لكل من معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) ومعايير تأكيد أخرى

١٩٧. قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بالقيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير التأكيد في دولة معينة ("معايير التأكيد الأخرى")، ويكون قد التزم أيضاً بهذا المعيار أثناء القيام بالارتباط. وإذا صح ذلك، فإن تقرير التأكيد يجوز أن يشير إلى هذا المعيار إضافة إلى معايير التأكيد الأخرى، ولكن المراجع لا يجوز له القيام بذلك إلا إذا:

(أ) لم يكن هناك تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التأكيد الأخرى وتلك الواردة في هذا المعيار وهذا التعارض من شأنه أن يقود المحاسب القانوني إلى:

(١) الوصول إلى استنتاج مختلف، أو

(٢) عدم تضمين فقرة للفت الانتباه أو فقرة لأمور أخرى يتطلبها هذا المعيار في ظل الظروف القائمة؛

(ب) تضمن تقرير التأكيد، كحدٍ أدنى، كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرتين ١٩٠ و١٩١ عندما يستخدم المحاسب القانوني التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير التأكيد الأخرى. ويجب أن يعين تقرير التأكيد معايير التأكيد الأخرى، بما في ذلك الدولة منشأ تلك المعايير.

الاستنتاج غير المُعدَّل

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
١٩٨د. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج تأكيد محدود غير معدل عندما يستنتج أنه بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها فإنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بما يلي: (أ) في حالة ضوابط الالتزام، أن معلومات الاستدامة غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو (ب) في حالة ضوابط العرض العادل، أن معلومات الاستدامة غير معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	١٩٨م. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي تأكيد معقول غير معدل عندما يستنتج: (أ) في حالة ضوابط الالتزام، أن معلومات الاستدامة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو (ب) في حالة ضوابط العرض العادل، أن معلومات الاستدامة معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

فقرة لفت الانتباه وفقرة الأمور الأخرى

١٩٩. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات أ٥٧٩–أ٥٨٢)

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

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

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

٢٠٠. إذا كانت الضوابط المنطبقة تهدف إلى تحقيق غرض بعينه، فيجب على المحاسب القانوني تضمين فقرة للفت الانتباه تنبه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الاستدامة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ٥٨٣–أ٥٨٤)

المعلومات الأخرى

٢٠١. إذا حصل المحاسب القانوني على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير التأكيد، فيجب أن يشتمل تقرير التأكيد على قسم منفصل وفقاً للفقرة ١٩٠(هـ)، إلا عندما يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء الاستنتاج، ففي هذه الحالة، لا يتم إدراج قسم خاص بـ "المعلومات الأخرى". (راجع: الفقرة أ٥٨٥)

٢٠٢. عندما يتعين أن يتضمن تقرير التأكيد قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢٠١، فإن هذا القسم يجب أن يتضمن:

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، مسؤولون عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً للمعلومات الأخرى التي حصل عليها المحاسب القانوني قبل تاريخ تقرير التأكيد؛

(ج) عبارة تفيد بأن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي المعلومات الأخرى، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يقدم استنتاجاً بشأنها؛ (راجع: الفقرة أ٥٨٦)

(د) وصفاً لمسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بقراءة المعلومات الأخرى، والنظر فيها والتقرير عنها، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار؛

(هـ) أحد ما يلي:

(١) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني ليس لديه ما يقرر عنه بخصوص المعلومات الأخرى؛ أو

(٢) عبارة تصف التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا استنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى.

الاستنتاج المُعدَّل

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

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج. (راجع: الفقرات أ٥٨٧، أ٥٩٣د–أ٥٩٥)

(ب) عندما تكون معلومات الاستدامة، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرات أ٥٨٨–أ٥٩٠، أ٥٩٣د–أ٥٩٥)

٢٠٤. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرات أ٥٩١–أ٥٩٤م)

٢٠٥. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضمِّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري.

٢٠٦. إذا قدمت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ضمن معلومات الاستدامة بياناً حدد ووصف بشكل سليم أن معلومات الاستدامة محرفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني القيام بأحد الأمرين الآتيين:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن معلومات الاستدامة 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 أو الأطراف المعنية، ولكن مع تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف أو الأطراف المعنية الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الاستدامة محرفة بشكل جوهري.

المعلومات المقارنة

٢٠٧. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط المنطبقة (أو الأنظمة أو اللوائح) تتطلب تضمين معلومات مقارنة في معلومات الاستدامة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يحدد ما إذا كانت تلك المعلومات المقارنة معروضة بشكل مناسب. (راجع: الفقرة أ٥٩٦)

٢٠٨. عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المقارنة معروضة بشكل مناسب، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٩٧–أ٥٩٨)

(أ) ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتسق مع الإفصاحات المعروضة في الفترة السابقة، وإذا لم تكن كذلك، ما إذا كانت أي أوجه عدم اتساق قد تم تناولها وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ب) ما إذا كانت ضوابط قياس أو تقويم معلومات الاستدامة المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، وفي حال وجود تغييرات، ما إذا كانت تلك التغييرات قد تم تطبيقها بشكلٍ سليم وتم الإفصاح عنها بصورة كافية.

٢٠٩. إذا لم تكن المعلومات المقارنة مشاراً إليها في الاستنتاج التأكيدي للمحاسب القانوني ولم تكن قد خضعت لارتباط تأكيد في الفترة السابقة، فيجب على المحاسب القانوني النص على تلك الحقيقة في فقرة أمر آخر. ولا يُعفي هذا النص، رغم تقديمه، المحاسب القانوني من متطلبات الفقرتين ٢٠٧ و٢٠٨. (راجع: الفقرتين أ٥٩٩–أ٦٠٠)

٢١٠. إذا لم تكن المعلومات المقارنة مشاراً إليها في استنتاج المحاسب القانوني وكانت قد خضعت لارتباط تأكيد في الفترة السابقة، فيجب على المحاسب القانوني أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٩٩–أ٦٠٠)

(أ) إذا كان ارتباط التأكيد للفترة السابقة بمستوى تأكيد مختلف أو نطاق تأكيد مختلف عن الفترة الحالية، فيتم النص على تلك الحقيقة وطبيعة تلك الاختلافات؛ أو

(ب) إذا كان ارتباط التأكيد للفترة السابقة قد تم بواسطة محاسب قانوني سابق، فيتم النص على:

(١) تلك الحقيقة؛

(٢) نوع الاستنتاج الذي قدمه المحاسب القانوني السابق؛

(٣) أسباب أي تعديل إذا كان الاستنتاج معدلاً؛

(٤) تاريخ ذلك التقرير.

٢١١. بغض النظر عمّا إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يشير إلى المعلومات المقارنة، فإنه إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بإمكانية وجود تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإنه يجب عليه: (راجع: الفقرة أ٦٠١)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة وتنفيذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(ب) النظر في تأثير ذلك على تقرير التأكيد؛

(ج) إذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة:

(١) يجب على المحاسب القانوني، عندما يشير استنتاجه إلى المعلومات المقارنة، إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو

(٢) يجب على المحاسب القانوني، عندما لا يشير استنتاجه إلى المعلومات المقارنة، تضمين فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد توضح الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

التوثيق

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

٢١٢. 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 أ٦٠٢)

(أ) الظروف التي تم مصادفتها؛

(ب) الإجراءات الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثير ذلك على تقرير التأكيد؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال الارتباط، وتوقيت فحص تلك التغييرات، والقائم بإدخالها والقائم بفحصها.

* * *

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

معلومات الاستدامة (راجع: الفقرات ٢–٥)

أ١. تهدف معلومات الاستدامة في الغالب إلى منح المستخدمين نظرة فاحصة على المخاطر والفرص التي تتعلق بالاستدامة لأجل فهم وتقويم آثار مسائل الاستدامة على المنشأة أو الآثار الفعلية أو المحتملة للمنشأة، إيجابية كانت أو سلبية، على البيئة أو المجتمع أو الاقتصاد.

أ٢. تحدد ضوابط الأُطُر المبادئ والمفاهيم التي تتعلق بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية قياس أو تقويم جميع مسائل الاستدامة، فإنه ينص عادةً على ما يكفي من المبادئ الواسعة التي يمكن للمنشأة استخدامها كأساس لاختيار وتطبيق سياسات لإعداد التقارير تتسق مع المفاهيم الأساسية لمتطلبات الإطار وتحقق أهداف تلك المتطلبات.

أ٣. قد يتم وضع آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، بما في ذلك تعيين واختيار مسائل الاستدامة وحدود التقرير، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير عن الاستدامة أو الضوابط التي تضعها المنشأة. وقد يُشار إلى تلك الآلية بمصطلحات من بينها "تقييم الأهمية النسبية" أو "آلية الأهمية النسبية"، لأن تلك الآلية تنطوي على تطبيق الأهمية النسبية عند تعيين المعلومات التي تُعد ذات أهمية نسبية لأغراض التقرير من بين المعلومات ذات الصلة باحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ويوضح الملحق الثاني كيفية نظر المحاسب القانوني طوال الارتباط في آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.

أ٤. كما هو موضح في الفقرة ٨٠، ففيما يتصل بقبول ارتباط التأكيد والاستمرار فيه، فإن المحاسب القانوني مطالب بالحصول على معرفة مبدئية بشأن معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، وما إذا كان نطاق الارتباط يشمل جميع تلك المعلومات أو يقتصر على جزء منها.

الافتراضات الأساس في هذا المعيار (راجع: الفقرتين ٦–٧)

أ٥. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية داخل الدولة المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المتطلبات التي تتعلق بإدارة الجودة التي سيتم تطبيقها أثناء تنفيذ ارتباطات التأكيد، وقد تقدم إرشادات بشأن ما يعد "مساوياً على الأقل" لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة لارتباطات التأكيد، ومتطلبات معيار إدارة الجودة (١) بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.[i]

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرتين ٦(أ)، ٧)

أ٦. كما هو موضح في الفقرة أ٥٨، فإن الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة يوضح المبادئ الأساسية لآداب المهنة التي تحدد معايير السلوك المأمول من المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد، وينص على معايير الاستقلال الدولية. وتتمثل هذه المبادئ الأساسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. وتوضح الفقرة أ٥٩ إطار المفاهيم الوارد في الميثاق الدولي الذي يتعين على المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد تطبيقه عند مواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتوضح الفقرتان أ٦٠–أ٦١ الأمور التي قد تنشأ عنها تهديدات محتملة للالتزام وقد تؤثر على استقلال المحاسب القانوني.

---

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة ومتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

أ٧. توضح الفقرة أ٦٢ أن المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تتناول الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة عندما تتناول الأمور المشار إليها في الفقرات أ٥٨–أ٦١ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.[أ]

إدارة الجودة (راجع: الفقرتين ٦(ب)، ٧)

أ٨. كما هو موضح في الفقرة أ٦٨، فإن هذا المعيار قد تم تحريره في سياق مجموعة من التدابير يتم اتخاذها لدعم جودة ارتباطات التأكيد. وتشمل تلك التدابير تطبيق نظام لإدارة الجودة عبر المكتب.

أ٩. توضح الفقرة أ٦٩ مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد، وتبين الفقرة أ٧٠ المكونات التي يتناولها مثل هذا النظام الذي يتم تصميمه وفقاً لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).

أ١٠. كما هو موضح في الفقرة أ٧٣، فإن المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، تُعد متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٦٩–أ٧١ وتفرض التزامات على المكتب تحقق المراد من أهداف ومتطلبات معيار إدارة الجودة (١).[ب]

أ١١. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

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

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

نطاق هذا المعيار

أنواع وعرض معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ٨)

أ١٢. قد تقتصر معلومات الاستدامة التي تعرضها المنشأة على مسائل معينة، مثل مقاييس أو مستهدفات أو مؤشرات أداء رئيسية مختارة. وعلى العكس، فقد تغطي معلومات الاستدامة جوانب عديدة مختلفة من الموضوعات وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير عن الاستدامة أو الأنظمة أو اللوائح، أو وفقاً لما تختار المنشأة طوعياً عرضه.

أ١٣. قد يتم عرض معلومات الاستدامة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، في تقرير منفصل للاستدامة تصدره المنشأة، أو كجزء من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير مستقل بذاته ضمن التقرير السنوي أو كجزء من تقرير الإدارة أو تعليقات الإدارة) أو في تقرير متكامل أو من خلال بعض آليات التقرير الأخرى. وبناءً على الضوابط المنطبقة، فإن معلومات الاستدامة قد تخص منشأة واحدة، أو قد تشتمل على معلومات لمنشآت تُعد جزءاً من مجموعة أو منشآت أخرى ضمن سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير.

أ١٤. في بعض الظروف، قد يسمح إطار التقرير عن الاستدامة بتضمين معلومات الاستدامة عن طريق الإحالة إليها في مصادر أخرى، مثل القوائم المالية المُراجعة أو قسم آخر في تقرير الإدارة (أي قسم بخلاف ذلك الذي يحتوي على معلومات الاستدامة التي يتعين التقرير عنها). وربما تكون المعلومات المضمنة عن طريق الإحالة قد خضعت لمراجعة أو ارتباط تأكيد. وإذا كانت تلك المعلومات تقع ضمن نطاق ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة، فإن المحاسب القانوني المسؤول عن ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة قد ينوي الحصول على أدلة من العمل الذي نفذه مراجع القوائم المالية أو المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد الآخر. وفي هذه الظروف، تنطبق متطلبات هذا المعيار التي تتناول استخدام عمل محاسب قانوني آخر، بما في ذلك متطلبات الاتصال بشأن نتائج عمل المحاسب القانوني الآخر، بالقدر اللازم في ظل الظروف القائمة.

[أ] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

[ب] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

ارتباطات التأكيد المعقول والمحدود (راجع: الفقرة ٩)

أ١٥. عندما تتعلق الإفصاحات بعدد من الجوانب، فقد يتم تقديم استنتاجات منفصلة بشأن كل جانب. ويتم إبداء كل استنتاج بالشكل المناسب، إمّا لارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات التي ترد في معايير تأكيد معلومات الاستدامة إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات (راجع: الفقرة ١٨)

الإقرارات

أ١٦م. يستخدم المحاسبون القانونيون الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفهم على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها في ارتباط التأكيد المعقول. وتقدم الفقرة أ٤١٥م أمثلة للإقرارات.

المكون

أ١٧. قد تنص ضوابط الأُطُر على أن معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها ينبغي أن تكون لنفس المنشأة المعدة للتقرير الصادر عنها القوائم المالية ذات العلاقة (انظر أيضاً الفقرة أ٣٥). ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، يُشار إلى المكونات التي تشمل المنشآت أو وحدات العمل التي يتعين تضمينها في القوائم المالية للمجموعة الصادرة عن المنشأة المعدة للتقرير (على سبيل المثال، المنشآت التابعة لمنشأة أم) بلفظ مكونات المجموعة. وقد تتطلب أيضاً ضوابط الأطر توسيع نطاق معلومات الاستدامة لتشمل معلومات من منشآت أخرى هي جزء من بداية أو نهاية سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير. ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، يُشار إلى المكونات التي تشمل تلك المنشآت بلفظ مكونات سلسلة القيمة.

المحاسب القانوني للمكون

أ١٨. قد يضم المحاسب القانوني للمكون أفراداً من مكتب ضمن الشبكة أو مكتب من خارج الشبكة أو فرع آخر ضمن مكتب المحاسب القانوني.

أ١٩. في ظروف محدودة، قد يستطيع المحاسب القانوني المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مكتب آخر في أحد مكونات سلسلة القيمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة المعدة للتقرير علاقة عمل مباشرة مع أحد الموردين مما يتيح للإدارة الترتيب لكي يحظى المحاسب القانوني بإمكانية الوصول إلى المعلومات في تلك المنشأة أو الوصول إلى المكتب الذي نفذ العمل على تلك المعلومات. وفي تلك الظروف، إذا كان المحاسب القانوني ينوي استخدام ذلك العمل وكان قادراً على المشاركة فيه بصورة كافية ومناسبة، فإن المكتب الآخر يُعد محاسباً قانونياً لأحد المكونات لأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة.

الضوابط

أ٢٠. قد تشتمل الضوابط، وبخاصة ضوابط الأطر، على إرشادات بشأن مسائل الاستدامة (بما في ذلك، الموضوعات وجوانب الموضوعات) التي سيتم التقرير عنها. وقد تحدد الضوابط أيضاً كيفية قياس أو تقويم تلك المسائل، وكيفية عرضها أو الإفصاح عنها.

الإفصاح (الإفصاحات)

أ٢١. يُستخدم مصطلح "الإفصاح (الإفصاحات)" في هذا المعيار في سياق ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة وهو يشير إلى معلومات الاستدامة بشأن جانب لأحد الموضوعات. وبناءً عليه، فإنه من غير المقصود أن يكون له نفس المعنى الخاص بـ "إفصاحات القوائم المالية" حسب تعريفها أو توضيحها في أُطُر التقرير المالي.

أ٢٢. يوضح الملحق الأول العلاقة بين مسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة والإفصاحات ذات العلاقة. وقد تشتمل الإفصاحات على معلومات كمية أو نوعية، وهي قد تختلف في شكلها وطولها. وتشكل إفصاحات الإدارة نقطة انطلاق عند النظر فيما إذا كانت هناك إفصاحات معينة يمكن للمحاسب القانوني ضمها إلى بعضها، وكيفية القيام بذلك، لغرض التخطيط للارتباط وتنفيذه (انظر أيضاً الفقرات أ٢٨٥–أ٢٨٧).

الشريك المسؤول عن الارتباط

أ٢٣. قد يكون الفرد الذي يتم تعيينه شريكاً مسؤولاً عن الارتباط أحد الشركاء أو أحد كبار الموظفين الآخرين في المكتب (على سبيل المثال، مدير أو رئيس). ويعتمد تحديد ما إذا كان الفرد من المسموح له أن يكون شريكاً مسؤولاً عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار على كيفية قيام المكتب بتوزيع المسؤوليات، وعلى ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية تشتمل على متطلبات تحدد من يُسمح لهم قبول المسؤولية عن الارتباط.

أ٢٤. مصطلح قائد الارتباط في هذا المعيار يُعادل "الشريك المسؤول عن الارتباط" في معيار إدارة الجودة (١).[(أ)]

خطر الارتباط

أ٢٥. لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، المخاطر المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو الدعاية السلبية أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمسائل استدامة معينة.

أ٢٦. بوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في العناصر الآتية:

(أ) المخاطر التي لا يؤثر فيها المحاسب القانوني بشكل مباشر، ويتألف ذلك مما يلي:

(١) قابلية تعرض معلومات الاستدامة للتحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها المنشأة (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الاستدامة لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية للمنشأة (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو خطر أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

أ٢٧م. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما كان ذلك مفيداً بالمقارنة مع التكلفة. ولذلك، فإن التأكيد المعقول هو تأكيد دون التأكيد المطلق نظراً لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- المحدودية الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص مسائل الاستدامة (على سبيل المثال، معلومات مستشرفة للمستقبل).

فريق الارتباط

أ٢٨. يشمل فريق الارتباط العاملين، ويشمل ذلك أي خبراء داخليين، وعند الاقتضاء، المحاسبين القانونيين للمكونات. ولا يُعد المحاسب القانوني الآخر جزءاً من فريق الارتباط.

أ٢٩. يشير مصطلح المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة إلى الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ الإجراءات تحت توجيه وإشراف وفحص المحاسب القانوني. ورغم أنهم قد ينفذون إجراءات مشابهة لتلك التي ينفذها المحاسب القانوني، فإن هؤلاء المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة كما هو مطلوب من المحاسب القانوني. ولذلك، فإنهم ليسوا أعضاءً في فريق الارتباط. وبموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول، قد يكون المحاسب القانوني ممنوعاً تماماً أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

[(أ)] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة تم تعديل مصطلح قائد الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط حيث إن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني وفقاً لما جاء في وثيقة اعتماد المعيار في المملكة.

المنشأة

أ٣٠. من أمثلة الجزء القابل للتحديد من منشأة نظامية أو اقتصادية، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل مكبات النفايات.

المكتب

أ٣١. قد تكون الطبيعة النظامية للكيان الذي ينفذ ارتباط التأكيد على أشكال عديدة وقد لا يوصف بأنه مكتب.[i]

الغش

أ٣٢. بالرغم من أن تحيز الإدارة يكون ملازماً بشكل من الأشكال بالقرارات غير الموضوعية فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة، فإنه متى توفرت النية في التضليل، يكون تحيز الإدارة ذا طابع احتيالي.

أ٣٣. تقدم الفقرات أ٣٢٣ وأ٤٧٣ وأ٤٧٩ أمثلة للأمور التي تتعلق بالتحريفات الجوهرية بسبب الغش أو تحيز الإدارة في معلومات الاستدامة، وأمثلة لمواطن أو كيفية ظهور التحريفات في معلومات الاستدامة، وأمثلة للتحريفات بسبب الغش في معلومات الاستدامة، على الترتيب.

المجموعة

أ٣٤. المنشأة الواحدة النظامية التي تضم فروعاً أو أقساماً هي أيضاً مجموعة لأغراض هذا المعيار إذا كانت معلومات الاستدامة لتلك الفروع والأقسام يتم تضمينها في معلومات الاستدامة الخاصة بتلك المنشأة الواحدة النظامية من خلال آلية تجميع.

معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة

أ٣٥. قد تنص ضوابط الأُطُر على أن معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها ينبغي أن تكون لنفس المنشأة المعدة للتقرير الصادر عنها القوائم المالية ذات العلاقة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القوائم المالية الموحدة يتعين إعدادها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن معلومات الاستدامة ستشتمل عندئذ على معلومات لنفس المنشآت أو وحدات العمل المضمنة في القوائم المالية الموحدة. وقد تتطلب أيضاً الضوابط توسيع نطاق معلومات الاستدامة لتشمل معلومات من منشآت أخرى هي جزء من بداية أو نهاية سلسلة القيمة. ويُشار إلى معلومات الاستدامة تلك، بما فيها المعلومات من سلسلة القيمة، بلفظ "معلومات الاستدامة الخاصة بمجموعة" في معايير تأكيد معلومات الاستدامة.

المستخدمون المستهدفون

أ٣٦. من أمثلة المستخدمين المستهدفين، المساهمون والمستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الذين قد يستخدمون معلومات الاستدامة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بتخصيص الموارد. ومن بين المستخدمين المستهدفين الآخرين الذين قد يكون لديهم اهتمام بمعلومات الاستدامة التي تقوم المنشأة بالتقرير عنها، المستهلكون ودافعو الضرائب والموظفون والمنافسون وسلطات التنظيم الاحترازي والبنوك المركزية والجهات المسؤولة عن الإشراف على الاستقرار المالي ومن يتولون منح العقود العامة والشركاء والموردون والمجتمع المحلي والسكان الأصليون والحكومة والسلطات التنظيمية وجماعات المصالح.

أ٣٧. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما عندما يكون هناك عدد كبير من الأشخاص سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة واسعة من الاهتمامات فيما يتعلق بمسائل الاستدامة، فإنه يمكن حصر المستخدمين المستهدفين في أصحاب المصلحة الرئيسيين ممن لديهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ٣٨. في بعض الحالات، قد يطلب بعض المستخدمين (على سبيل المثال، المقرضون) من الطرف أو الأطراف المعنية الترتيب لتنفيذ ارتباط تأكيد على معلومات استدامة تم إعدادها باستخدام ضوابط تهدف إلى تحقيق غرض بعينه. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط تهدف إلى تحقيق غرض بعينه، فإن الفقرة ٢٠٠ تتطلب تضمين عبارة تنبّه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، فإن المحاسب القانوني قد يرى أنه من المناسب

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني من خلال مكتب مهني.

الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرة أ٥٨٤).

الشريك

أ٣٩. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٣١، فإن الكيان الذي ينفذ ارتباط التأكيد قد لا يوصف بأنه مكتب. ولذلك، فإن الفرد الذي يحظى بصلاحية إلزام ذلك الكيان بتنفيذ الارتباط قد لا يحمل مسمى الشريك.[i]

حدود التقرير

أ٤٠. في بعض الحالات، قد تنص ضوابط الأطر على حدود التقرير. وفي ظروف أخرى، قد تتولى المنشأة تحديد حدود التقرير، وفي هذه الحالة ستكون حدود التقرير جزءاً من الضوابط التي تضعها المنشأة. وقد تتباين حدود التقرير باختلاف الموضوعات أو جوانب الموضوعات (على سبيل المثال، قد يكون لبعض مؤشرات الأداء الرئيسية حدود تختلف عن مؤشرات أداء رئيسية أخرى بسبب طبيعة مسائل الاستدامة).

أ٤١. رغم أن معلومات الاستدامة والقوائم المالية للمنشأة قد تتعلقان بنفس المنشأة المعدة للتقرير، فإن حدود التقرير الخاصة بمعلومات الاستدامة قد تختلف عن الحدود لأغراض إعداد القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، قد تشمل حدود التقرير فيما يخص معلومات الاستدامة الأنشطة أو العمليات التشغيلية أو العلاقات أو الموارد في أعلى وأسفل سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة. وتُعد سلسلة الإمداد الخاصة بالمنشأة جزءاً من سلسلة القيمة.

الإجراءات الأساس

أ٤٢. الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها هي إجراءات أساس بطبيعتها، ومن ثمّ، يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني وضع توقع باعتباره الأساس لتقويم نتائج تلك الإجراءات (انظر الفقرتين ١٤٣د و١٤٣م). وقد تُستخدم الإجراءات التحليلية أيضاً باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في التعرف على أوجه عدم الاتساق والأحداث أو الحالات غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى أمور قد تكون لها انعكاسات على الارتباط. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، بما فيها التي تكون بسبب الغش.

معلومات الاستدامة

أ٤٣. كما هو موضح في الفقرة ٢، فإن معلومات الاستدامة هي معلومات حول مسائل الاستدامة وقد تغطي تلك المعلومات عدة موضوعات وجوانب من تلك الموضوعات. وتوضح الفقرة ٢ أيضاً أن الأنظمة أو اللوائح أو أُطُر تقارير الاستدامة قد تبين مسائل أو موضوعات الاستدامة أو الجوانب التي تتعلق بالاستدامة في الموضوعات بطرق مختلفة. ومن أمثلة الموضوعات وجوانب الموضوعات ما يلي:

الموضوعات	
البيئة	• المناخ، بما في ذلك الانبعاثات • الطاقة، مثل نوع الطاقة والاستهلاك • المياه والنفايات السائلة، مثل استهلاك المياه وصرف المياه • التنوع الحيوي، مثل الآثار على التنوع الحيوي أو الموائل المحمية والمرممة
المجتمع	• الممارسات العمالية، مثل التنوع وتكافؤ الفرص، والتدريب والتعليم، والصحة والسلامة المهنية • حقوق الإنسان والعلاقات مع المجتمعات المحلية، مثل العمل المشترك مع المجتمعات المحلية وتقييم الآثار وبرامج التنمية

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني من خلال مكتب مهني.

	• صحة وسلامة العملاء
الحوكمة	• متابعة وإدارة والإشراف على مسائل الاستدامة والآثار المتعلقة بها
جوانب الموضوعات	
• تحليل الأثر، بما في ذلك حجم الأثر • الاستراتيجية ونموذج الأعمال • المخاطر والفرص • الابتكار لمواجهة المخاطر والفرص • التأثيرات المالية الناشئة عن المخاطر والفرص • إدارة المخاطر أو التخفيف منها • الحوكمة • المقاييس ومؤشرات الأداء الرئيسية • المستهدفات • الرقابة الداخلية على متابعة وإدارة المخاطر • تحليل السيناريوهات	

أ٤٤. كما هو موضح في الفقرة ٥، فإن نطاق ارتباط التأكيد قد لا يمتد ليشمل كامل معلومات الاستدامة المقرر عنها. ولذلك، ولأغراض معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فإن مصطلح "معلومات الاستدامة" يُقرأ على أنه المعلومات التي تخضع للتأكيد. وتُعد معلومات الاستدامة التي لا تخضع لارتباط التأكيد والمُضمَّنة في الوثيقة أو الوثائق التي تحتوي على معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد وتقرير التأكيد بشأنها معلومات أخرى.

مسائل الاستدامة

أ٤٥. قد تعرِّف أو توضح الأنظمة أو اللوائح أو أطر تقارير الاستدامة مسائل الاستدامة بطرق مختلفة. وبناءً على الضوابط، فقد تتناول مسائل الاستدامة:

- الآثار على استراتيجية المنشأة أو نموذج أعمالها أو أدائها؛ أو
- آثار أنشطة المنشأة ومنتجاتها وخدماتها على البيئة أو المجتمع أو الاقتصاد؛ أو
- سياسات المنشأة أو خططها أو أهدافها أو مستهدفاتها التي تتعلق بالاستدامة.

أ٤٦. بالإضافة إلى الآثار، فقد تشير الضوابط أيضاً إلى المخاطر والفرص (على سبيل المثال، الكيفية التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أن تؤثر بها المخاطر والفرصة المتعلقة بالاستدامة على الإمكانات المستقبلية للمنشأة) أو صور الاعتمادية (على سبيل المثال، الموارد والعلاقات على امتداد سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة التي قد تؤثر على استراتيجية المنشأة أو نموذج أعمالها).

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير تأكيد معلومات الاستدامة

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرتين ١٩–٢٠)

أ٤٧. في بعض الحالات، يكون أحد معايير تأكيد معلومات الاستدامة الأخرى ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار تأكيد استدامة آخر ذا صلة بالارتباط عندما يكون ذلك المعيار سارياً، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة.

أ٤٨. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لأجل عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق تلك المعايير على ارتباطات التأكيد الأخرى. ومع ذلك، فقد توفر تلك المعايير إرشادات فيما يتعلق بآلية الارتباط للمحاسبين القانونيين الذين يتولون تنفيذ ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار تأكيد معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٤٩. تحتوي معايير تأكيد معلومات الاستدامة على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي المعايير كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، ومقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وتعريفات.

أ٥٠. توفر الأهداف الواردة في كل معيار من معايير تأكيد معلومات الاستدامة السياق الذي وُضعت فيه متطلبات المعيار، والمقصود من تلك الأهداف 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 تأكيد معلومات الاستدامة من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لتحقيق المحاسب القانوني للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات التأكيد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير تأكيد معلومات الاستدامة، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات اللازمة للوفاء بمتطلبات معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة وتحقيق ما نصت عليه من أهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

أ٥١. يتم التعبير عن المتطلبات الخاصة بمعايير تأكيد معلومات الاستدامة باللفظ "يجب".

أ٥٢. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.
- قد تشتمل على أمثلة قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بسلامة تطبيق المتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار تأكيد معلومات الاستدامة. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بمنشآت القطاع العام أو المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الخاصة بمعايير تأكيد معلومات الاستدامة. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المحاسب القانوني عن تطبيق المتطلبات الواردة في معايير تأكيد معلومات الاستدامة والالتزام بها.

أ٥٣. تنص معايير تأكيد معلومات الاستدامة على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد من هذه التعريفات أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو غيرها.

أ٥٤. 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: الفقرتين ٢٢–٢٣)

أ٥٥. رغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود.

أ٥٦. تهدف متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة إلى تمكين المحاسب القانوني من تحقيق الأهداف المحددة في المعيار، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمحاسب القانوني. وبناءً عليه، فإنه في غير الظروف الاستثنائية، يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف ارتباط التأكيد.

توثيق الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٧. تنطبق متطلبات توثيق أعمال الارتباط فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يكون المتطلب غير ذي صلة إلا في حالة أن كان المتطلب مشروطاً والشرط غير متحقق (على سبيل المثال، متطلب تعديل استنتاج المحاسب القانوني عند العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم).

قبول ارتباط التأكيد والاستمرار فيه

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع الفقرات ٢٦(أ)، ٣٤–٣٧)

أ٥٨. يوضح الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة التي تحدد معايير السلوك المأمول من المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد، وينص على معايير الاستقلال الدولية. وتتمثل المبادئ الأساسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. ويحدد الميثاق الدولي أيضاً المنهج المطلوب الذي يتعين على المحاسب المهني اتباعه للالتزام بالمبادئ الأساسية وللالتزام، عند الاقتضاء، بمعايير الاستقلال الدولية. وقد تحتوي الأنظمة أو اللوائح أيضاً على أحكام تتناول المتطلبات المسلكية، بما في ذلك الاستقلال، مثل أنظمة الخصوصية التي تمس سرية المعلومات.

أ٥٩. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم يتعين على المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد تطبيقه عند مواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك:

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع تلك التهديدات ضمن فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(١) المصلحة الشخصية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالاة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) الترهيب؛

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

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

أ٦٠. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات ومواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة قد تنشأ عنها تهديدات محتملة للالتزام، 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.

أ٦١. يعرِّف الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتتناول معايير الاستقلال الدولية في الميثاق الدولي مسائل مختلفة قد تؤثر على استقلال المحاسب القانوني، من بينها:

- 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.

أ٦٢. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تتناول الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٥٨–أ٦١ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.[i]

أ٦٣. قد تتمثل السلطة المعنية في هيئة وطنية لوضع المعايير أو سلطة تنظيمية أو جهة رقابية مسؤولة عن المراجعة أو التأكيد أو ما يتعلق بهما من متطلبات مسلكية ذات صلة أو جهة معينة للاعتماد معترف بها من السلطات العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين ٢٦(أ)، ٣٤)

أ٦٤. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال المحاسبين القانونيين في القطاع العام. ومع ذلك، فإن المحاسبين القانونيين في القطاع العام أو المكاتب التي تقوم بتنفيذ ارتباطات التأكيد في القطاع العام قد تحتاج، بناءً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة، إلى تكييف منهجها لتعزيز الالتزام بالفقرة ٣٤. وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر في القطاع العام بالانسحاب من الارتباط، الإفصاح من خلال تقرير عام عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المحاسب القانوني.

---

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن القبول والاستمرار (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٦٥. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مطالب فيما يخص القرارات المتعلقة بالقبول والاستمرار باتخاذ أحكام بشأن قدرته على تنفيذ الارتباط وفقاً للمتطلبات المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وقد يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط المعلومات التي يراعيها المكتب في هذا الشأن عند تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول الارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وإذا كانت لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف بشأن مدى مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه قد يناقش أساس تلك الاستنتاجات مع من شاركوا في آلية القبول والاستمرار.

أ٦٦. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد شارك بشكل مباشر في آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار، فإنه سيكون على علم بالمعلومات التي حصل عليها المكتب أو التي قام المكتب باستخدامها، أثناء التوصل إلى الاستنتاجات ذات العلاقة. وقد توفر هذه المشاركة المباشرة أيضاً أساساً لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالتحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب ومناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ٦٧. عندما يكون المكتب ملزماً بقبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه بمقتضى الأنظمة أو اللوائح، فقد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات التي حصل عليها المكتب بشأن طبيعة الارتباط وظروفه.

إدارة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٦٨. لقد تم تحرير هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير يتم اتخاذها لدعم جودة ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- نظام لإدارة الجودة يتم تطبيقه عبر المكتب، أي معيار إدارة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.[i]
- عند الاقتضاء، ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، تنفيذ فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (٢).[٣]
- مجموعة شاملة من المتطلبات المسلكية، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائمة على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

أ٦٩. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد. وينص ذلك المعيار على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف الجودة والتعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الجودة وتقييم تلك المخاطر وتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة تلك المخاطر، بما في ذلك استجابات محددة بعينها. وتشمل الاستجابات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة. ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

أ٧٠. يتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

---

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

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

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

وقد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٧١. يشتمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على وضع آلية للمتابعة والتصحيح تهدف إلى ما يلي:

- تزويد المكتب بمعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يقوم المكتب بتصحيح القصور في الوقت المناسب.

أ٧٢. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال ذات الصلة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

أ٧٣. تُعد المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٦٩–أ٧١ وتفرض التزامات على المكتب تحقق المراد من أهداف ومتطلبات معيار إدارة الجودة (١).[i]

أ٧٤. قد تتمثل السلطة المعنية في هيئة وطنية لوضع المعايير أو سلطة تنظيمية أو جهة رقابية مسؤولة عن المراجعة أو التأكيد أو ما يتعلق بهما من متطلبات مسلكية ذات صلة أو جهة معينة للاعتماد معترف بها من السلطات العامة.

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها (راجع: الفقرتين ٣١–٣٢)

أ٧٥. يمكن للشريك المسؤول عن الارتباط إبداء تحمله المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط بطرق شتى، من بينها:

- المشاركة في آلية القبول والمتابعة حتى يكون قادراً على تحديد أن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تم اتباعها.
- التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم بشكل مناسب) وفقاً للمعايير أو المتطلبات المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله.

[i] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه أن يعمل في مكتب يلتزم بمتطلبات المعايير الدولية لإدارة الجودة المعتمدة في المملكة.

- الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط الذي يقدم أدلة على تحقيق أهداف المحاسب القانوني، وأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية ذات الصلة.
- التشاور المناسب من جانب فريق الارتباط في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

أ٧٦. يظل الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول النهائي، ومن ثمّ فهو المُساءَل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة. وفيما يخص متطلبات هذا المعيار التي تنص على أنه "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط..."، فإن المعيار يهدف صراحةً إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بالمتطلب أو المسؤولية. وفي هذه الظروف، يجوز للشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على المعلومات من المكتب أو من أعضاء فريق الارتباط الآخرين في سبيل الوفاء بالمتطلب.

أ٧٧. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول حوكمة وقيادة المكتب التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ومما يدعم مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها خلق ثقافة داخل المكتب تبدي التزاماً بالجودة. وتتشكل وتقوى الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط.

أ٧٨. تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط التأكيد وعلى أهمية ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة.

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

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

أ٧٩. عندما تكون الإجراءات أو المهام أو التصرفات قد تم إسنادها إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط، فقد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط مشاركته بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط بطرق مختلفة، من بينها:

- إحاطة الأعضاء المسند إليهم العمل بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه؛ وتوفير أية تعليمات أخرى ضرورية وأية معلومات أخرى ذات صلة.
- توجيه الأعضاء المسند إليهم العمل والإشراف عليهم.
- فحص الأعمال التي قام بها الأعضاء المسند إليهم العمل لتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، إضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٦-٤٩.

قيام أعضاء فريق الارتباط بتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٨٠. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يُعد أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب مسؤولين عن تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على الارتباط. ونظراً لأن أعضاء فريق الارتباط الذين من مكتب آخر ليسوا شركاءً ولا موظفين في مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط، فإنهم قد لا يخضعون لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو لسياسات أو إجراءات المكتب. كما إن السياسات أو الإجراءات الخاصة بالمكاتب الأخرى قد لا تكون مشابهة لتلك الخاصة بمكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تختلف السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والفحص، ولاسيّما عندما يقع المكتب الآخر في دولة ذات نظام قانوني مختلف، أو لغة أو ثقافة مختلفة، عن الدولة التي يقع فيها مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وبناءً عليه، فإذا كان فريق الارتباط يضم أفراداً من مكتب آخر، فقد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة من قبل المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط لتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب فيما يخص عمل هؤلاء الأفراد. وعلى سبيل المثال، قد لا يستطيع الأفراد الذين ليسوا من العاملين تعبئة إقرارات الاستقلال بشكل مباشر على نظم الاستقلال الخاصة بالمكتب. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية قيام هؤلاء الأفراد بتقديم ما يثبت استقلالهم بطرق أخرى، مثل التأكيدات الكتابية.

صفات الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرة ٣٣)

أ٨١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تقضي بأن يتم تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط، بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت.

أ٨٢. تزود الكفاءة الكافية في مجال الاستدامة الشريك المسؤول عن الارتباط بالقدرة على:

- طرح الأسئلة المناسبة على الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وتقويم ما إذا كانت الإجابات معقولة في ظل ظروف الارتباط؛
- تقويم عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ودمجه، بالقدر الكافي، مع عمل فريق الارتباط ككل؛
- تحمل المسؤولية عن الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأن الارتباط.

أ٨٣. يعتمد ما يعد كفاءة كافية في مجال الاستدامة على ظروف الارتباط ويختلف ذلك من ارتباط لآخر. وتُعد مسألة ما إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط يتمتع بالكفاءة الكافية في مجال الاستدامة لقبول المسؤولية عن الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأن الارتباط مسألة حكم مهني، وقد ينطوي ذلك على النظر في عوامل مثل:

- الحكم المتعلق بتقويم ما إذا كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الاستدامة مناسبةً لظروف الارتباط.
- الحكم المتعلق بتحديد ما إذا كانت معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد هي معلومات مناسبة.
- طبيعة مسائل الاستدامة ومدى تعقيدها.
- مدى القدرة على قياس مسائل الاستدامة بدقة أو ما إذا كانت هناك درجة عالية من عدم التأكد المحيط بالقياس مما قد يستدعي معرفة كبيرة وحكم مهم.
- كفاءة الشريك المسؤول عن الارتباط وفريق الارتباط وخبراتهم السابقة فيما يتعلق بمسائل الاستدامة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرات ٣٥–٣٧)

أ٨٤. قد يساعد أيضاً الاتصال الصريح والجاد بين أعضاء فريق الارتباط بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يلي:

- لفت انتباه أعضاء فريق الارتباط إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي قد تكون ذات أهمية خاصة لارتباط التأكيد؛
- إحاطة الشريك المسؤول عن الارتباط دائماً بالأمور ذات الصلة بفهم فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة وسياسات أو إجراءات المكتب، ووفائهم بها.

أ٨٥. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك التي تتعلق باستقلال أعضاء فريق الارتباط، تشمل السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها.

أ٨٦. قد تشمل التصرفات المناسبة التي قد يتخذها المكتب لمواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، على سبيل المثال:

- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك نقلها إلى الأفراد المعنيين أو التشاور معهم بشأنها حتى يتسنى اتخاذ التصرفات المناسبة، بما فيها عند الاقتضاء، التصرفات التأديبية.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
- الاتصال بالسلطات التنظيمية أو الهيئات المهنية. وفي بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الاتصال بالسلطات التنظيمية.
- الحصول على مشورة قانونية.

- الانسحاب من ارتباط التأكيد، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

مهارات وأساليب التأكيد ونزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٩)

أ٨٧. 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 الردود على الاستفسارات أو المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة.
- الأحوال التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.
- الأحوال التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.

أ٨٨. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة المتعارضة وفي إمكانية الاعتماد على الردود على الاستفسارات والمعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة. ومن 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 استخلاص الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقويم نتائجها.

أ٨٩. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني التسليم بصحة السجلات والمستندات ما لم يكن لديه سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، فإن الفقرة ٩٠ تتطلب أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة.

أ٩٠. لا يُتوقع أن 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.

أ٩١. قد تشمل معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

- قيود الميزانية، التي قد تثني عن استخدام الموارد، بما فيها الخبراء، التي تحظى بالخبرات الكافية أو المؤهلات الفنية، عند الحاجة.
- المواعيد النهائية الضيقة، مما قد يؤثر سلباً على سلوك من يقومون بتنفيذ العمل وأيضاً من يتولون توجيه العمل والإشراف عليه وفحصه.
- عدم التعاون أو الضغوط غير المبررة التي تفرضها الإدارة، مما قد يؤثر سلباً على قدرة فريق الارتباط على حل القضايا المعقدة أو المثيرة للجدل.
- عدم كفاية فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، والضوابط المنطبقة.
- صعوبة الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم، مما قد يدفع فريق الارتباط إلى التحيز في اختيار مصادر الأدلة والسعي للحصول على الأدلة من المصادر التي يسهل الوصول إليها أكثر من غيرها.
- الاعتماد المفرط على الأدوات والأساليب الآلية، مما قد يؤدي إلى عدم قيام فريق الارتباط بإجراء تقييم نقدي للأدلة.
- الظروف التي لا توجد فيها طريقة واحدة متعارف عليها لقياس أو تقويم مسائل الاستدامة والتقرير عن معلومات الاستدامة، مما قد يجعل المحاسبين القانونيين أقل استعداداً للتشكيك في منهج الإدارة.

- مدى تعقيد الارتباط. فكلما كانت المنشأة أكبر حجماً وأكثر تعقيداً وتنوعاً (على سبيل المثال، كلما اتسع انتشارها الجغرافي، وكانت أكثر اعتماداً على سلسلة إمداد طويلة ومتنوعة)، زادت الصعوبة في فهم وتقويم ما يلي:
  - ما إذا كانت مسائل الاستدامة مناسبة في ظل ظروف الارتباط؛
  - مدى الأهمية التي ينبغي منحها لكل إفصاح في سياق معلومات الاستدامة ككل.

أ٩٢. قد تشمل التصرفات الممكنة، التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، ما يلي:

- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة الارتباط أو ظروفه مما يستدعي طلب توفير موارد إضافية أو مختلفة للارتباط.
- تنبيه فريق الارتباط صراحةً إلى الحالات أو المواقف التي قد تزيد فيها قابلية الوقوع في التحيزات غير المقصودة أو المقصودة (على سبيل المثال، المجالات التي تنطوي على أحكام كبيرة).
- تغيير تشكيل فريق الارتباط، على سبيل المثال، طلب أن يُخصَّص للارتباط أفرادٌ أكثر خبرة يتمتعون بقدر أكبر من المهارات أو المعرفة أو يحظون بخبرات خاصة.
- إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة في مجالات الارتباط الأكثر تعقيداً أو عند التعامل مع أعضاء الإدارة الذين ينطوي التفاعل معهم على صعوبات أو تحديات.
- إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، أو الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، لدعم فريق الارتباط في مجالات الارتباط المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي.
- إشراك الموارد المناسبة لتنفيذ إجراءات الحصول على الأدلة بشأن معلومات الاستدامة فيما يتعلق بمكونات المجموعة ومكونات سلسلة القيمة.
- تعديل طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص، على سبيل المثال، عن طريق ممارسة الإشراف الشخصي بوتيرة أكبر أو إجراء فحوصات أكثر عمقاً لأوراق عمل معينة.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما تفرض الإدارة ضغوطاً غير مبررة أو عندما يواجه فريق الارتباط صعوبات في الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم ممن قد يُطلب منهم الحصول على أدلة.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٩٣. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. ويُعزى ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير تأكيد معلومات الاستدامة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال 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:

- تحقق الشروط المسبقة للمراجعة.
- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات صلة والحصول على الأدلة، بما في ذلك اختيار المنشآت التي من الضروري تنفيذ إجراءات فيها عبر سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، ومدى تلك الإجراءات.
- 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 آخر من معايير تأكيد معلومات الاستدامة ذات الصلة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
- الاستنتاجات التي من المناسب استخلاصها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

- التصرفات التي سيتم اتخاذها عند ممارسة نزعة الشك المهني.
- ما إذا كانت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال الارتباط كانت كافية ومناسبة مما وفر له الأساس لتحديد ما إذا كانت الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، مناسبةً في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه.

أ٩٤. السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني هي أنه يمارسه محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في اكتساب الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة.

أ٩٥. تعتمد ممارسة الحكم المهني على الحقائق والظروف التي يعرفها المحاسب القانوني. ويلزم ممارسة الحكم المهني طوال الارتباط ويلزم توثيقه على نحو مناسب. ويمكن 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 التي كانت معروفة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة ٤١)

أ٩٦. تشمل الموارد، الموارد البشرية والتقنية والفكرية. وتشمل الموارد البشرية أعضاء فريق الارتباط، وعند الاقتضاء، الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وتشمل الموارد التقنية الأدوات التقنية التي قد تتيح للمحاسب القانوني إدارة الارتباط على نحوٍ أكثر كفاءة وفاعلية. وتشمل الموارد الفكرية، على سبيل المثال، منهجيات التأكيد أو الأدوات التطبيقية أو الأدلة الإرشادية لأعمال التأكيد أو البرامج النموذجية أو القوالب أو قوائم التحقق أو النماذج.

أ٩٧. عند التحقق مما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، قد يعتمد الشريك المسؤول عن الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة (بما فيها الموارد). وعلى سبيل المثال، بناءً على المعلومات التي قام المكتب بنقلها، قد يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط الاعتماد على برامج المكتب التقنية الخاصة بالتطوير والتنفيذ والصيانة عند استخدام التقنيات المعتمدة من المكتب لتنفيذ الإجراءات.

كفاءات وقدرات فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٩٨. عند التحقق من امتلاك فريق الارتباط للكفاءة المناسبة في مجال الاستدامة والكفاءة والقدرة في مهارات وأساليب التأكيد، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان أموراً تتعلق بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المتطلبات المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة الواجب تطبيقها على الارتباط.
- الخبرة في مسائل الاستدامة ذات الصلة بالارتباط.
- الخبرة في تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الأدوات أو الأساليب الآلية التي سيستخدمها فريق الارتباط عند التخطيط للارتباط وتنفيذه.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي تعمل فيها المنشأة.
- المعرفة بالأنظمة أو اللوائح أو ممارسات العمل ذات الصلة بالعمليات التشغيلية للمنشأة في كل دولة بعينها.
- القدرة على ممارسة نزعة الشك المهني والحكم المهني.
- فهم سياسات أو إجراءات المكتب.

أ٩٩. قد تتعلق ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة بمجموعة واسعة من مسائل الاستدامة التي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرون في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي عضواً في فريق الارتباط) أو خبيراً خارجياً.

والخبير الداخلي قد يكون شريكاً أو موظفاً (أي أحد العاملين)، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني. وقد تستدعي الحاجة الاستعانة بأحد خبراء المحاسب القانوني في واحد أو أكثر من المجالات.

أمثلة:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها.
- تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.
- الاستجابة للمخاطر، بما في ذلك تحديد وتطبيق الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في معلومات الاستدامة.
- تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها عند تكوين الاستنتاج بشأن معلومات الاستدامة.

أ١٠٠. قد تشمل الاعتبارات عند تحديد ما إذا كان سيتم الاستعانة بأحد الخبراء:

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد معلومات الاستدامة (انظر الفقرة أ١٠١).
- طبيعة معلومات الاستدامة ومدى أهميتها، بما في ذلك مدى تعقيدها.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.
- الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها، بما في ذلك معرفة المحاسب القانوني وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور، ومدى توفر مصادر بديلة للأدلة.

أ١٠١. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد معلومات الاستدامة، فإن قرار المحاسب القانوني بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ١٠٢. كلما زاد الارتباط تعقيداً، بما في ذلك اتساعه الجغرافي ومدى المعلومات التي تم الحصول عليها من سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، زادت احتمالية الحاجة إلى النظر في كيفية دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني أو عمل المحاسب القانوني الآخر خلال الارتباط.

المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مكتب آخر خلاف مكتب المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٤٣)

أ١٠٣. تتطلب الفقرة ٣١ من الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط. وتقدم الفقرتان أ٧٥ وأ٧٩ أمثلة على الطرق التي يمكن للشريك المسؤول عن الارتباط من خلالها إبداء المشاركة الكافية والمناسبة في الارتباط. وعندما ينوي المحاسب القانوني الحصول على أدلة من العمل الذي نفذه، أو سينفذه، مكتب آخر خلاف مكتبه، فإن هذه الأمثلة قد تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان يمكنه المشاركة بصورة كافية ومناسبة في ذلك العمل.

أ١٠٤. عند تنفيذ العمل فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة الخاصة بمكون في مجموعة، فإنه يوجد افتراض مسبق بأن المحاسب القانوني سيشارك في الظروف الاعتيادية بصورة كافية ومناسبة في ذلك العمل.

أ١٠٥. في ظروف معينة، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بأن مكتباً (بما في ذلك فرع آخر لمكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) قد نفذ ارتباطاً منفصلاً بشأن معلومات الاستدامة لمكون في المجموعة. وعلى سبيل المثال، ربما يكون ذلك المكتب قد نفذ ارتباط تأكيد منفصلاً بشأن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري لإحدى المنشآت التابعة التي تم تضمينها في معلومات الاستدامة الخاصة بالمجموعة. وبالرغم من عدم قدرة المحاسب القانوني على المشاركة في ذلك الارتباط المنفصل بسبب الانتهاء منه بالفعل، فإنه قد يظل عازماً على الحصول على أدلة من استخدام عمل ذلك المكتب الآخر لأجل ارتباط تأكيد استدامة المجموعة. وفي هذه الظروف، تنطبق متطلبات الفقرات ٥٠–٥٥، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت الأدلة التي يتم الحصول عليها من عمل ذلك المحاسب القانوني الآخر كافية لأغراض المحاسب القانوني. وإذا كان من المتوقع تنفيذ ارتباط منفصل مشابه في السنوات اللاحقة فيما يتعلق بذلك المكون في المجموعة، فسيكون المحاسب القانوني قادراً على مراعاة ذلك أثناء وضع الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط لارتباط المجموعة، بما في ذلك إشراك ذلك المكتب الآخر بصفته محاسباً قانونياً لمكون (انظر الفقرة ٩٦).

أ١٠٦. قد تنشأ عدم القدرة على المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مكتب آخر خلاف مكتب المحاسب القانوني بسبب أن العمل قد تم تنفيذه بالفعل، أو لأن وصول المحاسب القانوني إلى عمل ذلك المكتب مقيد بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو لأن العمل يتعلق بمكون في سلسلة القيمة وليس لإدارة المنشأة ولا المحاسب القانوني أي حقوق في الوصول إلى عمل ذلك المكتب الآخر. وبالمثل، إذا كان مدى مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط لا يوفر الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بعمل مكتب آخر خلاف مكتب المحاسب القانوني، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط لا يستطيع عادةً استنتاج أنه قادر على المشاركة بصورة كافية ومناسبة. وقد يراعي أيضاً الشريك المسؤول عن الارتباط سياسات أو إجراءات المكتب عند إجراء التحديد وفقاً للفقرة ٤٣.

عدم كفاية الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها، أو عدم مناسبتها (راجع: الفقرة ٤٤)

أ١٠٧. يُعد تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط أن الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها غير كافية أو غير مناسبة في ظل ظروف الارتباط، وتحديد التصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها، مسألة حكم مهني. وعلى سبيل المثال، في حالة عدم احتواء برامج التأكيد الإلكترونية، التي قام المكتب بتوفيرها، على الإجراءات الجديدة أو المحدثة فيما يتعلق بإفصاحات الاستدامة التي تتطلبها ضوابط الإطار الجديدة أو المحدثة، فإن نقل تلك المعلومة في الوقت المناسب إلى المكتب يمكِّنه من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث البرنامج وإعادة إصداره على الفور أو توفير مورد بديل يمكِّن فريق الارتباط من الالتزام باللوائح الجديدة أثناء تنفيذ الارتباط.

أ١٠٨. فيما يخص ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة لمجموعة، قد يشتمل تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لما إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها كافية ومناسبة على النظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى إشراك محاسبين قانونيين للمكونات من ذوي المعرفة والخبرة بالأنظمة أو اللوائح أو اللغة أو الثقافة في دول معينة.

أ١٠٩. إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها غير كافية أو غير مناسبة في ظل ظروف الارتباط ولم يتم توفير موارد إضافية أو بديلة، فقد تشمل التصرفات المناسبة:

- تغيير المنهج المخطط له فيما يخص طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص (انظر أيضاً الفقرة ٤٧).
- مناقشة تمديد المواعيد النهائية لإصدار تقارير المنشأة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب لحل الاختلاف في الآراء في حالة عدم حصول الشريك المسؤول عن الارتباط على الموارد اللازمة للارتباط.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب للانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

استخدام الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها (راجع: الفقرة ٤٥)

أ١١٠. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على اعتبارات أو مسؤوليات ضرورية لفريق الارتباط عند استخدام الأدوات التقنية المعتمدة من المكتب لتنفيذ الإجراءات وقد تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات إشراك أفراد يحظون بمهارات أو خبرات متخصصة في تقويم المخرجات أو تحليلها. وقد يتعين على فريق الارتباط، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، استخدام منهجية التأكيد الخاصة بالمكتب واستخدام أدوات وإرشادات

محددة. وقد ينظر فريق الارتباط أيضاً فيما إذا كان من المناسب والملائم استخدام موارد فكرية أخرى بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه، على سبيل المثال، استخدام منهجية تأكيد خاصة بإحدى الصناعات أو ما يتعلق بها من أدلة إرشادية وأدوات مساعدة للتنفيذ.

التوجيه والإشراف والفحص

مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة ٤٦)

أ١١١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) التخطيط للتوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذ ذلك، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.

أ١١٢. يُعد توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحص عمله من الاستجابات على مستوى المكتب التي يتم تطبيقها على مستوى الارتباطات، ويمكن للشريك المسؤول عن الارتباط زيادة تكييف هذه الاستجابات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها عند إدارة جودة الارتباط. وبناءً عليه، سيختلف منهج التوجيه والإشراف والفحص من كل ارتباط لآخر، أخذاً بعين الاعتبار طبيعة الارتباط وظروفه. وسيشتمل المنهج عادةً على مزيج من سياسات أو إجراءات المكتب والاستجابات الخاصة بكل ارتباط.

أ١١٣. عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ الارتباط بكامله، أو عندما تكون طبيعة الارتباط وظروفه أكثر تعقيداً (على سبيل المثال، عندما يكون هناك أعضاء في فريق الارتباط منتشرون عبر دول متعددة)، فقد يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط إسناد مهام التوجيه والإشراف والفحص إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع ذلك، وفي إطار المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط وعن المشاركة في الارتباط بصورة كافية ومناسبة، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط ضمان تنفيذ الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص وفقاً للفقرة ٤٧. وفي هذه الظروف، قد يقوم العاملون أو أعضاء فريق الارتباط بتوفير معلومات للشريك المسؤول عن الارتباط لتمكينه من التحقق من الأمور التي تتطلبها الفقرة ٤٧.

التوجيه

أ١١٤. قد يشتمل توجيه فريق الارتباط على إحاطة أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، مثل:

- المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات من خلال سلوكياتهم واتصالاتهم وتصرفاتهم الشخصية.
- التحلي بعقلية متسائلة والإلمام بالتحيزات غير المقصودة أو المقصودة أثناء ممارسة نزعة الشك المهني عند جمع الأدلة وتقويمها.
- مواجهة التهديدات التي تمس تحقيق الجودة، والاستجابات المتوقعة من فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، لا ينبغي أن تؤدي القيود على الميزانية أو القيود على الموارد إلى قيام أعضاء فريق الارتباط بتعديل الإجراءات المخطط لها أو عدم تنفيذها.
- الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- فهم أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه والتعليمات التفصيلية بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التأكيد المخطط لها.
- مسؤوليات كل عضو في فريق الارتباط عن تنفيذ الإجراءات ومسؤوليات الأعضاء الأكثر خبرة عن توجيه الأعضاء الأقل خبرة والإشراف عليهم وفحص عملهم.

الإشراف

أ١١٥. قد يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في الارتباط، ويشمل ذلك متابعة ما يلي:
  - التقدم المحرز مقارنة بخطة التأكيد؛
  - ما إذا كان قد تم تحقيق الهدف من العمل الذي تم تنفيذه؛
  - الكفاية الدائمة للموارد التي تم تخصيصها.

- اتخاذ التصرف المناسب لمواجهة القضايا التي تنشأ أثناء الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، إعادة إسناد الإجراءات المخطط لها إلى أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عندما تكون القضايا أكثر تعقيداً مما كان متوقعاً في البداية.
- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.
- تقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل لمساعدة أعضاء فريق الارتباط في تنمية المهارات أو الكفاءات.
- توفير بيئة تتيح لأعضاء فريق الارتباط طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

الفحص

أ١١٦. يتألف فحص عمل فريق الارتباط من النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمتطلبات المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد أُثيرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها.
- قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها.
- توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم تنفيذه.
- العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة.
- مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المحاسب القانوني.
- قد تم تحقيق الأهداف من الإجراءات.

تحديد طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١١٧. يوفر المنهج الخاص بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم الدعم للشريك المسؤول عن الارتباط في الوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وفي استنتاجه لكفاية ومناسبة مشاركته طوال الارتباط وفقاً للفقرة ١٨٦(د)(١).

أ١١٨. قد يتم تكييف منهج التوجيه والإشراف والفحص بناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- التجارب السابقة لعضو فريق الارتباط مع المنشأة والموضوع محل الارتباط.
- مدى تعقيد الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.
- كفاءات وقدرات كل عضو من أعضاء فريق الارتباط الذين ينفذون العمل.
- الطريقة المتوقعة لفحص العمل الذي تم تنفيذه (عن بُعد أو حضورياً).
- هيكل فريق الارتباط ومكان تواجد أعضائه.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط من مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن الشبكة أو مكتب من خارج الشبكة.

فحص توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٤٨)

أ١١٩. يمكِّن فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لتوثيق أعمال الارتباط، أولاً بأول خلال المراحل المناسبة طوال الارتباط، من حل الأمور المهمة على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المحاسب القانوني أو قبله. ولا يلزم أن يفحص الشريك المسؤول عن الارتباط جميع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط.

أ١٢٠. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند التعرف على الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط. وقد تحدد سياسات أو إجراءات

المكتب أموراً معينة يشيع التوقع بأنها تمثِّل أحكاماً مهمة. وقد تشتمل الأحكام المهمة على أمور تتعلق بالتخطيط للارتباط وتنفيذه، وكذلك الاستنتاجات التي توصل إليها فريق الارتباط.

من أمثلة الأحكام المهمة:

- ما إذا كان نطاق معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها ونطاق ارتباط التأكيد مناسبين في ظل الظروف القائمة.
- الأمور التي تتعلق بالتخطيط للارتباط، مثل النظر في الأهمية النسبية أو تحديدها.
- تشكيل فريق الارتباط، بما في ذلك العاملون ذوو الخبرة في مسألة أو أكثر من مسائل الاستدامة التي يتناولها الارتباط.
- القرار بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، بما في ذلك القرار بإشراك خبير خارجي.
- إجراءات فريق الارتباط لتقييم المخاطر، بما في ذلك المواقف التي يتطلب فيها التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أحكاماً مهمة من جانب فريق الارتباط.
- فيما يخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمجموعات:
  - المنهج المقترح في الارتباط للتعامل مع ما يلزم الحصول بشأنه على أدلة ومن يتولى القيام بذلك.
  - النقاشات بشأن إشراك المحاسبين القانونيين للمكونات واستخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين، بما في ذلك على سبيل المثال، في المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في معلومات الاستدامة.
- نتائج الإجراءات التي تم تنفيذها بشأن مجالات الارتباط التي تنطوي على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة.
- تقويم العمل الذي نفذه خبير خارجي استعان به المحاسب القانوني أو محاسب قانوني آخر، والاستنتاجات المستخلصة من ذلك العمل.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
- تقويم الأمور التي قد تؤثر على تقرير التأكيد، بما في ذلك تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

أ١٢١. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الأمور الأخرى التي سيقوم بفحصها، على سبيل المثال، بناءً على ما يلي:

- طبيعة الارتباط وظروفه.
- أعضاء فريق الارتباط الذين قاموا بتنفيذ العمل.
- الأمور التي تتعلق بالمكتشفات الحديثة من عمليات التقصي.
- متطلبات سياسات أو إجراءات المكتب.

فحص الاتصالات الرسمية الكتابية (راجع: الفقرة ٤٩)

أ١٢٢. يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الاتصالات الكتابية التي سيتم فحصها، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات التي تبادلها فريق الارتباط والإدارة في السياق المعتاد للارتباط.

استخدام عمل الآخرين

استخدام عمل محاسب قانوني آخر (راجع: الفقرات ٥٠–٥٥)

أ١٢٣. قد يشتمل استخدام عمل محاسب قانوني آخر على استخدام عمل تم الانتهاء منه بالفعل، أو عمل لا يزال يتعين تنفيذه ولكن سيتم الانتهاء

منه قبل الانتهاء من ارتباط المحاسب القانوني. وقد يتعلق هذا العمل على وجه الخصوص بمسائل الاستدامة أو قد يكون عملاً تأكيدياً آخراً أو عملاً غير تأكيدي يُعد، بحسب حكم المحاسب القانوني، ذا صلة بارتباط تأكيد معلومات الاستدامة. ويمارس المحاسب القانوني الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان عمل المحاسب القانوني الآخر يُعد ذا صلة بارتباط المحاسب القانوني ومناسباً لأغراضه، والمدى الممكن لاستخدام ذلك العمل في ظل الظروف القائمة. ويتأثر مدى الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لتقويم عمل المحاسب القانوني الآخر وفقاً للفقرة ٥٠ بما يلي:

- الأهمية الكلية التي يمثلها العمل لارتباط المحاسب القانوني. وعلى سبيل المثال، كلما زادت أهمية الإفصاحات التي ينوي المحاسب القانوني أن يحصل على أدلة بشأنها من خلال استخدام عمل المحاسب القانوني الآخر بالنسبة لمعلومات الاستدامة عموماً، كان من المرجح أن تكون إجراءات المحاسب القانوني أكثر شمولية، بما في ذلك اتصاله بالمحاسب القانوني الآخر وتحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من التوثيق الخاص بعمل ذلك المحاسب القانوني وفقاً للفقرة ٥٤؛
- قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى المحاسب القانوني الآخر وعمله. وعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل المحاسب القانوني الآخر بمعلومات في مكون ضمن سلسلة القيمة، فقد لا يكون لإدارة المنشأة المعدة للتقرير ولا للمحاسب القانوني الحق في الوصول إلى ذلك المكتب الآخر أو عمله. وتوضح الفقرة أ١٣٥ الظروف التي قد ينشأ فيها قيد على النطاق فيما يتعلق باستخدام عمل محاسب قانوني آخر؛
- ما إذا كان يتوفر تقرير من واحد إلى متعددين صادر عن المحاسب القانوني الآخر (انظر الفقرة ٥١).

أ١٢٤. قد تكون الإرشادات الموضحة في الفقرات أ١٣٦–أ١٥١ بشأن استخدام عمل الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني مفيدة أيضاً عند الحصول على الأدلة من خلال استخدام عمل محاسب قانوني آخر، ومن ذلك على وجه الخصوص، الاعتبارات الموضحة في الفقرتين أ١٣٧ وأ١٥١.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على استخدام عمل محاسب قانوني آخر (راجع: الفقرة ٥٠(أ))

أ١٢٥. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتناول الوفاء بالمسؤوليات المسلكية للمحاسب القانوني فيما يتعلق باستخدام عمل محاسب قانوني آخر. وقد تتباين هذه المسؤوليات بناءً على ما إذا كان العمل الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر عملاً تأكيدياً أو غير تأكيدي.

أ١٢٦. يعتمد تحديد ما إذا كان الارتباط الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر يُعد ارتباط تأكيد على الظروف. وتشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة عند تمييز ارتباطات التأكيد عن الارتباطات غير التأكيدية:

- طبيعة الارتباط. على سبيل المثال، ارتباطات الإجراءات المتفق عليها التي يتم تنفيذها وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)[٤] والارتباطات الاستشارية لا تُعد ارتباطات تأكيد.
- طبيعة الإجراءات التي تم تنفيذها على الارتباط. على سبيل المثال، ارتباط التحقق أو التثبت قد يكون ارتباط تأكيد إذا تم تنفيذه وفقاً لمعايير معترف بها تمكّن المحاسب القانوني من تصميم وتنفيذ إجراءات تهدف إلى جمع ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاج التأكيدي.
- صيغة تقرير المحاسب القانوني الآخر. على سبيل المثال، يشتمل تقرير ارتباط التأكيد على رأي المحاسب القانوني أو استنتاجه أو أي شكل آخر من أشكال التصريحات التأكيدية استناداً إلى الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها. ولا تُعد التقارير التي تقتصر على تقديم ما يكتشفه المحاسب القانوني ارتباطات تأكيد.

تقويم كفاءات وقدرات المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٠(ب))

أ١٢٧. إن التحقق مما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مهني ويتأثر ذلك بطبيعة وظروف عمل المحاسب القانوني الآخر. وقد تكون أيضاً المصادر الموضحة في الفقرة أ١٤١ فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ذات صلة عند تقويم كفاءات وقدرات المحاسب القانوني الآخر. ومن بين العوامل الأخرى التي قد تكون ذات صلة، الاتساق أو التشابه في الأنظمة

[٤] المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)، *ارتباطات الإجراءات المتفق عليها*

واللوائح واللغة والثقافة. وعندما يكون المحاسب القانوني الآخر مكتباً آخراً ضمن نفس الشبكة التي ينتمي إليها مكتب المحاسب القانوني وعندما يكون خاضعاً لمتطلبات مشتركة خاصة بالشبكة أو عندما يستخدم خدمات مشتركة خاصة بالشبكة، فقد يستطيع المحاسب القانوني الاعتماد على متطلبات الشبكة، على سبيل المثال، تلك المتطلبات التي تتناول التدريب المهني أو التوظيف، أو تلك التي تتطلب استخدام نظم وسياسات ومنهجيات مشتركة وما يتعلق بها من أدوات تطبيقية.

تقويم طبيعة ونطاق وأهداف عمل المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٠(ج))

أ١٢٨. قد يشتمل تقويم ما إذا كانت طبيعة ونطاق وأهداف عمل المحاسب القانوني الآخر مناسبة لأغراض المحاسب القانوني على التوصل إلى فهم لما يلي:

- طبيعة الارتباط الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر، بما في ذلك ما إذا كان ارتباط تأكيد محدود أو معقول، وما إذا كان لذلك الارتباط غرض منطقي؛
- الضوابط المنطبقة ذات الصلة بارتباط التأكيد ذاك؛
- نطاق الارتباط؛
- ما إذا كان العمل الذي تم تنفيذه قد تم وفقاً لمعايير معترف بها؛
- ما إذا كان العمل الذي تم تنفيذه يشتمل على اختبارات لأدوات الرقابة أو إجراءات أساس أو كلا الأمرين؛
- ما إذا كان العمل الذي تم تنفيذه كان مدعوماً بسياسات أو إجراءات على مستوى المكتب تتناول إدارة الجودة.

الحصول على تقرير من واحد إلى متعددين وتقويمه (راجع: الفقرتين ٥١–٥٢)

أ١٢٩. قد يشتمل تقويم المحاسب القانوني لعمل محاسب قانوني آخر على الحصول على تقرير من واحد إلى متعددين، وتقويمه، على النحو الموضح في الفقرة ٥١. وقد يحدد مثل ذلك التقرير إجراءات التأكيد ونتائج تلك الإجراءات، بما في ذلك الاستثناءات، والمعلومات الأخرى ذات العلاقة التي قد تؤثر على استنتاجات المحاسب القانوني. ولا تعني الاستثناءات التي يشير إليها المحاسب القانوني الآخر، أو الاستنتاج المعدل، في مثل ذلك التقرير أن التقرير لن يكون مفيداً بالضرورة لارتباط التأكيد بشأن معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير. وبالأحرى، يُنظر إلى الاستثناءات، أو الأمر الذي نشأ عنه الاستنتاج المعدل، في تقرير من واحد إلى متعددين في سياق أهمية ذلك لمستخدمي المعلومات المقرر عنها. وعند النظر في الاستثناءات أو الأمور الناشئ عنها الاستنتاج المعدل، قد يسعى المحاسب القانوني إلى مناقشة تلك الأمور مع ذلك المحاسب القانوني الآخر، إن كان ذلك ممكناً في ظل الظروف القائمة. ويتوقف هذا الاتصال على تواصل المنشأة المعدة للتقرير مع المنشأة ضمن سلسلة القيمة، والحصول على موافقتها على إجراء هذا الاتصال.

أ١٣٠. بناءً على طبيعة المعلومات التي تخضع لتقرير من واحد إلى متعددين، قد يحدد ذلك التقرير أدوات رقابة مكملة في المنشآت المستفيدة قد يلزم المنشأة المستفيدة تصميمها وتطبيقها، إن كانت ذات صلة بها، حتى يتوفر لها أساس مناسب لاستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء إعداد معلومات الاستدامة.

أ١٣١. قد يحدد المحاسب القانوني أن تقرير من واحد إلى متعددين لا يوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة (على سبيل المثال، قد لا يوفر وصف الإجراءات التي تم تنفيذها ونتائجها أدلة كافية لأغراض المحاسب القانوني). وفي هذه الظروف، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان من الممكن عملياً استكمال فهمه لإجراءات المحاسب القانوني الآخر واستنتاجاته بالاتصال بذلك المحاسب القانوني. وإن لم يكن ذلك ممكناً عملياً في ظل الظروف القائمة، فقد يلزم المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن معلومات تلك المنشأة التي ضمن سلسلة القيمة.

الاتصالات مع المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٣)

أ١٣٢. 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 ذات الصلة بالارتباط، بما في ذلك الاستقلال فيما يخص ارتباطات

التأكيد.

- المعلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في معلومات الاستدامة.
- 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 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 بمعلومات الاستدامة، 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 الآخر من المنشأة المكون.
- النتائج العامة التي توصل إليها المحاسب القانوني الآخر أو استنتاجه أو رأيه.

أ١٣٣. إذا حدد المحاسب القانوني أن الاتصالات مع المحاسب القانوني الآخر لا تفي بأغراض المحاسب القانوني، فقد ينظر المحاسب القانوني، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من المحاسب القانوني (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات)؛ أو
- ما إذا كان فحص المزيد من التوثيق الذي أعده المحاسب القانوني الآخر قد يوفر المزيد من المعلومات للمحاسب القانوني؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة المحاسب القانوني الآخر أو قدراته.

فحص المزيد من التوثيق الخاص بالعمل الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٤)

أ١٣٤. قد يشتمل تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من التوثيق الذي أعده المحاسب القانوني الآخر على النظر فيما يلي:

- طبيعة العمل الذي نفذه المحاسب القانوني الآخر وتوقيته ومداه؛
- كفاءات وقدرات المحاسب القانوني الآخر؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها المحاسب القانوني الآخر، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية لمعلومات الاستدامة.

الأدلة التي تم الحصول عليها من عمل المحاسب القانوني الآخر غير كافية لأغراض المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٥)

أ١٣٥. يوجد قيد على النطاق عندما يكون المحاسب القانوني غير قادر على:

- الحصول على أدلة من عمل المحاسب القانوني الآخر بما يكفي لتحقيق أغراض المحاسب القانوني؛
- الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، من خلال وسائل بديلة، بشأن الإفصاحات التي كان ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل المحاسب القانوني الآخر كأدلة لها.

وفي هذه الظروف، ينظر المحاسب القانوني فيما يترتب على ذلك من آثار في الارتباط وتقرير التأكيد وفقاً للفقرة ١٨٥.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٥٦–٥٧)

أ١٣٦. يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد

اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، يمكن للمحاسب القانوني قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

أ١٣٧. تختلف طبيعة الإجراءات اللازمة للوفاء بمتطلبات الفقرتين ٥٦ و٥٧، وتوقيتها ومداها، تبعاً للظروف. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة:

- أهمية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرة أ١٤٠).
- طبيعة الإفصاح أو الإفصاحات التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في معلومات الاستدامة التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير.
- معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير.

أ١٣٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المحاسب القانوني وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى توثيق كل منهما لأعمال الارتباط والاحتفاظ به. ويُعد الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط، ومن ثمّ، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال الارتباط.

أ١٣٩. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعّال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وبين الأعمال الأخرى في ارتباط التأكيد، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير الارتباط. ومما يساعد على إجراء اتصال فعّال وفي الوقت المناسب، خاصةً في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

أ١٤٠. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٦ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما يتم دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء إجراءات التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

تقويم كفاءات وقدرات وموضوعية الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٦(أ))

أ١٤١. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، وقدراته وموضوعيته، عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المحاسب القانوني. ويمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، وقدراته وموضوعيته، من مصادر متنوعة.

أمثلة:

- 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.
- فهم ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير المسلكية والمتطلبات الأخرى لعضوية الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعات أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئات الترخيص.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- نظام إدارة الجودة في مكتب المحاسب القانوني (انظر الفقرات أ٦٨–أ٧٤).

أ١٤٢. يخضع الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني الذي يكون شريكاً أو موظفاً في مكتب ضمن الشبكة لسياسات أو إجراءات المكتب

الخاصة بمتطلبات الشبكة وخدماتها المحددة كجزء من نظام إدارة الجودة في المكتب. وفي بعض الحالات، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني من مكتب ضمن الشبكة خاضعاً لنفس سياسات أو إجراءات إدارة الجودة المشتركة التي يخضع لها مكتب المحاسب القانوني، نظراً لكونهما جزءاً من نفس الشبكة.

أ١٤٣. إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ويتم الاسترشاد فيها بالطبيعة والظروف الخاصة بالارتباط قيد التنفيذ. وقد يستطيع المحاسب القانوني الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة بشأن تقويم مدى كفاية عمل الخبير الداخلي. وعلى سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين فهماً مناسباً للعلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية التأكيد. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير الداخلي.

أ١٤٤. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يكون لدى المكتب سياسات أو إجراءات تتناول مخاطر الجودة التي تنشأ عن استخدام الموارد التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات، ويشمل ذلك الاستعانة بالخبراء الخارجيين. ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط، وقد لا يكون خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب بموجب نظامه الخاص بإدارة الجودة.

تقويم كفاءات وقدرات وموضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٦(أ)–(ب))

أ١٤٥. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المحاسب القانوني عند استخدام عمل أحد الخبراء الخارجيين على نصوص تتناول الوفاء بالمسؤوليات المسلكية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بتقويم ما إذا كان الخبير الخارجي يحظى بالكفاءات والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وقد تحظر تلك النصوص على المحاسب القانوني استخدام عمل الخبير الخارجي إذا كان المحاسب القانوني:

(أ) غير قادر على تحديد ما إذا كان الخبير الخارجي يحظى بالكفاءات أو القدرات اللازمة، أو ما إذا كان موضوعياً؛ أو

(ب) قد حدد أن الخبير الخارجي لا يحظى بالكفاءات أو القدرات اللازمة؛ أو

(ج) قد حدد أنه لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها تهديدات تمس موضوعية الخبير، أو لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض تلك التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله.

أ١٤٦. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية هي بمستوى يمكن قبوله، على دور الخبير الخارجي 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 لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير الخارجي المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الاستدامة.

أ١٤٧. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، قد يكون من الملائم:

- الاستفسار أيضاً من الطرف أو الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية تنطبق على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير ما يلي:
  - المصالح المالية.
  - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - تقديم خدمات أخرى من قبل ذلك الخبير.

وفي 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 يكون ذلك الخبير على علم بها مع المنشأة أو الطرف القائم بالتكليف.

فهم مجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٦(ج))

أ١٤٨. إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكِّن المحاسب القانوني من:

(أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه (بما في ذلك عند الاقتضاء، الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها للإفصاحات الكمية أو الاعتبارات الأخرى التي تتعلق بالأهمية النسبية للإفصاحات النوعية) وأهدافه، لأغراض المحاسب القانوني؛

(ب) فهم الافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الاقتضاء، التي يستخدمها الخبير وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط؛

(ج) تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٦(ج)–(د))

أ١٤٩. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، ونطاق عمله وأهدافه، بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، كما هو حال الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني والخبير، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني والخبير. ولذلك يتعين الاتفاق على هذه الأمور بين المحاسب القانوني والخبير بغض النظر عمّا إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أو داخلياً.

أ١٥٠. قد تؤثر الأمور المذكورة في الفقرة أ١٣٧ 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. وعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني والخبير عن تلك التي تكون متوقعة عادة.
- انطباق متطلبات نظامية أو تنظيمية لأكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير.
- عدم قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير وارتفاع أهميته في سياق الارتباط.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٧)

أ١٥١. قد تشتمل الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب على ما يلي:

- الاستفسار من الخبير.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيِّدة، مثل:
  - ملاحظة عمل الخبير؛
  - فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
  - المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
  - تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛
  - إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.
- النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

غير متّسقة مع الأدلة الأخرى التي حصل عليها المحاسب.

- مناقشة تقرير الخبير مع الإدارة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٥٩)

أ١٥٢. عند تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض الارتباط، فإنه من بين أول الأمور التي يتم مراعاتها هو النظر فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يُعدان ملائمين لمنهج المحاسب القانوني في الارتباط.

أ١٥٣. يُعدُّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور التي تحظى بأهمية خاصة عند تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل الوظيفة، وتحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب لعمل الوظيفة، في حال استخدامه، في ظل الظروف القائمة.

أ١٥٤. من العوامل التي قد تؤثر على تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً:

- وجود وكفاية واستخدام إرشادات أو إجراءات موثّقة للمراجعة الداخلية تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداها مع حجم المنشأة وظروفها.
- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، السياسات والإجراءات التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ الارتباطات) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين. وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات أخرى مناسبة، مثل تنفيذ تقييمات خارجية دورية للجودة.

الاتصالات بين المشاركين في الارتباط (راجع: الفقرة ٦٠)

أ١٥٥. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعّال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بشأن المسؤوليات، إلى جانب وضوح التوجيه بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداه، والأمور التي من المتوقع إبلاغ المحاسب القانوني بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعال في تحديد التوقعات للعمل الذي سيتم تنفيذه في مختلف المواقع (على سبيل المثال، بواسطة المحاسبين القانونيين للمكونات) ويسهل قيام المحاسب القانوني بتوجيه ذلك العمل والإشراف عليه وفحصه. وتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن الارتباط للتشديد على ضرورة ممارسة نزعة الشك المهني أثناء تنفيذ العمل.

أ١٥٦. من العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعّال:

- وضوح أي تعليمات تصدر (على سبيل المثال، إلى المحاسبين القانونيين للمكونات).
- وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
- شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلاً من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
- وجود فهم متبادل بين المحاسب القانوني والمحاسب القانوني للمكون بشأن الأفراد المسؤولين عن إدارة الاتصالات بشأن أمور معينة.
- آلية إخبار المحاسب القانوني بنتائج العمل الذي تم تنفيذه أو القضايا المهمة التي تم مواجهتها أثناء تنفيذ العمل.

أ١٥٧. تعتمد الاتصالات على حقائق وظروف الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، طبيعة ومدى مشاركة المحاسبين القانونيين للمكونات ومدى خضوع المحاسب القانوني والمحاسبين القانونيين للمكونات لنظم مشتركة لإدارة الجودة، أو إشراك الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

أ١٥٨. قد يتأثر شكل الاتصالات بعوامل مثل:

- أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
- ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة.

أ١٥٩. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم الآخرون بتنفيذها، وتوقيتها ومداها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء الارتباط، وفيما يخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة ٦٣)

أ١٦٠. عند النظر في المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به وكيفية تأثير تلك المعلومات على الارتباط، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي قام المكتب بتصميمها وتطبيقها لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وقد يقوم بنقل تلك التصرفات إلى فريق الارتباط إذا كانت ذات صلة بطبيعة الارتباط وظروفه. وقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط أيضاً ما إذا كانت توجد حاجة لاتخاذ تصرفات تصحيحية إضافية على مستوى الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط:

- الحاجة إلى الاستعانة بأحد خبرائه؛ أو
- الحاجة إلى تعزيز طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص في أحد مجالات الارتباط التي تم التعرف على قصور فيها.

وفي حالة عدم تأثير القصور الذي تم التعرف عليه على جودة الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان يتعلق بمورد تقني لم يقم فريق الارتباط باستخدامه) فقد لا توجد حاجة عندئذٍ لاتخاذ أي تصرفات أخرى.

أ١٦١. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

الغش (راجع: الفقرة ٦٤)

أ١٦٢. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها توحي بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة، وأدوات الرقابة المطبقة على إعداد تلك المعلومات وصونها، عند الاقتضاء. ونظراً لخصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمحاسب القانوني تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في التحريف الجوهري بسبب الغش، الذي قد يشمل إغفال ذكر المعلومات أو التحيز المتعمد. وتقدم الفقرة أ٣٢٣ أمثلة للتحريفات الجوهرية بسبب الغش في معلومات الاستدامة. وتتناول الفقرات ١٢٨د و١٢٨ل و١٢٩–١٣١ الاستجابات المطلوبة من المحاسب القانوني لمواجهة الغش أو شبهة الغش.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٦٧)

أ١٦٣. 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 إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في تصرف غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ١٦٤. 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 الاستدامة. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الاستدامة. 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.

أ١٦٥. في بعض الظروف، قد يمنع واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة. 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.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٦٨)

أ١٦٦. بالإضافة إلى تلك الأمور التي يتعين على وجه الخصوص الإبلاغ بها وفقاً لهذا المعيار، قد تشمل الأمور المهمة التي قد يرى المحاسب القانوني أنها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

- أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.
- تحيز الإدارة في إعداد معلومات الاستدامة.
- التحريفات الجوهرية في معلومات الاستدامة أو المعلومات الأخرى التي تكون الإدارة قد رفضت تصحيحها.
- سياسات إعداد التقارير التي لا تناسب أو لا تتسق مع الضوابط المنطبقة أو الضوابط المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.
- الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير التأكيد، إن وجدت.
- الأمور التي تتعلق بالتقديرات والمعلومات المستشرفة للمستقبل وحالات عدم التأكد الملازمة، وما يتعلق بذلك من إفصاحات.
- الأمور المهمة التي تم مناقشتها أو التي ما زالت محل تواصل مع الإدارة (انظر أيضاً الفقرة أ١٦٧).
- الصعوبات المهمة التي تم مواجهتها أثناء الارتباط (انظر أيضاً الفقرة أ١٦٨).

أ١٦٧. قد تشمل الأمور المهمة التي تم مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- المخاوف بشأن استخدام الإدارة لعمل خبير أو معلومات تم الحصول عليها من مصادر خارجية.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق بشأنها مع الإدارة.

أ١٦٨. قد تشمل الصعوبات المهمة التي تم مواجهتها أثناء الارتباط أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات.
- تحديد فترة زمنية وجيزة بشكل غير معقول لإتمام الارتباط.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المحاسب القانوني من قبل الإدارة.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل الاستنتاج التأكيدي للمحاسب القانوني.

أ١٦٩. إضافة إلى الاتصال بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمحاسب القانوني أو قد يُطلب منه أن يتصل بأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي، بشأن أمور معينة. وقد يكون هذا الاتصال مناسباً طوال الارتباط أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عندما يتعرف المحاسب القانوني على أمور يتعين إبلاغها إلى السلطات التنظيمية أو عند الانتهاء من وضع تقرير التأكيد.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٧٠. قد يكون المحاسب القانوني في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو ملزماً بتضمين ذلك في تقريره.

التوثيق

متطلبات التوثيق العامة

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرات ٦٩–٧١)

أ١٧١. يشير لفظ المحاسب القانوني الخبير في تأكيد معلومات الاستدامة إلى فرد (سواءً من داخل المكتب أو خارجه) يمتلك خبرة عملية في تأكيد معلومات الاستدامة، وفهماً معقولاً لما يلي:

(أ) آليات التأكيد؛

(ب) معايير تأكيد معلومات الاستدامة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(د) الأمور المتعلقة بالتأكيد والتقرير عن الاستدامة ذات الصلة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

أ١٧٢. يساعد إعداد التوثيق الكافي والمناسب لأعمال الارتباط في الوقت المناسب على تعزيز جودة ارتباط التأكيد، كما ييسر ذلك الفحص والتقويم الفعّال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المحاسب القانوني. ومن المرجح أن يكون توثيق أعمال الارتباط الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال ارتباط التأكيد أقل دقة من التوثيق الذي يتم وقت تنفيذ هذه الأعمال.

أ١٧٣. يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال الارتباط على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها.
- نطاق ارتباط التأكيد وطبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، سيقل مدى توثيق أعمال الارتباط عادةً:
  - في ارتباط التأكيد المحدود بالمقارنة مع ارتباط التأكيد المعقول.
  - عندما يقتصر نطاق ارتباط التأكيد على أجزاء معينة من معلومات الاستدامة، وليس جميعها.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.
- أهمية الأدلة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.
- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير واضح بنفسه من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو الأدلة التي تم الحصول عليها.
- منهجية التأكيد والأدوات المستخدمة.

أ١٧٤. يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري يتم تقييمها بأنها مرتفعة على نطاق الخطر.
- نتائج الإجراءات التي تشير إلى أن معلومات الاستدامة قد تكون محرّفة بشكل جوهري أو إلى الحاجة، في ارتباط التأكيد المعقول، إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري واستجابته لتلك المخاطر.
- الظروف التي تسبب للمحاسب القانوني صعوبة كبيرة في تطبيق الإجراءات الضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى تعديل في الاستنتاج التأكيدي أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير التأكيد.

أ١٧٥. يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ الأعمال وتقويم النتائج من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال الارتباط. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، عند أهميتها، في تفسير استنتاجات المحاسب القانوني وتعزيز جودة الحكم المهني.

أ١٧٦. من الظروف التي من المناسب فيها إعداد توثيق لأعمال الارتباط فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني، الأمور والأحكام المهمة لما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المحاسب القانوني عندما ينص متطلب ما على أنه يجب على المحاسب القانوني مراعاة معلومات أو عوامل معينة أو النظر فيها، وكان ذلك مهماً في سياق الارتباط ذي الصلة.
- أساس استنتاج المحاسب القانوني بشأن مدى معقولية الأحكام (على سبيل المثال، معقولية التقديرات المهمة).
- أساس استنتاجات المحاسب القانوني بشأن مدى مصداقية أحد المستندات عند القيام بأعمال تحرٍ إضافية استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء ارتباط التأكيد جعلت المحاسب القانوني يعتقد أن ذلك المستند قد لا يكون ذا مصداقية.

أ١٧٧. 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 (على سبيل المثال، من خلال قائمة تحقق) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف ارتباط التأكيد.

أ١٧٨. لا يعني متطلب توثيق من قام بفحص الأعمال التي تم تنفيذها ضرورة أن تحتوي كل ورقة من أوراق العمل على أدلة تثبت فحصها، ولكنه يعني توثيق ما تم فحصه من الأعمال، والشخص الذي قام بفحص تلك الأعمال، وتوقيت ذلك الفحص.

أ١٧٩. لا يقتصر توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم على السجلات التي يعدها المحاسب القانوني، ولكنه قد يشمل أيضاً السجلات المناسبة الأخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المحاسب القانوني. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش معهم المحاسب القانوني أموراً مهمة، العاملون الآخرون في المنشأة والأطراف الخارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

جمع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة ٧٢)

أ١٨٠. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط. والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.

أ١٨١. يعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على تنفيذ إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.

أ١٨٢. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط والحفاظ عليها للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية. ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكيد عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد.

التوثيق المتعلق بإدارة الجودة (راجع: الفقرة ٧٤)

أ١٨٣. عند التعامل مع الظروف التي قد تفرض مخاطر على تحقيق الجودة في الارتباط، قد يكون من المهم ممارسة نزعة الشك المهني، وتوثيق نظر المحاسب القانوني في تلك الظروف. وعلى سبيل المثال، إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في

رفض المكتب للارتباط (راجع الفقرة ٢٩)، فقد يشتمل توثيق أعمال الارتباط على توضيحات لكيفية تعامل فريق الارتباط مع تلك الظروف.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

التأكد من تحقق الشروط المسبقة

الحصول على معرفة مبدئية بظروف الارتباط (راجع: الفقرتين ٧٥–٧٦)

أ١٨٤. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة متحققة، يستخدم المحاسب القانوني المعرفة المبدئية التي حصل عليها بشأن ظروف الارتباط (انظر التعريف في الفقرة ١٨) ويجري مناقشات مع الطرف أو الأطراف المعنية وفقاً للفقرة ٧٦. ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى المعرفة المبدئية. وتختلف المعرفة المبدئية التي يحصل عليها المحاسب القانوني، وتقل من حيث مداها، عادةً عن الفهم الذي يتم التوصل إليه أثناء تنفيذ الارتباط.

الحصول على معرفة مبدئية بشأن نطاق ارتباط التأكيد المقترح (راجع: الفقرة ٧٥(ب))

أ١٨٥. قد يمتد نطاق ارتباط التأكيد ليشمل جميع معلومات الاستدامة التي ستقرر عنها المنشأة (على سبيل المثال، تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة)، أو قد يقتصر على جزء منها (على سبيل المثال، قد يقتصر على إفصاحات خاصة مثل التأكيد بشأن مؤشرات الأداء الرئيسية لمعدلات إعادة تدوير المنتجات). وقد يشمل أيضاً نطاق ارتباط التأكيد المقترح حدود التقرير التي تغطيها معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، أو قد يقتصر على دول أو منشآت أو عمليات أو مرافق معينة داخل حدود التقرير. وقد تكون حدود التقرير التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد مفروضة بموجب نظام أو لائحة أو متطلبات مهنية أو قد يحددها الطرف أو الأطراف المعنية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٧٦)

أ١٨٦. في حال عدم وجود ما يدل على خلاف ذلك، فإنه في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض تحقق بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

(أ) يمكن افتراض أن أدوار ومسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في منشآت القطاع العام مناسبة في ظل الظروف القائمة، لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) يوجد عادةً غرض منطقي لأن الارتباط يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) يتعين عادةً بموجب الأنظمة تضمين استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب الارتباط، في تقرير مكتوب.

النظر فيما إذا كانت للمنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها (راجع: الفقرة ٧٦(أ)، الملحق الثاني)

أ١٨٧. يتم إجراء ارتباط التأكيد وفقاً لهذا المعيار على أساس أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

- إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة؛
- تصميم وتطبيق نظام للرقابة الداخلية، والحفاظ عليه، حسب ما تراه الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ضرورياً للتمكين من إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة ٨٥).

ويشتمل نظام معلومات المنشأة، واتصالاتها، فيما يتصل بإعداد معلومات الاستدامة عادةً على آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها. وفي حال عدم وجود مثل تلك الآلية، فإنه قد يصعب تحديد ما إذا كان لدى الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أساس معقول لمعلومات الاستدامة.

مناسبة الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرة ٧٦(ب))

أ١٨٨. الأطراف الثلاثة في ارتباط التأكيد هي:

(أ) الطرف القائم بالتكليف؛

(ب) المحاسب القانوني؛

(ج) المستخدمون المستهدفون.

أ١٨٩. إذا لم يكن في الارتباط ثلاثة أطراف على الأقل، فإنه لا يستطيع استيفاء جميع عناصر ارتباط التأكيد بموجب الإطار الدولي لارتباطات التأكيد. وقد تشمل استجابات المحاسب القانوني:

- مطالبة الطرف القائم بالتكليف بتغيير شروط الارتباط لتعكس تلك العلاقة الثلاثية؛ أو
- إجراء الارتباط على أنه ارتباط استشارات؛ أو
- تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها؛ أو
- رفض الارتباط.

أساس معقول لمعلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ٧٦(ب))

أ١٩٠. عند تقويم ما إذا كان لدى الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أساس معقول لمعلومات الاستدامة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان لدى المنشأة آلية، بما في ذلك أدوات رقابة، تمكنها من إعداد معلومات استدامة خالية من التحريف الجوهري. ويعتمد ما يمثل أساساً معقولاً على طبيعة مسائل الاستدامة التي تتناولها معلومات الاستدامة وظروف الارتباط الأخرى.

أ١٩١. إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود أوجه قصور في آلية المنشأة لإعداد معلومات الاستدامة التي لا تقع ضمن النطاق المقترح لارتباط التأكيد، ومن ثمّ، فهي تُعد معلومات أخرى، فإن ذلك قد يشير إلى أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ليس لديهم أساس معقول للتقرير عن تلك المعلومات. وفي هذه الظروف، سيكون لمتطلبات هذا المعيار بشأن المعلومات الأخرى (انظر الفقرات ١٧٣–١٧٦) أثر على قبول المحاسب القانوني للارتباط المقترح.

مسائل الاستدامة المناسبة (راجع: الفقرة ٧٧)

أ١٩٢. لا يتأثر تحديد ما إذا كانت مسائل الاستدامة التي تقع ضمن نطاق الارتباط مناسبةً بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن إحدى مسائل الاستدامة مناسبة لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وعليه، فإنه لا يمكن التغلب على عدم مناسبة مسائل الاستدامة لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول بتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

أ١٩٣. عند تقويم ما إذا كانت مسائل الاستدامة مناسبة، وما إذا كانت معلومات الاستدامة يمكن أن تخضع لإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، قد ينظر المحاسب القانوني في أمور مثل خصائص مسائل الاستدامة (أي مدى كونها نوعية أو كمية، ومدى اعتمادها على الحقائق أو الاجتهادات، ومدى كونها تاريخية أو مستشرفة للمستقبل، ومدى تعلقها بنقطة زمنية أو تغطيتها لفترة زمنية) وحدود التقرير.

مناسبة الضوابط وإتاحتها (راجع: الفقرتين ٧٨، ١٠٧)

ضوابط مناسبة لبعض مسائل الاستدامة فقط (راجع: الفقرة ٧٨(أ))

أ١٩٤. في حال عدم توفر ضوابط مناسبة لبعض معلومات الاستدامة الخاضعة لارتباط التأكيد، ولكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد إفصاح واحد أو أكثر تناسبه الضوابط، فإنه يمكن عندئذ تنفيذ ارتباط تأكيد بخصوص تلك الإفصاحات.

مصادر الضوابط (راجع: الفقرة ٧٨(ب))

أ١٩٥. قد تكون الضوابط:

(أ) ضوابط لإطار، أي أنها:

(١) منصوص عليها في نظام أو لائحة؛ أو

(٢) قامت بوضعها جهة أو جهات مخوّلة أو معترف بها لإصدار معايير التقرير عن معلومات الاستدامة وتلك الجهات تتبع آليات عمل شفافة تستلزم النقاش والنظر في آراء مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، لتقوم باستخدام تلك الضوابط أنواع معينة من المنشآت؛ أو

(٣) موضوعة بشكل تشاركي بواسطة مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة؛ أو

(٤) منشورة في دوريات أو كتب علمية؛

(٥) موضوعة لغرض البيع على أساس أنها ملكية خاصة؛ أو

(ب) ضوابط وضعتها المنشأة؛ أو

(ج) مزيج بين ضوابط الأُطُر والضوابط التي تضعها المنشآت.

أ١٩٦. عند اختيار الضوابط من أطر متعددة أو عندما يكون من المقرر استخدام ضوابط وضعتها المنشأة، فإن تقويم المحاسب القانوني لمدى مناسبة الضوابط قد يكون أكثر اتساعاً وقد يلزم المحاسب القانوني النظر في عدم الموضوعية أو فرص تحيز الإدارة أثناء اختيار أو وضع الضوابط.

أ١٩٧. يمكن افتراض أن ضوابط الأُطُر التي تنص عليها الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها جهات مخوّلة أو معترف بها وتتبع آليات عمل شفافة أنها ضوابط مناسبة في حال عدم وجود ما يدل على خلاف ذلك. وقد تختار وتطبق المنشأة سياسات لإعداد التقارير لأجل تطبيق ضوابط الأُطُر كما هو موضح في الفقرة أ٢.

أ١٩٨. قد تكون هناك ظروف لا تكون فيها ضوابط الأطر مناسبة بحد ذاتها وقد تحتاج إلى استكمالها بإطار إضافي أو ضوابط تضعها المنشآت من أجل:

- أن تكون محددة بشكل كافٍ بشأن نطاق مسائل الاستدامة التي سيتم تناولها في معلومات الاستدامة.
- أن تتناول الصناعة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة، أو العوامل الأخرى ذات الصلة بمعلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.
- أن تتجنب الغموض في وصف التوقعات أو الاجتهادات.

خصائص الضوابط المناسبة (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)، ١٠٧)

أ١٩٩. يتعين وجود ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة لمسائل الاستدامة في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتُعد مناسبة الضوابط حساسةً للسياق، وبعبارة أخرى، تُحدَّد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. وقد توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس مسائل الاستدامة، مما يترتب عليه اختلاف في النتائج. وتستوفي الضوابط المناسبة الخصائص الآتية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات استدامة تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات؛

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الاستدامة المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها قد تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح؛

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة لمسائل الاستدامة عند استخدام هذه الضوابط في ظروف مشابهة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين؛

(د) الحيادية: تؤدي الضوابط المحايدة إلى معلومات استدامة خالية من التحيز كما هو مناسب في ظروف الارتباط؛

(هـ) القابلية للفهم: تؤدي الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات استدامة يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

أ٢٠٠. يُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية من خصائص الضوابط بالنسبة لارتباط بعينه مسألة تخضع للحكم المهني.

أ٢٠١. إذا كانت الضوابط غير مناسبة، فإنه لا يمكن التغلب على ذلك بتغيير مستوى التأكيد. وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

إتاحة الضوابط للمستخدمين (راجع: الفقرة ٧٨(د))

أ٢٠٢. تمكِّن إتاحة الضوابط المستخدمين المستهدفين من فهم كيفية قياس أو تقويم مسائل الاستدامة. ومن غير المرجح أن يتمكن المستخدمون المستهدفون من بناء قراراتهم على معلومات الاستدامة دون إمكانية الوصول إلى كل من ضوابط الإطار وأي ضوابط وضعتها المنشأة تستكمل ضوابط الإطار. وعند تحديد ما إذا كانت الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط ستكون متاحة كتابياً، بتفصيل كافٍ، ووضوح كافٍ، مع تحديد النسخة المطبقة منها. وقد يتم إتاحة الضوابط:

(أ) للعموم، على سبيل المثال، في ضوابط إطار منشورة أو في إطار ذي غرض عام يمكن الاطلاع عليه بسهولة، على موقع إلكتروني مثلاً.

(ب) من خلال تضمينها في معلومات الاستدامة، ولاسيّما في حالة الضوابط التي تضعها المنشآت.

(ج) عن طريق وجود فهم عام لها، ومثال ذلك، ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

القدرة على الحصول على الأدلة اللازمة (راجع: الفقرة ٧٩(أ))

أ٢٠٣. عند تحديد ما إذا كان يمكن توقع الحصول على الأدلة اللازمة لدعم استنتاج المحاسب القانوني، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) خصائص مسائل الاستدامة والمصادر المحتملة للحصول على الأدلة؛

(ب) ما إذا كانت الأدلة غير متاحة بسبب ظروف الارتباط، بالرغم من أن الأدلة يُتوقع بدرجة معقولة أن تكون موجودة.

أ٢٠٤. من الأمثلة على طبيعة وتوفر الأدلة التي قد تؤثر على قدرة المحاسب القانوني على الحصول على الأدلة:

- توقيت تعيين المحاسب القانوني، أو سياسة المنشأة للاحتفاظ بالوثائق، أو عدم كفاية نظم المعلومات، أو وجود قيد مفروض من الطرف أو الأطراف المعنية.
- طبيعة العلاقة بين الطرف أو الأطراف المعنية التي تؤثر على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها المحاسب القانوني كأدلة لإنجاز الارتباط.
- وجود الأدلة لدى جهات لا تخضع لسيطرة المنشأة، كالمنشآت التي تقع ضمن سلسلة القيمة ولكنها خارج نطاق سيطرة المنشأة المعدة للتقرير. وفي تلك الحالات، قد يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت المنشأة لديها ترتيبات تعاقدية مع تلك الجهات لإتاحة إمكانية الوصول إلى الأشخاص أو المعلومات، أو تقديم تقارير التأكيد المستقل بشأن أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة أو قياس أو تقويم مسائل الاستدامة ذات الصلة، أو ما إذا كان لدى المنشأة خطط لإبرام مثل تلك الترتيبات.

أ٢٠٥. في بعض الظروف، قد يستنتج المحاسب القانوني أنه بسبب حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها، فإنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن معلومات الاستدامة. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال، عند قلة خبرة المنشأة في إعداد معلومات الاستدامة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من الأنسب أن تخضع معلومات الاستدامة لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري تمهيداً لتنفيذ ارتباط التأكيد في فترة لاحقة. ومع ذلك، فقد ينشأ عن تلك الارتباطات تهديدات محتملة تمس استقلال المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط التأكيد في تاريخ لاحق.

أ٢٠٦د. تكون الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود أكثر محدودية مما يحصل عليه في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فإن الحاجة إلى توفر الأدلة وإمكانية الوصول إليها تظل ثابتة بغض النظر عن مستوى التأكيد، نظراً لأن المحاسب القانوني قد يتعين عليه، وفقاً للفقرة ١٤٨د، تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة في ارتباط التأكيد المحدود إذا علم بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري (انظر الفقرة أ٢٣٢).

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٨٠)

أ٢٠٧. إذا كان ارتباط التأكيد مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، فإن المحاسب القانوني يمكنه افتراض أن الارتباط له غرض منطقي في حال عدم وجود ما يدل على خلاف ذلك.

أ٢٠٨. من الأمور الأخرى التي قد ينظر فيها المحاسب القانوني عند تقويم ما إذا كان للارتباط غرض منطقي:

- عندما يكون الارتباط ارتباط تأكيد معقول ومحدود معاً، ما إذا كانت توجد مبررات كافية لمستويات التأكيد المختلفة.
- ما إذا كانت الإدارة والمكلفون بالحوكمة، في حال اختلافهم عن الطرف القائم بالتكليف، قد وافقوا على إعداد تقرير بمعلومات الاستدامة.
- عندما تكون المنشأة هي من قامت باختيار أو وضع الضوابط، كيفية تحديد المستخدمين المستهدفين أثناء اختيار الضوابط.
- مدى الاجتهاد والمجال المتاح للتحيز أثناء تطبيق الضوابط.
- ما إذا كانت هناك أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان الطرف القائم بالتكليف يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بمسائل الاستدامة أو معلومات الاستدامة بطريقة غير مناسبة.

مستوى التأكيد المجدي في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٨٠(أ))

أ٢٠٩د. لا يكون مستوى التأكيد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه قابلاً للقياس الكمي عادةً. ويُعد تحديد ما إذا كان مستوى التأكيد مجدياً مسألة يحددها المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف الارتباط. وفي ارتباط التأكيد المحدود، تختلف الإجراءات التي يتم تنفيذها من حيث طبيعتها وتوقيتها عمّا يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى، ولكنها تهدف، رغم ذلك، للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الاستدامة بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.

أ٢١٠د. 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 الاستدامة بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. ويخضع ما يُعد مجدياً في ارتباط معين إلى الحكم المهني ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، ومسائل الاستدامة الخاصة بالارتباط.

أ٢١١د. من العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدياً في ارتباط معين:

- خصائص مسائل الاستدامة والضوابط المنطبقة.
- التعليمات أو الدلالات الأخرى من الطرف أو الأطراف المعنية بشأن طبيعة التأكيد. وعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف أو الأطراف المعنية أنها ضرورية أو جوانب معينة يود الطرف أو الأطراف المعنية من المحاسب القانوني أن يركز عليها ضمن معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد. ومع ذلك، فقد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الاستدامة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الاستدامة مُحرَّفة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها حتى يكون التأكيد مجدياً لهم. وعلى 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 مجدٍ في ظل الظروف القائمة.
- توقع المستخدمين المستهدفين أن المحاسب القانوني سيُكوِّن استنتاج التأكيد المحدود بشأن معلومات الاستدامة في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

مناسبة نطاق ارتباط التأكيد (راجع: الفقرة ٨٠(ج))

أ٢١٢. ينطوي تحديد المحاسب القانوني لمدى مناسبة نطاق ارتباط التأكيد عادةً على النظر في نتائج تقويمه أو تحديده، حسب الاقتضاء، للخصائص المذكورة في الفقرة ٧٨(ج).

أ٢١٣. إذا كان نطاق ارتباط التأكيد يشمل جزءاً فقط من معلومات الاستدامة التي قامت المنشأة بالتقرير عنها (على سبيل المثال، عند التقرير عن الممارسات العمالية، تطلب المنشأة فقط التأكيد بشأن إفصاحات الصحة والسلامة المهنية)، فإن المحاسب القانوني قد ينظر فيما إذا كانت الأسباب وراء نطاق الارتباط مناسبة.

أ٢١٤. قد لا يكون لدى المنشأة أساس معقول لجميع الإفصاحات الواردة في معلومات الاستدامة، على سبيل المثال، عندما تكون آليات المنشأة لإعداد بعض أو كل معلومات الاستدامة في مرحلة مبكرة من تطويرها. وفي هذه الحالات، وإذا سمحت الضوابط المنطبقة بذلك، فإن نطاق ارتباط التأكيد يمكن أن يشتمل فقط على تلك المجالات في معلومات الاستدامة التي تكون الآليات أكثر تطوراً فيها، لأن الشروط المسبقة متحققة لتلك المجالات.

أ٢١٥. في الدول التي لا تتطلب فيها الأنظمة أو اللوائح تقديم تأكيد بشأن معلومات الاستدامة، ولاسيّما فيما يخص معلومات الاستدامة التي يتم التقرير عنها طوعياً، قد توجد أسباب مشروعة لعدم تضمين جميع معلومات الاستدامة التي قامت المنشأة بالتقرير عنها في نطاق ارتباط التأكيد. وعند تحديد ما إذا كانت معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق الارتباط مناسبة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد من المرجح أن تلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات؛

(ب) الطريقة التي سيتم عرض معلومات الاستدامة بها وما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون تفسير ما كان خاضعاً لارتباط التأكيد وما لم يكن خاضعاً له.

أ٢١٦. من أمثلة الظروف التي قد لا تكون فيها معلومات الاستدامة الخاضعة لارتباط التأكيد مناسبة:

- عدم كفاية المبررات لعدم تضمين معلومات استدامة سيتم التقرير عنها ضمن نطاق الارتباط.
- استبعاد معلومات استدامة يمكن قياسها أو تقويمها بسهولة من ارتباط التأكيد وهذا الاستبعاد قد يضلل المستخدمين المستهدفين.
- استبعاد معلومات استدامة قد تكون مهمة لقرارات المستخدمين المستهدفين من ارتباط التأكيد.
- اشتمال ارتباط التأكيد على معلومات الاستدامة التي قد ينظر إليها المستخدمون المستهدفون على أنها إيجابية، واستبعاد معلومات الاستدامة السلبية (على سبيل المثال، المجالات التي لم تحقق فيها المنشأة المستهدفات أو لم تتخذ فيها تصرفات لتحقيق الأهداف).
- استبعاد منشآت أو عمليات أو مرافق مهمة من حدود التقرير مما قد يضلل المستخدمين المستهدفين.

أ٢١٧. قد يشتمل تقويم المحاسب القانوني لمدى مناسبة الضوابط على النظر في ضوابط إعداد أي أجزاء أخرى من معلومات الاستدامة لا تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد. وقد يمكِّن هذا المحاسب القانوني من النظر في أمور مثل:

- ما إذا كان قد تم إغفال ذكر أجزاء ذات صلة من معلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد، وما إذا كان هذا الإغفال يستدعي التشكيك في الغرض المنطقي للارتباط؛
- ما إذا كانت معلومات الاستدامة يتم استخدامها في عمليات اتخاذ القرار الخاصة بمعدي التقارير، وكيفية هذا الاستخدام، ومثال ذلك:
  - إذا كانت المعلومات التي تتعلق بقرارات المنشأة مهمة لأصحاب المصلحة، فإنه قد يكون من المعقول عندئذ توقع أن المنشأة ستستخدم تلك المعلومات في اتخاذ قراراتها الخاصة.
  - إذا كانت المنشأة تستخدم المعلومات في اتخاذ قراراتها، فإنه قد يكون من المعقول عندئذ توقع أن مستخدمي التقارير قد يكون لديهم اهتمام بتلك المعلومات.
  - إذا كانت المعلومات لا يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الخاصة بالمنشأة، فإن هذا قد يثير تساؤلات حول سبب التقرير عن تلك المعلومات، وما إذا كان هناك تحيز محتمل في الاقتصار على اختيار المعلومات التي يسهل أن تخضع لارتباط تأكيد أو التي تقدم المنشأة في صورة إيجابية.

عدم تحقق الشروط المسبقة بعد القبول (راجع: الفقرتين ٨٢–٨٣)

أ٢١٨. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط عدم تحقق شرط أو أكثر من الشروط المسبقة المذكورة في الفقرة ٧٦، ولكنه استمر في الارتباط، فإن تقرير التأكيد قد يتناول هذا الأمر. ومثال ذلك:

- عندما يكون من المرجح بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني أن يتم تضليل المستخدمين النهائيين، نظراً لعدم مناسبة الضوابط المنطبقة أو مسائل الاستدامة، فقد يكون من المناسب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.
- قد يكون من المناسب إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج في ظروف أخرى، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

شروط ارتباط التأكيد

الاتفاق على شروط ارتباط التأكيد (راجع: الفقرة ٨٥)

أ٢١٩. 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 بناءً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على العمل بهذا النظام أو هذه اللائحة وأن الأطراف المعنية تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب هذا النظام أو هذه اللائحة.

أ٢٢٠. عند الاتفاق على شروط الارتباط، وما لم يكن ذلك مقيداً بموجب نظام أو لائحة، يجوز للمحاسب القانوني طلب الحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على تقديم معلومات أو السماح له بالوصول إلى أشخاص، مثل:

- الوصول إلى المحاسبين القانونيين الآخرين الذين يقدمون تقارير المراجعة أو التأكيد بشأن جزء أو أجزاء من المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، مراجع القوائم المالية للمنشأة إذا كانت المعلومات الأخرى تشتمل على القوائم المالية).
- صلاحية الحصول على المعلومات ذات الصلة بارتباط التأكيد بشأن معلومات الاستدامة من المحاسبين القانونيين الآخرين.
- صلاحية مشاركة المعلومات التي يطلبها مراجع القوائم المالية فيما يتصل بمراجعة أو فحص القوائم المالية.
- صلاحية تبادل النتائج مع المحاسبين القانونيين الآخرين، حسب مقتضى الحال.

أ٢٢١. عند وصف مسؤوليات المحاسب القانوني في شروط الارتباط، قد ينظر المحاسب القانوني في المسؤوليات التي يتعين تضمينها في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ١٩٠(ح).

أ٢٢٢. قد يفرض نظام أو لائحة، ولاسيّما في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الطرف أو الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كان الطرف أو الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق الارتباط.

تغيير شروط ارتباط التأكيد (راجع: الفقرة ٨٧)

أ٢٢٣. من أمثلة الحالات التي قد يطلب فيها الطرف أو الأطراف المعنية إجراء تغيير في شروط ارتباط التأكيد مع احتمال عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك:

(أ) التغيير إلى تأكيد محدود من تأكيد معقول بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة؛ أو

(ب) التغيير إلى إزالة معلومات استدامة من نطاق ارتباط التأكيد لتجنب تعديل الاستنتاج التأكيدي.

٢٢٤. قد يكون حدوث تغير في الظروف مما يؤثر على احتياجات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إجراء تغيير في الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيدي إلى ارتباط غير تأكيدي، أو من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود.

الأدلة

تصميم وتنفيذ الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة ٨٩)

أ٢٢٥. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء سير الارتباط. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق قد تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات للارتباط الحالي) أو سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات أو عمل المحاسبين القانونيين الآخرين. وتضم الأدلة المعلومات التي تدعم أو تؤيد الإفصاحات وأية معلومات تتناقض مع الإفصاحات.

أ٢٢٦. يحصل المحاسب القانوني على الأدلة عن طريق تصميم الإجراءات وتنفيذها، بما في ذلك إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات الإضافية، للالتزام بهذا المعيار. وتشير طبيعة الإجراء إلى غرضه ونوعه. وتشمل أنواع الإجراءات الاستفسارات والفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة ٨٩(أ))

أ٢٢٧. قد تؤثر التحيزات غير المقصودة أو المقصودة على الأحكام المهنية لفريق الارتباط عند تصميم الإجراءات وتنفيذها، مما قد يعيق ممارسة نزعة الشك المهني. وقد يساعد الوعي بهذه التحيزات أثناء تصميم الإجراءات وتنفيذها في التخفيف من معوقات ممارسة المحاسب القانوني لنزعة الشك المهني عند التقييم النقدي للأدلة وتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وقد يمكّن هذا الوعي أيضاً المحاسب القانوني من تصميم وتنفيذ إجراءات تسعى إلى تجنب:

- إيلاء الأدلة التي تؤيد الإفصاحات وزناً أكبر من الأدلة التي تتناقض مع تلك الإفصاحات أو تثير شكوكاً حولها (التحيز إلى التأكيد).
- استخدام معلومة أولية أو دليلاً أولياً كمقياس لتقييم المعلومات أو الأدلة اللاحقة (التحيز إلى المعلومات الأولية).
- إيلاء وزن أكبر للمعلومات التي تتبادر إلى الذهن مباشرة أو استخدام المعلومات التي تكون من مصادر أكثر سهولة في الاطلاع عليها أو الوصول إليها (التحيز إلى المتوفر).
- إيلاء وزن أكبر أو الاعتماد دون مسوّغ على مخرجات النظم الآلية أو المعلومات التي تكون في شكل رقمي، أو افتراض أنها ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، دون تنفيذ الإجراءات المناسبة (التحيز إلى النُظُم الآلية).
- الاعتماد دون مسوّغ على المعلومات التي أعدها خبير أو محاسب قانوني آخر، أو افتراض أن هذه المعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، دون تنفيذ الإجراءات المناسبة (التحيز إلى ذوي الثقة والمصداقية).

أ٢٢٨. قد يستلزم الحصول على الأدلة بطريقة غير منحازة الحصول على المعلومات من مصادر متعددة (انظر أيضاً الفقرات أ٢٥٥–أ٢٥٧).

الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرة ٨٩(ب))

أ٢٢٩. تكون الإجراءات مناسبة في ظل الظروف القائمة عند تصميم وتنفيذ وتطبيق طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداها على نحو يحقق الغرض المقصود من الإجراءات. وقد يكون الغرض من تنفيذ الإجراء متعلقاً بإجراءات تقييم المخاطر أو الإجراءات الإضافية أو إجراء آخر للالتزام بهذا المعيار. وعلى سبيل المثال، قد يكون الغرض هو الحصول على أدلة بشأن ما إذا كان حدثٌ ما قد وقع أو ما إذا كانت الإفصاحات كاملة.

أ٢٣٠. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة لتوفير أدلة للوفاء بالغرض المقصود من تلك الإجراءات، قد تشمل اعتبارات المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة:

- من المتوقع أن تكون متوفرة في شكل رقمي أو كتابي أو شفوي، وستكون متعلقة بنقطة زمنية أم ستغطي فترة زمنية، وسيتم الحصول عليها من مصادر داخلية أم خارجية.
- مطلوبة عبر إفصاحات متعددة وكيفية تأثير ذلك على طبيعة وتوقيت ومدى الأدلة المطلوبة. وعلى سبيل المثال، قد تتباين طبيعة الأدلة

المناسبة ومدى توفرها بناءً على ما إذا كانت الإفصاحات تتعلق بآليات المنشأة أو حوكمتها أو أدواتها الرقابية أو مؤشرات أدائها الرئيسية، وبناءً على خصائص الإفصاحات، مثل ما إذا كانت كمية أو نوعية أو تاريخية أو مستشرفة للمستقبل (انظر أيضاً الفقرات أ٢٤٠–أ٢٤٤).

- تتعلق بإفصاحات تشتمل على معلومات من سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وكيفية تأثير ذلك على قدرة الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.
- سيلزم الحصول عليها عبر مواقع أو دول متعددة (على سبيل المثال، في حالة ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمجموعات).
- تتعلق بإفصاحات تعتمد على حقائق أو تنطوي على اجتهادات أو تخضع لعدم تأكد يحيط بالتقدير.

أ٢٣١. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يعتمد مدى مناسبة المنهج أو الأسلوب في اختيار البنود التي سيتم اختبارها على عدة عوامل، مثل:

- طبيعة مسائل الاستدامة أو مجتمع العينة الذي سيتم اختباره.
- الغرض المقصود من الإجراء.
- كيفية تصميم الإجراء.
- ما إذا كان المحاسب القانوني ينفذ الإجراء يدوياً أو يستخدم أدوات وأساليب آلية.
- الأمور الموضحة في الفقرة أ٢٣٠ فيما يتعلق بالمعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة.
- درجة الإقناع في الأدلة المطلوبة في ظل الظروف القائمة.

كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٨٩(ب))

أ٢٣٢. يتعين على المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتوفير أساس للاستنتاج التأكيدي. وتُعد كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان، ويؤثران معاً على درجة الإقناع في الأدلة. وفي كل من ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول، تحدد درجة الإقناع الكلية للأدلة التي يتم الحصول عليها مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه. ويهدف المحاسب القانوني إلى الحصول على أدلة تكون مقنعة في مجموعها للاستجابة لاعتبارات المخاطر. وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية. وكما هو موضح في الفقرة أ٢٠٦د، فإن الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تكون أكثر محدودية مما يحصل عليه في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه يتعين عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة.

أ٢٣٣. كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر الكفاية أيضاً بجودة الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ٢٣٤م. فيما يخص ارتباطات التأكيد المعقول، تتأثر كمية الأدلة المطلوبة بطبيعة وعدد الإفصاحات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لتلك الإفصاحات (فكلما ارتفعت المخاطر المُقيَّمة، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها).

أ٢٣٥د. فيما يخص ارتباطات التأكيد المحدود، تتأثر كمية الأدلة المطلوبة بطبيعة وعدد الإفصاحات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإفصاحات. وكما هو موضح في الفقرة أ٢٠٩د، فإن الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف من حيث طبيعتها وتوقيتها عمّا يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى، ولكنها تهدف، رغم ذلك، للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. ويتم تقويم مدى كفاية الأدلة في ذلك السياق.

أ٢٣٦. تشير مناسبة الأدلة إلى جودتها. وتعتمد جودة الأدلة على مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، إضافة إلى فاعلية تصميم إجراءات التأكيد وتطبيق المحاسب القانوني لتلك الإجراءات. وتكون المعلومات الأعلى في مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها ذات جودة أعلى، ومن ثمّ، فإنها قد توفر أدلة أكثر إقناعاً. وإذا كانت الأدلة أكثر إقناعاً، فقد يحدد المحاسب القانوني أنها كافية لتوفير الدعم لاستنتاجاته. وفي المقابل، فعندما تكون الأدلة أقل إقناعاً، فقد يحدد المحاسب القانوني أنه يلزم الحصول على المزيد من الأدلة. ومع

ذلك، فإن زيادة كمية الأدلة عن طريق تنفيذ نفس النوع من الإجراءات قد لا يوفر أدلة أكثر إقناعاً في جميع الظروف.

أ٢٣٧. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني ويمارس نزعة الشك المهني عند تقويم مدى كفاية الأدلة ومناسبتها لدعم الاستنتاج التأكيدي.

أ٢٣٨. من العوامل التي تؤثر على الأدلة التي قد تكون متوفرة في ظل الظروف القائمة، من حيث الكمية أو الجودة، ومن ثمّ، تؤثر على كفايتها أو مناسبتها:

- خصائص مسائل الاستدامة أو الإفصاحات. وعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون الإفصاحات مستشرفة للمستقبل وليست تاريخية.
- ما إذا كانت هناك إمكانية للوصول إلى مصدر المعلومات المستخدمة في إعداد الإفصاحات. وعلى سبيل المثال، إذا كانت الضوابط تتطلب أن تتضمن معلومات الاستدامة معلومات من منشآت في سلسلة القيمة تقع خارج نطاق سيطرة المنشأة، فقد تكون هناك قيود على الوصول إلى تلك المعلومات أو إلى عمل محاسب قانوني آخر ربما يكون قد قدم تقرير تأكيد بشأن تلك المعلومات. وقد تؤثر تلك القيود أيضاً على تقويم المحاسب القانوني لمدى ملاءمة هذه المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها (انظر أيضاً الفقرتين أ٢٣٦ وأ٢٥٢).
- ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل يمكن توقع وجوده بدرجة معقولة، بسبب عوامل كتلك الموضحة في الفقرة أ٢٠٤.

أ٢٣٩. قد تؤثر أيضاً الإجراءات التي يصممها وينفذها المحاسب القانوني على درجة الإقناع في الأدلة التي يتم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، في ارتباط التأكيد المعقول، قد يوفر تقويم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة فيما يتعلق بآليات نظام معلومات المنشأة التي تدعم إعداد معلومات الاستدامة، أو إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة بشأن المعلومات التي تستخدمها الإدارة في إعداد معلومات الاستدامة، أدلة أكثر إقناعاً من الاستفسار من الإدارة. وفي ارتباط التأكيد المعقول، لا يوفر الاستفسار وحده عادةً ما يكفي من الأدلة المناسبة.

المعلومات النوعية (راجع: الفقرة ٨٩(ب))

أ٢٤٠. قد تكون بعض الإفصاحات النوعية مبنية على حقائق وقابلة للملاحظة بشكل مباشر أو قد يكون من الممكن إخضاعها لإجراءات إضافية لجمع الأدلة. ومع ذلك، فإن بعض الإفصاحات النوعية قد تكون ذات طابع اجتهادي ولا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر وقد تكون عرضة لتحيز الإدارة. وقد يلزم المحاسب القانوني ممارسة أحكام مهنية مهمة أثناء تقويم ما يشكِّل أدلة كافية ومناسبة في هذه الظروف.

أ٢٤١. قد يختلف نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلية، للمعلومات الكمية والنوعية. وقد يكون لذلك انعكاسات على إجراءات المحاسب القانوني المخطط لها، والقدرة على الحصول على الأدلة اللازمة بشأن معلومات الاستدامة النوعية، والاستنتاج التأكيدي. وعلى سبيل المثال، عند تصميم وتنفيذ الإجراءات لمعلومات الاستدامة النوعية، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- ما إذا كانت الإجراءات الأساس، في حالة ارتباطات التأكيد المعقول، ستوفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة. وفي حال عدم تحقق ذلك، فقد يلزم المحاسب القانوني تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة على سلامة البيانات، أو على أدوات الرقابة الأخرى ضمن نظام معلومات المنشأة التي تدعم إعداد المعلومات النوعية.
- مصدر المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وكيفية تسجيل نظام معلومات المنشأة لتلك المعلومات ومعالجته لها، وكيفية التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد يتم تسجيل المعلومات بشكل مباشر في نظام معلومات المنشأة في الحال دون وثائق داعمة أو قد يتم الحصول عليها من خلال اتصالات غير رسمية.

المعلومات المستشرفة للمستقبل (راجع: الفقرة ٨٩(ب))

أ٢٤٢. المعلومات المستشرفة للمستقبل هي معلومات تنبؤية بطبيعتها يمكن التعبير عنها بعبارات كمية ونوعية على السواء. وتتعلق المعلومات التي تتناول ظروفاً أو نتائج مستقبلية بأحداث وتصرفات لم تقع بعد وربما لن تقع، أو وقعت ولكنها لا تزال في تطور على نحوٍ لا يمكن التنبؤ به. وعلى سبيل المثال، قد تشتمل هذه المعلومات على تنبؤات أو توقعات، وقد تتعلق بنوايا المنشأة أو استراتيجيتها، وفرصها ومخاطرها المستقبلية. وفي حين أن المعلومات المستشرفة للمستقبل قد تنتج عن تطبيق الضوابط على مسائل الاستدامة، فإن مسائل الاستدامة (حدث أو حادث أو تصرف مستقبلي) قد تكون خاضعة لدرجة عالية من عدم التأكد، وعادةً ما يتم تقويمها بدقة أقل من المسائل التاريخية. ومن المرجح أيضاً أن

تزيد درجة عدم التأكد والحاجة إلى الاجتهاد كلما امتدت الفترة المستقبلية التي تتعلق بها الإفصاحات. وعلى نقيض المعلومات التاريخية، فإنه من غير الممكن للمحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت النتائج أو النواتج المتنبأ بها أو المتوقعة قد تحققت أو سيتم تحقيقها. وقد يحصل المحاسب القانوني على أدلة بشأن ما إذا كانت المعلومات المستشرفة للمستقبل قد تم إعدادها وفقاً للضوابط المنطبقة على أساس الافتراضات التي تستخدمها المنشأة، وأيضاً:

(أ) في حال التنبؤات، ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة توفر أساساً معقولاً لإعداد معلومات الاستدامة؛ أو

(ب) في حال التوقعات التي تستخدم افتراضات نظرية، ما إذا كانت تلك الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات.

أ٢٤٣. قد تتوفر أدلة لدعم الافتراضات التي تستند إليها معلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل، ولكن هذه الأدلة في حد ذاتها قد تكون أيضاً مستشرفة للمستقبل، ومن ثمّ، تكون ذات طبيعة ظنية. وبناءً عليه، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى ممارسة أحكام مهنية مهمة عند تحديد ما إذا كانت الأدلة كافية ومناسبة. وفي بعض الظروف، قد تدعم الأدلة المتوفرة مدىً من النواتج المحتملة مع وقوع الإفصاح ضمن ذلك المدى. وتتناول الفقرة ١٧٩ بمزيد من التفصيل تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت الإفصاحات معقولة استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها.

أ٢٤٤. ستختلف على الأرجح طبيعة الأدلة، ومدى توفرها، للمعلومات المستشرفة للمستقبل، وما يشكّل أدلة كافية ومناسبة، بحسب الموضوعات وجوانب الموضوعات والإفصاحات، ونظر المحاسب القانوني في التحريفات الجوهرية المحتملة. وعلى سبيل المثال:

- عندما تتعلق الإفصاحات باستراتيجية مستقبلية أو مستهدف أو نوايا أخرى للمنشأة، قد يركز المحاسب القانوني أنشطة جمع الأدلة على ما إذا كان لدى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة نية لاتباع تلك الاستراتيجية أو ما إذا كان ذلك المستهدف أو تلك النية موجودة أو ما إذا كان يوجد أساس معقول للاستراتيجية المقصودة أو المستهدف (على سبيل المثال، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة تدعم امتلاك المنشأة للقدرة على تنفيذ نواياها، أو تطبيقها لأدوات رقابة على البيانات المصدرية والافتراضات التي تستند إليها الاستراتيجية).

- عندما تتعلق الإفصاحات بمخاطر وفرص مستقبلية، قد يركز المحاسب القانوني أنشطة جمع الأدلة على المعلومات المتاحة من سجل مخاطر المنشأة أو محاضر مناقشات المكلفين بالحوكمة إذا كانت أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة على حفظ سجل المخاطر وتدوين المناقشات توفر أساساً معقولاً لاستخدام هذه المصادر كأدلة. وفي ارتباطات التأكيد المعقول، قد يلزم المحاسب القانوني النظر في الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة

تقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٩٠)

أ٢٤٥. عند التخطيط لارتباط تأكيد معلومات الاستدامة وتنفيذه، قد يحصل المحاسب القانوني على معلومات من مجموعة متنوعة من المصادر وبصور مختلفة. ويُتوقع أن تؤدي هذه المعلومات عادةً إلى أدلة لدعم الاستنتاجات التي تشكّل الأساس لاستنتاج وتقرير التأكيد للمحاسب القانوني. ومع ذلك، لا يمكن أن تصبح تلك المعلومات أدلة إلا بعد تطبيق إجراءات عليها، من بينها إجراءات لتقويم مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها. ولأغراض هذا المعيار، يُشار إلى هذه المعلومات بلفظ "المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة".

أ٢٤٦. من العوامل التي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الخاصة بتقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد عليها:

(أ) مصدر المعلومات (انظر الفقرات أ٢٥٥–أ٢٥٧)؛

(ب) سمات مدى ملاءمة المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها، المنطبقة في ظل الظروف القائمة (انظر الفقرات أ٢٥٨–أ٢٦٣).

أ٢٤٧. في بعض الظروف، قد تكون الإجراءات بسيطة لتقويم مدى الملاءمة وإمكانية الاعتماد (على سبيل المثال، مقارنة المعلومات التي تستخدمها الإدارة بالمعلومات التي تنشرها الهيئات الحكومية المحلية). وفي ظروف أخرى، قد يتم تنفيذ إجراءات، من بينها اختبارات لأدوات الرقابة، لتقويم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات (على سبيل المثال، دقة واكتمال المعلومات المولَّدة داخلياً من نظام معلومات المنشأة).

أ٢٤٨. قد تساعد أيضاً الأدلة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الأخرى وفقاً لهذا المعيار المحاسب القانوني في تقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها. ومثال ذلك، الأدلة التي يتم الحصول عليها من:

- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها والضوابط المنطبقة ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- اختبارات أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات وصونها.
- الإجراءات التي يتم تنفيذها عند استخدام عمل الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

شكل المعلومات ومدى توفرها وإمكانية الوصول إليها وقابليتها للفهم

أ٢٤٩. قد يؤثر شكل المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، ومدى توفرها وإمكانية الوصول إليها وقابليتها للفهم، على:

(أ) تصميم وتنفيذ الإجراءات التي سيتم استخدام المعلومات فيها؛

(ب) تقويم المحاسب القانوني لمدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

وعلى سبيل المثال، قد تكون المعلومات متاحة فقط في شكل رقمي بصورة دائمة. وفي هذه الظروف، قد يستخدم المحاسب القانوني أدوات وأساليب آلية مصممة للعمل بصورة آنية لتقويم مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

أ٢٥٠. قد يحصل المحاسب القانوني على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة في أشكال عديدة، بدءاً من المعلومات المولَّدة من نظم آلية عالية التعقيد وحتى المعلومات المُعدَّة داخلياً بواسطة الإدارة وغيرها ممن هم داخل المنشأة. وقد يكون لدى المحاسب القانوني توقع للشكل الذي سيتم استلام هذه المعلومات عليه. وقد يساعد الانتباه الدائم للمعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة التي يتم الحصول عليها في شكل مختلف عمّا كان متوقعاً المحاسب القانوني في التخفيف من أثر التحيزات غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة المحاسب القانوني لنزعة الشك المهني. وإضافة إلى ذلك، فقد يكون أيضاً الحصول على معلومة في شكل مختلف عمّا كان متوقعاً ذا صلة بتقويم المحاسب القانوني لمدى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومة.

أ٢٥١. قد تكون المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة موجودة، ولكن الوصول إليها قد يكون مقيداً، على سبيل المثال، بسبب القيود التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح أو المصدر الذي يقدم المعلومة (على سبيل المثال، بسبب سرية المعلومات الخاصة بمرضى المستشفيات) أو بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفشٍ لأمراض. وفي بعض الظروف، قد يستطيع المحاسب القانوني التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات. وعلى وجه الخصوص، قد يطلب المحاسب القانوني من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة مساعدته في طلب الحصول على المعلومات من أحد المصادر عند وجود التزامات تعاقدية بين مصدر المعلومات والمنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا ممكناً عندما تكون للمنشأة المعدة للتقرير علاقة عمل مباشرة مع منشأة في سلسلة القيمة، مثل مورِّد أو عميل كبير. وقد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما إذا كان من الممكن زيارة أحد المواقع لإجراء فحص مادي لمعلومات متاحة ولكنها لا يمكن نقلها إلى خارج الدولة.

أ٢٥٢. كما هو موضح في الفقرة أ٢٣٨، فإنه قد تكون هناك قيود على قدرة الإدارة على الحصول على المعلومات من منشآت سلسلة القيمة التي تقع خارج نطاق سيطرة المنشأة. وفي هذه الظروف، قد توفر الضوابط المنطبقة نصوصاً معينة للتخفيف عن الإدارة (على سبيل المثال، القدرة على وضع تقديرات باستخدام البيانات التي تتعلق بمتوسط أداء القطاع بعد بذل الجهود المعقولة للحصول على المعلومات). وبغض النظر عن أي قيود على قدرة الإدارة على الحصول على المعلومات من منشآت سلسلة القيمة، فإن المحاسب القانوني يتعين عليه الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن معلومات سلسلة القيمة التي تقرر عنها الإدارة. وتوضح الفقرة أ٢٩٠ الإجراءات التي قد ينظر المحاسب القانوني في اتخاذها في هذه الظروف، بما في ذلك اختبار آلية الإدارة للحصول على تلك المعلومات.

أ٢٥٣. قد يكون المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة إذا حدد أنه من غير الممكن عملياً الحصول على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة أو أنه لا يتوفر لديه أساس كاف لتقويم مدى ملاءمة المعلومات (على سبيل المثال، التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي) ومدى إمكانية الاعتماد عليها. وفي بعض الظروف، قد يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من خلال إجراءات بديلة. وتتطلب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج بشأن معلومات الاستدامة، أو الانسحاب من الارتباط إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، وفقاً للفقرة ١٨٥.

أ٢٥٤. في بعض الظروف، قد يلزم توفر مهارات أو معرفة متخصصة لفهم أو تفسير المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، ومثال ذلك، بيانات الانبعاثات من المنشآت في بداية أو نهاية السلسلة أو جودة المياه أو قياسات التنوع الحيوي. وبناءً عليه، فقد ينظر المحاسب القانوني في

الاستعانة بخبرائه لمساعدته في فهم أو تفسير المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة في حال عدم توفر الكفاءات والقدرات المناسبة في فريق الارتباط للقيام بذلك.

مصادر المعلومات

أ٢٥٥. قد ترد المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة من مصادر داخلية أو مصادر خارجية، وقد يؤثر ذلك على مدى توفر المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الوصول إليها وقابليتها للفهم. وعلى سبيل المثال، قد ترد المعلومات من:

- سجلات المنشأة أو الإدارة أو مصادر أخرى من داخل المنشأة.
- منشآت أخرى تقع ضمن سيطرة المنشأة.
- المنشآت في سلسلة القيمة. فيما يخص معلومات سلسلة القيمة، قد تراعي ضوابط الأُطُر احتمال محدودية قدرة المنشأة على الوصول إلى المعلومات بشكل مباشر في منشآت سلسلة القيمة التي تقع خارج سيطرة المنشأة، ومن ثمّ، فقد تشتمل على نصوص تأخذ في الحسبان أثر تلك القيود على مسؤوليات الإدارة. وعلى سبيل المثال، قد تسمح ضوابط الأطر للإدارة باستخدام معلومات معقولة ومؤيدة (على سبيل المثال، البيانات المتاحة للعموم بشأن متوسط أداء القطاع) عندما تكون غير قادرة على الحصول على المعلومات من منشآت سلسلة القيمة بعد بذل الجهود المعقولة للقيام بذلك. انظر أيضاً الفقرتين أ٢٨٩–أ٢٩٠ بشأن أثر ذلك على عمل المحاسب القانوني.
- الخبير الذي تستعين به الإدارة.
- الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.
- مصادر مستقلة من خارج المنشأة، بخلاف الخبير الذي تستعين به الإدارة والخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو العملاء أو الموردين أو الهيئات الحكومية أو المصارف أو جهات توفير البيانات العامة (على سبيل المثال، المنشآت التي توفر بيانات الاقتصاد الكلي أو بيانات الصناعات أو البيانات الاجتماعية).
- المنشآت الخدمية.
- محاسب قانوني آخر، وقد يشمل ذلك المحاسب القانوني الذي تكلفه المنشأة بتقديم تقرير من واحد إلى متعددين (انظر الفقرة أ٢٩١).

أ٢٥٦. لا يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ بحث شامل لتحديد جميع المصادر الممكنة للمعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة. وقد يستعين المحاسب القانوني بفهمه للمنشأة وبيئتها والضوابط المنطبقة ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة عند تحديد مصادر المعلومات المناسبة.

أ٢٥٧. يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم الوصول إليه من الأدلة التي يتم النظر فيها كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة من مصادر مختلفة أو الحصول على معلومات ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على معلومة واحدة بمفردها من المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة قدمتها الإدارة. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر مع الأدلة من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.

سمات مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها

أ٢٥٨. تعتمد جودة الأدلة على مدى ملاءمة المعلومات التي تستند إليها وإمكانية الاعتماد عليها. ويخضع للحكم المهني تحديد ما إذا كانت سمات معينة للمعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها تُعد منطبقة في ظل الظروف القائمة، وتحديد مدى هذا الانطباق.

الملاءمة

أ٢٥٩. تتناول السمة الرئيسية لملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة الصلة المنطقية أو العلاقة مع الغرض من الإجراء، بما في ذلك في حال ارتباط التأكيد المعقول، الإقرار قيد الاختبار. وقد تشمل الاعتبارات أيضاً مدى علاقة المعلومات بتحقيق الغرض من الإجراء.

إمكانية الاعتماد

أ٢٦٠. تتناول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة مدى الاعتماد المحتمل من المحاسب القانوني على تلك المعلومات. وقد تشمل السمات الشائعة التي قد تنطبق عند النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة ما إذا كانت المعلومات:

(أ) دقيقة (خالية من الخطأ).

(ب) كاملة (تعكس جميع الأحداث والحالات والظروف المنطبقة).

(ج) ذات مصداقية (أصيلة ومعتمدة وغير متلاعب فيها).

(د) خالية من التحيز (سواءً المتعمد أو غير المتعمد).

(هـ) موثوقة (من مصدر يحظى بالكفاءة والقدرة والأمانة).

العوامل التي تؤثر على الحكم المهني للمحاسب القانوني بشأن سمات مدى الملاءمة وإمكانية الاعتماد

أ٢٦١. من العوامل التي قد تؤثر على الحكم المهني للمحاسب القانوني بشأن مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك تحديد سمات إمكانية الاعتماد التي قد تنطبق في ظل الظروف القائمة:

- الإفصاحات، والإقرارات في حال ارتباطات التأكيد المعقول، التي سيتم استخدام المعلومات كأدلة لها. وقد تكون المعلومات ذات صلة بإفصاحات متعددة. وقد تكون بعض المعلومات ذات صلة بإقرارات معينة دون غيرها.
- الفترة الزمنية التي تتعلق بها المعلومات.
- أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات وصونها.
- تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإفصاحات (في ارتباط التأكيد المحدود) أو على مستوى الإقرارات للإفصاحات (في ارتباط التأكيد المعقول).
- الغرض المقصود من الإجراء الذي سيتم استخدام المعلومات فيه.
- مستوى التفصيل اللازم في المعلومات في ضوء الغرض المقصود من الإجراء. وعلى سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق بمؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة قد لا تكون دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات، ومن ثمّ، قد لا يكون من المناسب للمحاسب القانوني استخدامها في ارتباط التأكيد المعقول عند تنفيذ الإجراءات الإضافية.
- مستوى الدقة ضمن الضوابط المنطبقة بشأن ما سيتم التقرير عنه وكيفية قياسه أو تقويمه. وعلى سبيل المثال، عندما تتطلب الضوابط المنطبقة إفصاحات كمية أكثر تفصيلاً، قد يعتبر المحاسب القانوني أن الدقة والاكتمال من السمات المهمة.
- مصدر المعلومات. وعلى سبيل المثال، ستكون الدقة والاكتمال عادةً من السمات المنطبقة للمعلومات المولَّدة داخلياً من نظام معلومات المنشأة (عند تنفيذ الإجراءات الإضافية مثلاً). وفيما يخص المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المنشأة، قد يركز المحاسب القانوني بدرجة أكبر على سمات أخرى لإمكانية الاعتماد، بما في ذلك موثوقية المصدر الذي يقدم المعلومة.
- قدرة المنشأة المعدة للتقرير على التأثير في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية تربطها بها علاقات.
- الأدلة على قبول المستخدمين في السوق عموماً لمدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي، وإمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك مدى التسامح مع المعلومات الأقل دقة، على سبيل المثال، عندما تكون تلك المعلومات غير موضوعية بحكم طبيعتها.

أ٢٦٢. قد تتأثر أيضاً إمكانية الاعتماد على المعلومات، ولاسيّما سمات الدقة والاكتمال والمصداقية، عند انطباقها في ظل الظروف القائمة، بما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة المعلومات طوال جميع مراحل المعالجة من خلال نظم معلومات المنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل نظام معلومات المنشأة على أدوات رقابة عامة على تقنية المعلومات لحماية سلامة معلومات الاستدامة والحفاظ عليها.

أ٢٦٣. قد يؤثر مصدر المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة على طبيعة ومدى تقويم المحاسب القانوني لمدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد

عليها. وقد يؤثر ذلك أيضاً على كيفية استجابة المحاسب القانوني لأمور مثل الشكوك التي تحيط بإمكانية الاعتماد على المعلومات، أو تضارب الأدلة. وعلى سبيل المثال، في حال ورود المعلومات من مصدر خارجي حسن السمعة، مثل الوكالات البيئية المحلية المخوّلة، فإن جهود عمل المحاسب القانوني قد لا تكون كبيرة عند النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات.

المعلومات التي من إعداد المنشأة الفقرة ٩١)

أ٢٦٤. لكي يحصل المحاسب القانوني على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون كاملة ودقيقة بما فيه الكفاية. وقد يتم الحصول على أدلة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع الإجراء الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على تلك الأدلة جزءاً لا يتجزأ من الإجراء نفسه. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون المحاسب القانوني قد حصل على الأدلة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، فقد يقرر المحاسب القانوني في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ المزيد من الإجراءات.

أ٢٦٥. في بعض الحالات، قد ينوي المحاسب القانوني استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى. وعلى سبيل المثال، قد ينوي المحاسب القانوني استخدام أرقام الإنتاج الخاصة بالمنشأة لغرض الإجراءات التحليلية لاستهلاك المياه أو الطاقة، أو استخدام معلومات المنشأة المُعدَّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة الأدلة التي يتم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المحاسب القانوني. وعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

العمل الذي نفذه خبير استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٩٢)

أ٢٦٦. عند تقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة التي أعدها خبير استعانت به الإدارة، وتقويم مدى إمكانية الاعتماد عليها:

(أ) قد يسترشد المحاسب القانوني بكفاءة ذلك الخبير وقدراته عند النظر في سمة الموثوقية. وتؤثر موثوقية المصدر الذي يقدم المعلومة على مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة؛

(ب) قد يسترشد المحاسب القانوني بموضوعية ذلك الخبير عند النظر في سمة التحيز. وقد تؤثر مجموعة واسعة من الظروف على الأحكام المهنية للخبير الذي تستعين به الإدارة، مما قد يهدد موضوعية الخبير، ومثال ذلك، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات الموالاة وتهديدات الألفة وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. ويؤثر أيضاً التحيز في المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة على مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات. وفي بعض الحالات، قد تخضع المعلومات التي يعدها الخبير الذي تستعين به الإدارة للتحيز، إذ قد يكون للإدارة تأثير على الأحكام المهنية للخبير.

كفاءة وقدرات الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٩٢(أ))

أ٢٦٧. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. ومن العوامل التي قد تؤثر على ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يحظى بالكفاءة المناسبة:

- ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير المسلكية والمتطلبات الأخرى لعضوية الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعات أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئات الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.
- الأمر الذي سيُستخدم لأجله عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كان الخبير يحظى بمستوى الخبرة المناسب الذي ينطبق على هذا الأمر، بما في ذلك الخبرة في مجال تخصص بعينه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بمسائل الاستدامة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الاقتضاء، التي تتسق مع الضوابط المنطبقة.

أ٢٦٨. تتعلق القدرات بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على تحقيق الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي قد تؤثر على القدرات، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد.

التوصل إلى فهم للعمل الذي نفذه الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٩٢(ب))

أ٢٦٩. قد تشمل الأمور ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني للعمل الذي نفذه الخبير الذي استعانت به الإدارة:

- مجال الخبرة ذي الصلة.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كانت توجد معايير مهنية أو غيرها، ومتطلبات نظامية أو تنظيمية تنطبق عند إعداد المعلومات.
- طريقة إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة للمعلومات، بما في ذلك:
  - الافتراضات والطرق التي استخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارفاً عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة في سياق الضوابط المنطبقة ومسائل الاستدامة؛
  - المعلومات الأساسية التي استخدامها الخبير الذي استعانت به الإدارة؛
  - مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى.

التوصل إلى فهم لكيفية استخدام الإدارة المعلومات التي أعدها الخبير في إعدادها لمعلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ٩٢(ج))

أ٢٧٠. قد يشتمل التوصل إلى فهم لكيفية استخدام الإدارة المعلومات التي أعدها الخبير في إعدادها لمعلومات الاستدامة على فهم ما يلي:

(أ) كيفية نظر الإدارة في مدى مناسبة المعلومات التي أعدها الخبير الذي استعانت به؛

(ب) التعديلات التي أجرتها الإدارة على المعلومات التي أعدها الخبير.

أ٢٧١. قد يساعد هذا الفهم المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) تقويم مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد عليها؛

(ب) فهم ما إذا كانت نتائج أو استنتاجات الخبير قد انعكست بشكل مناسب في معلومات الاستدامة. وعلى سبيل المثال، في بعض الظروف، قد يلزم الإدارة تعديل المعلومات التي أعدها الخبير الذي استعانت به، كما هو الحال عندما تكون المعلومات المقدمة شديدة العمومية بما يستدعي تعديلها لتعكس الظروف التي تميز المنشأة. وقد ينشأ تحيز عن تعديلات الإدارة، أو قد لا تحظى الإدارة بالكفاءة والقدرات المناسبة لتكييف أو تعديل المعلومات، مما قد يتسبب في عدم دقة المعلومات أو عدم اكتمالها أو افتقارها إلى الموثوقية.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٩٢(د))

أ٢٧٢. قد تشمل الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كدليل ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في معلومات الاستدامة بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام مثل تلك الافتراضات والطرق؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية وإمكانية الاعتماد عليها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع للبيانات المصدرية.

الشكوك بشأن مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرتين ٩٣–٩٤)

أ٢٧٣. ما لم يكن لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلِّم بصحة السجلات والوثائق. وعندما يحدد المحاسب القانوني حالات تدعوه إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون ذا مصداقية أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح له عن ذلك، فقد تشمل الإجراءات المحتملة التي يتم تنفيذها لأجل المزيد من التحري:

(أ) المصادقة المباشرة من طرف ثالث.

(ب) استخدام عمل خبير لتقويم مصداقية المستند.

أ٢٧٤. من العوامل أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة:

- عدم القدرة على تقويم مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات ذات مصداقية.
- التحريفات التي يتم اكتشافها أثناء ارتباط التأكيد.
- أوجه القصور التي يتعرف عليها المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية.
- عندما تؤدي الإجراءات التي يتم تنفيذها على مجتمع العينة إلى معدل انحراف أعلى مما كان متوقعاً.
- عندما تتناقض المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة مع المعلومات أو الأدلة الأخرى.

أ٢٧٥. قد يتأثر مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة بالفترة الزمنية التي تتعلق بها المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد تتغير ملاءمة تلك المعلومات بمرور الوقت أو بسبب أحداث أو حالات مثل معرفة معلومات جديدة. وقد تنشأ تلك الظروف عند اطلاع المحاسب القانوني على معلومات من مصدر بديل أو أكثر موثوقية وتلك المعلومات تنفي، أو تثير شكوكاً حول، ملاءمة المعلومات الأولية التي يُعتزم استخدامها كأدلة.

أ٢٧٦. في حال الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو عند وجود دلالات على احتمالية الغش، فإن هذا المعيار يتطلب من المحاسب القانوني إجراء المزيد من التحري وتحديد ما يلزم من تعديلات أو إضافات على الإجراءات لعلاج هذا الأمر. وقد تشير الشكوك حول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة إلى خطر وجود غش.

التخطيط

الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط (راجع: الفقرة ٩٥)

أنشطة التخطيط

أ٢٧٧. يساعد التخطيط الكافي في تحقيق ما يلي:

- إيلاء الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة؛
- تحديد المشكلات المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية؛
- توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، والمساعدة في توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم؛
- عند الاقتضاء، التنسيق بين الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء.

أ٢٧٨. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني بوضع ما يلي:

(أ) استراتيجية عامة لنطاق ارتباط التأكيد وتوقيته وتوجيهه؛

(ب) خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها.

أ٢٧٩. تختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف ظروف الارتباط. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم مراعاتها:

- خصائص المنشأة وأنشطتها.
- ما إذا كان الارتباط ارتباط تأكيد محدود أو ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود ومعقول معاً.
- طبيعة مسائل الاستدامة.

- ما إذا كانت توجد مسائل استدامة قد تتعلق أيضاً بالأمور المفصح عنها في القوائم المالية للمنشأة، وإذا صح ذلك، ما إذا كان الاتصال بمراجع القوائم المالية، إن لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يفيد في التخطيط لارتباط التأكيد (على سبيل المثال، ليبلغ كل منهما الآخر بمسائل الاستدامة المشتركة التي قد تكون معرضة لمخاطر التحريف، أو لمناقشة الأمور الأخرى التي قد يتم التعرف عليها أثناء الارتباط الخاص بكل منهما). وفي حال التعرف على مثل هذه الأمور، فقد يتم الاتصال بين المحاسب القانوني ومراجع القوائم المالية في الأوقات المناسبة طوال ارتباط التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يلزم الحصول على موافقة الإدارة لمشاركة معلومات المنشأة مع مراجع القوائم المالية.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، وطبيعتها.
- حدود التقرير.
- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن الإفصاحات قد تكون محرفة جوهرياً بسبب الخطأ أو الغش.
- المستخدمون المستهدفون واحتياجاتهم من المعلومات.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل الخبرات المطلوبة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- أثر وجود وظيفة للمراجعة الداخلية على الارتباط في حال وجود تلك الوظيفة في المنشأة.

أ٢٨٠. قد تساعد المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار الشريك المسؤول عن الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه. وقد تشمل هذه المعلومات:

- المعلومات المتعلقة بحجم المنشأة ومدى تعقيدها وطبيعتها، بما في ذلك الصناعة التي تعمل فيها المنشأة والضوابط المنطبقة.
- الجدول الزمني الخاص بالمنشأة لإعداد التقارير.
- إذا كان ارتباط التأكيد يتعلق بمجموعة، طبيعة ومدى علاقات السيطرة بين المنشأة والمنشآت الأخرى داخل المجموعة.
- المعرفة ذات الصلة التي تم اكتسابها في الارتباطات الأخرى التي نفذها فريق الارتباط لصالح المنشأة.
- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في المنشأة أو في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة منذ ارتباط التأكيد السابق مما قد يؤثر على طبيعة الموارد المطلوبة، وأيضاً الطريقة التي سيتم بها توجيه عمل فريق الارتباط والإشراف عليه وفحصه.

أ٢٨١. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند اكتساب معرفة مبدئية بظروف الارتباط أو 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 منهج الارتباط يظل من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويلزم توخي الحذر عند مناقشة منهج الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعِف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع المنشأة من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

أ٢٨٢. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة وتكرارية طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي يتم الحصول عليها، فقد يقوم المحاسب القانوني بتعديل منهج الارتباط، ومن ثمّ، تعديل طبيعة الإجراءات المخطط لها الناتجة عنه، وتعديل توقيتها ومداها.

التدرج

أ٢٨٣. في الارتباطات الأقل تعقيداً، قد يتولى تنفيذ الارتباط بالكامل الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسباً قانونياً فرداً) أو فريق ارتباط صغير جداً. وعند صغر حجم الفريق، يكون التنسيق والتواصل أيسر بين أعضائه. ولا يلزم أن يكون تحديد منهج الارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ فهذا المنهج يختلف بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيد الارتباط، بما في ذلك مسائل الاستدامة والضوابط المنطبقة، ونطاق ارتباط التأكيد، وحجم فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، في حالة الارتباطات المتكررة، قد تكون مذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الارتباط السابق، بناءً على فحص أوراق العمل وإبراز القضايا التي تم التعرف عليها في الارتباط الذي تم الانتهاء منه للتو،

ويتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، مناسبة لتكون الاستراتيجية للارتباط الحالي.

طبيعة الإجراءات المخطط لها وتوقيتها ومداها

أ٢٨٤. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني عند تحديد المنهج المناسب للتخطيط لإجراءات التأكيد وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وقد يساعد فهم كيفية تجميع أو تفصيل المنشأة لمعلومات الاستدامة لأغراض إعداد التقارير المحاسب القانوني في التخطيط للارتباط. ومن الأمور التي قد تكون ذات صلة في هذا الشأن:

- احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات (على سبيل المثال، قد يولي المستخدمون المستهدفون أهمية أكبر للمعلومات التي تتعلق بموضوعات استدامة معينة، أو جوانب معينة من الموضوعات، بالمقارنة مع غيرها).
- ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تتناول كيفية عرض معلومات الاستدامة، وكيف أن المنشأة قد طبقت تلك الضوابط. ولا تسهب الضوابط المنطبقة دائماً في مستوى التجميع أو التفصيل المطلوب. ومع ذلك، فقد تشتمل الضوابط على مبادئ لتحديد مستوى التجميع أو التفصيل المناسب في ظروف بعينها. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة من المنشأة أن تقرر عن المواقع التشغيلية التي توجد في مناطق ترتفع فيها قيمة التنوع الحيوي بحسب الموقع الجغرافي فقط. وفي ظروف أخرى، قد تتطلب الضوابط المنطبقة زيادة تفصيل تلك المعلومات بحسب الحجم التشغيلي والقرب النسبي للموقع.
- سياسات المنشأة بشأن إعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك سياساتها لتصنيف وعرض معلومات الاستدامة.
- ما إذا كانت الإفصاحات تتعلق بمنشأة واحدة أو أكثر ضمن حدود التقرير، وما إذا كانت تلك المنشآت تقع ضمن أو خارج نطاق سيطرة المنشأة المعدة للتقرير.
- مدى تحقق ما يلي في معلومات الاستدامة:
  - معالجتها باستخدام نظم معلومات وأدوات رقابة مشتركة؛
  - احتوائها على وحدة قياس مشتركة.
- كيفية نقل معلومات الاستدامة داخلياً إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت الإفصاحات تتعلق بموضوعات أو جوانب من موضوعات أو خصائص متشابهة أو مترابطة (انظر أيضاً الفقرتين أ٢٨٦–أ٢٨٧).
- كيفية عرض المنشآت النظيرة في الصناعة لمعلومات الاستدامة.

أ٢٨٥. قد يحدد المحاسب القانوني أن طريقة تجميع أو تفصيل الإدارة لمعلومات الاستدامة لأغراض العرض هي المنهج الأنسب للارتباط. ومع ذلك، فقد يحدد المحاسب القانوني أنه توجد طرق أخرى منطقية لفرز معلومات الاستدامة ضمن مجموعات لأغراض التخطيط للارتباط وتنفيذه.

أ٢٨٦. بالإضافة إلى العوامل المذكورة في الفقرة أ٢٨٤، فإن التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري قد تكون أيضاً ذات صلة بقرار المحاسب القانوني بشأن فرز معلومات الاستدامة ضمن مجموعات. وعلى سبيل المثال، إذا كان قد تم اكتشاف تحريفات في المعلومات الخاصة بموضوعات معينة أو جوانب منها في ارتباطات التأكيد السابقة، فقد يحدد المحاسب القانوني أن المعلومات الخاصة بتلك الموضوعات أو الجوانب يلزم النظر فيها على حدة.

أ٢٨٧. ينطوي قرار المحاسب القانوني بشأن فرز إفصاحات المنشأة ضمن مجموعات لأغراض التخطيط للارتباط وتنفيذه، وطريقة القيام بذلك، على ممارسة الحكم المهني. ونظراً لتنوع طبيعة معلومات الاستدامة، فإن بعض الموضوعات وجوانب الموضوعات يمكن فرزها مع بعضها أكثر من غيرها. وإضافة إلى ذلك، يلزم توخي الحذر عند فرز الإفصاحات ضمن مجموعات حتى يمكن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري والاستجابة لها بشكل مناسب.

من أمثلة الطرق الممكنة لقيام المحاسب القانوني بفرز الإفصاحات ضمن مجموعات: • بحسب الموضوعات: جميع الإفصاحات بشأن المناخ؛ جميع الإفصاحات بشأن الممارسات العمالية.

- بحسب جوانب الموضوعات: جميع الإفصاحات بشأن المخاطر والفرص (بغض النظر عن الموضوع)؛ جميع الإفصاحات بشأن المستهدفات.
- بحسب الموضوع وجوانب الموضوع: جميع الإفصاحات بشأن مستهدفات المناخ؛ جميع الإفصاحات بشأن تحليل سيناريوهات المناخ.
- بحسب الخصائص: جميع الإفصاحات النوعية؛ جميع الإفصاحات المستشرفة للمستقبل؛ جميع الإفصاحات التاريخية.
- بحسب خصائص جوانب الموضوع: جميع الإفصاحات بشأن المستهدفات الاجتهادية؛ جميع الإفصاحات بشأن المستهدفات التاريخية.

الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط في ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمجموعات

معلومات الاستدامة التي سيتم تنفيذ أعمال التأكيد عليها (راجع: الفقرة ٩٦(أ))

أ٢٨٨. فيما يخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمجموعات، يُعد تحديد المعلومات التي سيتم تنفيذ أعمال التأكيد عليها مسألة حكم مهني بناءً على مصدر المعلومات (أي المنشآت أو وحدات العمل التي تتعلق بها المعلومات). ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد المحاسب القانوني لهذه المعلومات، على سبيل المثال:

- طبيعة معلومات الاستدامة ومدى تفصيلها. قد تكون الأمور الموضحة في الفقرة أ٢٨٤ مفيدة في هذا الشأن.
- ما إذا كانت توجد مواقع خاصة قد يلزم تنفيذ الإجراءات فيها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لمعلومات الاستدامة المهمة للمستخدمين المستهدفين (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات بشأن الصحة والسلامة المهنية ذات أهمية خاصة للمستخدمين وتلك المعلومات تقتصر على منشأة أو وحدة عمل واحدة أو اثنتين).
- طبيعة ومدى التحريفات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في المنشآت أثناء ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة السابقة.

الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٩٦(ب))

أ٢٨٩. تشمل الأمور التي قد تؤثر على تحديد المحاسب القانوني للموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة لمجموعة، بما في ذلك المحاسبين القانونيين للمكونات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان من المتوقع توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة من السجلات التي تحتفظ بها إدارة المجموعة، مع مراعاة:
  - فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها.
  - نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك نظام المعلومات، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد الحاجة إلى إشراك مراجعي المكونات عند عدم مركزية نظام الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني على علم بعمل تم تنفيذه، أو سيتم تنفيذه، بشأن معلومات الاستدامة التي تم تجميعها من المنشآت الأخرى التي تقع ضمن سيطرة المنشأة.
- الانتشار الجغرافي للمنشآت أو وحدات العمل التي تم تجميع المعلومات منها.
- آلية الإدارة للحصول على المعلومات من سلسلة القيمة. وفي بعض الظروف، قد تسمح الضوابط للإدارة بتقدير المعلومات التي سيتم التقرير عنها عن طريق استخدام البيانات التي تتعلق بمتوسط أداء القطاع وغيرها من البدائل في حال عجز الإدارة عن الحصول على المعلومات بعد بذل الجهود المعقولة للقيام بذلك.
- ترتيبات الوصول إلى المعلومات، أو أي قيود على ذلك الوصول. وعلى سبيل المثال، قد يكون من الضروري استخدام عمل المحاسبين القانونيين للمكونات في حال تقييد وصول المحاسب القانوني للمعلومات في منشأة في دولة معينة.

- المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى المحاسبون القانونيون للمكونات بخبرة أكبر من المحاسب القانوني ومعرفة أكثر عمقاً منه في الأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة.
- التجارب السابقة في استخدام عمل المحاسبين القانونيين للمكونات.

أ٢٩٠. عند تحديد طبيعة ومدى الأدلة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة من مكونات المجموعة أو مكونات سلسلة القيمة، قد ينظر المحاسب القانوني في الإجراءات الآتية:

- الفحص المادي للسجلات والوثائق التي تحتفظ بها المجموعة: يتحدد مدى إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة بحسب طبيعة ومدى السجلات والوثائق الداعمة التي تحتفظ بها المنشأة. وفي بعض الحالات، قد لا تحتفظ المجموعة بسجلات أو وثائق تفصيلية مستقلة بشأن مسائل الاستدامة الخاصة التي تتعلق بمكونات المجموعة، وفي معظم الحالات، لن تقوم المجموعة بذلك فيما يخص مكونات سلسلة القيمة.
- الفحص المادي للسجلات والوثائق في المكون: قد يكون وصول المحاسب القانوني لسجلات المكونات منصوصاً عليه ضمن الترتيبات التعاقدية أو غيرها المبرمة بين المجموعة والمكون. وتزيد احتمالية ذلك في حالة مكونات المجموعة.
- اختبار آلية الإدارة للحصول على المعلومات من مكونات سلسلة القيمة: نظراً للقيود التي قد ينطوي عليها الحصول على المعلومات من سلسلة القيمة، فقد تقتصر إجراءات المحاسب القانوني في بعض الحالات على تقويم ما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات الضوابط، واختبار مدى معقولية تلك المعلومات. وقد يسعى المحاسب القانوني أيضاً للحصول على الأدلة من عمل محاسب قانوني آخر إذا كان هناك عمل قد تم تنفيذه على تلك المعلومات. وبغض النظر عن أي قيود قد ينطوي عليها الحصول على المعلومات من سلسلة القيمة، فإن المحاسب القانوني يتعين عليه الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. انظر أيضاً الفقرتين أ٢٥٢–أ٢٥٣.
- الحصول على مصادقات من المكون بشأن معلومات الاستدامة:
  - في حال احتفاظ المجموعة بسجلات مستقلة لمعلومات الاستدامة، فإن المصادقة التي يتم الحصول عليها من المكون لتأييد المعلومات في سجلات المنشأة قد تشكل دليلاً يمكن الاعتماد عليه.
  - في حال عدم احتفاظ المجموعة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المكون تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي يحتفظ بها المكون. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة كافية ومناسبة. وفي هذه الظروف، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للأدلة المستقلة.
- تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المجموعة أو المعلومات التي تم الحصول عليها من المكون: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية بحسب الإفصاح أو الإقرار، وستتأثر تلك الفاعلية بمدى المعلومات المتاحة ودرجة تفصيلها.

ما إذا كان سيحصل على أدلة من عمل نفذه محاسبون قانونيون آخرون (راجع: الفقرة ٩٦(ج))

أ٢٩١. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لأن يستخدم ضمن الأدلة تقرير من واحد إلى متعددين صادر عن محاسب قانوني آخر، فإن الفقرة ٥١ تتطلب من المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان وصف الإجراءات التي تم تنفيذها ونتائجها مناسباً لأغراض المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن استخدام مثل ذلك التقرير لا يغير من مسؤولية المحاسب القانوني عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتوفير أساس معقول لدعم استنتاجه التأكيدي بشأن معلومات الاستدامة الخاصة بالمجموعة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرات ٩٨–١٠٠)

أ٢٩٢. يعد نظر أو تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية، حسب الاقتضاء، ذا صلة عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية، وتقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري.

أ٢٩٣. يستلزم النظر في الأهمية النسبية للإفصاحات النوعية من المحاسب القانوني التفكير ملياً في العوامل التي قد تؤدي إلى احتمال حدوث تحريفات جوهرية (انظر الفقرة أ٣٠٠).

أ٢٩٤. عند النظر في الأهمية النسبية أو تحديدها، ينظر المحاسب القانوني في الإفصاحات التي قد تكون ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين. ويتم

تصميم وتنفيذ إجراءات المحاسب القانوني الخاصة بتقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإفصاحات (للتأكيد المحدود) أو على مستوى الإقرارات للإفصاحات (للتأكيد المعقول). ولذلك، فإن الأحكام التي تتعلق بالأهمية النسبية وطبيعة التحريفات المحتملة واحتمالية حدوثها تُعد ذات صلة بمنهج المحاسب القانوني، بما في ذلك طريقة فرز معلومات الاستدامة ضمن مجموعات لأجل التخطيط للارتباط وتنفيذه، كما هو موضح في الفقرات أ٢٨٤-أ٢٨٧.

أ٢٩٥. يتم اتخاذ الأحكام المهنية التي تتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، ولكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد. وبعبارة أخرى، لأجل نفس المستخدمين المستهدفين ونفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في ارتباط التأكيد المعقول هي نفسها في ارتباط التأكيد المحدود لأن الأهمية النسبية تستند إلى المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ٢٩٦. قد تشتمل ضوابط الأطر على نقاش لمفهوم الأهمية النسبية مما يوفر إطاراً مرجعياً عند نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية أو تحديده لها. وفي حال عدم تعرض ضوابط الأطر للأهمية النسبية، فقد تُطبَّق المبادئ الآتية:

(أ) تستند الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية للمستخدمين المستهدفين لمعلومات الاستدامة إلى النظر في المعلومات المشتركة التي يحتاج إليها هؤلاء المستخدمون المستهدفون كمجموعة.

(ب) تُعد التحريفات، بما في ذلك حالات إغفال الذكر، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الاستدامة.

أ٢٩٧. تُعد الأهمية النسبية مسألة حكم مهني، وهي تتأثر بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) يحظون بمعرفة معقولة لمسائل الاستدامة، ولديهم الرغبة في دراسة معلومات الاستدامة مع بذل قدر معقول من العناية؛

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

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكد ملازمة لقياس أو تقويم مسائل الاستدامة؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس معلومات الاستدامة.

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فإنه لا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين ممن قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

مثال:

تزاول المنشأة عملها على مستوى العالم في صناعات متنوعة، من بينها الرعاية الصحية والسلع الاستهلاكية. وعهدت المنشأة إلى مكتب استشارات خارجي بمهمة جمع البيانات بشأن وجهات نظر أصحاب المصلحة حول استراتيجية الاستدامة الخاصة بالمنشأة. واتبعت المنشأة منهجاً للقيام أولاً بتحديد مجموعات أصحاب المصلحة المعنيين، وقد شمل ذلك "العملاء والموردين والمنشآت غير الهادفة للربح والقطاع الخاص والأكاديميين والاستشاريين والحكومة والإعلام وقطاع المال والاتحادات التجارية ومراكز الأبحاث". وحصلت المنشأة بعد ذلك على ملاحظات مباشرة بشأن كيفية تأثير استراتيجيتها للاستدامة على الأفراد والمجتمعات المحلية الأوسع نطاقاً والبيئة. وبعد جمع هذه البيانات، قامت المنشأة بتحليلها لتحديد القضايا ذات الأهمية لمن تم استطلاع آرائهم في تلك المجالات.

أ٢٩٨. تتعلق الأهمية النسبية بمعلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض معلومات الاستدامة، وليس جميعها، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بمعلومات الاستدامة التي تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد.

أ٢٩٩. لا تنطوي الإفصاحات جميعها على نفس الاعتبارات الخاصة بالأهمية النسبية. وفي العادة، يتم النظر في الأهمية النسبية أو يتم تحديدها لإفصاحات مختلفة. وفيما يخص الإفصاحات المختلفة، قد يكون لنفس المستخدمين المستهدفين احتياجات مختلفة من المعلومات، أو درجات تسامح مختلفة مع التحريفات، أو قد يتم التعبير عن الإفصاحات باستخدام وحدات قياس مختلفة. وقد يساعد النظر في العوامل النوعية

المحاسب القانوني في تحديد الإفصاحات التي قد تكون لها أهمية أكبر لدى المستخدمين المستهدفين. وعلى سبيل المثال، قد يولي المستخدمون المستهدفون أهمية أكبر للمعلومات التي تتعلق بسلامة الغذاء أو الدواء بالمقارنة مع المعلومات التي تتعلق بإعادة تدوير النفايات غير الضارة لأن تبعات ضعف معايير السلامة في إنتاج الغذاء أو الدواء من المرجح أن تكون أكثر خطورة على صحة الإنسان بالمقارنة مع تبعات عدم تدوير النفايات غير الضارة. ولذلك، فإن درجة تسامحهم مع التحريف في المعلومات التي تتعلق بسلامة الغذاء أو الدواء قد تكون أقل من تسامحهم مع التحريف في المعلومات التي تتعلق بإعادة تدوير النفايات غير الضارة.

العوامل النوعية (راجع: الفقرة ٩٨(أ))

أ٣٠٠. من أمثلة العوامل التي قد تكون ذات صلة بنظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية للإفصاحات النوعية:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بمسألة الاستدامة، وشدة ذلك التأثير. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر انسكاب النفايات الضارة على عدد محدود من الأفراد، ولكن تأثير ذلك الانسكاب قد يؤدي إلى عواقب سلبية خطيرة على البيئة.
- التفاعل بين الموضوعات وجوانب الموضوعات المتعددة، والوزن النسبي لأهميتها.
- شكل عرض معلومات الاستدامة عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال عرض متنوعة.
- طبيعة التحريفات المحتملة والحالات التي سيعتبر فيها التحريف جوهرياً، ومثال ذلك، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تفيد معلومات الاستدامة بوجود آلية ما أو بفاعلية الرقابة.
- ما إذا كان ثمة تحريف محتمل قد يؤثر على الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، بما في ذلك ما إذا كانت توجد دوافع أو ضغوط على الإدارة لتحقيق مستهدف أو نتيجة متوقعة. وعلى سبيل المثال، قد يعتبر المحاسب القانوني أن التحريف المحتمل سيكون جوهرياً إذا أثر على القيمة الحدّية التي ستكون المنشأة مطالبة عندها بدفع ضريبة الكربون.
- ما إذا كان ثمة تحريف محتمل سيكون مهماً استناداً إلى فهم المحاسب القانوني للاتصالات السابقة المعروفة مع المستخدمين المستهدفين بشأن الأمور ذات الصلة باحتياجاتهم من المعلومات، ومثال ذلك فيما يتصل بالنتيجة المتوقعة للأهداف أو المستهدفات، مدى تأثير التحريف المحتمل على تحقيق المنشأة للهدف أو المستهدف.
- عندما تتعلق مسألة الاستدامة ببرنامج حكومي أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج أو المنشأة يحظى بأهمية فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
- إذا كانت الضوابط المنطبقة تشتمل على مفهوم نفي الجهالة بشأن الآثار، طبيعة ومدى تلك الآثار. وعلى سبيل المثال، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت إفصاحات المنشأة قد حرفت أو أغفلت ذكر التصرفات التي تم اتخاذها لمنع أو تخفيف الآثار السلبية أو تغاضت عن آثار سلبية أخرى، أو فيما إذا كانت تصرفات المنشأة لمنع أو تخفيف الآثار السلبية لم تكن فعالة.
- فيما يخص الإفصاحات السردية، ما إذا كان مستوى تفصيل الوصف أو الطابع العام للكلمات المستخدمة لوصف الأمر قد يعطي صورة مضللة لمستخدمي معلومات الاستدامة.
- كيفية تأثير عرض المعلومات على إدراك المستخدمين للمعلومات. وعلى سبيل المثال، عندما تعرض الإدارة الإفصاحات في شكل رسوم بيانية أو مخططات أو صور، فقد تتضمن اعتبارات الأهمية النسبية ما إذا كان استخدام مقاييس مختلفة للمحورين (س) و(ص) في الرسم البياني قد يكون مضللاً.

اعتبارات الأهمية النسبية للإفصاحات الكمية (راجع: الفقرة ٩٨(ب))

أ٣٠١. تتعلق العوامل الكمّية بحجم التحريفات بالنسبة إلى الإفصاحات، إن وجدت، التي تكون:

(أ) معبَّراً عنها رقمياً؛ أو

(ب) ذات علاقة بأية صورة أخرى بقيم رقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تفيد معلومات الاستدامة بفاعلية أداة الرقابة).

أ٣٠٢. قد تكون العوامل النوعية ذات صلة أيضاً عند تحديد الأهمية النسبية للإفصاحات الكمية. وتقدم الفقرة أ٣٠٠ أمثلة للعوامل النوعية.

أ٣٠٣. فيما يخص الإفصاحات الكمية (على سبيل المثال، مؤشرات الأداء الرئيسية المعبر عنها بأرقام)، قد يتم تحديد الأهمية النسبية عن طريق تطبيق نسبة مئوية على المقياس المقرر عنه، أو على أساس مرجعي تم اختياره فيما يتعلق بالإفصاح.

قد تشمل أمثلة القيم الحدّية x% من الاستثمار في المشروعات المجتمعية (بالساعات أو المبالغ النقدية) أو y% من الطاقة المستهلكة (بالكيلو وات) أو z% من الأراضي المستصلحة (بالهكتار).

أ٣٠٤. تشمل العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب والنسبة المئوية المناسبة ما يلي:

(أ) عناصر الإفصاح. على سبيل المثال، إذا كان هناك عنصر من المرجح أن يكون هو محور تركيز المستخدمين المستهدفين، فإن ذلك العنصر قد يكون هو الأساس المرجعي المناسب.

(ب) التقلبات النسبية في الأساس المرجعي. على سبيل المثال، في حال تباين الأساس المرجعي بشكلٍ كبير من فترة لأخرى، فقد يكون من المناسب ربط تعيين الأهمية النسبية بالنهاية السفلية لمدى التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.

(ج) متطلبات الضوابط المنطبقة. إذا حددت الضوابط المنطبقة قيمة حدية مئوية للأهمية النسبية، فإن ذلك قد يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للإفصاح.

أ٣٠٥. قد تتطلب الضوابط المنطبقة إفصاحات عن المعلومات المالية التاريخية للتكلفة. وعلى سبيل المثال، قد تشتمل الموضوعات التي يتم التقرير عنها على الاستثمارات المجتمعية أو نفقات التدريب أو الضرائب بحسب الدولة. وقد تكون هذه الموضوعات مقرراً عنها أيضاً في القوائم المالية للمنشأة. وقد يُعهد إلى المحاسب القانوني، أو محاسب قانوني آخر، بمهام مراجعة تلك القوائم المالية (انظر أيضاً الفقرة أ١٤). ولا يلزم أن تكون الأهمية النسبية المستخدمة لهذه الجوانب من الإفصاحات هي نفس الأهمية النسبية المستخدمة في مراجعة القوائم المالية للمنشأة.

عندما تكون المنشأة مطالبة بتطبيق كل من الأهمية النسبية المالية والأهمية النسبية للأثر (راجع: الفقرة ٩٩)

أ٣٠٦. إذا تطلب إطار التقرير أو الضوابط التي وضعتها المنشأة تطبيق أهمية نسبية مزدوجة، كما هو موضح في الفقرة أ٣٣٧، فإن الفقرة ٩٩ تتطلب من المحاسب القانوني مراعاة منظور كل من الأهمية النسبية المالية والأهمية النسبية للأثر عند النظر في الأهمية النسبية أو تحديدها لأغراض تخطيط وتنفيذ الإجراءات وتحديد ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها تُعد جوهرية، ولذلك:

(أ) فيما يخص الإفصاحات الكمية، سيُستخدم عادةً مستوى الأهمية النسبية الأقل من بين الأهمية النسبية المالية أو الأهمية النسبية للأثر؛

(ب) فيما يخص الإفصاحات النوعية، وعند تطبيق العوامل المذكورة في الفقرة أ٣٠٠ واعتبارات التحريف الأخرى المذكورة في الفقرات أ٤٩١–أ٤٩٣، سيُستخدم عادةً مستوى التفصيل الأعلى اللازم في الأهمية النسبية من بين الأهمية النسبية المالية أو الأهمية النسبية للأثر.

الأهمية النسبية للتنفيذ (راجع: الفقرة ١٠٠)

أ٣٠٧. قد يتم استخدام الأهمية النسبية للتنفيذ خلال مراحل ارتباط التأكيد المختلفة. وعلى سبيل المثال، قد تفيد الأهمية النسبية للتنفيذ في المساعدة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإفصاحات (في ارتباط التأكيد المحدود)، أو المساعدة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات (في ارتباط التأكيد المعقول) وعلى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

أ٣٠٨. فيما يخص الإفصاحات الكمية، فإن التخطيط للارتباط فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تُعد جوهرية بصورتها الفردية يتجاهل خطر التجميع الذي يعني احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية. وينشأ خطر التجميع نظراً لأن معلومات الاستدامة قد تكون مفصلة، والمحاسب القانوني قد يصمم وينفذ إجراءات التأكيد بشكل منفصل على تلك المعلومات المفصلة. ولذلك، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني القيام بما يلي عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات:

(أ) تحديد أهمية نسبية للتنفيذ فيما يخص الإفصاحات الكمية لتقليص خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛

(ب) النظر في أنواع الأخطاء أو حالات إغفال الذكر التي من المحتمل أن تشكل تحريفاً جوهرياً عند اقترانها بالتحريفات الأخرى.

أ٣٠٩. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة، بل وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المحاسب القانوني للمنشأة، وهو ما يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر. ومن العوامل التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ:

- مدى تفصيل الإفصاحات. وعلى سبيل المثال، في الارتباطات الخاصة بالمجموعات، كلما زاد مدى التفصيل عبر المكونات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. وقد يؤثر الوزن النسبي للمكون بالمقارنة مع المنشأة المعدة للتقرير على مدى التفصيل (على سبيل المثال، في حال وجود مكون واحد يمثل جزءاً كبيراً من المنشأة المعدة للتقرير، فمن المرجح أن يقل مدى التفصيل عبر المكونات).
- التوقعات بشأن طبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في الإفصاحات المفصلة، بما فيها تلك التي تم اكتشافها في الارتباطات السابقة.

أ٣١٠. في بعض الحالات، قد ينفذ المحاسب القانوني إجراءات تقييم المخاطر أو الإجراءات الإضافية على إفصاح كمي باعتباره مجتمع عينة واحد (أي إنه غير مفصل). وفي تلك الحالات، تكون الأهمية النسبية للتنفيذ التي يتم استخدامها لأغراض تنفيذ الإجراءات هي نفس الأهمية النسبية.

أ٣١١. لا تواجه الأهمية النسبية للتنفيذ التحريفات التي ستكون جوهرية فقط بسبب العوامل النوعية التي تؤثر على أهميتها. ومع ذلك، فإن تصميم الإجراءات لزيادة احتمالية اكتشاف التحريفات التي تكون جوهرية فقط بسبب العوامل النوعية، إلى الحد الممكن للقيام بذلك، قد يساعد أيضاً المحاسب القانوني في مواجهة خطر التجميع.

إعادة النظر في الأهمية النسبية خلال التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ١٠١)

أ٣١٢. قد يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء ارتباط التأكيد (على سبيل المثال، استبعاد جزء كبير من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يتضح أثناء الارتباط أن نسبة فئات المنتجات المهمة التي يتم تقييم آثارها على صحة وسلامة العملاء لغرض تحسينها من المرجح أن تختلف بشكل كبير عمّا كان متوقعاً أثناء التخطيط. وإذا استنتج المحاسب القانوني أثناء الارتباط أنه من المناسب تحديد أهمية نسبية مختلفة، فقد يكون من الضروري أيضاً إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ أو طبيعة الإجراءات الإضافية وتوقيتها ومداها.

إجراءات تقييم المخاطر

تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرات ١٠٣د–١٠٥)

أ٣١٣. تُعد إجراءات تقييم المخاطر جزءاً من عملية تكرارية ومتجددة. وقد يتم وضع توقعات مبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري، ثم يتم تحسين هذه التوقعات أثناء تقدم المحاسب القانوني في الارتباط، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة. ولا توفر إجراءات تقييم المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للاستنتاج التأكيدي.

أ٣١٤. ستختلف طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها بناءً على ما إذا كان الارتباط ارتباط تأكيد محدود أو تأكيد معقول، وبناءً على طبيعة المنشأة وظروفها (على سبيل المثال، مدى الطابع الرسمي في سياسات أو إجراءات المنشأة وآليات عملها ونظمها) وطبيعة مسائل الاستدامة ومدى تعقيدها وخصائص الأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها تحريفات جوهرية. ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار بما يناسب مستوى التأكيد الذي سيتم الوصول إليه. ويكون الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل عمقاً مما تتمتع به الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة، ويكون أقل فيما يخص ارتباط التأكيد المحدود بالمقارنة مع ارتباط التأكيد المعقول.

أ٣١٥. قد تشتمل إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المحاسب القانوني على ما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) ومن غيرهم ممن هم داخل المنشأة الذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها؛

(ب) الإجراءات التحليلية؛

(ج) الملاحظة والفحص المادي.

أ٣١٦. قد توفر المعلومات التي يحصل عليها المحاسب القانوني من خلال الاستفسارات أدلة مهمة (على سبيل المثال، لدعم الفهم المطلوب حول المنشأة وبيئتها ومكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة)؛ ومع ذلك، فإن الاستفسارات وحدها لا تكفي عادةً في ارتباط التأكيد المعقول للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات.

أ٣١٧. قد يستلزم تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الحصول على أدلة من مصادر متعددة من بينها:

(أ) التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من كبار موظفي المنشأة، الذين قد يكون من بينهم موظفي المنشأة الذين يعملون في وظائف ذات صلة بمعلومات الاستدامة (مثل الموارد البشرية) أو المراجعين الداخليين.

(ب) أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواءً تم الحصول على الأدلة بشكل مباشر أو غير مباشر.

(ج) المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة وصناعتها، مثل البيانات الصحفية الصادرة عن المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات المتعلقة بمسائل الاستدامة.

أ٣١٨. قد ينفذ المحاسب القانوني إجراءات إضافية بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك.

مثال:

- الأدلة التي يتم الحصول عليها التي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها قد تدعم أيضاً تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

النظر في المعلومات من إجراءات قبول الارتباط والاستمرار فيه (راجع: الفقرة ١٠٤)

أ٣١٩. تتطلب الفقرة ٧٥ من المحاسب القانوني الحصول على معرفة مبدئية بظروف الارتباط لتوفير أساس مناسب لتحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة للارتباط متحققة. ولا تكفي هذه المعرفة المبدئية عادةً للوفاء بمتطلبات الفقرتين ١٠٣د و١٠٣م، ولكنها قد توفر أدلة مهمة لدعم الفهم المطلوب. وقد يستكمل المحاسب القانوني فهم الضوابط المنطبقة الذي تم التوصل إليه أثناء قبول الارتباط عندما ينفذ إجراءات تقييم المخاطر بمعلومات، على سبيل المثال، من:

- الارتباطات الأخرى، عند وجودها، التي نفذها الشريك المسؤول عن الارتباط للمنشأة، مثل مراجعة القوائم المالية أو التحقق من أمور محددة (على سبيل المثال، التحقق من استهلاك المياه في عملية مهمة داخل المنشأة).

- التجارب السابقة مع المنشأة، إذا ظلت تلك المعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة للارتباط الحالي.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٠٥)

أ٣٢٠. قد تحقق المناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني ما يلي:

- توفير الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق الارتباط.

- السماح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول الكيفية والمواضع التي قد تكون معلومات الاستدامة معرضة فيها للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.

- مساعدة فريق الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه.

أ٣٢١. عندما يتولى تنفيذ الارتباط فردٌ واحدٌ، مثل محاسب قانوني فرد، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرة ١٠٥ يمكن أن يساعد المحاسب القانوني مع ذلك في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

فهم مسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١٠٦)

أ٣٢٢. قد تشمل خصائص الأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في الإفصاحات التعقيد أو الاجتهاد أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش، مما يترتب عليه قابلية تعرض الإفصاحات للتحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.

أ٣٢٣. قد تتعلق التحريفات الجوهرية في معلومات الاستدامة بسبب الغش أو تحيز الإدارة بأمور مثل ما يلي:

- تحريف معلومات الاستدامة (بما في ذلك إغفال ذكر المعلومات) لتجنب العقوبات أو الغرامات، أو الأهداف الداخلية أو الخارجية التي قد تكون جريئة أو مفرطة في التفاؤل، أو التصريحات أو الادعاءات العامة غير الدقيقة أو المضللة عن عمد بشأن المنتجات أو الشركات.
- إغفال ذكر مسائل الاستدامة عند التعرف على مسائل من الواجب تضمينها في معلومات الاستدامة ولكنها قد تكون سلبية أو قد يكون من الصعب الحصول على معلومات بشأنها، بالرغم من أن تلك المسائل جوهرية للمستخدمين المستهدفين.
- تحريف معلومات الاستدامة لتمكين المنشأة من أن يُنظر إليها بشكل إيجابي فيما يتعلق بالمساعي المستقبلية، أو ليكون ذلك عاملاً في حصولها على التمويل أو في الترتيبات أو المفاوضات مع الموردين أو العملاء.
- تحريف معلومات الاستدامة لتقليل التزامات ضرائب الكربون أو لتضخيم النقاط الكربونية المتحققة.
- التقرير عن معلومات الاستدامة التي تتعلق بحوافز الأداء بطريقة متحيزة عن عمد لأجل التأثير على نتيجة المكافآت أو الأجور المربوطة بمستوى الأداء.
- الضغوط المرتبطة بالحصول على اعتمادات أو اعترافات معينة (مثل ختم أو تصنيف "أخضر") أو الوفاء بشروط تعاقدية معينة.
- البدائية في نظم الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد تقارير الاستدامة.

أ٣٢٤. قد تختلف خصائص الأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر التحريف الجوهري باختلاف الإفصاحات. وعلى سبيل المثال:

- قد تختلف مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات التي تتعلق بنفايات المنشأة المولدة أثناء الأنشطة الخاصة بالمنشأة ذاتها عن مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات التي تتعلق بالنفايات المولدة في بداية أو نهاية سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة.
- قد تختلف مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات الكمية التاريخية عن مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات النوعية المستشرفة للمستقبل.

أ٣٢٥. قد تكون هناك تعقيدات في قياس أو تقويم مسائل الاستدامة أو قد تكون مسائل الاستدامة خاضعة لحالات عدم تأكد. وعلى سبيل المثال، قد تكون هناك تعقيدات في قياس وتقويم المخاطر المحتملة المتعلقة بالمناخ واحتمالية حدوثها وآثارها المتوقعة على المدى القصير والمتوسط والطويل على المنشأة وسلسلة إمدادها، وقد تكون خاضعة لدرجة عالية من عدم التأكد. ونتيجةً لحالات عدم التأكد الملازمة، فإنه قد يرتفع خطر التحريف الجوهري في الإفصاحات، أو قد يصعب التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في معلومات الاستدامة.

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١٠٧)

أ٣٢٦. يعتمد تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة أثناء الارتباط على المعرفة المبدئية التي تم الحصول عليها والنقاش مع الطرف أو الأطراف المعنية عند تقويم مدى مناسبة الضوابط قبل قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، ويشتمل ذلك على تحديد ما إذا كانت الضوابط تستوفي خصائص الضوابط المناسبة المذكورة في الفقرة ٧٨ (انظر أيضاً الفقرة أ١٩٩). وتختلف إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المحاسب القانوني من حيث طبيعتها ومداها عن الإجراءات التي قد تكون كافية لقبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أ٣٢٧. إذا كانت الضوابط المنطبقة تتألف من ضوابط لأطر يُفترض أنها مناسبة، كما هو موضح في الفقرة أ١٩٧، فقد يكفي المحاسب القانوني تحديد أن المنشأة قد طبقت تلك الضوابط أثناء إعداد معلومات الاستدامة. وفي ظروف أخرى، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان تقويم الضوابط الذي تم في مرحلة القبول والاستمرار لا يزال مناسباً لأغراض إجراءات تقييم المخاطر. وإذا لم يعد تقويم المحاسب القانوني للضوابط مناسباً، فإن الفقرة ١٠٧ تتطلب إجراء تحديد أكثر تفصيلاً لمدى مناسبة الضوابط. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، إذا لم تتوفر

الضوابط التي وضعتها المنشأة إلا بعد قبول الارتباط، أو إذا طبقت المنشأة في إعداد معلومات الاستدامة ضوابط تختلف عمّا كان المحاسب القانوني يتوقعه قبل قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وقد يُعزى هذا إلى مجموعة من العوامل، مثل:

- تحول الضوابط التي تم التعرف عليها في البداية لتصبح غير مناسبة لظروف المنشأة.
- التغيرات في الممارسات الصناعية المماثلة.
- توفر ضوابط جديدة أو محدثة.
- تطبيق المنشأة لضوابط أكثر إيجازاً.
- تعرُّف المنشأة على قصور في مدى تخصص ضوابط الإطار، مما يستلزم تطوير ضوابط تضعها المنشأة.

أ٣٢٨. يساعد تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة وتقويم مدى صلاحية تطبيقها المحاسب القانوني في معرفة مدى قابلية الإفصاحات للتحريف. وعلى سبيل المثال، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي:

- تحديد عناصر الضوابط المنطبقة التي قد تكون أكثر عرضة للخطأ عند تفسير المنشأة لها وتطبيقها أثناء إعداد معلومات الاستدامة.
- تحديد المواطن التي تكون المنشأة قادرة فيها على ممارسة الاجتهاد عند تطبيق الضوابط المنطبقة، مما قد تنشأ عنه مخاطر للتحريف الجوهري بسبب عدم مناسبة الاجتهادات في ظل ظروف المنشأة.
- تحديد جوانب الضوابط المنطبقة التي قد تكون أكثر عرضة للتلاعب، على سبيل المثال، عندما يُسمح للمنشأة بإعداد المعلومات على أساس الالتزام أو التوضيح، شريطة أن يكون لديها أساس معقول للقيام بذلك.
- تحديد أن آلية المنشأة لتعيين أو وضع الضوابط المنطبقة وتطبيقها غير كافية، مما قد تنشأ عنه مخاطر للتحريف الجوهري فيما يتعلق بمدى مناسبة الضوابط المنطبقة أو صلاحيتها للتطبيق في ظل ظروف المنشأة.

أ٣٢٩. قد لا تُعد ضوابط الأطر مناسبة في حد ذاتها (على سبيل المثال، قد تكون غير كاملة أو قد تخضع للتفسير عند تطبيقها). ولذلك، فقد يلزم المنشأة استكمال ضوابط الإطار حتى تكون الضوابط المنطبقة مناسبة. وقد تكون آلية وضع الضوابط المنطبقة وتطبيقها على مسائل الاستدامة مليئة بالتعقيدات، وقد تتطلب الاجتهاد، وقد تكون عرضة للتحيز. وقد يؤدي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ١٠٧ إلى تعرف المحاسب القانوني على إفصاحات ترتفع فيها قابلية التعرض للتحريف أو قد يدفع ذلك المحاسب القانوني إلى إعادة تقويم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

أ٣٣٠. قد يشتمل تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة على فهم:

- حالات عدم التأكد والتعقيدات المحيطة بتعيين ضوابط الأطر، وأي ضوابط وضعتها المنشأة يتم استخدامها لاستكمال الإطار.
- ضوابط آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.
- ضوابط تعيين حدود التقرير، وما إذا كان ذلك يختلف لكل إفصاح.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام المنشأة بوضع الضوابط الخاصة بها، بما في ذلك الضوابط التي يتم استخدامها لاستكمال ضوابط الإطار.
- أدوات الرقابة المطبقة على آلية المنشأة لتعيين أو وضع الضوابط المنطبقة وتطبيقها.
- ما إذا كانت توجد أي نصوص تخفيفية. وقد يكون هذا التخفيف فيما يتعلق بواجبات الإفصاح على مدى فترة معينة (على سبيل المثال، ضرورة أن تقدم المنشأة المعلومات البيئية لأول ثلاث سنوات فقط من سنوات التقرير)، أو فيما يخص البيانات والمعلومات المطلوبة لإعداد معلومات الاستدامة (على سبيل المثال، لمواجهة المخاوف التي تتعلق بالتكاليف الأولية والقيود على الموارد أثناء الحصول على المعلومات المطلوبة في بداية ونهاية سلسلة القيمة).

أ٣٣١. قد يساعد أيضاً فهم آلية المنشأة لتعيين أو وضع الضوابط المنطبقة وتطبيقها، بما في ذلك آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، المحاسب القانوني في تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك ما إذا كانت الضوابط:

- تتناول الغرض من معلومات الاستدامة.
- شفافة.
- تستلزم العمل مع المستخدمين المستهدفين أو من ينوب عنهم لمعرفة المعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات.
- تتناول كيفية تطبيق الضوابط في ظل ظروف المنشأة، بما في ذلك اختيار وتطبيق سياسات لإعداد التقارير تتسق مع الضوابط المنطبقة.
- تذكر أسباباً مناسبة لاستخدام الضوابط.
- تراعي أن تكون محددة بصورة مناسبة فيما يتعلق بكيفية قياس أو تقويم مسائل الاستدامة.

اعتبارات خاصة لتحديد مدى مناسبة الضوابط للمعلومات النوعية (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)، ١٠٧)

أ٣٣٢. في بعض الظروف، قد يحدد المحاسب القانوني أن الضوابط غير مناسبة للمعلومات النوعية. ومثال ذلك، عدم استيفاء جميع الخصائص اللازمة للضوابط المناسبة بسبب افتقار الضوابط لطابع التخصص أو لعدم وجود ضوابط للمعلومات النوعية. وفي هذه الظروف، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- مطالبة المنشأة بوضع ضوابط مناسبة.
- مطالبة المنشأة بعدم التقرير عن المعلومات التي ستنتج عن تطبيق الضوابط غير المناسبة، ولكن إذا اتخذت المنشأة قراراً بالتقرير عن تلك المعلومات، فإن المحاسب القانوني يحدد تلك المعلومات بوضوح على أنها معلومات أخرى لا تقع ضمن نطاق ارتباط التأكيد، وينفذ الإجراءات وفقاً للفقرات ١٧١–١٧٧.
- ما إذا كانت المعلومات قد تكون مضللة، وأثر ذلك على قبول الارتباط والاستمرار فيه.
- الأثر على الاستنتاج التأكيدي.

اعتبارات خاصة لتحديد مدى مناسبة الضوابط للآليات والنظم وأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)، ١٠٧)

أ٣٣٣. إذا كانت معلومات الاستدامة بشأن الآليات والنظم وأدوات الرقابة تخضع لارتباط التأكيد، فقد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط تشمل ما يلي:

(أ) إذا كان الاستنتاج التأكيدي يغطي وصف آليات المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها:

(١) أهداف الرقابة وأدوات الرقابة المصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٢) الإجراءات والسجلات، ضمن كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تُستخدم في تسجيل ومعالجة مسائل الاستدامة، والأحداث والظروف المهمة، ذات الصلة بمعلومات الاستدامة، وتصحيحها عند اللزوم، ونقلها إلى معلومات الاستدامة المقرر عنها.

(ب) إذا كان الاستنتاج التأكيدي يغطي مدى مناسبة تصميم الآليات أو النظم أو أدوات الرقابة:

(١) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف الآليات أو النظم أو أدوات الرقابة؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها على النحو الموضح، تأكيداً معقولاً بشأن تحقيق أهداف الرقابة.

(ج) إذا كان الاستنتاج التأكيدي يغطي الفاعلية التشغيلية للآليات أو النظم أو أدوات الرقابة، ما إذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها بصورة متسقة حسب تصميمها طوال الفترة المحددة.

اعتبارات خاصة لتحديد مدى مناسبة الضوابط للأداء (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)، ١٠٧)

أ٣٣٤. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط مناسبة لتقويم أداء المنشأة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط تشمل ما يلي:

(أ) التدابير أو الأسس المرجعية التي تستخدم لتحديد المستهدفات أو مؤشرات الأداء الرئيسية أو التعهدات أو غير ذلك من الأهداف التي سيتم قياس الأداء بالمقارنة معها؛

(ب) طرق قياس أو تقويم أداء المنشأة.

اعتبارات خاصة لتحديد مدى مناسبة الضوابط لمعلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)، ١٠٧)

أ٣٣٥. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات المنشأة المستشرفة للمستقبل تُعد ضوابط مناسبة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط تشمل ما يلي:

(أ) أساس الافتراضات التي سيتم وضعها وطبيعة حالة عدم التأكد الملازمة لتلك الافتراضات، ومصادرها ومداها؛

(ب) طرق القياس أو التقويم التي سيتم استخدامها لمعلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل التي سيتم التقرير عنها على أساس الافتراضات المذكورة في (أ).

ملاءمة الضوابط (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)(١)، ١٠٧)

أ٣٣٦. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط ملائمة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط:

(أ) تؤدي إلى معلومات استدامة تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات؛

(ب) قد وضعتها المنشأة أو طرف خارجي من خلال آلية تركز على تحديد أو تقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات، بما في ذلك أنواع القرارات العامة التي من المتوقع أن يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على الغرض من معلومات الاستدامة.

(ج) تتناول مستوى عدم التأكد الملازم المحيط بالقياس أو التقويم عند تطبيق الضوابط في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت معلومات الاستدامة التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد الملازم المحيط بقياسها أو تقويمها ستُرفق بها إفصاحات توضح طبيعة حالة عدم التأكد ومداها.

(د) تحدد مستوى تفصيل أو تجميع المعلومات أو تشتمل على مبادئ لتحديد مستوى التجميع أو التفصيل المناسب في ظروف بعينها.

(هـ) تتسق مع تلك التي من المتعارف عليه أنها مناسبة في سياق صناعة المنشأة أو قطاعها أو ما إذا كانت هناك أسباب مُبرَّرة لعدم استخدام تلك الضوابط (على سبيل المثال، تضع المنشأة ضوابط أكثر ملاءمة).

(و) لا تسمح بإغفال ذكر إفصاحات الاستدامة إلا في الظروف المناسبة لذلك. وعلى سبيل المثال، قد تتيح الضوابط للمنشأة استبعاد إفصاحات معينة إذا:

(١) كانت آليات إعداد التقارير لم تتطور بعد بشكل كامل، مما يؤدي إلى عدم اكتمال المعلومات أو عدم توفرها، وكانت الضوابط تتطلب من المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسباب إغفال ذكر الإفصاحات.

(٢) كان ذلك الإفصاح غير منطبق على ظروف المنشأة.

(٣) كانت هناك قيود نظامية تمنع الإفصاح.

(٤) في ظروف نادرة للغاية، كانت معلومات الاستدامة سرية، أو كانت التبعات السلبية للإفصاح من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة من القيام بذلك، كالمعلومات التي قد تخل بالتحقيق في تصرف غير نظامي، فعلي أو مشتبه فيه.

(ز) تخص الموضوعات وجوانب الموضوعات بما سيؤدي إلى معلومات تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات، مثل ما إذا كانت الضوابط التي:

(١) للآليات أو النظم أو أدوات الرقابة تشتمل، على سبيل المثال، على أهداف الرقابة لتقويم مدى مناسبة تصميمها (انظر أيضاً الفقرة أ٣٣٣)؛ أو

(٢) للأداء تشتمل على المستهدفات أو مؤشرات الأداء الرئيسية أو التعهدات أو الأهداف التي يُقاس الأداء بناءً عليها وتشتمل على طرق قياس أو تقويم ذلك الأداء (انظر أيضاً الفقرة أ٣٣٤)؛ أو

(٣) للمعلومات المستشرفة للمستقبل تشتمل على أساس تقويم مدى معقولية الافتراضات الأساس وطرق الإعداد بناءً على تلك الافتراضات (انظر أيضاً الفقرة أ٣٣٥)؛ أو

(٤) للمعلومات التاريخية تشتمل على طرق قياس أو تقويم أنشطة المنشأة.

النظر في مدى ملاءمة الضوابط عند انطباق الأهمية النسبية المالية أو الأهمية النسبية للأثر (راجع: الفقرتين ٩٩، ١٠٧)

أ٣٣٧. قد تتعلق الضوابط الملائمة التي تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات بما يلي:

(أ) إمّا:

(١) الآثار الجوهرية للمسائل البيئية والاجتماعية والمتعلقة بالحوكمة على استراتيجية المنشأة ونموذج أعمالها وأدائها، وهو ما قد يُشار إليه بلفظ "الأهمية النسبية المالية"؛ أو

(٢) الآثار الجوهرية لأنشطة المنشأة ومنتجاتها وخدماتها على البيئة أو المجتمع أو الاقتصاد، وهو ما قد يُشار إليه بلفظ "الأهمية النسبية للأثر"؛ أو

(ب) كل من الأهمية النسبية المالية والأهمية النسبية للأثر، وهو ما قد يوصف في الضوابط المنطبقة بلفظ "الأهمية النسبية المزدوجة".

اكتمال الضوابط (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)(٢)، ١٠٧)

أ٣٣٨. عند تقويم مدى اكتمال الضوابط، بما في ذلك الضوابط التي تضعها المنشأة لاستكمال أي ضوابط لأطر يتم استخدامها، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط تتناول:

- الموضوعات أو جوانب الموضوعات التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها قد تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، أو التي لا يمكن قياسها أو تقويمها بنفس سهولة الموضوعات أو جوانب الموضوعات الأخرى.
- أساس الاجتهادات المهمة التي تم ممارستها أثناء إعداد معلومات الاستدامة.
- مصدر حالات عدم التأكد المهمة الملازمة أثناء تطبيق الضوابط.
- حدود التقرير.

إمكانية الاعتماد على الضوابط (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)(٣)، ١٠٧)

أ٣٣٩. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط يمكن الاعتماد عليها، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- ما إذا كان قياس أو تقويم مسائل الاستدامة يمكن إجراؤه بالدرجة اللازمة من الدقة حتى يكون ملائماً في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت الضوابط تستند إلى تعريفات تخلو من الغموض أو يكتنفها غموض محدود.
- ما إذا كان تطبيق الضوابط يسمح بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة لمسائل الاستدامة عند استخدام هذه الضوابط في ظروف مشابهة من قبل أطراف مختلفة.
- مصادر الضوابط والآلية المتبعة لوضعها.

حيادية الضوابط (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)(٤)، ١٠٧)

أ٣٤٠. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط محايدة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط:

- تتطلب الإفصاح المتوازن عن المعلومات الإيجابية والسلبية، على السواء، ولا تخضع لتحيز الإدارة عن طريق استبعاد أي موضوعات أو جوانب موضوعات فقط على أساس أنها قد تنعكس سلباً على المنشأة.
- لا تنتج عنها معلومات تضلل المستخدمين المستهدفين عند تفسير معلومات الاستدامة.
- متسقة بين فترات التقرير وبعضها، ما لم يكن هناك أساس معقول للتغيير.
- تتناول كيفية عرض المعلومات والإفصاح عنها، للحد من فرص تحيز الإدارة.
- قد وضعتها المنشأة (على سبيل المثال، قد تكون خاضعة لتحيز الإدارة).

أ٣٤١. عند عدم اتساق الضوابط مع فترات التقرير السابقة، قد ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- ما إذا كان لدى المنشأة أساس معقول للتغيير، على سبيل المثال، قد تكون المنشأة بصدد تطوير وتحسين آلية إعدادها لمعلومات الاستدامة وربما تكون الضوابط التي وضعتها المنشأة قد تم تغييرها لتعكس المناهج أو البيانات أو الطرق الأنسب أو الأحدث.
- ما إذا كان أساس التغيير قد تم الإفصاح عنه وتم توضيحه بصورة كافية في معلومات الاستدامة.
- ما إذا كانت الضوابط تختلف عمّا يشيع استخدامه في صناعة أو قطاع المنشأة، إذ قد يُعد ذلك مؤشراً على تحيز الإدارة.
- ما إذا كان التغيير تنتج عنه دائماً معلومات إيجابية (على سبيل المثال، تغير الإدارة الضوابط من سنة لأخرى حتى تبدو النتائج أكثر إيجابية).

قابلية فهم الضوابط (راجع: الفقرتين ٧٨(ج)(٥)، ١٠٧)

أ٣٤٢. عند تقويم ما إذا كانت الضوابط قابلة للفهم، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الضوابط:

- واضحة وخالية من الغموض.
- ستمكن المستخدمين المستهدفين من تحديد النقاط الرئيسية التي يتم طرحها بسهولة والوصول إلى استنتاجات مناسبة بشأن ما إذا كانت تلك النقاط تؤثر على عملية اتخاذهم للقرارات.
- ستؤدي إلى عرض لن يحجب المعلومات ذات الصلة.
- ستؤدي إلى عرض واضح لمعلومات الاستدامة بطريقة تلخص وتلفت الانتباه إلى السمات الرئيسية للمعلومات المقرر عنها، بفاعلية.
- ستؤدي إلى تماسك معلومات الاستدامة، وسهولة تتبعها، ووضوحها، ومنطقيتها.
- ستؤدي إلى معلومات استدامة يمكن تحديد مكانها بسهولة، على سبيل المثال، قد يصعب تحديد مكان المعلومات إذا كانت موزعة على تقارير أو صفحات ويب مختلفة أو إذا كانت مضمنة عن طريق الإحالة.
- ستؤدي إلى معلومات استدامة توازن على نحو مناسب بين الإيجاز حتى تكون مفهومة والملاءمة.
- ستؤدي إلى فترات زمنية منطقية وقابلة للمقارنة، سواءً كانت:
  - نقطة زمنية (على سبيل المثال، فيما يخص وصف أو تطبيق آلية لا يغطي الفترة).
  - فترات انتهت (على سبيل المثال، فيما يخص المعلومات التاريخية).
  - فترات تنتهي في المستقبل (على سبيل المثال، فيما يخص الاستراتيجيات أو المستهدفات أو التعهدات).

فهم سياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير (راجع: الفقرتين ١٠٨–١٠٩)

أ٣٤٣. سياسات إعداد التقارير هي الأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تطبقها المنشأة عند إعداد وعرض معلومات الاستدامة. وسياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير ليست ضوابط في حد ذاتها، ولكنها سياسات تساعد المنشأة في الالتزام بالضوابط المنطبقة. ويلزم أن تشمل الضوابط مبادئ كافية توفر للمنشأة الأساس لاختيار وتطبيق سياسات إعداد التقارير بما يتسق مع المفاهيم الأساسية في متطلبات الضوابط، ويحقق أهداف متطلبات الضوابط، كما هو موضح في الفقرة أ٢. وإذا كانت الضوابط القائمة لا توفر للمنشأة ما يكفي من المبادئ لاختيار وتطبيق سياسات إعداد التقارير، فإنه قد يلزم تحديد ضوابط من إطار آخر أو قد يلزم اتباع ضوابط تضعها المنشأة. وقد تشمل الأمور التي قد ينظر فيها المحاسب القانوني عند توصله إلى فهم لاختيار وتطبيق سياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أي تغييرات في السياسات وأسباب تلك التغييرات:

- سياسات إعداد التقارير التي تطبقها المنشآت المشابهة، كتلك التي تعمل في نفس الصناعة أو الدولة.
- الطرق التي تستخدمها المنشأة لإثبات معلومات الاستدامة المهمة، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، أو لمواجهة الظروف غير المعتادة أو الاستثنائية.
- تأثير السياسات المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
- التغيرات في البيئة، مثل التغيرات في الضوابط المنطبقة أو الأنظمة واللوائح أو التفسير المقبول للضوابط مما قد يستلزم إجراء تغيير في سياسات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير.
- الضوابط والأنظمة واللوائح الجديدة على المنشأة، وتوقيت وكيفية تبني المنشأة لهذه المتطلبات أو التزامها بها.

أ٣٤٤. مثال لاختيار وتطبيق المنشأة سياسات إعداد التقارير وفقاً لضوابط أحد الأطر:

- تقوم إحدى شركات التعدين بالتقرير عن معلومات الاستدامة وفقاً لإطار استدامة يتطلب تقديم إفصاحات خاصة عن المخاطر والفرص التي تتعلق بحقوق الإنسان وحقوق السكان الأصليين في حال صناعة المعادن والتعدين.
- عملاً بالضوابط، تختار وتطبق المنشأة أيضاً سياسات إعداد التقارير، بما في ذلك الطرق المستخدمة للإفصاح عن آليات العمل والممارسات النافية للجهالة فيما يتعلق بحقوق الإنسان وحقوق السكان الأصليين في مناطق النزاع للتخفيف من المخاطر ذات العلاقة.

فهم المنشأة وبيئتها

فهم العمليات التشغيلية للمنشأة وهيكلها النظامي والتنظيمي وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع: الفقرة ١١٠(أ))

أ٣٤٥. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد خصائص المنشأة وبيئتها ذات الصلة بمعلومات الاستدامة والتي، بالتالي، يلزم فهمها. ويتمثل الاعتبار الأساسي للمحاسب القانوني في معرفة ما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه يُعد كافياً لتحقيق الهدف من إجراءات تقييم المخاطر. وقد يقل الجهد الذي يستلزمه الفهم المطلوب من المحاسب القانوني عندما يقتصر نطاق ارتباط التأكيد على معلومات استدامة معينة (على سبيل المثال، مقاييس متمايزة). وفي المقابل، قد يكون من الضروري التوصل إلى فهم أوسع للمنشأة وبيئتها إذا كان نطاق ارتباط التأكيد يتناول موضوعات أو جوانب من موضوعات متعددة. وبالمثل، فإن عمق فهم المنشأة وبيئتها الضروري في ارتباط التأكيد المحدود قد يكون أقل من عمق الفهم الضروري في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٣٤٦. قد يشتمل فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها على فهم ما يلي:

(أ) طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها فيما يتعلق بالاستدامة، بما في ذلك:

(١) طبيعة العمليات التشغيلية المشمولة ضمن حدود التقرير، بما في ذلك:

أ. ما إذا كانت الأنشطة أو العمليات التشغيلية المشمولة ضمن حدود التقرير تتم داخل المنشأة أو خارجها؛

ب. مساهمة كل نشاط أو عملية تشغيلية في معلومات الاستدامة، بما في ذلك الأنشطة أو العمليات التشغيلية ضمن سلسلة القيمة، إن كانت جوهرية لمعلومات الاستدامة؛

ج. أوجه عدم التأكد المرتبطة بالكميات المقرر عنها في معلومات الاستدامة.

(٢) التغييرات عن الفترة السابقة في طبيعة المنشأة أو مخاطر أعمالها أو حدود التقرير، بما في ذلك ما إذا كانت قد حدثت أي اندماجات أو استحواذات أو استبعادات أو أي إسناد خارجي للوظائف.

(٣) معدل تكرار عطل العمليات التشغيلية وطبيعة تلك الأعطال.

(ب) مدى تطور آليات العمل وأدوات الرقابة المطبقة على معلومات الاستدامة ومدى تكاملها مع استخدام تقنية المعلومات.

فهم حدود التقرير (راجع: الفقرة ١١٠(ب))

أ٣٤٧. قد يتطلب فهم حدود التقرير تحليل هياكل تنظيمية (على سبيل المثال، وحدات تشغيلية متعددة في دول مختلفة) وعلاقات تعاقدية وأنشطة معقدة ضمن سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة. وقد يكون لكيفية تنظيم العمليات التشغيلية انعكاسات أيضاً على حدود التقرير. وعلى سبيل المثال، قد يكون ثمة مرفق مملوك لطرف، ويتولى تشغيله طرف آخر، ويقوم المرفق بمعالجة المواد فقط لمصلحة طرف ثالث، ولكن أنشطة الاستدامة الخاصة بجميع تلك الأطراف الثلاثة قد تكون واقعة ضمن حدود التقرير. ويساعد فهم الأنشطة الواقعة ضمن حدود التقرير المحاسب القانوني فيما يلي:

- فهم ما إذا كانت الإفصاحات تتأثر بالتعقيد أو الاجتهاد أو التغيير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش.
- تعيين الإفصاحات التي قد يكون من الضروري استخدام عمل الآخرين لها لأجل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.
- تحديد أعضاء فريق الارتباط والأطراف الأخرى التي يناقش معها الشريك المسؤول عن الارتباط قابلية تعرض الإفصاحات للتحريفات الجوهرية، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
- النظر في الأهمية النسبية المناسبة، أو تحديدها، للإفصاحات المنطبقة.
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.
- تعيين الإفصاحات التي قد يصعب الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لها، وانعكاسات ذلك على تقرير التأكيد.

فهم أهداف المنشأة أو مستهدفاتها أو غاياتها الاستراتيجية (راجع: الفقرة ١١٠(ج))

أ٣٤٨. قد يساعد فهم الأهداف أو المستهدفات أو الغايات الاستراتيجية التي تتعلق بمسائل الاستدامة والمقاييس المستخدمة لتقييم أداء المنشأة المحاسب القانوني في معرفة الدوافع والضغوط التي تزيد من قابلية تعرض معلومات الاستدامة لتحيز الإدارة أو الغش.

فهم الإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة ١١١)

أ٣٤٩. يتباين تأثير الأنظمة واللوائح على معلومات الاستدامة. وتشكل تلك الأنظمة واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وقد يكون لأحكام بعض الأنظمة أو اللوائح تأثير مباشر على معلومات الاستدامة، حيث إنها قد تحدد الضوابط التي سيتم تطبيقها أو قد تعين الإفصاحات التي يلزم تضمينها في معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة.

أ٣٥٠. قد تكون هناك أنظمة ولوائح أخرى ليس لها تأثير مباشر على تحديد الإفصاحات في معلومات الاستدامة، ولكن الالتزام بها قد يكون أساسياً للجوانب التشغيلية للعمل. وقد يكون لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير عميق على العمليات التشغيلية للمنشأة تبعات على إفصاحات المنشأة.

أ٣٥١. للتوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، قد يقوم المحاسب القانوني، على سبيل المثال، بما يلي:

- استخدام فهمه الحالي للعوامل الخاصة بصناعة المنشأة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى.

- تحديث فهمه لتلك الأنظمة واللوائح التي تحدد الضوابط أو الأطر أو المعايير أو الإرشادات.
- الاستفسار من الإدارة عن الأنظمة أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير عميق على العمليات التشغيلية للمنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات أو إجراءات المنشأة بشأن الالتزام بالأنظمة واللوائح.

الاستفسارات والمناقشات مع الأطراف المعنية (راجع: الفقرة ١١٢)

أ٣٥٢. قد توفر الاستفسارات من الأطراف المعنية، وعند الاقتضاء، الأفراد الآخرين داخل المنشأة، للمحاسب القانوني وجهات نظر مختلفة أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات التي يتم توجيهها للمكلفين بالحوكمة المحاسب القانوني في فهم مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد معلومات الاستدامة.
- قد تساعد الاستفسارات من الإدارة المحاسب القانوني في تقويم مدى مناسبة اختيار وتطبيق الضوابط المنطبقة.
- قد توفر الاستفسارات التي يتم توجيهها للمستشار القانوني الداخلي معلومات حول أمور مثل الدعاوى القضائية والالتزام بالأنظمة واللوائح والمعرفة بالغش أو شبهات الغش التي تؤثر على معلومات الاستدامة.
- قد توفر الاستفسارات التي يتم توجيهها لوظيفة إدارة المخاطر (أو الاستفسار من القائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على معلومات الاستدامة.
- قد توفر الاستفسارات التي يتم توجيهها لموظفي تقنية المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم أو الرقابة، أو غير ذلك من المخاطر التي ترتبط بتقنية المعلومات.

أ٣٥٣. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المحاسب القانوني في فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرتين ١١٣د، ١١٣م)

أ٣٥٤. يساعد فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة المحاسب القانوني في معرفة أنواع التحريفات التي قد تقع والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري في الإفصاحات.

أ٣٥٥. قد يختلف مستوى الطابع الرسمي لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك بيئة الرقابة و آلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية متابعة نظام الرقابة الداخلية، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها، وطبيعة مسائل الاستدامة والضوابط المنطبقة ومدى تعقيدها.

أ٣٥٦. قد تختلف طبيعة ومدى فهم المحاسب القانوني لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على مدى تعقيد ارتباط التأكيد وطبيعة مسائل الاستدامة ومدى تعقيدها. وكلما أصبحت المنشأة ومسائل الاستدامة أكثر تعقيداً، زادت شمولية الإجراءات التي قد تكون ضرورية للوصول إلى هذا الفهم، على سبيل المثال، عن طريق تنفيذ إجراء تتبع لتأكيد ما تم الاستفسار عنه من موظفي المنشأة. وينطوي إجراء التتبع على اختيار أحداث أو ظروف وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات.

أ٣٥٧د. في ارتباط التأكيد المحدود، يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية الضروري للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات. ولن يكون من الضروري في غالب الأحيان الوصول إلى فهم مفصل وقد تكون إجراءات الوصول إلى هذا الفهم أقل في المدى، وذات طبيعة مختلفة، بالمقارنة مع ما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول. وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم كافٍ لنظام المعلومات من خلال الاستفسار في ارتباط التأكيد المحدود ولكنه قد يحتاج إلى تنفيذ إجراء تتبع في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٣٥٨. في بعض الظروف، قد تتعلق مسائل الاستدامة بأدوات الرقابة (أي إن أدوات الرقابة هي جوانب الموضوعات). وعلى سبيل المثال، قد توضح معلومات الاستدامة تصميم أو تطبيق أو مدى فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على الصحة والسلامة المهنية. وتتطلب الفقرة ١٠٦ من المحاسب القانوني فهم مسائل الاستدامة (في هذه الحالة، هي أدوات الرقابة المطبقة على الصحة والسلامة المهنية). وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرتان ١١٣د و١١٣م من المحاسب القانوني الوصول إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلق بالآليات المستخدمة لتصميم أو تطبيق أو عمل أدوات الرقابة المطبقة على الصحة والسلامة المهنية وآليات إعداد المعلومات عن تلك الأدوات.

أ٣٥٩. قد يؤدي فهم المحاسب القانوني للمكونات ذات الصلة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي سيستند إليها الاستنتاج التأكيدي أو قد يشير ذلك إلى ضرورة الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وعلى سبيل المثال:

- قد يحيط بنزاهة من يتولون إعداد معلومات الاستدامة مخاوفٌ جدّية تدعو المحاسب القانوني إلى استنتاج أن الارتباط لا يمكن تنفيذه.
- قد تدعو المخاوف بشأن كفاءة الإدارة وحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن معلومات الاستدامة.

بيئة الرقابة (راجع: الفقرتين ١١٤د، ١١٤م)

أ٣٦٠. قد يساعد فهم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة، مثل كيفية إبداء المنشأة سلوكاً يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية، المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي أوجه القصور في بيئة الرقابة إلى مخاطر وقوع تحريف جوهري في الإفصاحات على نطاق معلومات الاستدامة.

أ٣٦١م. قد يساعد تقويم بيئة الرقابة المحاسب القانوني في التعرف على الإشكالات المحتملة في المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وهذا لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد أيضاً هذا التقويم المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

أ٣٦٢. قد يشتمل فهم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة على فهم أدوات الرقابة والآليات والهياكل التي تتعامل مع ما يلي:

- كيفية تنفيذ المسؤوليات الإشرافية للإدارة، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة.
- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة.
- كيفية قيام المنشأة بجذب الكفاءات وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم.
- كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

التدرج

أ٣٦٣. قد لا تتوفر معلومات عن بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكنّ تلك المعلومات قد تظل ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يقوم المحاسب القانوني بملاحظة الممارسات السابقة والحالية للمنشأة، والعمل المشترك مع أصحاب المصلحة. وقد تسهم هذه الملاحظات في فهم المحاسب القانوني لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، حتى وإن كانت السياسات غير موثقة بشكل رسمي.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرتين ١١٥د، ١١٥م)

أ٣٦٤. قد يساعد فهم نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في الإفصاحات؛

(ب) التوصل إلى فهم لمسائل الاستدامة وظروف الارتباط الأخرى.

أ٣٦٥م. يتيح تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة لظروف المنشأة للمحاسب القانوني فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث مخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر. ويساعد تقويم الطريقة التي تتعرف بها المنشأة على مخاطرها، والطريقة التي تقيّم وتواجه بها تلك المخاطر، المحاسب القانوني في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتم تقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة ومدى تعقيدها.

أ٣٦٦. في بعض الحالات، قد تتطلب الضوابط من المنشأة تحديد وتقديم معلومات بشأن المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة أو الآلية التي يتم من خلالها التعرف على المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، وتقييمها وإدارتها. ولذلك، فإن فهم نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد يساعد المحاسب القانوني أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتعلق بالتطبيق المناسب للضوابط المنطبقة من جانب المنشأة. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف المحاسب القانوني على أوجه قصور محتملة في آلية المنشأة لتقييم المخاطر، فإنه قد يحدد وجود خطر شديد يتمثل في أن مسائل الاستدامة التي يتعين التقرير عنها وفقاً للضوابط المنطبقة ربما لم تقم المنشأة بتحديدها، ومن ثمّ، فإن عرض أو وصف تلك المسائل قد لا يكون كاملاً في معلومات الاستدامة.

أ٣٦٧م. ليست كل المخاطر التي تتعرف عليها المنشأة تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري. وعند فهم كيفية تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على المخاطر ذات الصلة بإعداد معلومات الاستدامة، وطريقة اتخاذهم للقرارات بشأن إجراءات مواجهة تلك المخاطر، قد ينظر المحاسب القانوني في كيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

(أ) تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكين من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها؛

(ب) التعرف على المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛

(ج) النظر في احتمال الغش عند النظر في المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنشأة.

أ٣٦٨. في حال تعرف المحاسب القانوني على مخاطر أخفقت المنشأة في التعرف عليها، وكانت تلك المخاطر من نوع يتوقع المحاسب القانوني أنه كان سيتم التعرف عليه من خلال آلية المنشأة لتقييم المخاطر، فإن ذلك قد يدل على أن آلية المنشأة لتقييم المخاطر لا تناسب ظروف المنشأة.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين ١١٦د، ١١٦م)

أ٣٦٩. قد يساعد فهم نتائج آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في الإفصاحات؛

(ب) التوصل إلى فهم لمسائل الاستدامة وظروف الارتباط الأخرى؛

(ج) تحديد ما إذا كان سيتم الحصول على أدلة من اختبار أدوات الرقابة.

أ٣٧٠. قد يوفر فهم نتائج آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية معلومات بشأن أوجه القصور في أدوات الرقابة؛ ولكن غياب تلك النتائج لا يدل بالضرورة على فاعلية عمل أدوات الرقابة. وقد يكون غياب النتائج مؤشراً على عدم فاعلية آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية.

أ٣٧١م. قد ينطوي فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بإعداد معلومات الاستدامة على فهم ما يلي:

(أ) تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي:

(١) التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها؛

(٢) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها؛

(ب) مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها؛

أ٣٧٢م. يساعد تقويم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية المحاسب القانوني في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقويم المحاسب القانوني أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات.

أ٣٧٣م. من الأمور التي قد يكون من الملائم للمحاسب القانوني النظر فيها عند فهم كيفية متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

(أ) تصميم أنشطة المتابعة، على سبيل المثال، ما إذا كانت متابعة دورية أو دائمة؛

(ب) أداء أنشطة المتابعة ومعدل تكرارها؛

(ج) تقويم نتائج أنشطة المتابعة، في الوقت المناسب، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة فعّالة؛

(د) طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ عن أوجه القصور في الوقت المناسب إلى المسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.

أ٣٧٤م. قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال:

(أ) أدوات الرقابة لمتابعة بيئات تقنية المعلومات المعقدة، التي:

(١) تقوّم استمرار فاعلية تصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعدلها، حسب مقتضى الحال، تبعاً للتغير في الظروف؛ أو

(٢) تقوّم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.

(ب) أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الواجبات.

(ج) أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالإعداد الآلي لتقارير الاستدامة، وكيفية معالجتها.

التدرج

أ٣٧٥م. في المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيّما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالباً فهم المحاسب القانوني للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

أ٣٧٦م. فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية، قد يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تُطبَّق على المعلومات والتي تهدف إلى الإسهام في كيفية منع المنشأة للتحريفات أو اكتشافها لها.

نظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرتين ١١٧–١١٨)

أ٣٧٧. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد الجوانب من نظام المعلومات ذات الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، وقد يستفسر المحاسب من الأطراف المعنية عن تلك الجوانب وينفذ غير ذلك من إجراءات، حسب الحاجة.

أ٣٧٨. قد يشتمل فهم نظام المعلومات على التوصل إلى فهم لأنشطة معالجة معلومات المنشأة، وبياناتها ومعلوماتها، والموارد التي تُستخدم في تلك الأنشطة، والسياسات أو الإجراءات التي تحدد ما يلي، فيما يخص معلومات الاستدامة:

(أ) كيفية جمع البيانات والمعلومات، بما فيها المعلومات النوعية، وكيفية تسجيلها ومعالجتها وفحصها وتصحيحها وعرضها، بما في ذلك ما إذا كانت المنشأة تتعامل مع الأنشطة ذات الصلة بإعداد تقارير الاستدامة بشكل مركزي، وكيفية هذا التعامل المركزي في حال وجوده. وقد تشتمل هذه السياسات أو الإجراءات على آليات تحقق داخلية يتم من خلالها تدقيق صحة البيانات والمعلومات للتأكد من صحتها واكتمالها بواسطة أحد الفاحصين، والتوقيع عليها بما يدل على حدوث الفحص؛

(ب) السجلات الداعمة والمعلومات الأخرى ذات الصلة بشأن مسائل الاستدامة، التي تتعلق بتدفق المعلومات في نظام المعلومات؛

(ج) الآليات المستخدمة لإعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك آليات التجميع المستخدمة، وتعديلات التجميع إن وجدت.

أ٣٧٩. قد يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم نظام المعلومات بطرق مختلفة، وقد يشمل ذلك:

(أ) الاستفسار من الموظفين المعنيين عن الإجراءات المستخدمة لإنشاء الأحداث والظروف التي تتعلق بالموضوعات وجوانب الموضوعات، وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ أو

(ب) الفحص المادي للأدلة الإرشادية الخاصة بالسياسات أو آليات العمل، أو الوثائق الأخرى الخاصة بنظام المعلومات؛ أو

(ج) ملاحظة تنفيذ موظفي المنشأة للسياسات أو الإجراءات؛ أو

(د) اختيار أحداث أو ظروف وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات (أي تنفيذ إجراء تتبع).

أ٣٨٠. من المرجح أن ينطوي نظام معلومات واتصالات المنشأة على استخدام تقنية المعلومات لجمع أو معالجة البيانات والمعلومات. وقد تستخدم المنشآت تطبيقات تقنية معلومات معقدة، أو جداول بيانات أو سجلات ورقية بسيطة، أو مزيج بين هذا وذاك. ويشتمل نظام المعلومات على بيئة تقنية المعلومات وتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى من بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعلومات ومعالجتها في نظام المعلومات. وقد يتسبب استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات في ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد تنتج تغييرات في تدفق المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعلومات.

التدرج

أ٣٨١. من المرجح أن يكون نظام المعلومات وطرق اتصال المنشأة في المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً أقل تطوراً ومن المرجح أن ينطوي ذلك على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيداً مما في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات أو إعداد سجلات معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهداً أقل عند تنفيذ الارتباطات للمنشآت الأقل تعقيداً، وقد ينطوي ذلك على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى هذا الفهم أمراً مهماً لتوفير الأساس اللازم لتصميم الإجراءات الإضافية وقد يساعد ذلك المحاسب القانوني أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

فهم آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها (راجع: الفقرة ١١٧(أ))

أ٣٨٢. قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها تشتمل على ما يلي:

(أ) تحديد المستخدمين المستهدفين، أو أصحاب المصلحة الذين يمثلونهم، أو العمل المشترك معهم، لتحديد احتياجاتهم من المعلومات؛

(ب) اختيار أو وضع المنشأة للضوابط المناسبة، التي توفر الأساس لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها قبل النظر في الأهمية النسبية؛

(ج) التطبيق المناسب لضوابط تعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، بما في ذلك تعيين الموضوعات وجوانب الموضوعات وحدود التقرير؛

(د) تصفية معلومات الاستدامة لتحديد المعلومات ذات الأهمية النسبية التي سيتم التقرير عنها.

أ٣٨٣. إذا لم يكن لدى المنشأة آلية مناسبة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، فقد تكون الموضوعات أو جوانب الموضوعات عندئذ غير كاملة أو قد تشتمل على معلومات استدامة غير ذات صلة أو معلومات استدامة تحجب معلومات الاستدامة ذات الأهمية النسبية. ونظراً لاشتمال آلية المنشأة على اجتهادات من جانب الإدارة، فإنه يوجد خطر لاحتمال تحيز الإدارة عند تعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها. وكلما حدد إطار التقرير أو الأنظمة أو اللوائح معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها بدرجة عالية من التفصيل، انخفض خطر التحريف الجوهري نظراً لانخفاض فرص تحيز الإدارة.

أ٣٨٤. سيعتمد مدى جهود عمل المحاسب القانوني أثناء توصله إلى فهم لآلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها على طبيعة الارتباط وظروفه. وفيما يخص بعض الارتباطات، قد تحدد أطر التقارير أو الأنظمة أو اللوائح معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها وقد تقتصر الإجراءات على معرفة تلك المتطلبات وفهم ما إذا كانت معلومات الاستدامة التي يتعين التقرير عنها قد تم تضمينها في معلومات الاستدامة. وفي ارتباطات أخرى، قد لا يحدد الإطار أو الضوابط التي وضعتها المنشأة معلومات الاستدامة، أو قد يحدد فقط معلومات استدامة معينة ليتم التقرير عنها وقد يوضح الآلية التي يتعين على المنشأة اتباعها لتعيين معلومات الاستدامة، أو معلومات الاستدامة الإضافية التي

سيتم التقرير عنها. وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة وضع ضوابط خاصة بها لأجل تلك الآلية. وفي هذه الظروف، من المرجح أن تكون آلية المنشأة أكثر تعقيداً وأن تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني.

فهم كيفية تسجيل المعلومات من المصادر الخارجية، وكيفية معالجتها وتصحيحها ودمجها (راجع: الفقرة ١١٧(ب))

أ٣٨٥. قد يشتمل أيضاً فهم كيفية تسجيل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وكيفية معالجتها، وتصحيحها عند الحاجة، ودمجها في معلومات الاستدامة، على فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وأهمية البيانات أو المعلومات المقدمة من المصادر الخارجية؛

(ب) كيفية تعامل المنشأة مع إمكانية الاعتماد على المعلومات من المصادر الخارجية، على سبيل المثال عن طريق:

(١) متابعة المعلومات التي يتم تقديمها إلى المصدر الخارجي والتي يتم استلامها منه؛

(٢) النظر في سمعة المصدر الخارجي؛

(٣) النظر فيما إذا كانت هناك مصادر أخرى تقدم معلومات مشابهة، وما إذا كانت المعلومات من تلك المصادر المختلفة المتاحة متوافقة مع بعضها.

تقويم دعم نظام المعلومات لإعداد معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١١٨)

أ٣٨٦. قد يشتمل أيضاً فهم نظام المعلومات على فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد معلومات الاستدامة ومسؤوليات إعداد التقارير المتعلقة بذلك في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة:

(أ) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات؛

(ب) بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) مع المستخدمين المستهدفين؛

(د) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية.

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين ١١٩م، ١٢٠د)

أ٣٨٧. أثناء تقويم والتعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، قد يركز المحاسب القانوني على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات الرقابة التي تُطبَّق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإنه لا يتعين على المحاسب القانوني تقويم والتعرف على جميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات.

أ٣٨٨. لا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أدوات الرقابة التي تتعلق بكل إفصاح أو كل إقرار ذي صلة بالإفصاحات.

أ٣٨٩. من أمثلة أدوات الرقابة الأخرى التي قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لها:

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري التي يرتفع تقييمها على نطاق المخاطر بناءً على احتمالية حدوثها وحجمها.
- أدوات الرقابة التي تتعلق بجمع معلومات الاستدامة أو إدخال تعديلات عليها.
- إذا كانت المنشأة تستخدم منشأة خدمية، أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية.

أ٣٩٠. يؤثر التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وما يتعلق بذلك من مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المطبقة لمواجهة تلك المخاطر، على قرارات المحاسب القانوني بشأن اختبار أدوات الرقابة وتقييم مخاطر التحريف الجوهري واختبار المعلومات الناتجة عن تطبيقات تقنية المعلومات وتصميم الإجراءات الإضافية.

أ٣٩١. عند التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع لمخاطر ناشئة عن تقنية المعلومات، قد ينظر المحاسب القانوني في أدوات الرقابة الآلية للمنشأة، وتخزين المعلومات ومعالجتها، ومدى الاعتماد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات. ويتباين مدى الفهم وعدد التطبيقات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناءً على مدى تعقيد المنشأة. وعندما يكون المحاسب القانوني قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع لمخاطر ناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات والوصلات البينية بين تطبيقات تقنية المعلومات) لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

أ٣٩٢. قد تشمل المخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات إمكانية الوصول دون تصريح، والتغييرات في البرامج، والتغييرات غير المناسبة في البيانات، ويعتمد مدى تلك المخاطر على طبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات وبيئة تقنية المعلومات.

تصميم وتطبيق أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٢٠د، ١٢٠م)

أ٣٩٣. ينطوي تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعّال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

أ٣٩٤. يحدد المحاسب القانوني تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام المحاسب القانوني بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعّال. ولذلك، يقوّم المحاسب القانوني تصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصوراً في الرقابة.

أ٣٩٥. قد يستنتج المحاسب القانوني أن أداة الرقابة، المصممة والمطبقة على نحو فعّال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة تُرجى عندئذ من اختبارها.

أ٣٩٦. عندما يخطط المحاسب القانوني لاختبار الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الجوهري تُعد من المدخلات التي يستخدمها المحاسب القانوني في تقييم المخاطر.

أ٣٩٧. لا يُعد تقويم تصميم أدوات الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراءً كافياً لاختبار فاعليتها التشغيلية. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني قد يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية، واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. وتكفل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، التي لا يمكن للإدارة إعادة تكوينها أو تغييرها، اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية.

أ٣٩٨. قد يتوقع المحاسب القانوني زيادة الطابع الرسمي في توثيق نظام المعلومات وأدوات الرقابة عندما يشكل نظام المعلومات وأدوات الرقابة جزءاً من مسائل الاستدامة (على سبيل المثال، عندما تتعلق معلومات الاستدامة بأدوات الرقابة في المنشأة).

أ٣٩٩د. وفقاً للفقرة ١٢٠د، فإن المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود لا يتعين عليه فهم مكون أنشطة الرقابة عن طريق تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، إلا إذا كان المحاسب القانوني يخطط للحصول على أدلة عن طريق اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

التعرف على أوجه القصور في الرقابة (راجع: الفقرة ١٢١)

أ٤٠٠. في حال التعرف على أوجه قصور فيما يتعلق ببيئة الرقابة، فإن ذلك قد يؤثر على التوقعات العامة للمحاسب القانوني بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، ومن ثمّ، على خطط المحاسب القانوني لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٤٠١. عند فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، قد يحدد المحاسب القانوني أن بعض سياسات المنشأة لا تناسب طبيعة المنشأة وظروفها. وقد يكون مثل هذا التحديد مؤشراً على وجود أوجه قصور في الرقابة. وقد ينظر المحاسب القانوني في تأثير ذلك القصور في الرقابة على تصميم الإجراءات الإضافية وما إذا كان سيبلغ عن أوجه القصور إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

أ٤٠٢. من الظروف التي قد تشير إلى وجود أوجه قصور في الرقابة، أمور مثل التعرف على ما يلي:

- الغش، أيّاً كان حجمه، الذي تتورط فيه الإدارة العليا؛

- أوجه القصور في بيئة الرقابة؛
- مخاطر التحريف الجوهري التي لم يتم التعرف عليها من خلال آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
- إغفال ذكر مسائل الاستدامة التي تتطلب الضوابط المنطبقة التقرير عنها والتي تُعد ذات أهمية نسبية، وعدم ذكرها ضمن معلومات الاستدامة، عند عدم تعيين تلك المسائل من خلال آلية المنشأة لتعيين مسائل الاستدامة الواجب التقرير عنها؛
- إدراج مسائل استدامة غير ذات أهمية نسبية تحجب مسائل الاستدامة الواجب التقرير عنها ضمن معلومات الاستدامة.

أ٤٠٣. إذا أثار تقويم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة أو المكونات الأخرى للرقابة الداخلية في المنشأة شكوكاً حول القدرة على الحصول على الأدلة التي سيستند إليها الاستنتاج التأكيدي، فإن المحاسب القانوني قد يقوم بما يلي:

- تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر إلى حين الحصول على الأدلة التي تخفف من شكوك المحاسب القانوني؛ أو
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
- النظر في الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المحاسب القانوني.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين ١٢٢د، ١٢٢م)

أ٤٠٤. ينطوي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على ممارسة الحكم المهني بناءً على فهم المحاسب القانوني لمسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة والمنشأة وبيئتها.

أ٤٠٥. ينطوي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أيضاً على نظر المحاسب القانوني في احتمال حدوث التحريف (أي احتماليته) ومدى جوهريته في حال حدوثه (أي ما إذا كان التحريف المحتمل يبلغ من الحجم أو الحدة ما يمكن التوقع معه بدرجة معقولة أنه سيؤثر على قرارات المستخدمين).

أ٤٠٦د. يكون التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإفصاحات في ارتباط التأكيد المحدود أقل شمولاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. ويُعزى السبب في ذلك إلى ما يلي:

- أن اتساع وعمق فهم المحاسب القانوني الذي يشكل الأساس للتعرف على المخاطر وتقييمها يختلف بسبب أن إجراءات تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المحدود تختلف من حيث طبيعتها وتوقيتها عمّا يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛
- أن المحاسب القانوني غير مطالب بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات في ارتباط التأكيد المحدود؛
- أن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٤٠٧. تحدد احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجم التحريف، مع بعضهما، مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه على نطاق المخاطر. ويسترشد المحاسب القانوني بهذا التقييم في تصميم الإجراءات الإضافية لمواجهة الخطر. وكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر؛ وكلما انخفضت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، انخفض تقييم الخطر.

أ٤٠٨. تؤثر طريقة فرز المحاسب القانوني للإفصاحات ضمن مجموعات لأغراض التخطيط للارتباط وتنفيذه (انظر الفقرات أ٢٨٥–أ٢٨٧) على طريقة تعرف المحاسب القانوني على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه لها.

أ٤٠٩د. فيما يخص ارتباط التأكيد المحدود، يكون توقع المحاسب القانوني بشأن حدوث التحريف، وجوهريته في حال حدوثه، أقل تحديداً منه في ارتباط التأكيد المعقول نظراً لاستناده إلى معلومات أكثر محدودية، كما هو موضح في الفقرة أ٤٠٦د. وإضافة إلى ذلك، فإن استنتاج المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود يتم التعبير عنه ببيان ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة غير معروضة بشكل عادل (أو غير مُعدَّة بشكل سليم)، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة. ولذلك، ففيما يخص ارتباط التأكيد المحدود، إذا نما إلى علم المحاسب القانوني أثناء تنفيذ إجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها أمورٌ تشير إلى أن معلومات الاستدامة قد تكون محرفة بشكل جوهري، فإن الفقرة ١٤٨د تتطلب من المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات.

أ٤١٠. عند النظر في حجم التحريف المحتمل، قد ينظر المحاسب القانوني في الجوانب النوعية والكمّية للتحريف المحتمل (أي إن التحريفات في الإفصاحات قد يتم الحكم بأنها جوهرية بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها). وقد تفيد العوامل النوعية والكمية المذكورة في الفقرتين أ٣٠٠ وأ٣٠١، على الترتيب، في هذا الشأن.

أ٤١١. قد يعتمد نظر المحاسب القانوني في حجم التحريف المحتمل في الإفصاح النوعي على أهمية ذلك الإفصاح للمستخدمين المستهدفين. وعلى سبيل المثال، قد يولي المستخدمون المستهدفون لجهود المنشأة الرامية إلى الحد من انبعاثات الكربون أهمية أكبر من جهودها لتعزيز العمل المشترك مع المجتمعات المحلي. ولذلك، فإن درجة تسامح المستخدمين المستهدفين مع التحريف في الإفصاحات التي تتعلق بجهود الحد من انبعاثات الكربون قد تكون أقل من تسامحهم مع التحريف في الإفصاحات التي تتعلق بجهود تعزيز العمل المشترك مع المجتمعات المحلية.

مثال:

قد يتعرف المحاسب القانوني على خطر حدوث تحريف، ويقيّمه، في أحد إفصاحات المنشأة الذي يفيد بأن جهود المنشأة للحد من انبعاثات الكربون تشتمل على تعزيز قدرات احتجاز وتخزين الكربون والذي يوضح خطط المنشأة لاقتناء التقنية اللازمة للقيام بذلك. وقد يستند ذلك إلى فهم المحاسب القانوني لما يلي:

- الضغوط التي تواجهها المنشأة للحد من انبعاثات الكربون لتحقيق المستهدفات التنظيمية؛
- حقيقة أن التقنية اللازمة لاحتجاز وتخزين الكربون من المرجح أن تكون باهظة التكاليف على المنشأة.

ويعتمد ما إذا كان المحاسب القانوني يعتبر التحريف جوهرياً، في حال حدوثه، على الأهمية التي يوليها المستخدمون المستهدفون للإفصاح، وحجم التحريف الذي سيؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، وقد يتأثر ذلك بعوامل من بينها:

- الاتجاهات السائدة الحالية أو السابقة في انبعاثات الكربون للمنشأة والصناعة؛
- ما إذا كانت خطة الحد من انبعاثات الكربون مهمة لتحقيق المستهدفات النظامية أو التنظيمية للانبعاثات؛
- ما إذا كانت خطة تعزيز القدرات الخاصة باحتجاز وتخزين الكربون هي المنهج الرئيسي، أو جزء من منهج متعدد الجوانب، للحد من انبعاثات الكربون؛
- ما إذا كان العملاء أو الموظفون أو المستثمرون في الصناعة يولون أهمية لانبعاثات الكربون.

أ٤١٢. قد يتطلب إطار تقارير الاستدامة الإفصاح عن عدد كبير من المقاييس الفردية لمسائل استدامة مختلفة. وفي هذه الظروف:

- قد يتعامل المحاسب القانوني مع مجموعة من المقاييس على أنها إفصاح واحد لأغراض التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (أي لا يلزم المحاسب القانوني التعرف على خطر التحريف الجوهري وتقييمه لكل مقياس على حدة). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، إذا كان المستخدمون المستهدفون سيركزون على الأرجح على المقاييس في مجموعها وليس على كل مقياس على حدة.
- بناءً على الحقائق والظروف، قد يحدد المحاسب القانوني أن مخاطر التحريف الجوهري لمقاييس معينة أو مجموعات معينة من المقاييس يمكن القبول بها في ظل الظروف القائمة (أي أنها بمستوى يمكن قبوله للارتباط (في حال التأكيد المحدود) أو بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها (في حال التأكيد المعقول)). وفي هذه الظروف، لا يلزم المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. وبغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الفقرة ١٤٠م تتطلب من المحاسب القانوني النظر في مدى الحاجة إلى تصميم وتنفيذ إجراءات أساس للإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المحاسب القانوني، ذات أهمية نسبية.

أ٤١٣. قد يتعلق ارتباط التأكيد (والاستنتاج التأكيدي للمحاسب القانوني) بمقاييس معينة فقط. وفي هذه الظروف، من المرجح أن تكون المقاييس، كل منها على حدة، ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين. ولذلك، سيقوم المحاسب القانوني عادةً بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها لكل مقياس على حدة.

أ٤١٤. قد تتعلق مخاطر التحريف الجوهري بواحدة أو أكثر من المنشآت التي تقع ضمن حدود التقرير. وفي هذه الظروف، قد ينظر المحاسب القانوني في استخدام عمل المحاسبين القانونيين للمكونات لأجل التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومع ذلك، يظل المحاسب القانوني مسؤولاً عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في معلومات الاستدامة الخاصة بالمجموعة، وعن تصميم الإجراءات الإضافية وتنفيذها للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

الإقرارات

أ٤١٥م. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يستخدم المحاسب القانوني الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وقد يستخدم المحاسب القانوني الإقرارات المبينة أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. وقد تشمل الإقرارات:

- الحدوث والوجود – أن الإفصاحات تتعلق بأحداث أو ظروف وقعت أو قائمة.
- المسؤولية – أن الإفصاحات تخص المنشأة.
- الاكتمال – أن جميع الأحداث أو الظروف، فيما يتعلق بالمنشأة وحدود التقرير، التي كان ينبغي تضمينها في معلومات الاستدامة قد تم تضمينها.
- الدقة والتقويم – أن الإفصاحات، بما فيها التقديرات، تم قياسها أو تقويمها أو توضيحها بشكل مناسب وفقاً للضوابط المنطبقة.
- الفصل الزمني – أن الإفصاحات تم تسجيلها في فترة التقرير التي تتعلق بها.
- العرض والتصنيف والقابلية للفهم – أن الإفصاحات تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب، وتم هيكلتها بشكل مناسب، وتم عرضها وتوضيحها وفقاً للضوابط المنطبقة، وتم التعبير عنها بوضوح.
- الاتساق – أن الضوابط 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.

أ٤١٦د. بالرغم من أن المحاسب القانوني غير مطالب بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات في ارتباط التأكيد المحدود، فإنه قد يختار استخدام الإقرارات إن كانت مفيدة في النظر في أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث أو في تصميم وتنفيذ الإجراءات استجابةً لتلك التحريفات.

أ٤١٧. قد تنشأ التحريفات نتيجة لخطأ بشري أو عيوب في آليات العمل أو تحيز الإدارة أو الغش.

من أمثلة الأنواع المختلفة للتحريفات الممكنة:

- الادعاءات الزائفة في المعلومات (إقرار الحدوث والوجود، أو المسؤولية) – على سبيل المثال، إذا ادعت المنشأة مسؤوليتها عن استثمار مجتمعي أو تنظيف بيئي لم يحدث في حقيقة الأمر أو حدث ولكن من قام بتنفيذه طرف آخر.
- تسجيل المعلومات في فترة غير صحيحة (إقرار الفصل الزمني) – على سبيل المثال، تسجيل استخدام المنشأة من المياه في فترة تسبق أو تلي الفترة التي تم استخدام المياه فيها بالفعل.
- عدم الدقة في المعلومات (إقرار الدقة والتقويم) – على سبيل المثال، ما ينشأ عن أجهزة القياس التي يوجد خطأ في معايرتها، أو الإبدال أو الأخطاء الأخرى في تسجيل القياسات، أو استخدام معاملات تحويل غير مناسبة، مثل استخدام أحد معاملات تحويل ثاني أكسيد الكربون الخاصة بالطاقة النووية عندما تكون لدى المنشأة مرافق تدار بالفحم والنفط.
- إغفال ذكر المعلومات (إقرار الاكتمال) – على سبيل المثال، تقرر المنشأة عن برنامجها لإعادة تأهيل الأراضي في ثلاثة من مواقع تعدينها ولكنها تظل صامتة عن موقعين حدث فيهما تدهور كبير للأراضي ولا توجد لهما خطط لإعادة التأهيل.
- عدم صحة تصنيف المعلومات (إقرار العرض والتصنيف والقابلية للفهم) – على سبيل المثال، تصنف المنشأة المتعاقدين الموسميين (نساء بشكل رئيسي) على أنهم موظفين دائمين متفرغين، مما يؤدي إلى تقارير خاطئة عن تمثيل الجنسين في

القوة العاملة الدائمة للمنشأة.

- التضليل أو عدم الوضوح في تقديم المعلومات (إقرار العرض والتصنيف والقابلية للفهم) – على سبيل المثال، قيام معد التقرير بإبراز المعلومات أكثر من اللزوم في حال كانت إيجابية باستخدام نصوص أو صور كبيرة الحجم أو عريضة أو ملونة بألوان زاهية، أو بغير ذلك من الطرق للتركيز على عرضها، مع عرض المعلومات السلبية بدرجة أقل ظهوراً، على سبيل المثال، باستخدام خطوط صغيرة أو ملونة بألوان باهتة، ونصوص أقل.
- التحيز في المعلومات التي تركز على الجوانب الإيجابية في الأداء والتي تغفل ذكر الجوانب السلبية (إقرار العرض والتصنيف والقابلية للفهم).

تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة (تقييم المخاطر) (راجع: الفقرة ١٢٣م)

أ٤١٨م. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في البيانات والسجلات وإعداد معلومات استدامة مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذا الخطر موجود في جميع المنشآت. ونظراً للطريقة غير المتوقعة التي يمكن من خلالها حدوث مثل هذا التجاوز، فإن هذا الخطر يعد خطر تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم فهو خطر تحريف جوهري على الطرف الأعلى لنطاق المخاطر.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٢٤)

أ٤١٩. إن تقويم المحاسب القانوني لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وفهمه لأدوات الرقابة، إلى جانب فهمه لأي أوجه قصور يتم التعرف عليها في الرقابة، قد:

(أ) يؤثر على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في الإفصاحات؛

(ب) يشير إلى مخاطر التحريف الجوهري التي قد تؤثر على العديد من الإفصاحات، ومن ثمّ، قد تتطلب استجابات عامة وفقاً للفقرتين ١٢٨د و١٢٨م.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري

تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ١٢٦د–١٢٧)

أ٤٢٠. قد تشتمل الإجراءات الإضافية التي ينفذها المحاسب القانوني على مزيج من الإجراءات مثل الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية والاستفسار. ويُعد تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم تنفيذها في ارتباط بعينه مسألة حكم مهني. ونظراً لأن معلومات الاستدامة قد تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى تلك الإجراءات من المرجح أن تختلف بشكلٍ كبير من ارتباط لآخر.

أ٤٢١. قد تشتمل الإجراءات الأساس على:

- اختبارات للتفاصيل، ومثال ذلك:
  - مضاهاة معامِلات الانبعاثات بالمصادر المناسبة (على سبيل المثال، المنشورات الحكومية) والنظر في مدى انطباقها في ظل الظروف القائمة.
  - تفحص اتفاقيات المشروعات المشتركة والعقود الأخرى ذات الصلة بحدود التقرير الخاصة بالمنشأة.
  - مطابقة البيانات المسجلة مع عدادات المسافات، على سبيل المثال، في المركبات التي تملكها المنشأة.
  - إعادة تنفيذ العمليات الحسابية ومطابقة الاختلافات التي يتم رصدها.
  - 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.
- مضاهاة البيانات المسجلة بالوثائق المصدرية، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

- إجراءات تحليلية عند وجود علاقة بين معلومات الاستدامة ومعلومات أخرى ذات صلة بحيث قد يكون المحاسب القانوني قادراً على وضع توقع ومقارنة ذلك التوقع بناتج قياس أو تقويم مسائل الاستدامة.

أ٤٢٢. يعد التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية مسألة حكم مهني، ويتأثر ذلك بظروف ارتباط التأكيد، بما في ذلك المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة والضوابط ومسائل الاستدامة التي تقع ضمن نطاق الارتباط.

أ٤٢٣. يتم الاسترشاد بما يلي عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية:

- منهج المحاسب القانوني في التخطيط للإجراءات وتنفيذها، بما في ذلك فهم كيفية قيام المنشأة بتفصيل أو تجميع معلومات الاستدامة لأغراض التقرير (انظر الفقرة أ٢٨٤)؛
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، بما في ذلك أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري؛
- ما إذا كان استخدام عمل الآخرين (مثل الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني أو المحاسبين القانونيين للمكونات أو المحاسبين القانونيين الآخرين) ضرورياً للحصول على الأدلة من، أو فيما يخص، مكونات المجموعة أو مكونات سلسلة القيمة؛
- درجة الإقناع في الأدلة التي سيتم الحصول عليها.

أ٤٢٤. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات الإضافية 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. وقد تشمل الاختلافات بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود بشأن معلومات الاستدامة ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف بناءً 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) أن مدى الإجراءات التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود بالمقارنة مع تلك التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول قد ينطوي على:

(١) اختيار بنود أقل للاختبار؛

(٢) 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

(٣) تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق أقل.

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على وضع توقعات دقيقة بما يكفي، للكميات أو النسب، للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.

وإضافة إلى ذلك، فعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباطات التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي، على سبيل المثال:

(١) 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.

(٢) استخدام بيانات لم تخضع لإجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي تخضع له البيانات في ارتباطات التأكيد المعقول.

أ٤٢٥. أمثلة على أسباب التقييم الذي يتم منحه لخطر التحريف الجوهري:

- التعقيد الملازم لمسائل الاستدامة أو الاجتهاد في قياسها أو تقويمها. وعلى سبيل المثال، تكون احتمالية التحريف الجوهري الذي قد ينشأ في الإفصاح الذي ينطوي على عمليات حسابية لتوازن الكتلة أكبر مما قد ينشأ عند قراءة استهلاك المياه بشكل مباشر من العدادات.
- مدى تعقيد الهيكل التنظيمي للمنشأة، أو ملكيتها أو ترتيبات السيطرة فيها، أو انتشارها الجغرافي.
- النظم والآليات الأقل أتمتة أو التي لا تزال في طور التطوير، مما يزيد من احتمال الخطأ البشري أو عيوب المعالجة أو فرص التدخل دون تصريح.
- الدوافع للتحريف، على سبيل المثال، إذا كان يلزم تحقيق مستهدف معين للأداء للاحتفاظ برخصة العمل أو لتجنب الغرامات، أو لتلبية توقعات أصحاب المصلحة.
- المحدودية الملازمة لقدرات أجهزة القياس (مثل عدادات المياه) أو عدم كفاية معدل معايرتها.
- الأخطاء أو الاجتهادات غير المناسبة عند قياس أو تقويم أو الإفصاح عن معلومات الاستدامة، بما في ذلك في الافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات، أو عدم دقة أو عدم كفاية البيانات التي تستند إليها التقديرات، أو في الظروف التي تنطوي على إجراء عمليات حسابية معقدة (على سبيل المثال، عند استخدام منهج قائم على توازن الكتلة لاحتساب كمية المياه المسحوبة).
- خطر إغفال جوانب لم يتم التعرف عليها في مسائل الاستدامة، على سبيل المثال بسبب أحداث أو معاملات تمت خارج مسار العمل الطبيعي، أو لأن معد التقرير يعتمد على طرف ثالث للحصول على المعلومات (على سبيل المثال، قارئي عدادات خارجيين أو مكاتب هندسية خارجية لاحتساب كمية المياه المسحوبة)، أو بسبب تسرب المياه أو مياه الصرف الصحي دون اكتشافها أو ما شابه ذلك.
- مدى الضعف في تصميم أدوات الرقابة أو عدم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مما قد ينشأ عنه أخطاء أو عيوب في المعالجة أو فرص للتدخل دون تصريح.

أ٤٢٦. قد يلزم الحصول على أدلة أكثر إقناعاً لتوفير أساس للتوصل إلى استنتاج بشأن معلومات الاستدامة بسبب ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد تعرف على مخاطر أعلى للتحريف الجوهري وقام بتقييمها. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب زيادة كمية الأدلة (على سبيل المثال، عن طريق الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة).

أ٤٢٧. قد يلزم الحصول على أدلة أكثر إقناعاً إذا كان المحاسب القانوني قد تعرف على ما يلي، من خلال فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها:

- ارتفاع خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه.
- زيادة تركيز المستخدمين المستهدفين على موضوع أو جانب من موضوع.
- غياب العلاقة بين معلومات الاستدامة ومعلومات أخرى ذات صلة مما يحول دون تنفيذ الإجراءات التحليلية.
- بيئة الرقابة التي لا تبدي فيها المنشأة سلوكاً يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- مخاطر للتحريف الجوهري لم يتم التعرف عليها من خلال آلية المنشأة لتقييم المخاطر.
- نظم المعلومات التي لا تناسب ظروف المنشأة.
- عدم التطور في مسائل الاستدامة أو نظام المعلومات المستخدم لإعداد معلومات الاستدامة.

- الأخطاء السابقة في الإفصاح.
- مجال أو موضوع جديد، أو جانب من موضوع جديد.

الاستجابات العامة (راجع: الفقرتين ١٢٨د، ١٢٨م)

أ٤٢٨. تتطلب الفقرتان ١٢٦د و١٢٦م من المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات (في التأكيد المحدود) أو على مستوى الإقرارات للإفصاحات (في التأكيد المعقول). ومع ذلك، فقد يتعرف المحاسب القانوني على ظروف تشير إلى ضرورة تطبيق استجابات عامة وفقاً للفقرة ١٢٨د أو ١٢٨م، مثل ما يلي:

- قد تقوّض أوجه القصور في بيئة الرقابة فاعلية أدوات الرقابة الأخرى، ولاسيّما فيما يتعلق بالغش. وفي هذه الحالات، قد تحدث تحريفات جوهرية في أي إقرار أو في إقرارات متعددة.
- قد تكون هناك دوافع للتحريف المتعمد في معلومات الاستدامة، على سبيل المثال، من يتعلق عملهم بشكل مباشر بآلية إعداد التقارير، أو من تتوفر لهم الفرصة للتأثير على تلك الآلية، قد يكون جزء كبير من أجرهم مرهوناً بتحقيق مستهدفات جريئة أو بالالتزام بأنظمة ولوائح ذات تأثير مباشر على معلومات الاستدامة.
- قد يتعرف المحاسب القانوني على خطر تحريف جوهري متزايد ومنتشر في معلومات الاستدامة (أي لا يتعلق بإفصاح أو إقرار واحد، أو إفصاحات أو إقرارات قليلة).

أ٤٢٩. قد يشتمل تصميم وتنفيذ الاستجابات العامة على ما يلي:

- تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع مراعاة معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستوكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وإجراءات المحاسب القانوني لتقييم المخاطر.
- القيام بإجراءات في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من خلال تنفيذ إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات.
- إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

الاستجابة لما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات ١٢٩–١٣١)

أ٤٣٠. يُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. وعلاوة على ذلك، يُعد خطر عدم اكتشاف الغش أو شبهة الغش أو عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح في ارتباط التأكيد المحدود أعلى مما يكون في ارتباط التأكيد المعقول. وتعتمد الاستجابة المناسبة للغش أو شبهة الغش، أو عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، على الظروف.

أ٤٣١. قد تشتمل الاستجابة المناسبة لما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أثناء الارتباط، على اتخاذ تصرفات مثل ما يلي:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل تأهيلاً مناسباً، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو سلطة تنظيمية.
- الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.
- 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.
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

أ٤٣٢. عند تحديد المستوى الإداري المناسب أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم إبلاغهم بحالات الغش أو شبهة الغش أو عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، قد ينظر المحاسب القانوني في احتمال أن الإدارة ربما كانت ضالعة في الغش أو شبهة الغش أو عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح وفيما إذا كان أي من المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة. وإذا لم يكن المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فقد يبلغهم المحاسب القانوني بحالات الغش أو شبهة الغش أو عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي ضلعت فيها الإدارة، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية، أو الحالات التي يؤدي فيها الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى تحريف جوهري في معلومات الاستدامة، ما لم يكن ذلك الإبلاغ محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أ٤٣٣. في ظروف معينة، قد تتطلب استجابة المحاسب القانوني لما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو لحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح تقديم تقرير إلى السطات المعنية خارج المنشأة بما يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه من غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر الفقرة ٦٧.

أ٤٣٤. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات تتناول إبلاغ المحاسب القانوني عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي يتم التعرف عليها أو الاشتباه فيها إلى مراجع القوائم المالية.

أ٤٣٥. من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام المحاسب القانوني بتقويم آثار عدم الالتزام الذي يتم التعرف عليه أو الاشتباه فيه على إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة التي يتم استلامها من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة:

- اشتباه المحاسب القانوني في ضلوع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على الضلوع، في أية حالات عدم التزام تم التعرف عليها أو الاشتباه فيها، أو امتلاك المحاسب القانوني أدلة على ذلك.
- إدراك المحاسب القانوني أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على علم بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، لم يبلغوا عن الأمر، أو لم يوافقوا على الإبلاغ عنه، إلى السلطات المعنية خلال فترة معقولة.

اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٣٢، ١٣٥)

أ٤٣٦. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار أداة الرقابة. ومن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة:

- معدل تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية خلال الفترة التي يعتمد فيها المحاسب القانوني على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
- مدى الحصول على أدلة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى فيما يتعلق بالإقرار في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٤٣٧. 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 على تقنية المعلومات في المنشأة، قد توفر أيضاً أدلة أساس بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

أ٤٣٨. في ظروف معينة، قد توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في الارتباطات السابقة أدلة للارتباط الحالي عندما ينفذ المحاسب القانوني إجراءات لتحديد مدى استمرار ملاءمة هذه الأدلة. وعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد حدد أثناء تنفيذ ارتباط سابق أن إحدى أدوات

الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المحاسب القانوني على أدلة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في الأدلة التي تتعلق بهذه التغييرات إمّا زيادة أو تخفيض الأدلة التي من المتوقع الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٤٣٩. في معظم الحالات، توفر الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأساس في ارتباط سابق أدلة قليلة، أو قد لا توفر أية أدلة على الإطلاق، للفترة الحالية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأساس في ارتباط سابق في حال لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع الذي ترتبط به، وتم تنفيذ إجراءات أثناء الفترة الحالية لتحديد مدى استمرار ملاءمة هذه الأدلة.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرة ١٤٠م)

أ٤٤٠م. قد يشير فهم المحاسب القانوني لآلية المنشأة الخاصة بتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها إلى أن إفصاحات معينة تشتمل على معلومات من المرجح أن تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين (انظر أيضاً الفقرات أ٢٨٥–أ٢٨٧ بشأن فرز الإفصاحات ضمن مجموعات لأغراض التخطيط للارتباط وتنفيذه). ومع ذلك، فقد يحدد المحاسب القانوني أن مخاطر التحريف الجوهري فيما يخص تلك الإفصاحات هي بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وفي هذه الظروف، ونظراً لأهمية تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، فإن الفقرة ١٤٠م تتطلب من المحاسب القانوني النظر في مدى الحاجة إلى تصميم وتنفيذ إجراءات أساس لتلك الإفصاحات. وتُعد الحاجة إلى تنفيذ الإجراءات الأساس، ومدى تلك الإجراءات، مسألة حكم مهني في ظل الظروف القائمة. وإضافة إلى ذلك، لا يُتوقع من المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل الإفصاحات. وبدلاً من ذلك، قد تركز الإجراءات الأساس على الإفصاحات، أو المعلومات المذكورة ضمن تلك الإفصاحات، التي يُتوقع أن تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين.

أ٤٤١م. يعكس النظر في مدى الحاجة إلى تصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس لهذه الإفصاحات ما يلي:

- أن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري يخضع للحكم المهني.
- أن ثمّة محدودية ملازمة للرقابة الداخلية، بما في ذلك إمكانية تجاوز الإدارة لها. ولذلك، قد يحدد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، أن اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة قد يكون من الضروري استكمالها باختبارات محدودة للتفاصيل.

إجراءات المصادقة الخارجية (راجع: الفقرة ١٤١م)

أ٤٤٢. قد ينظر المحاسب القانوني في تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية لطلب معلومات بشأن الإقرارات أو الإفصاحات أو الموضوعات أو جوانب الموضوعات.

أ٤٤٣. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة بشأن معلومات مثل ما يلي:

- بيانات الأنشطة التي قام بجمعها طرف ثالث.
- البيانات المرجعية للصناعة التي تم استخدامها في العمليات الحسابية.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى.
- نتائج التحليل المخبري للعينات.

تمديد الاستنتاجات من الإجراءات الأساس التي تم تنفيذها في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ١٤٢)

أ٤٤٤. قد يرى المحاسب القانوني في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات في نهاية الفترة مع المعلومات المقابلة لها في ذلك التاريخ الأولي، لأجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

(ج) تنفيذ إجراءات تحليلية أو اختبارات للتفاصيل من أجل اختبار الفترة المتخللة.

أ٤٤٥. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المحاسب القانوني من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد ينظر المحاسب القانوني في عوامل كتلك المذكورة أدناه عند تحديد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المحاسب القانوني، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه.
- طبيعة الإفصاحات والإقرارات المتعلقة بها.
- قدرة المحاسب القانوني على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة أو إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرتين ١٤٣د–١٤٣م)

أ٤٤٦. قد يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية عند وجود علاقة يمكن التنبؤ بها بدرجة معقولة بين معلومات الاستدامة والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق ٢ من الكهرباء وساعات التشغيل أو رصيد مشتريات الكهرباء في دفتر الأستاذ العام). وقد تشتمل الإجراءات التحليلية الأخرى على إجراء مقارنات للمعلومات التي تتعلق بمعلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة مع البيانات الخارجية 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.

أ٤٤٧. قد تكون الإجراءات التحليلية فعَّالة بصفة خاصة عندما تكون البيانات المُجزَّأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى اعتبار أن البيانات التي سيتم استخدامها يمكن الاعتماد عليها، كما هو الحال عندما تكون تلك البيانات مستخرجة من مصدر يخضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مسجلة في نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية أو قد يتم إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، مع وجود بعض أدوات الرقابة المشتركة التي يتم تطبيقها على المدخلات. وعلى سبيل المثال، قد يتم إدخال كمية الوقود المشتراة المسجلة في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي يتم وفقاً لها قيد الفواتير ذات الصلة في نظام المبالغ المستحقة الدفع. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية، ومن ثمّ، تخضع لمزيد من التدقيق من قبل العاملين المعنيين بالتشغيل، أو تخضع لإجراءات خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية لمشروع مشترك أو جزء من إشراف تنفذه سلطة تنظيمية).

أ٤٤٨د. في ارتباط التأكيد المحدود، قد يتم تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب ولكن ليس بمستوى الدقة المطلوب في ارتباط التأكيد المعقول للتعرف على التحريفات الجوهرية المحتملة.

العينات (راجع: الفقرة ١٤٥)

أ٤٤٩. أسلوب العينات لا يماثل تماماً اختيار البنود ضمن إجراءات التعرف على المخاطر وتقييمها أو لتقويم إمكانية الاعتماد على المعلومات. وينطوي استخدام العينات على ما يلي:

(أ) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة. وخطر العينة هو خطر أن استنتاجات المحاسب القانوني المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس الإجراء. ونظراً لأن المستوى الذي يمكن قبوله لخطر ارتباط التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المحدود، فإن الأمر ذاته قد ينطبق على مستوى خطر العينة الذي يمكن قبوله في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، فعند

استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مما يتم استخدامه في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها، وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض على كل بند تم اختياره. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تطبيق الإجراءات المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فإن ذلك البند يتم التعامل معه على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل.

(ج) التحري عن طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات التي تم التعرف عليها، 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 لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره.

التقديرات والمعلومات المستشرفة للمستقبل (راجع: الفقرتين ١٤٦د، ١٤٦م)

أ٤٥٠. قد ينشأ عدم التأكد المحيط بالتقدير بسبب نقص المعرفة بشأن قياس أحد المجالات أو الأنشطة أو الأحداث، أو قد يعتمد قياس أو تقويم التقدير على تنبؤ بنتيجة حدث أو ظرف واحد أو أكثر.

أ٤٥١. قد تشتمل المعلومات المستشرفة للمستقبل على تنبؤات أو توقعات أو خطط مستقبلية للمنشأة. وقد يتم إعداد المعلومات المستشرفة للمستقبل باستخدام سيناريوهات تعتمد على افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية، وهي أمور تتأثر باجتهاد الإدارة. وقد يخضع الحدث أو الحادث أو التصرف المستقبلي الذي يتعلق بمسائل الاستدامة لدرجة عالية من عدم التأكد، ومن ثمّ، فإنه يمكن تقويمه عادةً بدقة أقل من الأحداث أو الحوادث أو التصرفات التاريخية. وتصبح الإفصاحات أكثر تكهناً عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها وقد تزيد درجة عدم التأكد كلما امتدت الفترة المستقبلية التي تتعلق بها المعلومات المستشرفة للمستقبل.

أ٤٥٢. قد تتطلب الضوابط المنطبقة الإفصاح عن الاستراتيجية أو المستهدفات أو النوايا الأخرى المستقبلية التي تستهدفها المنشأة. وفيما يخص تلك المعلومات المستشرفة للمستقبل، لا يتعين على المحاسب القانوني الحصول على أدلة بشأن ما إذا كان سيتم تحقيق الاستراتيجية أو المستهدف أو النية، أو الوصول إلى استنتاج في هذا الشأن.

أ٤٥٣م. عند تصميم الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١٤٦م(أ)، قد تشتمل إجراءات المحاسب القانوني على ما يلي:

(أ) بناءً على معرفة المحاسب القانوني وخبرته، النظر فيما إذا كانت هناك أسباب للاعتقاد بأن المعلومات المستشرفة للمستقبل غير واقعية بشكل واضح.

(ب) الفحص المادي لمحاضر الاجتماعات أو التقارير المتعلقة بالعمليات التشغيلية للعمل لتقويم ما يلي:

(١) ما إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لديهم النية والقدرة على اتباع الاستراتيجية؛ أو

(٢) ما إذا كان المستهدف أو النية موجودة؛ أو

(٣) ما إذا كان يوجد أساس معقول للاستراتيجية أو المستهدف المقصود.

أ٤٥٤. بغض النظر عن مصدر أو درجة عدم التأكد أو التعقيد أو عدم الموضوعية، أو مدى اجتهاد الإدارة، فإنه من الضروري للإدارة تطبيق الضوابط المنطبقة بشكل مناسب عند وضع التقديرات والمعلومات المستشرفة للمستقبل والإفصاحات ذات العلاقة، بما في ذلك اختيار واستخدام الطرق والافتراضات والبيانات المناسبة.

أ٤٥٥د. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تنفيذ واحد أو أكثر من الإجراءات المذكورة في الفقرة ١٤٦م.

تقويم ما إذا كانت الطريقة قد تم اختيارها وتطبيقها بشكل مناسب (راجع: الفقرة ١٤٦م(ب)(١)أ.)

أ٤٥٦م. عند تقويم ما إذا كانت الطريقة قد تم اختيارها وتطبيقها بشكل مناسب، قد تتناول الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛

(ج) ما إذا كانت الاجتهادات قد تم تطبيقها بشكل متّسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وعند الاقتضاء:

(١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في الضوابط المنطبقة، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متّسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في الضوابط المنطبقة، وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(د) ما إذا كانت الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ على سلامتها أثناء تطبيق الطريقة. ويُشار إلى الافتراضات المستخدمة في تحديد التقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على التقدير أو المعلومة المستشرفة للمستقبل.

تقويم ما إذا كانت الافتراضات مناسبة (راجع: الفقرة ١٤٦م(ب)(١)ب.)

أ٤٥٧م. عند تقويم ما إذا كانت الافتراضات مناسبة، قد تتناول الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تتسق مع الغرض من إعداد التقديرات أو المعلومات المستشرفة للمستقبل وتتسق مع بعضها ومع الافتراضات المستخدمة في الإفصاحات الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني أثناء الارتباط؛

(ج) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك؛

(د) ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة، وأسباب رفضها لها.

تقويم ما إذا كانت البيانات مناسبة (راجع: الفقرة ١٤٦م(ب)(١)ج.)

أ٤٥٨م. عند تقويم ما إذا كانت البيانات مناسبة، قد تتناول الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛

(ج) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية.

التغييرات عن الفترات السابقة لا تستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة (راجع: الفقرتين ١٤٦د(أ)(٣)، ١٤٦م(ب)(١))

أ٤٥٩. عندما يكون هناك تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، فإنه قد يحتاج إلى مناقشة الإدارة بجدية حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ (راجع: الفقرة ١٤٦م(ب)(٢))

أ٤٦٠م. قد يكون تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، حسب الاقتضاء، لتقويم التقديرات وما يتعلق بها من إفصاحات منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوحي نظر المحاسب القانوني في التقديرات المماثلة التي تم إجراؤها في الفترة السابقة بأن آلية الإدارة في الفترة الحالية من غير المتوقع أن تكون فعّالة.
- عندما تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المطبقة على آليات الإدارة لوضع التقديرات غير مصممة بشكل جيد أو غير مطبقة بشكل سليم.
- عندما تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المحاسب القانوني لم يتم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وهذه الأحداث أو المعاملات يبدو أنها تتناقض مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المحاسب القانوني للمبلغ أو مدى المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم التأكد المحيط بالتقدير أو علاجه.

أ٤٦١م. قد يقوم المحاسب القانوني بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج الذي استخدمته الإدارة، على سبيل المثال، نموذج متاح تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج ذو ملكية خاصة أو من تطوير المحاسب القانوني.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بالمحاسب القانوني لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.

أ٤٦٢م. قد يقدر المحاسب القانوني أيضاً مبلغاً أو مدى من المبالغ للمعلومات المستشرفة للمستقبل. وقد يعتمد قرار المحاسب القانوني بشأن ما إذا كان سيقوم بذلك على طبيعة المعلومات المستشرفة للمستقبل وعلى حكم المحاسب القانوني في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، نظراً لأن المعلومات المستشرفة للمستقبل تخضع لعدم التأكد الملازم بدرجة أعلى من المعلومات التاريخية، فإن المحاسب القانوني قد يختار تحديد ما إذا كان الإفصاح المقدم من الإدارة يقع ضمن مدى معقول من النواتج المحتملة.

إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول (راجع: الفقرة ١٤٧م)

أ٤٦٣م. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة التي تتطلبها الفقرة ١٤٧م(ب) للوصول إلى استنتاج تأكيدي معقول، فإنه يوجد عندئذ قيد على النطاق ويُعمل بالفقرة ١٨٥.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرة ١٤٨د)

أ٤٦٤د. ليست كل التحريفات تُعد مؤشراً على وجود تحريفات جوهرية. ومع ذلك، فقد يصبح المحاسب القانوني على علم بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات ميدانية قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمّن في الإفصاحات المتعلقة بالانبعاثات. وفي مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات بشأن المصدر المحتمل، والكيفية التي تم تضمينه بها في الإفصاحات.

أ٤٦٥د. يسترشد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، بما يلي عند ممارسة الحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة، سواءً 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 الذي يتم تحديثه طوال الارتباط لمسائل الاستدامة وظروف الارتباط الأخرى.
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.
- ما إذا كان المحاسب القانوني قد توصل إلى حكم بأنه من المناسب تنفيذ إجراءات تشبه في طبيعتها ومداها ما يتعين تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٤٦٦د. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد درجة الإقناع المطلوبة في الأدلة للتوصل إلى استنتاج بشأن الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

أ٤٦٧د. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة التي تتطلبها الفقرة ١٤٨د، سواءً لاستنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري أو لتحديد أنه يتسبب في تحريف معلومات الاستدامة بشكل جوهري، فإنه يوجد عندئذ قيد على النطاق ويُعمل بالفقرة ١٨٥.

آلية المنشأة لجمع معلومات الاستدامة (راجع: الفقرتين ١٤٩د، ١٥٠م)

أ٤٦٨. قد تكون آلية جمع معلومات الاستدامة غير رسمية للغاية عندما يكون نظام معلومات المنشأة نظاماً بدائياً. أما في النظم الأكثر تطوراً، فقد تكون تلك الآلية منهجية، وموثقة رسمياً، بدرجة أكبر. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يضاهي أو يطابق بها المحاسب القانوني معلومات الاستدامة مع السجلات الأساس على طبيعة ومدى تعقيد مسائل الاستدامة، وآلية المنشأة الخاصة بإعداد التقارير، ومخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة. وقد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما إذا كانت جميع الأنشطة التي تقع ضمن حدود التقرير قد تم تضمينها في معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة.

أ٤٦٩م. قد تشمل الإجراءات الأخرى التي يتم تنفيذها للاستجابة لخطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة:

- الاستفسار من المكلفين بالحوكمة عن مدى مناسبة التعديلات التي أجرتها الإدارة أثناء آلية جمع معلومات الاستدامة.
- الحصول على الوثائق الداعمة والتحقق منها لتحديد المبررات، التجارية أو غيرها، للتعديلات التي تمت على معلومات الاستدامة.
- تقويم ما إذا كانت مبررات التعديلات التي تمت على معلومات الاستدامة (أو عدم وجود تلك المبررات) توحي بأن التعديلات ربما قد تم إدخالها لغرض إعداد تقرير مغشوش.
- الفحص المادي لسجلات النظام لأجل التحقق من حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة.

تجميع التحريفات المُكتشفة والنظر فيها

تجميع التحريفات المُكتشفة (راجع: الفقرة ١٥٣)

أ٤٧٠. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط لغرض تحديد ما إذا كانت تلك التحريفات تُعد، كل منها على حدة أو في مجملها، جوهرية عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالتحريفات التافهة بشكل واضح هي تحريفات ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كلياً عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها جوهرية، وهي تحريفات من الواضح أنها ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر يُعد تافهاً بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

أ٤٧١. فيما يخص الإفصاحات الكمية، 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 الإفصاحات.

أ٤٧٢. قد يُنظر إلى مفهوم "تافهة بشكل واضح" في سياق أثر التحريف على قرارات المستخدمين المستهدفين. وكما هو موضح في الفقرة أ٣٦، فإن المستخدمين المستهدفين قد يشملون المستخدمين الذين قد يستخدمون معلومات الاستدامة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بتخصيص الموارد،

أو المستخدمين الذين قد يكون لديهم اهتمام بالآثار الموضحة في الفقرة أ٣٣٧. وقد يتم الاسترشاد بآلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها أثناء نظر المحاسب القانوني في التحريفات المكتشفة وتحديد ما إذا كانت تُعد تافهة بشكل واضح.

أ٤٧٣. من أمثلة الحالات أو الكيفية التي قد تنشأ بها التحريفات في معلومات الاستدامة:

(أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة المعلومات المستخدمة في إعداد معلومات الاستدامة.

(ب) التلاعب في معلومات الاستدامة أو حجبها بطريقة قد تكون مضللة للمستخدمين المستهدفين.

(ج) احتواء اجتهادات الإدارة على تقديرات يعتبرها المحاسب القانوني غير معقولة.

(د) إدراج معلومات غير مناسبة، على سبيل المثال، معلومات لا تستوفي الضوابط المنطبقة أو خطأ الإدارة في تطبيق آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها مما يؤدي إلى إدراج الكثير من المعلومات التي ليست ذات أهمية نسبية التي تحجب أو تحرف معلومات الاستدامة التي تتطلبها الضوابط المنطبقة.

(هـ) عدم مناسبة سياسات المنشأة لاختيار وتطبيق الضوابط أثناء إعداد التقارير، أو عدم اتساقها مع ضوابط الإطار المنطبق أو الضوابط المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.

(و) إدراج معلومات لا يدعمها ما يكفي من الأدلة المناسبة.

(ز) إغفال ذكر معلومات الاستدامة، على سبيل المثال، المعلومات التي بحسب حكم المحاسب القانوني كان ينبغي الإفصاح عنها بناءً على آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها أو المعلومات التي تتطلب الضوابط المنطبقة الإفصاح عنها، أو إغفال ذكر معلومات الاستدامة التي تتعلق بأحداث لاحقة مهمة كان من المرجح أن تغير قرارات المستخدمين ولكن لم يتم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.

(ح) معلومات الاستدامة التي بحسب حكم المحاسب القانوني:

(١) غامضة؛ أو

(٢) يمكن تحديدها بدقة، ولكن تم عرضها بغموض.

(ط) التغييرات التي تمت على معلومات الاستدامة منذ فترة التقرير السابقة دون مبرر معقول أو دون الإفصاح عن أسبابها.

(ي) طريقة عرض معلومات الاستدامة، مثل:

(١) العرض خارج السياق، أو بطريقة غير متوازنة، أو بزيادة أو تقليل بروز المعلومات عمّا تستحق، بناءً على الأدلة المتاحة والضوابط المنطبقة؛ أو

(٢) استخدام صيغ تفضيل وصفات تصف النتائج بصورة أكثر إيجابية مما يمكن دعمه.

(ك) استخلاص استنتاجات على نحو غير مناسب، بناءً على معلومات انتقائية، من خلال عبارات مثل ما يلي:

(١) "عدد كبير من الشركات على مستوى العالم"، بناءً على معلومات لمائة شركة فقط؛ وبالرغم من أن المائة قد تكون كبيرة، فإنها قد لا تكون كذلك بالمقارنة مع عدد الشركات في العالم.

(٢) "لقد تضاعفت الأرقام منذ السنة الماضية"، وقد يكون ذلك حقيقياً، ولكن قد لا يتم الإفصاح عن الأساس الصغير الذي نشأ عنه هذا التضاعف.

أ٤٧٤. قد تتيح بعض ضوابط الأطر للمنشأة إغفال ذكر معلومات معينة وتوضيح ما تم إغفاله والسبب في ذلك. وعلى سبيل المثال، قد يُسمح للمنشأة بإغفال ذكر معلومات إذا لم يكن أحد المتطلبات منطبقاً، أو إذا لم تكن المعلومات متاحة أو كاملة، أو إذا كانت توجد محظورات قانونية أو قيود تتعلق بالسرية. وفي هذه الحالات، قد لا تكون المعلومات التي تم إغفال ذكرها تحريفاً. وقد يناقش المحاسب القانوني حالة إغفال الذكر، وأسبابها، مع الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة، قبل استنتاج ما إذا كان إغفال الذكر يُعد تحريفاً.

أ٤٧٥. قد تشتمل معلومات الاستدامة على وصف لآليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها بشأن مسائل الاستدامة (على سبيل المثال، آلية المنشأة للتعرف على المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، الحالية والمتوقعة، وتقييمها وإدارتها). وقد يتطلب نطاق ارتباط التأكيد من المحاسب القانوني استنتاج:

(أ) ما إذا كان وصف آليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها يعرض بشكل عادل تصميم وتطبيق تلك الآليات أو النظم أو الأدوات؛ أو

(ب) ما إذا كانت آليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها مناسبة، أو كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة؛ أو

(ج) الجمع بين كلا الاستنتاجين.

أ٤٧٦. يعتمد ما يشكّل تحريفاً عندما تشتمل معلومات الاستدامة على وصف لآليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها على نطاق الارتباط. وعلى سبيل المثال:

(أ) يشتمل نطاق الارتباط على النظر فيما إذا كانت آليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها مناسبة وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة: إذا حدد المحاسب القانوني أن وصف المنشأة لآليات العمل أو النظم أو أدوات الرقابة يشير ضمناً على نحو غير دقيق إلى أنها مصممة بشكل مناسب أو كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة، فإن هذا قد يشكِّل تحريفاً.

(ب) لا يشتمل نطاق الارتباط على النظر فيما إذا كانت آليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها مناسبة وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة، والإفصاحات ذات العلاقة بشأن آليات عمل المنشأة أو نظمها أو أدوات الرقابة لديها تُعد معلومات أخرى: إذا كان المحاسب القانوني على دراية بأن وصف المنشأة لآليات العمل أو النظم أو أدوات الرقابة يشير ضمناً على نحو غير دقيق إلى أنها مصممة بشكل مناسب أو كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة، فإنه يُعمل عندئذ بالفقرة ١٧٥.

النظر فيما إذا كانت التحريفات المكتشفة قد تكون بسبب الغش (راجع: الفقرة ١٥٤)

أ٤٧٧. تتطلب الفقرة ٧٨ من المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة مناسبة. وقد لا تكون الضوابط الغامضة التي تتيح التلاعب في معلومات الاستدامة مناسبةً لظروف الارتباط. وإذا كانت الضوابط مناسبة ولكن الإدارة تعمدت عدم تطبيقها بشكل مناسب، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود تحريف بسبب الغش.

أ٤٧٨. قد تنتج التحريفات التي بسبب الغش عن التعمد فيما يلي:

(أ) التلاعب في المعلومات، أو الوثائق الداعمة المُعدَّة منها معلومات الاستدامة، أو تزييفها أو تغييرها؛ أو

(ب) تقديم إفادات مضللة في معلومات الاستدامة أو إغفال ذكر بعض المعلومات.

أ٤٧٩. أمثلة للتحريفات بسبب الغش في معلومات الاستدامة:

- تحريف معلومات الاستدامة لتجنب العقوبات أو الغرامات.
- عدم الدقة أو التضليل المتعمد في التصريحات أو الادعاءات العامة التي ستؤثر بصورة إيجابية على سعر السهم أو على تقييم اعتمادات الاستدامة الخاصة بالمنشأة، مثل التصريح غير الدقيق بأن أحد السندات هو سند استدامة.
- التحيز المتعمد في التقرير عن معلومات الاستدامة التي تتعلق بحوافز الأداء لأجل التأثير على نتيجة المكافآت أو الأجور المربوطة بمستوى الأداء.
- التركيز على أن أحد المنتجات قد تم إنتاجه باستخدام مواد معاد تدويرها مع تعمد عدم ذكر أن المنتج قد تم إنتاجه من خلال العمل القسري.
- التعمد في ذكر الموضوعات التي كان للمنشأة آثار إيجابية فيها وإغفال ذكر الموضوعات التي كان للمنشأة آثار سلبية فيها.
- تحريف معلومات خط الأساس حتى تبدو معلومات الاستدامة أكثر مواتية في الفترات المستقبلية.

- تحريف معلومات الاستدامة المرتبطة بمراحل إنجاز مشروع محدد أو المرتبطة باعتماد ميزانية محددة أو بحقوق الوصول إلى أسواق معينة أو بدء المشروعات في أسواق أو مناطق جغرافية معينة.

أ٤٨٠. إذا اكتشف المحاسب القانوني تحريفاً يشير إلى وجود غش، فإنه قد يترتب على ذلك آثارٌ فيما يتعلق بجوانب ارتباط التأكيد الأخرى، وبخاصة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) تعرف المحاسب القانوني على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقييمه لها، على مستوى الإفصاحات (في ارتباط التأكيد المحدود)، أو على مستوى الإقرارات للإفصاحات (في ارتباط التأكيد المعقول)، وما ينتج عن ذلك من تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية؛

(ب) إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، إدراكاً بأن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً.

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ١٥٥)

أ٤٨١. قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما إذا كانت التحريفات المجمعة تتعلق بأوجه قصور في الرقابة. وعلى وجه الخصوص، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت طبيعة أو مدى التحريفات المجمعة تؤدي إلى ضرورة تحديث فهم المحاسب القانوني لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ذي الصلة بإعداد معلومات الاستدامة (انظر الفقرتين ١١٣د و١١٣م).

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرات ١٥٦–١٥٨)

أ٤٨٢. في حالة الإفصاحات السردية، قد تستلزم المطالبة بتصحيح أحد التحريفات قيام الإدارة بإعادة صياغة النص المحرف أو حذفه.

أ٤٨٣. قد يشير فهم المحاسب القانوني للأسباب التي دعت الإدارة إلى عدم إجراء التصحيحات إلى احتمال وجود تحيز في اجتهادات الإدارة.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة (راجع: الفقرة ١٦٠)

أ٤٨٤. ينطوي تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهريةً على ممارسة الحكم المهني في سياق الضوابط المنطبقة وظروف الارتباط، بما في ذلك هوية المستخدمين المستهدفين والإفصاحات التي من المرجح أن تكون مهمة.

أ٤٨٥. تعتمد طريقة تقويم التحريفات غير المصححة على معلومات الاستدامة موضوع الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا كان المحاسب القانوني يقدم استنتاجاً تأكيدياً بشأن معلومات الاستدامة بكاملها، فإنه قد يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة:

(أ) جوهرية، كل منها على حدة، لكل إفصاح من الإفصاحات التي تتعلق بها. وإذا حُدِّد تحريفٌ بمفرده في أحد الإفصاحات على أنه جوهري، فإنه من غير المرجح أن يتم التعويض عنه بتحريفات أخرى ضمن ذلك الإفصاح ما لم تكن التحريفات تتعلق بالأمر نفسه وتنطوي على أساس القياس نفسه.

(ب) في حال لم تكن التحريفات، كل منها على حدة، جوهرية، فإنه يُحدَّد ما إذا كانت:

(١) جوهرية في مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) عبر موضوعات أو جوانب موضوعات محددة (انظر الفقرتين أ٤٨٨ وأ٤٨٩).

(٢) جوهرية في مجملها لمعلومات الاستدامة بكاملها (أي في مجملها عبر جميع الإفصاحات) (انظر الفقرة أ٤٩٠).

أ٤٨٦. قد تكون للتحريفات في المبالغ بما دون الأهمية النسبية للإفصاحات الكمية تأثير جوهري على معلومات الاستدامة المقرر عنها من منظور نوعي. وعلى سبيل المثال، إذا أدى الخطأ إلى عكس اتجاه متراجع في أحد المؤشرات، أو إذا منع الخطأ المنشأة من تحقيق متطلبات تنظيمية، فإن هذه الأمور قد تُعد جوهرية، حتى وإن كان الخطأ الكمي أقل من الحد الكمي.

أ٤٨٧. عندما يتألف نطاق ارتباط التأكيد من عدد من المقاييس، يتعلق كل منها بمسألة مختلفة من مسائل الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يقوِّم الأهمية النسبية للتحريفات بشكل منفصل لكل مقياس إذ قد تختلف درجات تسامح المستخدمين المستهدفين مع التحريف في كل مقياس. وعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون درجة تسامح المستخدمين المستهدفين مع التحريفات في الإفصاحات التي تتعلق بالنفايات غير الخطرة القابلة للتحلل أعلى مما يكون مع الإفصاحات التي تتعلق بالنفايات المشعة أو غيرها من النفايات الخطرة.

أ٤٨٨. عند قياس معلومات الاستدامة باستخدام أساس قياس مشترك (على سبيل المثال، مبالغ نقدية أو وحدات فيزيائية)، قد يستطيع المحاسب القانوني تجميع جميع التحريفات مع بعضها (أي باعتبار أنها من نفس الطبيعة من الناحية الكمية وأنه يمكن ضمها إلى بعضها). ومع ذلك، فقد تتعلق الإفصاحات بموضوعات متعددة وقد تضم جوانب عديدة من الموضوعات وقد يتم قياس أو تقويم مسائل الاستدامة باستخدام أسس قياس مختلفة. ولا يتعين على المحاسب القانوني تحويل التحريفات ذات أسس القياس المختلفة إلى أساس مشترك لأغراض تجميع التحريفات وتحديد ما إذا كانت معلومات الاستدامة محرفة بشكل جوهري.

أ٤٨٩. قد يكون من الممكن، بعد اكتشاف جميع التحريفات غير القابلة للقياس الكمي، أن يتم فرزها في مجموعات مع بعضها، على سبيل المثال، حسب ما إذا كانت تتعلق، بشكل مشترك، بجوانب معينة من مسائل الاستدامة. وعلى سبيل المثال، قد يوجد تحريف أو أكثر غير جوهري بمفرده في التصريحات النوعية التي قدمتها الإدارة بشأن الصحة والسلامة المهنية وتحريف آخر غير جوهري فيما يتعلق بتنوع الموظفين. ونظراً لأن الصحة والسلامة المهنية والتنوع يتعلق كلاهما بالجانب الاجتماعي في معلومات الاستدامة، فقد يستطيع المحاسب القانوني فرز هذه التحريفات في مجموعة مع بعضها والنظر في تأثيرها المشترك على الجانب الاجتماعي من معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة. وبالمثل، قد يمكن النظر في عدد من التحريفات غير الجوهرية في معلومات استهلاك المياه المقرر عنها وتحريف غير جوهري آخر يتعلق بالنفايات المتولدة، مع بعضهما، لأن كلاهما يتعلق بالجانب البيئي من معلومات الاستدامة.

أ٤٩٠. قد تكون معلومات الاستدامة ككل محرفة، على الرغم من أن التحريفات، كل منها على حدة، غير جوهرية. وحتى في حال وجود تحريفات لا يمكن تجميعها بحسب مسألة الاستدامة أو غيرها من العوامل المشتركة، فإن تلك التحريفات قد تبدي توجهاً أو سرداً أو نمطاً أو اتجاهاً مشتركاً. وعلى سبيل المثال، إذا كان تأثير التحريفات هو جعل معلومات الاستدامة ككل تبدو أكثر إيجابية مما هي عليه في الواقع أو إذا كانت جميع التحريفات تبالغ في الجوانب الإيجابية لتصرفات المنشأة، وتقلل من الجوانب السلبية، فقد يفضي ذلك إلى تقديم صورة متحيزة ومضللة لمستخدمي معلومات الاستدامة.

اعتبارات التحريف الأخرى

أ٤٩١. يُنظر في الأهمية النسبية للتحريفات غير المصححة في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، العوامل الكمية. وقد ينظر المحاسب القانوني أيضاً في مدى اختلاف القرارات التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أن يتخذها المستخدمون إذا لم تكن معلومات الاستدامة محرفة. وتشمل العوامل النوعية التي قد تشير إلى أن ثمة تحريف على الأرجح أن يكون جوهرياً:

مسائل الاستدامة

(أ) عدم اتساق آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها مع نطاق أو هدف التقرير وفقاً للضوابط المنطبقة.

(ب) تعلق معلومات الاستدامة المحرفة بجانب تم تحديد أنه مهم في مسألة الاستدامة.

(ج) تعدد التحريفات التي تتعلق بنفس موضوع مسألة الاستدامة.

(د) المبالغة في مسألة الاستدامة أو التهوين منها نتيجةً لطبيعة التحريفات جميعها.

العوامل الخارجية

(هـ) تعلق معلومات الاستدامة المحرفة بعدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، وبخاصة عندما يكون لعدم الالتزام عواقب وخيمة.

(و) تعلق معلومات الاستدامة المحرفة بمسائل استدامة لها انعكاسات على عدد كبير من أصحاب المصلحة لدى المنشأة. ومع ذلك، فقد تكون هناك حالات تكون لمسألة الاستدامة فيها انعكاسات على عدد صغير فقط من أصحاب المصلحة، ولكنها مع ذلك قد تكون انعكاسات جوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي تأثر مجتمع صغير بالتلوث الإشعاعي في إمداداته من المياه بسبب النفايات السائلة من العمليات التشغيلية للمنشأة إلى رفع دعوى قضائية يمكن أن يكون لها أثر جوهري على المنشأة وأصحاب المصلحة الآخرين لديها.

طبيعة معلومات الاستدامة

(ز) احتمال أن تشير التحريفات إلى شكوك حول جدوى خطط الإدارة. وعلى سبيل المثال، قد تفصح المنشأة عن سياساتها أو تعهداتها للتخفيف من المخاطر المتعلقة بالاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة، ولكن الأدلة التي تم الحصول عليها قد تشير إلى عدم واقعية هذه

السياسات أو التعهدات، أو اعتمادها على تقنيات لم يثبت نجاحها، أو احتياجها إلى تمويل من غير المرجح أن تتمكن المنشأة من الحصول عليه.

(ح) تعلق التحريف بإفصاح معين يُستخدم عادةً للمقارنة بين المنشأة ونظيراتها.

(ط) تعلق التحريف بمستهدف أو قيمة حدية، والخطأ يؤثر بشكل كبير على ما إذا كان المستهدف أو القيمة الحدية قد تم تحقيقهما (على سبيل المثال، قد يكون حجم الخطأ صغيراً ولكن قد تكون له عواقب كبيرة على تحقيق المستهدف).

(ي) إبلاغ المعلومات المحرفة عن حدوث تغيير مهم في موقف تم التقرير عنه في السابق، أو عن اتجاه سائد شهد انعكاساً.

العرض

(ك) التضليل في التحريف الذي يكون قد نشأ عن عرض معلومات الاستدامة لأن الصيغة التي تم استخدامها تفتقر إلى الوضوح بحيث أنه يمكن تفسيرها بطرق مختلفة تماماً. وعليه، فقد يتخذ المستخدمون المستهدفون قرارات مختلفة بناءً على تفسيراتهم.

سلوك الإدارة

(ل) نشأة التحريف بسبب غش ارتكبته الإدارة لتضليل المستخدمين المستهدفين.

(م) امتناع الإدارة عن تصحيح التحريف لأسباب أخرى خلاف أنها تعتبره تحريف غير جوهري.

(ن) قيام الإدارة بالإبلاغ عن مستهدفات أو تقديرات جريئة، أو اتخاذها موقفاً دفاعياً في تقديم التوضيحات.

أ٤٩٢. تعتبر التحريفات في المعلومات النوعية بنفس أهمية التحريفات في المعلومات الكمية. وإذا لم تصحح الإدارة التحريفات في المعلومات النوعية، فقد يقوم المحاسب القانوني بتجميعها عن طريق إعداد قائمة بها أو التعليم عليها أو تظليلها في نسخة من معلومات الاستدامة. وعند عدم إمكانية إضافة التحريفات إلى بعضها لتحديد تأثيرها الإجمالي، فقد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت هناك أي قواسم مشتركة بين التحريفات، مثل ما إذا كانت التحريفات تعكس نتيجة أكثر إيجابية مهمة في مجملها، أو تشير إلى تحيز من جانب الإدارة.

أ٤٩٣. تشمل العوامل الأخرى التي قد تساعد المحاسب القانوني في تقويم الأهمية النسبية للتحريفات فهم ما يلي:

- السبب الأساسي للتحريفات المكتشفة. وعلى سبيل المثال، إذا كان التحريف النوعي موجوداً بسبب أن الإدارة قد قررت عن عمد تقديم صورة مغلوطة عن الحقائق، فإن ذلك قد يشير إلى احتمال أن معلومات الاستدامة قد تحتوي على تحريف جوهري بسبب الغش.
- ما إذا كان التحريف قد يكون له تأثير غير مباشر على التحريفات التي تم اكتشافها في مجالات الارتباط الأخرى. وعلى سبيل المثال، قد تؤثر المبالغة غير الجوهرية في أحد البنود، بشكل غير مباشر، على عملية حسابية أكثر أهمية يدخل فيها ذلك البند، مما يتسبب في انخفاض ذلك الاحتساب إلى ما دون الحد الأدنى المطلوب المضمن في أحد المتطلبات التعاقدية، أو ضوابط التأهل لخطة أو منحة أو تمويل. وبالمثل، فإن غياب الموافقة المطلوبة لمعاملة غير مهمة قد لا يكون أمراً جوهرياً عند النظر إليه بمفرده، ولكن قد يكون لذلك انعكاسات على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في مجالات معلومات الاستدامة التي قد يعتبرها المستخدمون مهمة.

قياس أو تقويم عدم التأكد

أ٤٩٤. قد تواجه مسائل الاستدامة حالة عدم تأكد تحيط بقياسها أو تقويمها (ومثال ذلك، تقدير المخاطر المتعلقة بالمناخ على المدى الطويل عبر سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة). ونتيجةً لحالات عدم التأكد الملازمة لمسائل الاستدامة، فإنه قد يكون هناك مدى واسع من النواتج المحتملة وقد يكون من الصعب معرفة ما إذا كان يوجد تحريف جوهري في معلومات الاستدامة. وقد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت مسائل الاستدامة على نفس القدر من الدقة التي تتطلبها الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت المعلومات التي تتطلبها الضوابط المنطبقة بشأن حالة عدم التأكد الملازمة قد تم الإفصاح عنها. ودون الإفصاحات الداعمة لمساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم حالة عدم التأكد، فإن الضوابط المنطبقة قد لا تكون مناسبة، ومعلومات الاستدامة قد لا تُعرض بشكل مناسب. وتتناول الفقرتان ١٩٠(ز) وأ٥٧٩ التوضيحات المناسبة الواجب تضمينها في تقرير التأكيد.

أ٤٩٥. عندما لا يكون عدم التأكد حالة ملازمة (أي عندما ينتج عن غياب التطبيق المناسب للضوابط المنطبقة)، فإنه قد تنشأ عنه تحريفات. وعلى سبيل المثال، ربما لا تكون الإدارة قد استخدمت المعلومات المناسبة لقياس أو تقويم مسألة الاستدامة مما أدى إلى عدم إخراجها بالدقة التي تتطلبها الضوابط المنطبقة.

أ٤٩٦. تخضع عادةً المعلومات المستشرفة للمستقبل لدرجة من عدم التأكد تحيط بقياسها أو تقويمها أعلى مما يحيط بالمعلومات التاريخية. ونتيجةً لذلك، فإنه قد يوجد مدى واسع من النواتج المحتملة، وقد يكون من الصعب اكتشاف التحريفات وتقويمها، بما في ذلك ما إذا كانت الافتراضات:

(أ) معقولة، في حالة التنبؤات؛ أو

(ب) واقعية وتتماشى مع الغرض من المعلومات، في حالة التوقعات.

أ٤٩٧. قد ينظر المحاسب القانوني في طرق ظهور التحريفات في المعلومات المستشرفة للمستقبل، وعلى سبيل المثال:

(أ) قد تكون البيانات أو المعلومات الأخرى التي تم استخدامها غير ذات صلة أو غير كاملة أو لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) قد تشتمل الافتراضات على معلومات غير ذات صلة، أو قد تغفل اعتبارات مهمة، أو قد تتعارض فيما بينها، أو قد تُمنح أوزاناً ترجيحية غير مناسبة؛ أو

(ج) قد لا تتسق الافتراضات مع قرارات أو نوايا الإدارة؛ أو

(د) قد يكون هناك خطأ غير متعمد، أو مقصود، في تطبيق الافتراضات على البيانات أو المعلومات الأخرى، أو في احتساب المعلومات القابلة للقياس الكمّي.

وفي بعض الحالات، قد تنشأ التحريفات نتيجةً لمزيج من هذه الظروف.

أ٤٩٨. قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما إذا كانت هناك مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة في اختيار الافتراضات أو الطرق أو البيانات ضمن طريقة عرض معلومات الاستدامة مما قد يشير إلى وجود تحريف أو قد يكون له انعكاسات على سائر ارتباط التأكيد. وعلى سبيل المثال، قد تشمل المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة قيام الإدارة بما يلي:

(أ) تغيير الافتراضات أو الطرق المستخدمة، أو إجراء تقييم اجتهادي يفيد بأنه قد حدث تغير في الظروف، دون وجود مبرر معقول لذلك؛ أو

(ب) استخدام افتراضات لا تتسق مع الافتراضات التي تم استخدامها في عمل آخر من أعمال المنشأة، بما في ذلك فيما يخص القوائم المالية أو للأغراض التشغيلية، أو لا تتسق مع افتراضات السوق القابلة للرصد؛ أو

(ج) اختيار افتراضات مهمة توائم أهداف الإدارة، أو قد تشير إلى وجود نمط أو اتجاه سائد.

تقويم وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١٦٢)

أ٤٩٩. تتطلب الشروط المسبقة لارتباط التأكيد في الفقرة ٧٨ أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الاستدامة متاحةً للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها. وقد يتحقق ذلك عن طريق الإحالة إلى وصف متاح للمستخدمين المستهدفين بشأن الضوابط المنطبقة، أو عن طريق تضمين وصف للضوابط المنطبقة ومصادر تلك الضوابط في معلومات الاستدامة، لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم كيفية القيام بما يلي:

(أ) تعيين واختيار محتوى معلومات الاستدامة، مثل الموضوعات وجوانب الموضوعات؛

(ب) تحديد احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات؛

(ج) قياس أو تقويم مسائل الاستدامة.

أ٥٠٠. تكون الإحالة إلى الضوابط المنطبقة ومصادرها، أو وصفها، ذات أهمية خاصة عندما:

(أ) توجد اختلافات مهمة بين الضوابط التي تطبقها المنشآت في نفس الصناعة أو المنطقة أو الدولة التي يتوقع المحاسب القانوني أن تكون لها ظروف متشابهة أو أن تكون متناظرة.

(ب) تخضع مسألة الاستدامة لدرجة عالية من عدم التأكد الذي يحيط بقياسها أو تقويمها، مثل معلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل، إذ قد ينطوي ذلك على المزيد من التباين، أو قد يعرض المسألة لتفسيرات أكبر مما يكون في حال انخفاض درجة عدم التأكد. وقد يؤدي ذلك إلى معلومات استدامة قد يُساء فهمها أو تفسيرها من جانب المستخدمين المستهدفين.

أ٥٠١. عند تقويم مدى كفاية الإحالة إلى الضوابط أو وصفها، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان ذلك يتناول ما يلي:

(أ) مصدر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت الضوابط المنطبقة ضوابط إطار منصوصاً عليها في نظام أو لائحة أو صادرة عن جهة مخولة أو معترف بها تتبع آليات عمل شفافة، أو ضوابط أطر أخرى، أو ضوابط وضعتها المنشأة.

(ب) كيفية تطبيق ضوابط الأطر، بما في ذلك سياسات المنشأة لتطبيق ضوابط الأطر عند إعداد التقارير.

(ج) فيما يخص ضوابط الأطر الأخرى أو الضوابط التي تضعها المنشأة، كيفية تحديد مناسبة هذه الضوابط، جنباً إلى جنب مع أي ضوابط لأطر.

(د) أسباب عدم تطبيق ضوابط الأطر المنطبقة، عند عدم تطبيقها.

(هـ) الجوانب الخاصة من الضوابط التي تتعلق بأنواع معينة من معلومات الاستدامة، على سبيل المثال:

(١) أساس تقويم مدى معقولية الافتراضات الأساس للمعلومات المستشرفة للمستقبل.

(٢) أهداف الرقابة لتصميم الآليات أو النظم أو أدوات الرقابة، وفاعليتها التشغيلية.

(٣) المستهدفات أو مؤشرات الأداء الرئيسية أو التعهدات أو الأهداف الخاصة بتقويم أو قياس الأداء.

(و) طرق القياس أو التقويم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.

(ز) أي اجتهادات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط.

(ح) القيود الملازمة، إن وجدت، التي ترتبط بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنةً بالضوابط المنطبقة.

(ط) الأمور الأخرى ذات الصلة بفهم المستخدمين المستهدفين لأساس إعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك حالات عدم التأكد.

(ي) أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة، وأسبابها.

(ك) أي انحرافات عن الضوابط المنطبقة يتم التعرف عليها، على سبيل المثال، الانحرافات عن الإطار الذي أحالت إليه المنشأة باعتبار أنه الأساس لإعداد معلومات الاستدامة.

(ل) الحاجة إلى وضوح المعنى، بحيث لا يحتوي الوصف على لغة غير دقيقة أو متحفظة تؤدي إلى عدم اتساق في التفسير وحتى يقدم الوصف ما يكفي من التفصيل والوضوح مما يجعله قابلاً للفهم.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين ١٦٣–١٦٤)

أ٥٠٢. أمثلة على الأحداث اللاحقة:

- صدور عوامل أو افتراضات أو أسس مرجعية محدثة عن جهات كالهيئات الحكومية (على سبيل المثال، معاملات انبعاثات محدثة).
- التغيرات في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.
- تحسن المعرفة العلمية المهمة.
- التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة.
- توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات.
- اكتشاف غش أو خطأ مهم.

- اكتشاف درجات تلوث عالية في الماء أو التربة.
- حالات الوفيات وغيرها من الأحداث المهمة التي تتعلق بالصحة والسلامة.

أ٥٠٣م. قد تشمل إجراءات المحاسب القانوني للتعرف على الأحداث اللاحقة:

(أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لتحديد الأحداث اللاحقة.

(ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة قد تؤثر على معلومات الاستدامة.

(ج) قراءة محاضر اجتماعات الملاك والمكلفين بالحوكمة والإدارة التي عُقدت بعد تاريخ معلومات الاستدامة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي لا تتوفر لها محاضر حتى الآن.

(د) قراءة معلومات الاستدامة الشهرية أو الربع سنوية الخاصة بالمنشأة، إن وجدت.

أ٥٠٤د. قد تشمل إجراءات المحاسب القانوني للتعرف على الأحداث اللاحقة الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة قد تؤثر على معلومات الاستدامة.

أ٥٠٥. لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات بشأن معلومات الاستدامة بعد تاريخ تقرير التأكيد. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد 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 الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

الإفادات المكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٦٥)

أ٥٠٦. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. والأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم الإفادات المكتوبة يكونون عادةً أعضاء في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، بناءً على هيكل الإدارة والحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، وهو ما قد يتباين بحسب الدولة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

أ٥٠٧. لا يمكن أن تَحُل الإفادات المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بدرجة معقولة 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.

المعلومات الأخرى

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٧١)

أ٥٠٨. كما هو موضح في الفقرة ٥، فإن نطاق ارتباط التأكيد قد يمتد ليشمل جميع معلومات الاستدامة التي ستقرر عنها المنشأة أو قد يقتصر على جزء من تلك المعلومات. وعندما لا يغطي ارتباط التأكيد معلومات الاستدامة بكاملها، فإن مصطلح "معلومات الاستدامة" يُقرأ على أنه المعلومات التي تخضع لارتباط التأكيد.

أ٥٠٩. الهدف من النقاش المطلوب مع الإدارة في الفقرة ١٧١(أ) هو مساعدة المحاسب القانوني في فهم معلومات الاستدامة بكاملها التي سيتم التقرير عنها، بما في ذلك معلومات الاستدامة الخاضعة لارتباط التأكيد، والموضع الذي سيتم التقرير عنها فيه، حتى يستطيع معرفة المعلومات الأخرى التي يتعين قراءتها والنظر فيها وفقاً للفقرة ١٧٢. وعلى سبيل المثال، قد يتم إدراج معلومات الاستدامة الخاضعة لارتباط التأكيد ضمن تقرير الإدارة أو التقرير السنوي أو التقرير المتكامل للمنشأة، أو قد يتم تضمينها مع معلومات الحوكمة.

أ٥١٠. نظراً لأن أطر وممارسات التقرير عن معلومات الاستدامة قد تتطور، ولأن ثمة أنظمة ولوائح جديدة قد يتم فرضها، بمرور الوقت، فإن موضع معلومات الاستدامة ومحتوى التقرير الذي يتم تضمين تلك المعلومات فيه قد يتغيران بين الفترات وبعضها. ونتيجةً لذلك، فإنه قد لا يكون من

الواضح ما هي الوثيقة التي ستضم التقرير الذي ستُنشر فيه معلومات الاستدامة. وقد يتواصل المحاسب القانوني مع المسؤولين عن إعداد تقارير المنشأة، سواءً كانت الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، بشأن توقعات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير أو التقارير التي ستحتوي على معلومات الاستدامة في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير التأكيد. وهذا يمكِّن المحاسب القانوني من استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار قبل تاريخ تقرير التأكيد.

أ٥١١. عند عدم إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين إلا عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة، فإن النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرةً من موقع المنشأة، تُعد هي الوثيقة ذات الصلة التي ينفذ عليها المحاسب القانوني الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وإضافة إلى ذلك، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكل مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكل مناسب، ما لم يكن ذلك ضمن نطاق ارتباط التأكيد.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرة ١٧٢)

أ٥١٢. إذا كانت المعلومات الأخرى لا تتسق بشكل جوهري مع معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد أو المعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني أثناء الارتباط، فإن ذلك قد يشير إلى وجود تحريف جوهري في معلومات الاستدامة أو تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وقد يقوّض هذا من موثوقية معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضاً بصورة غير ملائمة على قرارات المستخدمين المعد لهم تقرير التأكيد. وقد تساعد الإجراءات التي تتعلق بالمعلومات الأخرى المحاسب القانوني في الالتزام أيضاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة على النحو الذي تتطلبه الفقرة ٣٤. وتتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تجنب أن يقترن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المحاسب القانوني أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدَّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

أ٥١٣. في بعض الحالات، قد تقدم الإفصاحات في المعلومات الأخرى ملخصاً أو المزيد من التفاصيل عن الإفصاحات الواردة في معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد. وقد يقارن المحاسب القانوني مجموعة مختارة من تلك الإفصاحات الواردة في المعلومات الأخرى بالإفصاحات الواردة في معلومات الاستدامة التي تخضع للارتباط. ويُعدّ مدى هذه المقارنة مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباط تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكيد بشأن المعلومات الأخرى.

الاستجابة عندما يستنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرتين ١٧٥–١٧٦)

أ٥١٤. تُعد التصرفات التي يتخذها المحاسب القانوني في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة مسألة حكم مهني للمحاسب القانوني. وقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمكلفون بالحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك المحاسب القانوني في وجود نية للتضليل. وقد يرى المحاسب القانوني أيضاً أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية من المحاسب القانوني إبلاغ الأمر إلى سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معنية.

الاستجابة عندما يستنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرات ١٧٥–١٧٦)

أ٥١٥. لا يتحمل المحاسب القانوني أي التزام لتنفيذ أي إجراءات بشأن المعلومات الأخرى التي تصبح متاحة بعد تاريخ تقرير التأكيد. ومع ذلك، فقد يصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى المتاحة بعد تاريخ تقرير التأكيد ومعلومات الاستدامة أو المعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني أثناء الارتباط. وقد يناقش المحاسب القانوني الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، وإذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى، فإنه قد يتخذ التصرف المناسب. وقد يشتمل ذلك على تنفيذ إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أو في معلومات الاستدامة. وإذا استنتج المحاسب القانوني وجود تحريف جوهري، ولكن

المعلومات الأخرى لم يتم تصحيحها، فإنه قد يسعى للفت انتباه المستخدمين المعد لهم تقرير المحاسب القانوني بشكلٍ مناسبٍ إلى التحريف الجوهري غير المصحح، مع مراعاة الحقوق والواجبات النظامية للمحاسب القانوني.

الآثار المترتبة في التقرير (راجع: الفقرة ١٧٦(أ))

أ٥١٦. في ظروف نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء استنتاج أو رأي بشأن معلومات الاستدامة عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو إلى الشك في إمكانية الاعتماد على الأدلة بشكلٍ عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة ١٧٦(ب))

أ٥١٧. قد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو إلى الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات التي تم الحصول عليها منهم أثناء ارتباط التأكيد.

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في معلومات الاستدامة، أو عندما يكون فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة ١٧٧)

أ٥١٨. عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح المحاسب القانوني على علم بمعلومات جديدة لها آثار مترتبة فيما يتعلق بما يلي:

- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، مما قد يشير إلى حاجة المحاسب القانوني إلى إعادة النظر في المخاطر أو في تقييم المخاطر.
- مسؤولية المحاسب القانوني عن تقويم تأثير التحريفات المُكتشفة على الارتباط وتأثير التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على معلومات الاستدامة.
- مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة ١٧٨)

أ٥١٩. 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. وقد يكون هذا هو الحال بشكل خاص عندما يكون نظام معلومات المنشأة أقل تطوراً أو عندما تكون الإفصاحات، وخصائصها، خاضعة لاجتهاد أكبر. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي يتم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات للوفاء بالغرض المقصود من تنفيذ تلك الإجراءات. وفي بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وعندما يحدد المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات التي تم تنفيذها غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الاستدامة، فإنه قد يقوم بما يلي:

(أ) توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو

(ب) تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يمكن 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 الاستنتاج.

أ٥٢٠. قد يتم تصميم الإجراء ليكون فعّالاً في تحقيق غرض مقصود، ولكن إذا كان تنفيذ أو أداء الإجراء (أي تطبيقه) غير مناسب، فإن الغرض من الإجراء قد لا يتم الوفاء به. وتتناول الفقرات ٣١–٦٣ المسؤوليات الخاصة للمحاسب القانوني بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات، ومسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط ذات العلاقة، التي قد تؤثر على تطبيق الإجراءات. وإضافة إلى ذلك، توضح الفقرة أ١١٦ أن فحص عمل فريق الارتباط يتألف من النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان:

(أ) مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لتوفير أساس للاستنتاج التأكيدي للمحاسب القانوني؛

(ب) قد تم تحقيق الأهداف من الإجراءات.

أ٥٢١. 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 الاستدامة.
- فاعلية استجابات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة 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.
- درجة الإقناع المتوفرة في الأدلة.
- فهم المنشأة وبيئتها.

أ٥٢٢. قد يشتمل تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بإعداد المعلومات النوعية أو الجوانب النوعية للمعلومات الكمية على النظر فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت هناك مؤشرات على احتمال التحيز في الاجتهادات والقرارات التي يتم اتخاذها أثناء إجراء التقديرات وأثناء إعداد معلومات الاستدامة؛

(ب) ما إذا كانت طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المختارة والمطبقة تتسق مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ج) ما إذا كانت المعلومات المعروضة في معلومات الاستدامة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) ما إذا كانت معلومات الاستدامة تقدم إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وغيرها من الأمور، بما فيها حالات عدم التأكد، بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء إعداد المعلومات؛

(هـ) ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في معلومات الاستدامة مناسبة.

الحصول على أدلة تتعارض مع غيرها (راجع: الفقرة ١٨٠)

أ٥٢٣. عند تعارض دليل مع غيره من الأدلة، فإن ذلك قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على بعض المعلومات المستخدمة على أنها أدلة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند التعارض بين ردود الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المراجعين الداخليين أو غيرهم على الاستفسارات التي تم توجيهها لهم. وقد يدعو هذا التعارض إلى الشك في مدى مناسبة تقويم المحاسب القانوني لمدى ملاءمة تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وفقاً للفقرة ٩٠. وتتناول الفقرة ٩٤ مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يكون لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن مدى ملاءمة المعلومات التي يُعتزم استخدامها كأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها. وقد يتباين مدى حاجة المحاسب القانوني إلى تعديل الإجراءات، أو الإضافة إليها، لعلاج تلك الشكوك وعلاج التأثير على جوانب ارتباط التأكيد الأخرى.

أ٥٢٤. عند تنفيذ الإجراءات، قد يتعرف المحاسب القانوني على بنود تتعارض مع توقعاته أو تبدي خصائص غير معتادة. ويمكن استخدام مصطلحات مختلفة لوصف هذه البنود، على سبيل المثال، الاستثناءات، أو القيم المتطرفة، أو البنود البارزة، أو البنود ذات الأهمية. وقد تشير هذه البنود إلى تحريف محتمل في معلومات الاستدامة. وقد تشير هذه البنود أيضاً إلى تعارض في الأدلة، وبخاصة عندما لا تكون الأدلة الأخرى قد حددت استثناءات أو قيم متطرفة مشابهة، أو قد تثير الشكوك حول مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات.

أ٥٢٥. عند النظر في تأثير التعارض بين الأدلة على جوانب ارتباط التأكيد الأخرى، قد ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان تقييمه للمخاطر لا يزال مناسباً.

أ٥٢٦. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإنه يتعين عليه إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج بشأن معلومات الاستدامة، أو إن أمكن، الانسحاب من الارتباط، وفقاً للفقرة ١٨٥.

تكوين الاستنتاج (راجع: الفقرات ١٨١–١٨٤)

أ٥٢٧. في برامج الإفصاحات التنظيمية، تُعدّ الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة كافيةً لرفع التقارير إلى السلطة التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من الضروري تقديم المزيد من الإفصاحات في معلومات الاستدامة حتى يفهم المستخدمون المستهدفون الاجتهادات المهمة التي تم ممارستها أثناء إعداد معلومات الاستدامة، مثل:

(أ) الطريقة التي تم استخدامها لتحديد حدود التقرير، إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بالاختيار بين طرق مختلفة، وما تم تضمينه من عمليات تشغيلية؛

(ب) طرق التقويم أو قياس الكميات، وسياسات إعداد التقارير، المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها، بما في ذلك:

(١) آلية المنشأة لتعيين مسائل الاستدامة التي سيتم تضمينها في معلومات الاستدامة (انظر الفقرة أ٣)؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تمت أثناء تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة وأسباب استخدامها عند السماح بالاختيار بين طرق مختلفة أو عند استخدام طرق تخص المنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان ينبغي إعادة عرض الإفصاحات التي تم التقرير عنها في السابق؛

(ج) عبارة بشأن حالات عدم التأكد ذات الصلة بقياس الكميات في معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أسبابها، وكيف تم مواجهتها، وتأثيرها على معلومات الاستدامة؛

(د) التغييرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في الأمور الأخرى التي تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة معلومات الاستدامة مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

تقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة تحقق العرض العادل (راجع: الفقرة ١٨٢)

أ٥٢٨. في حال الضوابط الخاصة بالعرض العادل، يُعد تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت معلومات الاستدامة تحقق العرض العادل مسألة حكم مهني. ويأخذ هذا التقويم في الحسبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويستند إلى فهم المحاسب القانوني للمنشأة والأدلة التي تم الحصول عليها. ويتضمن التقويم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق العرض العادل الناشئة عن أمور قد تكون جوهرية (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين التي يتم اتخاذها على أساس معلومات الاستدامة)، مثل تأثير تطور المتطلبات أو تغير البيئة.

أ٥٢٩. قد يشتمل تقويم ما إذا كانت معلومات الاستدامة تحقق العرض العادل، على سبيل المثال، على إجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن آرائهم في أسباب اختيار عرض معين، إضافة إلى البدائل التي ربما يكون قد تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصيل الإفصاحات في معلومات الاستدامة، وما إذا كان عرض الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو تنتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تُعد مبررة.

القيود على النطاق (راجع: الفقرة ١٨٥)

أ٥٣٠. قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. وعلى 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. وعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط آلية عمل مادية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي تفرضها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط التأكيد والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

أ٥٣١. 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.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها (راجع: الفقرة ١٨٦(د)(١))

أ٥٣٢. تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد أن مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط كانت كافية ومناسبة طوال الارتباط مما وفر له أساساً لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه، على سبيل المثال:

(أ) كيفية التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو غيرها وكيفية تطبيق الاستنتاجات التي تم الاتفاق عليها؛

(ب) كيفية التعامل مع الاختلاف في الآراء وعلاجه؛

(ج) كيفية إثبات توثيق أعمال الارتباط أن الشريك المسؤول عن الارتباط كان مشاركاً طوال الارتباط.

أ٥٣٣. أمثلة للمؤشرات على أن الشريك المسؤول عن الارتباط ربما لم يكن مشاركاً بصورة كافية ومناسبة:

- عدم قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص التخطيط للارتباط، في الوقت المناسب، بما في ذلك فحص إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها.
- الأدلة على أن من أُسندت إليهم المهام أو التصرفات أو الإجراءات لم يتم إحاطتهم على نحوٍ كافٍ بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه، وأنه لم يتم تزويدهم بالتعليمات الأخرى الضرورية والمعلومات ذات الصلة.
- عدم وجود أدلة على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ٥٣٤. إذا لم توفر مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط الأساس له لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه لن يكون قادراً على تحديد والتحقق من الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٨٦. وإضافة إلى مراعاة سياسات أو إجراءات المكتب التي قد تنص على التصرفات الضرورية التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف، تشمل التصرفات المناسبة التي قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط باتخاذها، على سبيل المثال، ما يلي:

- تحديث خطة الارتباط وتغييرها؛ أو
- إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة ومدى الفحص وتعديل ذلك المنهج لزيادة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط؛ أو
- التشاور مع العاملين المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجانب ذي الصلة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٨٧)

أ٥٣٥. إن متطلب توثيق كيفية تعامل المحاسب القانوني مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني أن المحاسب القانوني يحتاج إلى الاحتفاظ بالتوثيق غير الصحيح أو الذي تم استبداله فيما يخص أعمال الارتباط.

أ٥٣٦. يمكن إنجاز توثيق أعمال الارتباط الذي يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط وتحققه من الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٨٦(د)(١) بطرق مختلفة بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه.

أمثلة:

- يمكن إنجاز التوثيق المتعلق بتوجيه فريق الارتباط من خلال التوقيع بالموافقة على خطة الارتباط وأنشطة إدارة المشروعات؛ أو
- قد توفر محاضر اجتماعات فريق الارتباط أدلة على وضوح واتساق وفاعلية اتصالات الشريك المسؤول عن الارتباط وتصرفاته الأخرى فيما يتعلق بالثقافة والسلوكيات المأمولة التي تبدي التزام المكتب بالجودة؛ أو
- قد توفر جداول الأعمال الناتجة عن المناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وعند الاقتضاء فاحص جودة الارتباط، والتوقيعات بالموافقة ذات العلاقة وسجلات الوقت الذي قضاه الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط، أدلة على مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال الارتباط وإشرافه على الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛ أو
- توفر التوقيعات بالموافقة من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أدلة على فحص أوراق العمل.

إعداد تقرير التأكيد

الإبلاغ بفاعلية في تقرير التأكيد (راجع: الفقرتين ١٨٨–١٨٩)

أ٥٣٧. إن تقرير التأكيد هو الوسيلة التي يبلغ بها المحاسب القانوني عن نتيجة ارتباط التأكيد إلى المستخدمين المستهدفين. ويساعد الإبلاغ الواضح المستخدمين المستهدفين على فهم الاستنتاج التأكيدي. ولا يصدر المحاسب القانوني تقريره شفهياً 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، حتى لا يُساء فهم استنتاج المحاسب القانوني. وعلى سبيل المثال، يمكن إنشاء رابط تشعبي لربط الرموز التي تشير إلى أن الإفصاحات قد خضعت لارتباط تأكيد بتقرير التأكيد المكتوب.

أ٥٣٨. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد بشأن معلومات الاستدامة، تضم فقط العناصر الأساسية في الفقرة ١٩٠ تبعاً لنمط الحقائق المذكور قبل كل مثال توضيحي. وقد تستلزم ظروف الارتباط تضمين أمور إضافية في تقرير التأكيد للالتزام بهذا المعيار أو قد يرى المحاسب القانوني ضرورة تضمين أمور إضافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على الفهم.

محتوى تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩٠)

أ٥٣٩. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. وبدلاً من ذلك، يحدد المعيار العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام عناوين، بالإضافة إلى تلك التي يتطلبها هذا المعيار، وترقيم الفقرات، وتكبير الخطوط، وغيرها من الأساليب لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وتيسير قراءته.

عنوان تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩٠(أ))

أ٥٤٠. حتى يكون تقرير التأكيد تقريراً مستقلاً، فإنه يعده محاسب قانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة أو متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات الميثاق.[(أ)]

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ١٩٠(ب))

أ٥٤١. يكون المخاطب بالتقرير عادةً هو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفون بالحوكمة في المنشأة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير التأكيد. وإضافة إلى تحديد المخاطب بتقرير التأكيد، فقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين

[(أ)] لأغراض تطبيق المعيار في المملكة فإن الذي يقدم خدمات تأكيد معلومات الاستدامة هو المحاسب القانوني الذي يجب عليه الالتزام بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة.

صيغة في متن تقرير التأكيد تحدد الغرض من إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين المعد لهم التقرير.

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ١٩٠(ج))

مستوى التأكيد الذي تم الوصول إليه (راجع: الفقرة ١٩٠(ج)(٣))

أ٥٤٢. عندما تخضع أجزاء من معلومات الاستدامة لتأكيد محدود وتخضع أجزاء أخرى لتأكيد معقول، فإن التحديد الواضح في تقرير التأكيد لمعلومات الاستدامة التي خضعت لكل مستوى من مستويات التأكيد قد يساعد المستخدمين على فهم ما خضع للتأكيد المحدود وما خضع للتأكيد المعقول. ويمكن أيضاً التمييز بين الاستنتاجات التي تتعلق بكل جزء من معلومات الاستدامة لمساعدة المستخدمين المستهدفين. وفي هذه الظروف، يحتوي تقرير المحاسب القانوني على كل عنصر من عناصر المحتوى التي يتشارك فيها كلا مستويي التأكيد، مع الفصل بوضوح بين عناصر المحتوى الخاصة بالتأكيد المحدود والتأكيد المعقول، للالتزام بالفقرة ١٩٠.

تحديد أو توضيح معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١٩٠(ج)(٤))

أ٥٤٣. قد يشتمل تحديد أو توضيح معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد، وعند الاقتضاء، مسائل الاستدامة، على ما يلي:

- العنوان أو السمات التعريفية الأخرى لمعلومات الاستدامة، وفي حال الاقتضاء، أي تقرير أوسع نطاقاً (مثل التقرير السنوي أو التقرير المتكامل) تم الإبلاغ ضمنه عن معلومات الاستدامة.
- إذا لم تكن معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد هي كامل معلومات الاستدامة المقرر عنها، تحديد الجزء من معلومات الاستدامة الذي يخضع لارتباط التأكيد، وفي حال الضرورة لمساعدة المستخدمين على الفهم، تحديد معلومات الاستدامة التي لا تخضع لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرة أ٥٤٤).
- عند الاقتضاء، اسم المنشآت الأخرى (مثل المنشآت ضمن سلسلة القيمة) أو المرافق أو المواقع أو الدول أو الحدود الأخرى التي تتعلق بها مسائل الاستدامة.
- توضيح لخصائص مسائل الاستدامة أو معلومات الاستدامة التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة، أو درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة. ومثال ذلك:
  - درجة كون معلومات الاستدامة نوعية أو كمية، أو سردية أو رقمية، أو موضوعية أو اجتهادية، أو تاريخية أو استشرافية.
  - التغييرات في مسائل الاستدامة أو الضوابط أو ظروف الارتباط الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الاستدامة من فترة لأخرى.

أ٥٤٤. في بعض الظروف، قد تشير المنشأة إلى حقيقة أن معلومات معينة من معلومات الاستدامة (على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق بمنشأة ضمن سلسلة القيمة تقع خارج سيطرة المنشأة) قد خضعت لارتباط تأكيد، وقد تحيل أيضاً ضمن معلومات الاستدامة إلى تقرير المحاسب القانوني الذي نفذ ذلك الارتباط. وقد تعني هذه الإحالات أن المحاسب القانوني يتحمل المسؤولية عن محتوى تقرير التأكيد الخاص بذلك المحاسب القانوني الآخر، أو الاستنتاجات التي تم إبداؤها فيه. وفي هذه الظروف، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بتوضيح أن ما تم الإحالة إليه غير خاضع لارتباط التأكيد.

التعبير عن استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ١٩٠(ج)(٦)–(٧)، ١٩٨د، ١٩٨م)

أ٥٤٥د. أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل يناسب ارتباط التأكيد المحدود:

(أ) عند إبداء استنتاج يتعلق بمعلومات الاستدامة والضوابط المنطبقة:

(١) بموجب إطار التزام: "بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [معلومات الاستدامة] غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".

(٢) بموجب إطار عرض عادل: "بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [معلومات الاستدامة] غير معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".

(ب) عند إبداء استنتاج يتعلق ببيان مقدم من الطرف المعني:

(١) بموجب إطار التزام: "بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشأة] قد التزمت، من جميع الجوانب الجوهرية، بالمتطلبات (س) غير معد بشكل سليم".

(٢) بموجب إطار عرض عادل: "بناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [معلومات الاستدامة] معدة وفقاً للضوابط (س)، غير منصوص عليه، من جميع الجوانب الجوهرية، بشكل عادل".

أ٥٤٦م. أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل يناسب ارتباط التأكيد المعقول:

(أ) عند إبداء استنتاج يتعلق بمعلومات الاستدامة والضوابط المنطبقة:

(١) بموجب إطار التزام: "في رأينا، فإن [معلومات الاستدامة] الخاصة بالمنشأة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)"؛ أو

(٢) بموجب إطار عرض عادل: "في رأينا، فإن [معلومات الاستدامة] الخاصة بالمنشأة معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)"؛

(ب) عند إبداء استنتاج يتعلق ببيان مقدم من الطرف المعني:

(١) بموجب إطار التزام: "في رأينا، فإن البيان المقدم من [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالمتطلب (س) مُعَدٌّ، من جميع الجوانب الجوهرية، بشكل سليم" أو

(٢) بموجب إطار عرض عادل: "في رأينا، فإن البيان المقدم من [الطرف المعني] بأن [معلومات الاستدامة] مُعدَّة وفقاً للضوابط (س) منصوص عليه، من جميع الجوانب الجوهرية، بشكل عادل".

أ٥٤٧. تشتمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة فيما يخص مسائل الاستدامة، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مزيج، مما يلي:

- فيما يخص أطر الالتزام: "تلتزم بـ" أو "وفقاً لـ".
- فيما يخص الارتباطات التي تصف فيها الضوابط المنطبقة منهجية لإعداد أو عرض معلومات الاستدامة: "مُعدَّة بشكل سليم".
- فيما يخص الارتباطات التي تكون فيها مبادئ العرض العادل مُضمَّنة في الضوابط المنطبقة: "منصوص عليها بشكل عادل" أو "تعرض بشكل عادل".

تحديد الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١٩٠(ج)(٧))

أ٥٤٨. حتى يقبل المحاسب القانوني الارتباط، أو يستمر فيه، فإن الفقرة ٨١ تتطلب تحقق الشروط المسبقة، بما في ذلك أن يتم إتاحة الضوابط للمستخدمين المستهدفين. وقد تتيح الإدارة أو المكلفون بالحوكمة الضوابط المنطبقة للمستخدمين، سواءً في معلومات الاستدامة أو عن طريق الإحالة إليها، حتى يفهم المستخدمون المستهدفون أساس إعداد معلومات الاستدامة. وقد تشتمل معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشأة أو وصف الضوابط المحال إليه على أمور مثل:

- تفاصيل عن مصادر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت الضوابط المنطبقة ضوابط إطار منصوصاً عليها في نظام أو لائحة أو صادرة عن جهة مخولة أو معترف بها تتبع آليات عمل شفافة، وإن لم تكن كذلك، فمن الذي قام بوضع الضوابط وأساس ذلك الوضع (مثل كيفية تحديد احتياجات المستخدمين المستهدفين) وبيان أسباب اعتبارها مناسبة.
- سياسات إعداد التقارير فيما يخص طرق القياس أو التقويم المستخدمة، بما في ذلك عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تمت أثناء تطبيق الضوابط المنطبقة.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات تمت في سياسات إعداد التقارير فيما يخص طرق القياس أو التقويم المستخدمة منذ الفترة السابقة.

أ٥٤٩. لا يُعد البيان الذي يفيد بأن الإدارة قد أعدت معلومات الاستدامة وفقاً لضوابط معينة بياناً مناسباً إلا إذا كانت معلومات الاستدامة مستوفية لجميع متطلبات تلك الضوابط التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها معلومات الاستدامة.

أ٥٥٠. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة الذي يشتمل على لغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن معلومات الاستدامة تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)") وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلل مستخدمي معلومات الاستدامة.

أ٥٥١. قد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالتقرير عن معلومات الاستدامة باستخدام أكثر من إطار. وفي هذه الحالات، من المرجح أن يتعزز فهم المستخدمين إذا أتاحت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة الضوابط التي تتعلق بكل إطار بشكل منفصل، بدلاً من تلخيصها أو الجمع فيما بينها. وعندما تعِد الإدارة معلومات الاستدامة وفقاً لأطر متعددة (على سبيل المثال، إطار وطني وإطار عالمي)، فإن تلك الأطر تمثل الضوابط المنطبقة ويتم تحديدها وفقاً للفقرة ١٩٠(ج)(٧)، في حال الالتزام بكل إطار على حدة. وإذا كانت معلومات الاستدامة مُعدَّة وفقاً لإطار واحد من أطر التقرير عن الاستدامة، وتم الإفصاح أيضاً عن مدى التزام معلومات الاستدامة بإطار آخر، فإن ذلك الإفصاح يغطيه الاستنتاج التأكيدي إذا لم يكن من الممكن تمييزه بوضوح عن معلومات الاستدامة.

إطلاع المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ١٩٠(ج)(٩))

أ٥٥٢. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها فيما يخص مسائل الاستدامة. وعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل الماثل".

قسم أساس الاستنتاج (راجع: الفقرة ١٩٠(د))

النص على أن الارتباط قد تم إجراؤه وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة ١٩٠(د)(١))

أ٥٥٣. قد تتسبب عبارات المحاسب القانوني التي تحتوي على لغة غير دقيقة أو مقيّدة (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى (أو استناداً إلى) معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد. وفي هذه الظروف، قد يفهم المستخدمون أنه قد تم الالتزام بجميع متطلبات هذا المعيار، حتى في حال عدم صحة ذلك (انظر الفقرة ٢٠).

العبارة التي تتعلق بمتطلبات الاستقلال التي تخص منشآت معينة (راجع: الفقرة ١٩٠(د)(٥))

أ٥٥٤. إن المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

- تضع متطلبات استقلال تخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل متطلبات الاستقلال لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.
- تتطلب من المحاسب القانوني الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة لمنشآت معينة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة في الحالات التي يكون المكتب قد طبق فيها متطلبات

الاستقلال الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام أثناء تنفيذ ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة لإحدى المنشآت، فإن المكتب يفصح علناً عن تلك الحقيقة، ما لم يكن تقديم ذلك الإفصاح من شأنه أن يؤدي إلى الإفصاح عن خطط سرية مستقبلية للمنشأة.

المسؤوليات عن معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١٩٠(و))

أ٥٥٥. يؤدي تحديد المسؤوليات إلى إحاطة المستخدمين المستهدفين بأن الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، هي المسؤولة عن إعداد معلومات الاستدامة، وأن دور المحاسب القانوني هو إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة بشكل مستقل.

أ٥٥٦. قد يكون المكلفون بالحوكمة هم المسؤولين عن معلومات الاستدامة بدلاً من الإدارة، بناءً على ظروف الارتباط والإطار النظامي في الدولة المعنية. وفي تلك الدول، قد يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على آلية إعداد معلومات الاستدامة، وتتولى الإدارة الوفاء بالمسؤوليات الموضحة في الفقرة ١٩٠(و)(١).

انطباق المسؤولية عن العرض العادل لمعلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١٩٠(و)(١)أ.)

أ٥٥٧. تقر بعض الضوابط صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل. وكما هو مشار إليه في تعريف الضوابط (انظر الفقرة ١٨)، فإن ضوابط العرض العادل لا تقتصر على المطالبة بالالتزام بالضوابط، بل تقر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن تقدم الإدارة إفصاحات تتعدى تلك التي تتطلبها الضوابط على وجه الخصوص. ولذلك، فإن مسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن إعداد معلومات الاستدامة وفقاً لإطار العرض العادل، تمتد إلى ما إذا كان العرض العادل متحقق في معلومات الاستدامة المعروضة.

القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة (راجع: الفقرة ١٩٠(ز))

أ٥٥٨. في بعض الحالات يمكن التوقع بأن القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد لدى المستخدمين المستهدفين، ولكن في حالات أخرى قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. وقد يكون هذا هو الحال على وجه الخصوص عند احتمال أن تكون حالات عدم التأكد الملازمة التي تحيط بالقياس أو التقويم أمراً أساسياً في فهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الاستدامة. وعلى سبيل المثال، فيما يخص انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، قد يكون من المناسب ذكر أن إفصاحات المنشأة بشأن انبعاثات النطاق ٣ تخضع لقيود ملازمة أكثر مما تخضع له انبعاثات النطاق ١ والنطاق ٢، نظراً لعدم توفر المعلومات المستخدمة لتحديد كل من المعلومات النوعية والكمية للنطاق ٣ في منشآت سلسلة القيمة التي تقع خارج سيطرة المجموعة، ونظراً للدقة النسبية لتلك المعلومات.

أ٥٥٩. قد تختار الإدارة شرح القيود على القدرة على الحصول على المعلومات من منشآت سلسلة القيمة المضمنة في معلومات الاستدامة المقرر عنها، وإن لم تختر الإدارة ذلك، فإن المحاسب القانوني قد يناقش معها القيام بذلك. وقد يختار المحاسب القانوني أيضاً توضيح التأثيرات الواقعة على إجراءاته في تقرير التأكيد (على سبيل المثال، في قسم "القيود الملازمة" في التقرير). ومع ذلك، فإنه من المهم ألا يعني ذلك التوضيح ضمن تقرير التأكيد أن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاج التأكيدي محدودةٌ فيما يخص تلك المعلومات.

أ٥٦٠. فيما يخص الارتباطات بشأن معلومات الاستدامة التي تشتمل على معلومات مستشرفة للمستقبل (أي أهداف أو مستهدفات، أو تنبؤات، أو تحليل سيناريوهات أو خطط تحول)، قد يخضع إعداد هذه المعلومات لقيود ملازمة. وإذا قام المحاسب القانوني بتوضيح تلك القيود في قسم بعنوان "القيود الملازمة" ضمن تقرير التأكيد، فإن ذلك التوضيح قد يحيل إلى شرح الإدارة، إن وجد، وينص على ما يلي:

- فيما يخص التنبؤ المعبر عنه في صورة إفصاح خاص: أن النتائج الفعلية من المرجح أن تختلف عن معلومات الاستدامة المتنبأ بها لأن الأحداث المتوقعة لا تقع في الكثير من الأحيان كما هو متوقع والتباين قد يكون جوهرياً؛ أو
- فيما يخص التنبؤ المعبر عنه في صورة مدى: أن النتائج الفعلية للمعلومات المتنبأ بها المعبر عنها في صورة مدى قد تقع خارج ذلك المدى والتباين قد يكون جوهرياً؛ أو
- فيما يخص التوقعات أو تحليل السيناريوهات أو خطط التحول: أن معلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل 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 تنبيه المستخدمين إلى أن معلومات الاستدامة المستشرفة للمستقبل لا يتم استخدامها لأغراض أخرى خلاف التي حُدِّدت لها.

ملخص وافٍ بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ١٩٠(ط))

أ٥٦١. فيما يخص الارتباطات التي تتطلب من المحاسب القانوني الوصول إلى مستويات تأكيد مختلفة بشأن موضوعات أو جوانب من موضوعات أو إفصاحات مختلفة، قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بتعيين الإجراءات التي تم تنفيذها لكل مستوى من مستويات التأكيد حتى يتضح للمستخدمين ما تم تنفيذه من إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة.

أ٥٦٢م. يتطلب تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول إدراج قسم بعنوان "مسؤوليات المحاسب القانوني" يوضح بإيجاز الإجراءات التي تم تنفيذها (انظر الفقرة ١٩٠(ح)(٤-٥)). 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 استنتاج غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من تكوين استنتاج التأكيد المعقول.

أ٥٦٣د. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها أمراً أساسياً لفهم المستخدمين المستهدفين الاستنتاج الذي تم إبداؤه في تقرير التأكيد المحدود. ولذلك، فإن ملخص العمل الذي تم تنفيذه يكون عادةً أكثر تفصيلاً من الإجراءات التي يتم توضيحها في قسم "مسؤوليات المحاسب القانوني" في تقرير 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 الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها، وتكون أقل، ممّا يكون في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٥٦٤د. قد تشمل العوامل التي تؤخَذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توافره في ملخص العمل الذي تم تنفيذه:

- 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.

أ٥٦٥د. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم كتابتها بطريقة موضوعية ولكن دون أن يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون كتابتها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم أيضاً ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الأحوال لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها. وقد تبدو إجراءات التأكيد المحدود، الموضحة في قسم "ملخص العمل المنفذ"، للمستخدمين أكثر شمولية من الإجراءات التي يتم توضيحها في ارتباط التأكيد المعقول، لذا، فقد يكون من المفيد للمحاسب القانوني شرح السبب في ذلك. وقد يتحقق ذلك عن طريق الإشارة في تقرير التأكيد إلى الاختلافات بين التأكيد المحدود والتأكيد المعقول لمساعدة المستخدمين على فهمها، وبخاصة عند وجود تأكيد معقول وآخر محدود معاً في نفس تقرير التأكيد.

تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩٠(ل))

أ٥٦٦. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

شكل تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩٠)

أ٥٦٧. قد لا يكون الاستنتاج التأكيدي المعبر عنه بطريقة ثنائية (على سبيل المثال، الاستنتاج بأن معلومات الاستدامة تم إعدادها، أو لم يتم إعدادها، وفقاً للضوابط المنطبقة) قادراً على نقل التعقيدات التي قد تكون حاضرة في ارتباط تأكيد معلومات الاستدامة بشكل كافٍ دون تقديم المزيد من المعلومات السياقية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على الفهم. وقد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط، التي تتطلبها الفقرة ١٩٠. وتحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، مثل ما يلي:

(أ) بيان تفصيلي لشروط الارتباط؛ أو

(ب) النتائج التي تتعلق بجوانب معينة من الارتباط؛ أو

(ج) تفاصيل المؤهلات والخبرات الخاصة بالمحاسب القانوني وغيره ممن شاركوا في الارتباط؛ أو

(د) اعتبارات المحاسب القانوني للأهمية النسبية، وما إذا كانت تلك الاعتبارات تتعلق بمعلومات الاستدامة النوعية أو الكمية؛ أو

(هـ) المستخدمون المستهدفون في تقرير التأكيد والغرض من إعداد التقرير؛ أو

(و) مجموعة الكفاءات التي استلزمها تنفيذ الارتباط وكيفية الاستفادة منها في الارتباط؛ أو

(ز) شرح أسباب عدم قدرة المحاسب القانوني، في ارتباط التأكيد، على المشاركة في إعداد معلومات الاستدامة لأن مثل هذا الارتباط يهدف إلى تقديم استنتاج بواسطة محاسب قانوني مستقل بشأن معلومات الاستدامة.

وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٨٩، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة توضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

أ٥٦٨. 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 معلومات الاستدامة. 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 حتى لا يُساء فهمها على أنها تحفُّظ على استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الاستدامة.

أ٥٦٩. إضافة إلى العناصر الأساسية الموضحة في الفقرة ١٩٠، فإن المحاسب القانوني قد يتخذ قراراً بتضمين معلومات إضافية في تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ٥٦٧). وقد تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بقرار المحاسب القانوني بتضمين تلك المعلومات الإضافية ما يلي:

(أ) قد يتم إعداد معلومات الاستدامة لمجموعات متنوعة من المستخدمين، وقد تغطي تلك المعلومات مسائل استدامة متنوعة في طبيعتها، تبدأ من جانب واحد، مثل انبعاثات غازات الاحتباس الحراري المنبعثة من المنشأة خلال الفترة، وصولاً إلى استراتيجية المنشأة ونموذج أعمالها وأدائها، وهو ما قد يشمل:

- المعلومات التاريخية.
- المعلومات المستشرفة للمستقبل.
- آليات العمل والنظم وأدوات الرقابة.
- مستوى الأداء بالمقارنة مع المستهدفات أو الأهداف أو التعهدات.

(ب) قد تكون مسائل الاستدامة معقدة يتعذر قياسها أو تقويمها، أو قد تخضع لحالات عدم تأكد تحيط بقياسها أو تقويمها، دون أن يكون المستخدمون المستهدفون على دراية بذلك.

(ج) قد تكون الضوابط المستخدمة لقياس أو تقويم المعلومات الإضافية موضحة في إطار قائم، أو قد تكون المنشأة هي من قامت بوضعها، أوقد يتم اختيارها من ضمن أطر متنوعة، مع أو بدون إدخال المزيد من التطوير عليها بواسطة المنشأة، مما يصعِّب على المستخدم فهم كيفية إعداد معلومات الاستدامة.

(د) قد يتم عرض معلومات الاستدامة في شكل تقرير تقليدي مستقل بذاته، أو قد تكون جزءاً من تقرير أو تقارير أكبر. وقد يتم عرض جزء منها بشكل سردي وجزء آخر من خلال استخدام رسوم بيانية أو صور أو فيديوهات مدمجة أو ما شابه ذلك من أشكال تصويرية. وقد يدعم العرض فهم المستخدمين لما هو خاضع لارتباط التأكيد، وما هو غير خاضع له.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩١)

أ٥٧٠. يتمثل هدف المكتب المنصوص عليه في معيار إدارة الجودة (١) في تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

- وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمتطلبات المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
- مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

وبغض النظر عن هدف معيار إدارة الجودة (١)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التأكيد يهدف إلى توفير المزيد من الشفافية لمستخدمي تقارير التأكيد عن معلومات الاستدامة للمنشآت المدرجة.

أ٥٧١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير الوطنية أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني اسم الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤول عن تقارير التأكيد بخلاف تلك التي تتعلق بمعلومات الاستدامة للمنشآت المدرجة. وقد يُطلب من المحاسب القانوني أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير الوطنية، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التأكيد وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له في الدولة التي يمارس فيها عمله.

أ٥٧٢. في ظروف نادرة، قد يتعرف المحاسب القانوني على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أُعلن عن هوية الشريك المسؤول عن الارتباط للعموم، فقد يؤدي ذلك إلى إلحاق أذى بدني به، أو بأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة النظامية أو العقوبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إلحاق أذى بدني معلوماتٌ إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع الأنظمة أو اللوائح أو المعايير الوطنية مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ١٩٢)

أ٥٧٣. 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. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

أ٥٧٤. نظراً لأن المحاسب القانوني هو المسؤول الوحيد عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبداؤه، فإنه من المهم إذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبداؤه بسبب إشراك ذلك الخبير. وعلى سبيل المثال، عند بيان منهج المحاسب القانوني في إجراء أحد التقديرات التي تم تحديد أنها تنطوي على عدم تأكد مرتفع، قد يود المحاسب القانوني أن يسلط الضوء على قيامه بتوظيف أو تكليف خبير دون تحديد هويته. ولا تنتقص مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية المحاسب القانوني عن استنتاجه بشأن معلومات الاستدامة، وبالتالي، فهي لا تتعارض مع الفقرة ١٩٢.

أ٥٧٥. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة 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. ومع ذلك، فقد تزيد احتمالية سوء الفهم في حالة التقارير القصيرة التي يمكن أن يُعرض فيها الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، فإنه قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج.

مسؤوليات التقرير الأخرى

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ١٩٣–١٩٤)

أ٥٧٦. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، قد يتعين على المحاسب القانوني تقديم استنتاج بشأن أمور محددة، مثل التزام معلومات الاستدامة بتصنيف رقمي. وتوفر معايير التأكيد في الدولة المعنية في الغالب إرشادات بشأن مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية الخاصة في تلك الدولة.

أ٥٧٧. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمحاسب القانوني بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقرير التأكيد عن معلومات الاستدامة. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

أ٥٧٨. لا تسمح الفقرتان ١٩٣ و١٩٤ بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى ومسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار إلا عندما تتناول هذه المسؤوليات نفس العناصر المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي يتطلبها هذا المعيار وكانت صيغة تقرير التأكيد تميز بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي بموجب هذا المعيار. وقد يستلزم هذا التمييز الواضح الإشارة في تقرير التأكيد إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠). وفيما عدا ذلك، يتعين تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير التأكيد بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم.

فقرة لفت الانتباه وفقرة الأمور الأخرى

الفرق بين القيود الملازمة وفقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى (راجع: الفقرة ١٩٩)

أ٥٧٩. عندما يتم توضيح قيود ملازمة مهمة في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ١٩٠(ز)، فإن توضيح تلك القيود الملازمة يختلف عن تضمين فقرات لفت الانتباه في تقرير التأكيد. وتكمن القيود الملازمة في قياس أو تقويم مسائل الاستدامة، بغض النظر عمّا إذا كانت الإدارة قد أفصحت عنها. ومع ذلك، فإنه قد يكون من المفيد أن تفصح الإدارة عن تلك القيود الملازمة بتفصيل أكبر ضمن معلومات الاستدامة. وفي بعض الحالات، قد تكون حالات عدم التأكد الملازمة التي تحيط بالقياس أو التقويم أمراً أساسياً في فهم المستخدمين لمعلومات الاستدامة وقد يتم توضيحها ضمن معلومات الاستدامة.

أ٥٨٠. لا يمكن لفقرة لفت الانتباه أن تلفت الانتباه إلا إلى أمر عرضته أو أفصحت عنه الإدارة في معلومات الاستدامة. ويتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه إشارة واضحة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع الذي يمكن الاطلاع فيه ضمن معلومات الاستدامة 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. وقد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) عندما يكون قد تم استخدام ضوابط مختلفة أو عندما تكون الضوابط قد تم تنقيحها أو تحديثها أو تفسيرها على نحو مختلف عن الفترات السابقة وكان لذلك تأثير عميق على معلومات الاستدامة.

(ب) عندما يؤثر عطل في النظام خلال جزء من الفترة على عمل أدوات الرقابة أو تسجيل أمور جوهرية للارتباط.

أ٥٨١. يعكس محتوى فقرات الأمور الأخرى بوضوح أن تلك الأمور الأخرى لا يلزم عرضها والإفصاح عنها في معلومات الاستدامة. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى المعلومات التي يُحظر على المحاسب القانوني تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية، على سبيل المثال، معايير سلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها. وقد تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة، على سبيل المثال عند تغيير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة مع عدم النص على ذلك في معلومات الاستدامة.

أ٥٨٢. قد يقلل الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه أو فقرات الأمور الأخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن مثل هذه الأمور. ولا تُعد فقرات لفت الانتباه أو الأمور الأخرى بديلاً عن تعديل الاستنتاج التأكيدي.

الضوابط التي تهدف إلى تحقيق غرض بعينه (راجع: الفقرة ٢٠٠)

أ٥٨٣. في بعض الحالات، قد تهدف الضوابط المنطبقة المستخدمة لقياس أو تقويم مسألة الاستدامة إلى تحقيق غرض بعينه. وعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتنبيه قرّاء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، نتيجةً لذلك، فإن معلومات الاستدامة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

أ٥٨٤. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٢٠٠، فقد 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 يتم تقييده على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد بشأن مستخدم أو غرض معين لا يشير في حد

ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية على المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على الظروف القانونية لكل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرتين ٢٠١–٢٠٢)

أ٥٨٥. عندما يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة، فإن تقرير التأكيد لا يشتمل على قسم بشأن "المعلومات الأخرى" لأن تقديم المزيد من التفاصيل بشأن الارتباط، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يحجب حقيقة الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الاستدامة ككل.

أ٥٨٦. إذا كانت المعلومات الأخرى تشتمل على القوائم المالية التي قام المحاسب القانوني أو مكتبه بمراجعتها، فإنه يتم الاعتراف بذلك عادةً في قسم المعلومات الأخرى ضمن تقرير التأكيد عن طريق توسيع نطاق العبارة التي تتطلبها الفقرة ٢٠٢(ج) للإشارة إلى عدم تقديم استنتاج بشأن المعلومات الأخرى كجزء من الارتباط المتعلق بمعلومات الاستدامة، ولكن المحاسب القانوني أو مكتبه قد قام بمراجعة القوائم المالية التي تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى وقدم رأي مراجعة منفصلاً بشأنها تم تضمينه مع المعلومات الأخرى.

الاستنتاج المعدل (راجع: الفقرات ٢٠٣–٢٠٦)

أثر الاستنتاجات المتحفظة بسبب تقييد النطاق على العبارة التي تتعلق بالمعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٠٣(أ))

أ٥٨٧. عند وجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في معلومات الاستدامة، فإن المحاسب القانوني لن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ذلك الأمر. وفي هذه الظروف، قد لا يستطيع المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني قد يحتاج إلى تعديل العبارة التي تتطلبها الفقرة ٢٠٢(هـ)(١) للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة ضمن المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به الاستنتاج التأكيدي المتحفظ بشأن معلومات الاستدامة حسبما هو موضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ. ومع ذلك، يتعين على المحاسب القانوني التقرير عن أي تحريفات جوهرية أخرى غير مصححة تم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

أثر الاستنتاجات المعدلة بسبب التحريفات غير المصححة على العبارة التي تتعلق بالمعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٠٣(ب))

أ٥٨٨. قد لا يكون للاستنتاج التأكيدي المتحفظ أو المعارض بشأن معلومات الاستدامة أثرٌ على العبارة التي تتعلق بالمعلومات الأخرى التي تتطلبها الفقرة ٢٠٢(هـ) إذا كان الأمر الذي تم تعديل الاستنتاج التأكيدي بسببه غير مُضمَّن أو لم يتم تناوله بأية طريقة أخرى في المعلومات الأخرى وذلك الأمر لم يكن له تأثير على أي جزء من المعلومات الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار مترتبة في عملية التقرير كما هو موضح في الفقرتين أ٥٨٩ وأ٥٩٠.

أ٥٨٩. عندما يكون الاستنتاج التأكيدي متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحرَّفة أيضاً بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الاستنتاج المتحفظ بشأن معلومات الاستدامة، أو لأمر متعلق به.

أ٥٩٠. إن إبداء استنتاج معارض بشأن معلومات الاستدامة فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض لا يبرر عدم التقرير في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٢٠٢(هـ)(٢) عن التحريفات الجوهرية التي اكتشفها المحاسب القانوني في المعلومات الأخرى. وعندما يكون قد تم إبداء استنتاج معارض بشأن معلومات الاستدامة، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل العبارة التي تتطلبها الفقرة ٢٠٢(هـ)(٢) بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن الإفصاحات الواردة في المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الاستنتاج المعارض بشأن معلومات الاستدامة، أو لأمر متعلق به.

تأثيرات الأمر منتشرة (راجع: الفقرة ٢٠٤)

أ٥٩١. يصف المصطلح "منتشرة" تأثيرات التحريفات على معلومات الاستدامة 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 على معلومات الاستدامة هي التي تكون، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الاستدامة؛ أو

(ب) إن كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الاستدامة؛ أو

(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الاستدامة.

أ٥٩٢. تؤثر طبيعة الأمر، وحكم المحاسب القانوني بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الاستدامة، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبداؤه.

أمثلة للاستنتاجات المعدلة (راجع: الفقرة ٢٠٣)

أ٥٩٣د. أمثلة للاستنتاج المتحفظ في ارتباط التأكيد المحدود (مع وجود تحريف جوهري)

- استنتاج متحفظ (إطار التزام) - "استناداً إلى الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [معلومات الاستدامة] غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".
- استنتاج متحفظ (إطار عرض عادل) - "استناداً إلى الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [معلومات الاستدامة] غير معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".

أ٥٩٤م. أمثلة للاستنتاج المتحفظ في ارتباط التأكيد المعقول (مع وجود تحريف جوهري):

- استنتاج متحفظ (إطار التزام) - "باستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فإن [معلومات الاستدامة] مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".
- استنتاج متحفظ (إطار عرض عادل) - "باستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فإن [معلومات الاستدامة] معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط (س)".

أ٥٩٥. أمثلة للاستنتاجات المعارضة والامتناع عن إبداء استنتاج لكل من ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول.

- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لمعلومات معدة بموجب إطار التزام) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن [معلومات الاستدامة] غير مُعدَّة وفقاً للضوابط (س)".
- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لمعلومات معدة بموجب إطار عرض عادل) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن [معلومات الاستدامة] لا تعرض بشكل عادل التزام المنشأة بالضوابط (س)".
- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقيد جوهري ومنتشر على النطاق) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن [معلومات الاستدامة]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن [معلومات الاستدامة] تلك".

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات ٢٠٧–٢١١)

أ٥٩٦. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الضوابط أو شروط الارتباط المتطلبات بشأن عرض المعلومات المقارنة في معلومات الاستدامة، والتقرير عنها وتأكيدها.

أ٥٩٧. في حال عدم الاتساق بين المعلومات المقارنة ومعلومات الاستدامة الخاصة بالفترة الحالية، قد ينظر المحاسب القانوني في أسباب تلك الاختلافات لتقويم ما إذا كانت أوجه عدم الاتساق قد تم تناولها وفقاً للضوابط. وعندما تشتمل معلومات الاستدامة على مقارنات للمعلومات

بين الفترات وبعضها، كالإشارات إلى النسب المئوية للانخفاض أو الارتفاع في القياسات أو مؤشرات الأداء الرئيسية، فإنه من المهم للمحاسب القانوني النظر في مدى مناسبة تلك المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة للأسباب الآتية:

(أ) التغييرات المهمة في العمليات التشغيلية عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في معاملات التحويل؛ أو

(ج) التغييرات المهمة في الافتراضات؛ أو

(د) عدم الاتساق في المصادر أو طرق القياس أو التقويم.

أ٥٩٨. قد يلزم إعادة عرض المعلومات 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.

أ٥٩٩. عند عرض معلومات مقارنة مع معلومات الاستدامة الحالية، ولكن بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة غير مشار إليها في استنتاج المحاسب القانوني، فإنه من المهم تحديد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد وفقاً للفقرتين ٢٠٩ و٢١٠.

أ٦٠٠. قد يكون تحديد المعلومات التي تتطلب الفقرتان ٢٠٩ و٢١٠ تضمينها في فقرة "أمر آخر" فيما يتعلق بارتباطات التأكيد التي تم تنفيذها على المعلومات المقارنة في الفترة السابقة، أمراً معقداً وطويلاً. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب تضمين هذه المعلومات كمرجع في حال تضمينها في معلومات الاستدامة، أو في صورة مرفق لتقرير التأكيد.

أ٦٠١. إذا لم يشتمل الارتباط على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ الإجراءات في ظل الظروف القائمة الوارد في الفقرة ٢١١ هو للوفاء بالواجب المسلكي الذي يتحمله المحاسب القانوني بعدم اقتران اسمه، عن علم منه، بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

التوثيق

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢١٢)

أ٦٠٢. 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 معلومات الاستدامة أو إلى قيام المحاسب القانوني بتعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، ومثال ذلك، اكتشاف خطأ مهم لم يتم تصحيحه. ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب بشأن طبيعة وتوقيت ومدى فحص عمل أعضاء فريق الارتباط وفقاً لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)، مع تحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.

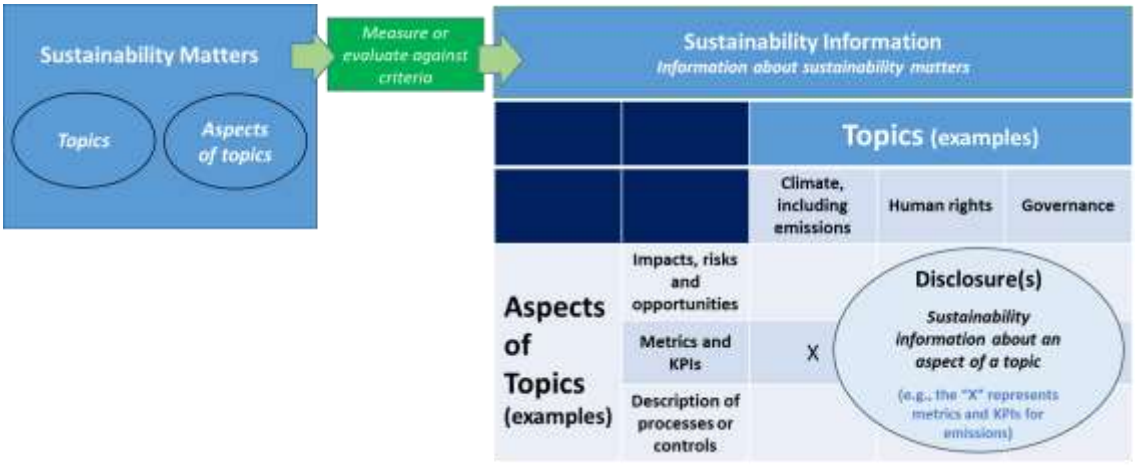
الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢، أ٢١–أ٢٢)

مسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة

١. يشرح هذا الملحق العلاقة بين مسائل الاستدامة (أي الموضوع محل الارتباط)؛ ومعلومات الاستدامة (أي معلومات الموضوع)، التي تنتج عن قياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط؛ والإفصاحات ذات العلاقة.

٢. يمكن تصوير هذه العلاقة على النحو الآتي:



٣. تتطلب الفقرة ٧٥ من المحاسب القانوني الحصول على معرفة مبدئية بمعلومات الاستدامة التي ستقرر عنها المنشأة. وأثناء تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، تتطلب الفقرة ٧٦(أ) من المحاسب القانوني النظر فيما إذا كانت للمنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.

٤. كما هو موضح في الفقرة ٣، فإن معلومات الاستدامة يتم التقرير عنها وفقاً للضوابط. وتراعي الإدارة الموضوعات وجوانب الموضوعات الخاصة بمسائل الاستدامة عند تحديد معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، وتظهر تلك الموضوعات وجوانب الموضوعات في الإفصاحات ذات العلاقة. ويمثل الإفصاح معلومات الاستدامة التي تقرر عنها المنشأة بشأن جانب من أحد الموضوعات. وتقدم الفقرة أ٤٣ قائمة أمثلة أكثر شمولاً للموضوعات وجوانب الموضوعات.

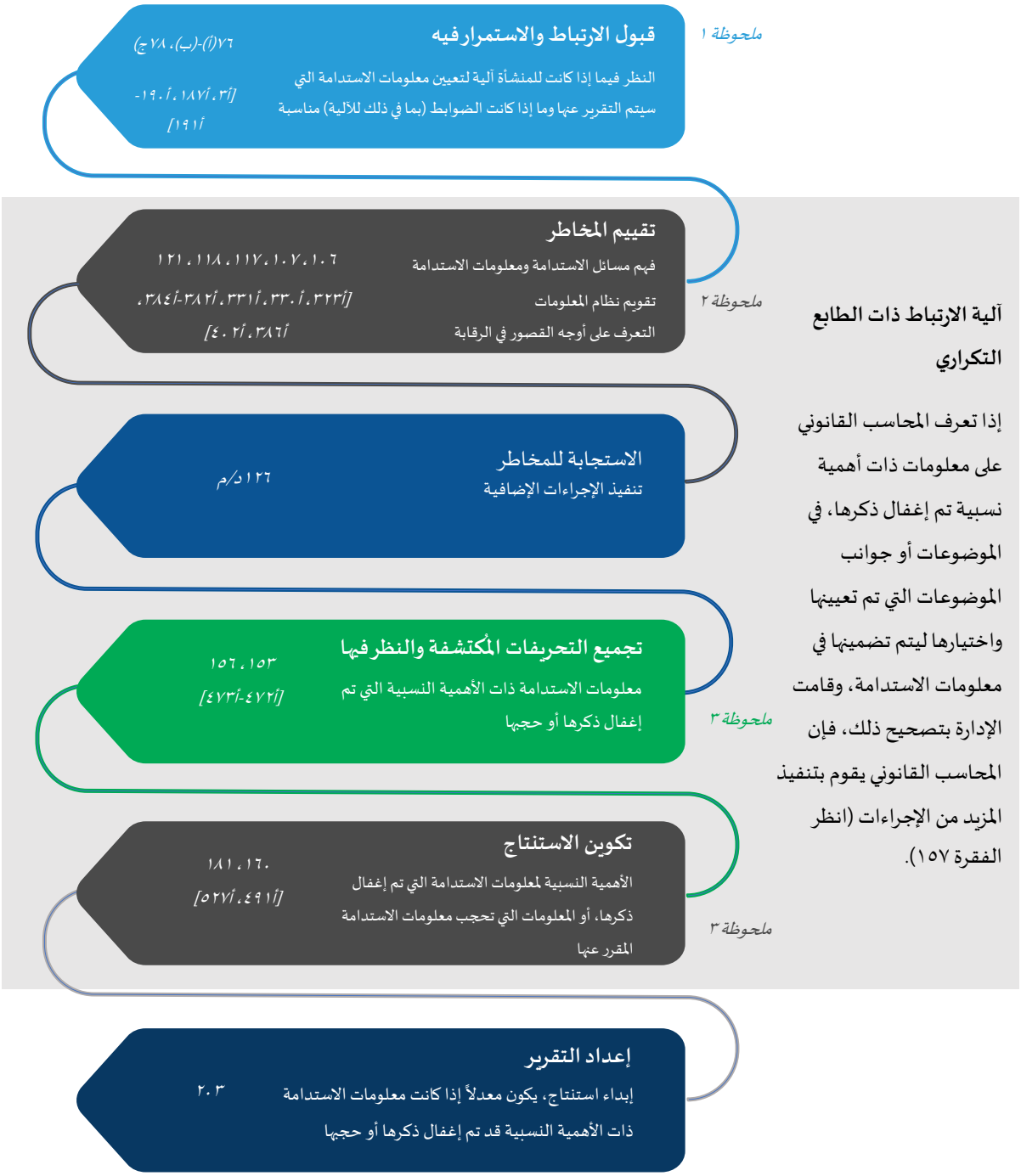
٥. يمكن أن تتخذ الإفصاحات أشكالاً مختلفة (على سبيل المثال، أوصاف سردية أو غيرها من المعلومات النوعية، أو جداول تحتوي على مؤشرات أداء رئيسية أو غيرها من المعلومات الكمية، أو مزيج بين هذا وذاك) وقد يتم حصرها في فقرة واحدة أو جدول واحد أو قد تمتد عبر صفحات متعددة في تقرير منفصل للاستدامة أو جزء من التقرير السنوي للمنشأة أو آلية أخرى من آليات إعداد التقارير. وتحدد الضوابط كيفية عرض المنشأة للإفصاحات (أي كيفية تجميع أو تفصيل المنشأة لمعلومات الاستدامة لأغراض العرض). ويُعد تحديد ما إذا كان المحاسب القانوني سيقوم كذلك بفرز الإفصاحات ضمن مجموعات لأغراض التخطيط للارتباط وتنفيذه، وطريقة القيام بذلك، مسألة حكم مهني، كما هو موضح في الفقرة أ٢٨٧.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرتين ٤، أ٣)

نظر المحاسب القانوني في آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها

١. يبين هذا الملحق المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة بقيام المحاسب القانوني بالارتباط، عندما تكون لدى المنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها، كما هو موضح في الفقرة ٤.



ملاحظات على المخطط:

١. يتعين على المحاسب القانوني النظر فيما إذا كانت للمنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها (الفقرة ٧٦(أ)). ويتعين على المحاسب القانوني أيضاً تقويم مدى مناسبة الضوابط لمعلومات الاستدامة، ويشمل ذلك فهم ما إذا كانت المنشأة مطالبة بامتلاك مثل تلك الآلية وما إذا كانت الضوابط بخصوص تلك الآلية تستوفي خصائص المناسبة الموضحة في الفقرة ٧٨(ج)، ولاسيّما ملاءمة الضوابط واكتمالها.

٢. في إطار فهم المحاسب القانوني لنظام المعلومات وأدوات الرقابة في المنشأة، يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لآلية عمل المنشأة، وبناءً على هذا الفهم، وفي سياق إطار التقرير، يقوّم المحاسب القانوني ما إذا كانت تلك الآلية تدعم على نحو مناسب إعداد معلومات الاستدامة (الفقرتان ١١٧ و١١٨). وقد يؤدي فهم المحاسب القانوني لآلية عمل المنشأة، إلى جانب إجراءات تقييم المخاطر الأخرى، إلى تسليط الضوء على مواطن خطر التحريف الجوهري، بما في ذلك ما يتعلق باكتمال معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.

٣. تشمل التحريفات التي يتم تجميعها أي تحريفات تنشأ عن إغفال ذكر معلومات الاستدامة ذات الأهمية النسبية الواجب التقرير عنها، أو حجبها.

المتطلبات والمواد التطبيقية للرجوع إليها

رقم فقرة المتطلب [المادة التطبيقية]	الاقتباس ذو الصلة من صيغة المتطلب يجب على المحاسب القانوني...
٧٦ (أ) [أ٣، أ١٨٧]	النظر فيما إذا كانت للمنشأة آلية لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها.
٧٦ (ب) [أ١٩٠–أ١٩١]	تقويم ما إذا كان لدى الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، عند الاقتضاء، أساس معقول لمعلومات الاستدامة.
٧٨	تقويم ما إذا كانت الضوابط التي يتوقع تطبيقها في إعداد معلومات الاستدامة مناسبةً لظروف الارتباط وستكون متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني:... (ج) تقويم ما إذا كانت الضوابط تستوفي الخصائص الآتية: (١) الملاءمة؛ (٢) الاكتمال...
١٠٦ [أ٣٢٣]	أن يتوصل إلى فهم لمسائل الاستدامة ومعلومات الاستدامة، بما في ذلك خصائص الأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في الإفصاحات.
١٠٧ [أ٣٣٠–أ٣٣١]	تحديد ما إذا كانت الضوابط المنطبقة مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت تستوفي الخصائص في الفقرة ٧٨.
١١٧ [أ٣٨٢–أ٣٨٤]	أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات واتصالات المنشأة ذي الصلة بمسائل الاستدامة وإعداد معلومات الاستدامة، بما في ذلك: (أ) آلية المنشأة لتعيين معلومات الاستدامة التي سيتم التقرير عنها....

رقم فقرة المتطلب [المادة التطبيقية]	الاقتباس ذو الصلة من صيغة المتطلب يجب على المحاسب القانوني...
١١٨ [أ٣٨٦]	تقويم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة يدعم على نحو مناسب إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للضوابط المنطبقة.
١٢١ [أ٤٠٢]	بناءً على فهم المحاسب القانوني لمكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإنه يجب عليه النظر فيما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة.
١٢٦د/م	تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات/ مستوى الإقرارات للإفصاحات.
١٥٣ [أ٤٧٢–أ٤٧٣]	تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح.
١٥٦	إبلاغ الإدارة، في الوقت المناسب، بجميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء ارتباط التأكيد، ويجب عليه مطالبة الإدارة بتصحيح تلك التحريفات.
١٦٠ [أ٤٩١]	تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المحاسب القانوني مراعاة حجم وطبيعة التحريفات، والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها.
١٨١ [أ٥٢٧]	تكوين استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ...
٢٠٣	إبداء استنتاج معدل ... عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً ... (أو) ... عندما تكون معلومات الاستدامة .. محرفة تحريفاً جوهرياً.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٣٨)

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن معلومات الاستدامة

- المثال التوضيحي (١): تقرير تأكيد معقول غير معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط للعرض العادل
- المثال التوضيحي (٢): تقرير تأكيد محدود غير معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام
- المثال التوضيحي (٣): تقرير تأكيد معقول ومحدود معاً، غير معدل، بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام
- المثال التوضيحي (٤): تقرير تأكيد محدود معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام

المثال التوضيحي (١) – تقرير تأكيد معقول غير معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط للعرض العادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير التأكيد، تم افتراض الظروف الآتية:

- ارتباط تأكيد معقول فيما يتعلق بكامل تقرير الاستدامة للشركة (أ) (الشركة)، وهي منشأة مدرجة، للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ (معلومات الاستدامة).
- قام بإعداد معلومات الاستدامة إدارة الشركة وفقاً لضوابط للعرض العادل (إطار تقارير الاستدامة، النسخة x.١).
- تشتمل معلومات الاستدامة على معلومات مقارنة غير مشار إليها في استنتاج المحاسب القانوني. وكانت المعلومات المقارنة قد خضعت لارتباط تأكيد معقول نفذه نفس المحاسب القانوني خلال الفترة السابقة وكان استنتاج المحاسب القانوني غير معدل.
- إدارة الشركة هي الطرف القائم بالتكليف.
- المكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية إعداد تقارير الاستدامة في الشركة.
- تعكس شروط ارتباط التأكيد الوصف المتعلق بمسؤولية الإدارة عن معلومات الاستدامة كما في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠).
- توصل المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويشتمل الميثاق على متطلبات للاستقلال تنطبق على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام. ويتطلب الميثاق أيضاً من المحاسب القانوني الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام.[أ]
- المكتب الذي يُعد المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١).
- تم تضمين معلومات الاستدامة وتقرير المحاسب القانوني بشأنها في التقرير السنوي للشركة. وقد حصل المحاسب القانوني على التقرير السنوي قبل تاريخ تقرير التأكيد، ولم يكتشف المحاسب القانوني أي تحريف جوهري في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.
- بالإضافة إلى ارتباط التأكيد المعقول بشأن معلومات الاستدامة، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب النظام المحلي.

[أ] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "تضم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية التي تتعلق بارتباطات التأكيد داخل الدولة، وتقرير التأكيد يشير إلى كليهما. ويشتمل الميثاق الدولي والمتطلبات المسلكية التي تتعلق بارتباط التأكيد داخل الدولة على متطلبات للاستقلال تنطبق على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام. ويتطلب الميثاق والمتطلبات أيضاً من المحاسب القانوني الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام."

التقرير الآتي هو لأغراض الاسترشاد فحسب، وليس المقصود أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات. ويلزم تكييف تقرير التأكيد بما يناسب ظروف الارتباط.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل بشأن معلومات الاستدامة للشركة (أ)

إلى إدارة الشركة (أ)

تقرير التأكيد المعقول بشأن معلومات الاستدامة[١]

رأي التأكيد المعقول

لقد نفذنا ارتباط تأكيد معقول بشأن تقرير الاستدامة للشركة (أ) ("الشركة") للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ ("معلومات الاستدامة").

وفي رأينا، فإن معلومات الاستدامة المرفقة معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار تقارير الاستدامة، النسخة x.١.

أساس الرأي

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المعقول وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

ومسؤولياتنا بموجب ذلك المعيار موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المحاسب القانوني" الوارد في تقريرنا.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، حسب ما ينطبق منه على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام. وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.[(أ)]

ويطبّق مكتبنا المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

لفت الانتباه[٢]

نود أن نلفت الانتباه إلى [يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]، الذي يوضح أن [...]. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

المعلومات الأخرى[٣]

إدارة الشركة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة ضمن التقرير السنوي للشركة][٤]، ولكنها لا تتضمن معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد بشأنها.

---

١ العنوان الفرعي "تقرير التأكيد المعقول بشأن معلومات الاستدامة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

(أ) تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) (الميثاق الدولي) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، حسب ما ينطبق منه على ارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة للمنشآت ذات الاهتمام العام، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباطات التأكيد للمنشآت ذات الاهتمام العام في [عنوان/تعيين المتطلبات، واسم السلطة المعنية، والدولة]. وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات وذلك الميثاق."

٢ يتم تضمين هذه الفقرة إذا ارتأى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل ظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٩.

٣ يمكن استخدام عنوان آخر مناسب، مثل "المعلومات الأخرى بخلاف معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد المعقول بشأنها".

٤ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

ولا يغطي رأينا في معلومات الاستدامة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بارتباط التأكيد الذي قمنا بتنفيذه بشأن معلومات الاستدامة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر أثناء القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى لا تتسق بشكلٍ جوهري مع معلومات الاستدامة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء ارتباط التأكيد، أو ما إذا كانت تلك المعلومات الأخرى تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

المسؤوليات عن معلومات الاستدامة

إدارة الشركة هي المسؤولة عن:

- إعداد معلومات الاستدامة وعرضها العادل وفقاً لإطار تقارير الاستدامة، النسخة x.١.
- تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد معلومات الاستدامة دون وجود تحريف جوهري فيها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً لإطار تقارير الاستدامة، النسخة x.١.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية إعداد تقارير الاستدامة في الشركة.

القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة[٥]

وفقاً لما تم مناقشته في [يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]، [يتم تقديم وصف محدد لأي قيود ملازمة مهمة ارتبطت بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة].

مسؤوليات المحاسب القانوني

تتمثل أهدافنا في التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد يتضمن رأينا. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس معلومات الاستدامة.

وأثناء ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال الارتباط. وإضافة إلى ذلك، فإننا:

- ننفذ إجراءات تقييم المخاطر، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإقرارات للإفصاحات ولكن ليس لغرض إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٦]
- نصمم وننفذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني. ويتم تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو المعايير الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس عناصر التقرير المعروضة وفقاً لمسؤوليات التقرير التي يتطلبها معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) كجزء من قسم "تقرير التأكيد المعقول بشأن معلومات الاستدامة". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس عناصر التقرير التي يتطلبها هذا المعيار (أي

[٥] يتم تضمين هذه الفقرة إذا كانت ذات صلة بظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٠(ز).

[٦] يتم حذف عبارة "ولكن ليس لغرض إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة" إذا كان ارتباط التأكيد المعقول يشتمل على إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

تضمينه في قسم "تقرير التأكيد المعقول بشأن معلومات الاستدامة" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صيغة تقرير التأكيد بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي يتطلبه معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) عند وجود أي اختلاف.]

الشريك المسؤول عن الارتباط في ارتباط التأكيد الذي أدى إلى صدور تقرير التأكيد الماثل عن المحاسب القانوني المستقل هو *[الاسم]*.

[التوقيع باسم مكتب التأكيد، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

المثال التوضيحي (٢) – تقرير تأكيد محدود غير معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير التأكيد، تم افتراض الظروف الآتية:

- ارتباط تأكيد محدود فيما يتعلق بكامل تقرير الاستدامة للشركة (أ) (الشركة)، وهي منشأة غير مدرجة، للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، على النحو الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (معلومات الاستدامة).
- معلومات الاستدامة معروضة في وثيقة قائمة بذاتها (أي تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة).
- قام بإعداد معلومات الاستدامة إدارة الشركة وفقاً لضوابط التزام (النظام (س) في الدولة (ص)).
- تشتمل معلومات الاستدامة على معلومات مقارنة غير مشار إليها في استنتاج المحاسب القانوني. وكانت المعلومات المقارنة قد خضعت لارتباط تأكيد محدود نفذه نفس المحاسب القانوني خلال الفترة السابقة وكان استنتاج المحاسب القانوني غير معدل.
- إدارة الشركة هي الطرف القائم بالتكليف.
- تعكس شروط ارتباط التأكيد الوصف المتعلق بمسؤولية الإدارة عن معلومات الاستدامة كما في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠).
- توصل المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب إبداء استنتاج غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.[i]
- المكتب الذي يُعد المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١).
- لا توجد معلومات أخرى لأن معلومات الاستدامة معروضة في وثيقة قائمة بذاتها.

التقرير الآتي هو لأغراض الاسترشاد فحسب، وليس المقصود أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات. ويلزم تكييف تقرير التأكيد بما يناسب ظروف الارتباط.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل بشأن معلومات الاستدامة للشركة (أ)

إلى إدارة الشركة (أ)

استنتاج التأكيد المحدود

لقد نفذنا ارتباط تأكيد محدود بشأن تقرير الاستدامة للشركة (أ) ("الشركة") للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ ("معلومات الاستدامة").

وبناءً على الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة المرفقة غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

أساس الاستنتاج

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المحدود وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[i] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "تضم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية التي تتعلق بارتباطات التأكيد داخل الدولة، وتقرير التأكيد يشير إلى كلهما."

وتختلف الإجراءات 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 تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

ومسؤولياتنا بموجب ذلك المعيار موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المحاسب القانوني" الوارد في تقريرنا.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.[i]

ويطبّق مكتبنا المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لاستنتاجنا.

لفت الانتباه[٧]

نود أن نلفت الانتباه إلى [يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]، الذي يوضح أن [...]. ولم يتم تعديل استنتاجنا فيما يتعلق بهذا الأمر.

المسؤوليات عن معلومات الاستدامة

إدارة الشركة هي المسؤولة عن:

- إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).
- تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد معلومات الاستدامة دون وجود تحريف جوهري فيها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة[٨]

وفقاً لما تم مناقشته في *[يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]*، *[يتم تقديم وصف محدد لأي قيود ملازمة مهمة ارتبطت بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة]*.

مسؤوليات المحاسب القانوني

تتمثل أهدافنا في التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد محدود يتضمن استنتاجنا. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس معلومات الاستدامة.

وأثناء ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال الارتباط. وإضافة إلى ذلك، فإننا:

---

[i] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) (الميثاق الدولي) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط التأكيد الذي قمنا بتنفيذه بشأن معلومات الاستدامة في [عنوان/تعيين المتطلبات، واسم السلطة المعنية، والدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات وذلك الميثاق."

[٧] يتم تضمين هذه الفقرة إذا ارتأى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل ظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٩.

[٨] يتم تضمين هذه الفقرة إذا كانت ذات صلة بظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٠(ز).

- ننفذ إجراءات تقييم المخاطر، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٩]
- نصمم وننفذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

ملخص العمل المنفذ

يستلزم ارتباط التأكيد المحدود تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن معلومات الاستدامة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم اختيارها على الحكم المهني، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.

وأثناء قيامنا بارتباط التأكيد المحدود، فإننا:

[يتم إضافة ملخص بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين للعمل الذي تم تنفيذه لدعم استنتاج المحاسب القانوني ومستوى التأكيد الذي تم الوصول إليه.][١٠]

- [...]

[التوقيع باسم مكتب التأكيد، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد المحدود]

---

[٩] يتم حذف عبارة "ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة" إذا كان ارتباط التأكيد المحدود يشتمل على تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

[١٠] يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأن تلك الإجراءات كان قد اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

المثال التوضيحي (٣) – تقرير تأكيد معقول ومحدود معاً، غير معدل، بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام، يضم:

(أ) رأي تأكيد معقول بشأن إفصاحات مختارة، [تم تعيينها عن طريق ...]،[١١] من تقرير الاستدامة ("معلومات التأكيد المعقول")

(ب) استنتاج تأكيد محدود بشأن إفصاحات مختارة، [تم تعيينها عن طريق ...]،[١٢] من تقرير الاستدامة ("معلومات التأكيد المحدود")

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير التأكيد، تم افتراض الظروف الآتية:

- ارتباط تأكيد معقول فيما يتعلق بمعلومات التأكيد المعقول وارتباط تأكيد محدود فيما يتعلق بمعلومات التأكيد المحدود في تقرير الاستدامة للشركة (أ) (الشركة)، وهي منشأة غير مدرجة، للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، على النحو الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (تقرير الاستدامة).
- يمثل تقرير الاستدامة معلومات الاستدامة التي قامت الشركة بالتقرير عنها وتمثل معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود معلومات الاستدامة التي تخضع لارتباط التأكيد.
- قام بإعداد تقرير الاستدامة إدارة الشركة وفقاً لضوابط التزام (النظام (س) في الدولة (ص)).
- يشتمل تقرير الاستدامة على معلومات مقارنة غير مشار إليها في استنتاج المحاسب القانوني. وفيما يخص المعلومات المقارنة: خضعت المعلومات المقارنة في التأكيد المعقول لارتباط تأكيد معقول، وخضعت المعلومات المقارنة في التأكيد المحدود لارتباط تأكيد محدود، في الفترة السابقة، وكانت استنتاجات المحاسب القانوني غير معدلة فيما يخص كل منهما.
- إدارة الشركة هي الطرف القائم بالتكليف.
- تعكس شروط ارتباط التأكيد بدقة الوصف المتعلق بمسؤولية الإدارة عن معلومات الاستدامة كما في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠).
- توصل المحاسب القانوني، استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، إلى أنه من المناسب إبداء رأي تأكيد معقول واستنتاج تأكيد محدود غير معدلين (أي "خاليين من التحفظات") بشأن معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود، على الترتيب.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.[أ]
- المكتب الذي يُعد المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١).
- تم تضمين معلومات التأكيد المحدود ومعلومات التأكيد المعقول وتقرير المحاسب القانوني بشأنهما في التقرير السنوي للشركة. وقد حصل المحاسب القانوني على التقرير السنوي قبل تاريخ تقرير التأكيد، ولم يكتشف المحاسب القانوني أي تحريف جوهري في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

التقرير الآتي هو لأغراض الاسترشاد فحسب، وليس المقصود أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات. ويلزم تكييف تقرير التأكيد بما يناسب ظروف الارتباط.

---

[١١] يتم تعيين، وتحديد موضع، المعلومات التي تخضع لرأي التأكيد المعقول، والتي ينبغي أن تكون متمايزة عن المعلومات التي تخضع لاستنتاج التأكيد المحدود (على سبيل المثال، عن طريق وضع علامات على الإفصاحات المحددة في معلومات الاستدامة، أو عنوان قسم معلومات الاستدامة، أو ملحق مرفق بتقرير التأكيد، وخلافه).

[١٢] يتم تعيين، وتحديد موضع، المعلومات التي تخضع لاستنتاج التأكيد المحدود، والتي ينبغي أن تكون متمايزة عن المعلومات التي تخضع لرأي التأكيد المعقول (على سبيل المثال، عن طريق وضع علامات على الإفصاحات المحددة في معلومات الاستدامة، أو عنوان قسم معلومات الاستدامة، أو ملحق مرفق بتقرير التأكيد، وخلافه).

[أ] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "تضم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية التي تتعلق بارتباطات التأكيد داخل الدولة، وتقرير التأكيد يشير إلى كلهما."

تقرير التأكيد المعقول والمحدود للمحاسب القانوني المستقل بشأن معلومات الاستدامة للشركة (أ)

إلى إدارة الشركة (أ)

رأي التأكيد المعقول

لقد نفذنا ارتباط تأكيد معقول بشأن الإفصاحات المختارة، [التي تم تعيينها عن طريق ...]،[١٣] في تقرير الاستدامة للشركة (أ) ("الشركة") للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ ("معلومات التأكيد المعقول").

وفي رأينا، فإن معلومات التأكيد المعقول في تقرير الاستدامة المرفق مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

استنتاج التأكيد المحدود

لقد نفذنا ارتباط تأكيد محدود بشأن الإفصاحات المختارة، [التي تم تعيينها عن طريق ...]،[١٤] والمُضمَّنة في تقرير الاستدامة للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ ("معلومات التأكيد المحدود").

وبناءً على الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن معلومات التأكيد المحدود في تقرير الاستدامة المرفق غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

أساس رأي التأكيد المعقول واستنتاج التأكيد المحدود

لقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وتختلف الإجراءات 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 تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

ومسؤولياتنا بموجب ذلك المعيار موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المحاسب القانوني" الوارد في تقريرنا.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً *للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.[i]

ويطبّق مكتبنا المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"* ، المعتمد في المملكة العربية السعودية، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأي تأكيدنا المعقول واستنتاج تأكيدنا المحدود.

---

[١٣] يتم تعيين، وتحديد موضع، المعلومات التي تخضع لرأي التأكيد المعقول، والتي ينبغي أن تكون متمايزة عن المعلومات التي تخضع لاستنتاج التأكيد المحدود (على سبيل المثال، عن طريق وضع علامات على الإفصاحات المحددة في معلومات الاستدامة، أو عنوان قسم معلومات الاستدامة، أو ملحق مرفق بتقرير التأكيد، وخلافه).

[١٤] يتم تعيين، وتحديد موضع، المعلومات التي تخضع لاستنتاج التأكيد المحدود، والتي ينبغي أن تكون متمايزة عن المعلومات التي تخضع لرأي التأكيد المعقول (على سبيل المثال، عن طريق وضع علامات على الإفصاحات المحددة في معلومات الاستدامة، أو عنوان قسم معلومات الاستدامة، أو ملحق مرفق بتقرير التأكيد، وخلافه).

[i] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً *للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) (الميثاق الدولي)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط التأكيد الذي قمنا بتنفيذه بشأن معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود في [عنوان/تعيين المتطلبات، واسم السلطة المعنية، والدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات وذلك الميثاق."

لفت الانتباه[١٥]

نود أن نلفت الانتباه إلى [يتم تحديد الإفصاح الخاص في تقرير الاستدامة] ضمن معلومات التأكيد المحدود في تقرير الاستدامة، الذي يوضح أن [...]. ولم يتم تعديل استنتاج تأكيدنا المحدود فيما يتعلق بهذا الأمر.

المعلومات الأخرى[١٦]

إدارة الشركة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة ضمن التقرير السنوي للشركة]،[١٧] ولكنها لا تتضمن معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود التي تخضع لهذا التأكيد وتقرير التأكيد بشأنها.

ولا يغطي رأي تأكيدنا المعقول واستنتاج تأكيدنا المحدود بشأن معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود، على الترتيب، المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بارتباط التأكيد المحدود والمعقول الذي قمنا بتنفيذه بشأن معلومات التأكيد المحدود ومعلومات التأكيد المعقول، على الترتيب، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر أثناء القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى لا تتسق بشكلٍ جوهري مع معلومات التأكيد المحدود ومعلومات التأكيد المعقول، على الترتيب، أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء ارتباط التأكيد، أو ما إذا كانت تلك المعلومات الأخرى تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

المسؤوليات عن معلومات الاستدامة

إدارة الشركة هي المسؤولة عن:

- إعداد معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).
- تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود دون وجود تحريف جوهري فيها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة[١٨]

وفقاً لما تم مناقشته في *[يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن تقرير الاستدامة]*، *[يتم تقديم وصف محدد لأي قيود ملازمة مهمة ارتبطت بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة]*.

مسؤوليات المحاسب القانوني

تتمثل أهدافنا فيما يلي:

(أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت معلومات التأكيد المعقول خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد يتضمن رأينا.

(ب) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت معلومات التأكيد المحدود خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد يتضمن استنتاجنا.

ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس معلومات التأكيد المعقول ومعلومات التأكيد المحدود.

---

[١٥] يتم تضمين هذه الفقرة إذا ارتأى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل ظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٩.

[١٦] يمكن استخدام عنوان آخر مناسب، مثل "المعلومات الأخرى بخلاف معلومات الاستدامة وتقرير التأكيد المعقول والمحدود بشأنها".

[١٧] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[١٨] يتم تضمين هذه الفقرة إذا كانت ذات صلة بظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٠(ز).

وأثناء كل من ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول وفقاً لمعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال الارتباط. وإضافة إلى ذلك، فإننا:

(أ) فيما يخص ارتباط التأكيد المعقول:

- ننفذ إجراءات تقييم المخاطر، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإقرارات للإفصاحات ولكن ليس لغرض إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[١٩]
- نصمم وننفذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات للإفصاحات في معلومات التأكيد المعقول. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

(ب) فيما يخص ارتباط التأكيد المحدود:

- ننفذ إجراءات تقييم المخاطر، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٢٠]
- نصمم وننفذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات في معلومات التأكيد المحدود. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

ملخص العمل المنفذ فيما يخص استنتاج التأكيد المحدود

يستلزم ارتباط التأكيد المحدود تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن معلومات التأكيد المحدود. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم اختيارها على الحكم المهني، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، في معلومات التأكيد المحدود.

وأثناء قيامنا بارتباط التأكيد المحدود، فإننا:

[يتم إضافة ملخص بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين للعمل الذي تم تنفيذه لدعم استنتاج المحاسب القانوني ومستوى التأكيد الذي تم الوصول إليه.][٢١]

- [...]

[التوقيع باسم مكتب التأكيد، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

---

[١٩] يتم حذف عبارة "ولكن ليس لغرض إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة" إذا كان ارتباط التأكيد المعقول يشتمل على إبداء رأي بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

[٢٠] يتم حذف عبارة "ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة" إذا كان ارتباط التأكيد المحدود يشتمل على تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

[٢١] يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأن تلك الإجراءات كان قد اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

المثال التوضيحي (٤) – تقرير تأكيد محدود معدل بشأن معلومات استدامة لمنشأة غير مدرجة مُعدَّة وفقاً لضوابط التزام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير التأكيد، تم افتراض الظروف الآتية:

- ارتباط تأكيد محدود فيما يتعلق بكامل تقرير الاستدامة للشركة (أ) (الشركة)، وهي منشأة غير مدرجة، للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، على النحو الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (معلومات الاستدامة).
- معلومات الاستدامة معروضة في وثيقة قائمة بذاتها (أي تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة).
- قام بإعداد معلومات الاستدامة إدارة الشركة وفقاً لضوابط التزام (النظام (س) في الدولة (ص)).
- تشتمل معلومات الاستدامة على معلومات مقارنة غير مشار إليها في استنتاج المحاسب القانوني. وكانت المعلومات المقارنة قد خضعت لارتباط تأكيد محدود نفذه نفس المحاسب القانوني خلال الفترة السابقة وكان استنتاج المحاسب القانوني غير معدل.
- إدارة الشركة هي الطرف القائم بالتكليف.
- تعكس شروط ارتباط التأكيد الوصف المتعلق بمسؤولية الإدارة عن معلومات الاستدامة كما في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠).
- توصل المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب إبداء استنتاج معدل بسبب قيد على النطاق نشأ عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أمر تم التعرف عليه حدد المحاسب القانوني أنه جوهري ولكنه غير منتشر.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.[أ]
- المكتب الذي يُعد المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١).
- لا توجد معلومات أخرى لأن معلومات الاستدامة الخاصة بالشركة معروضة في وثيقة قائمة بذاتها.

التقرير الآتي هو لأغراض الاسترشاد فحسب، وليس المقصود أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات. ويلزم تكييف تقرير التأكيد بما يناسب ظروف الارتباط.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل بشأن معلومات الاستدامة للشركة (أ)

إلى إدارة الشركة (أ)

استنتاج التأكيد المحدود المتحفظ

لقد نفذنا ارتباط تأكيد محدود بشأن تقرير الاستدامة للشركة (أ) ("الشركة") للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ ("معلومات الاستدامة").

وبناءً على الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء التأثير المحتمل للأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن معلومات الاستدامة المرفقة غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

أساس الاستنتاج المتحفظ

لقد أفصحت الشركة عن [...].[٢٢] ولم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن [...] كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ لأن [...].[٢٣] وبناءً عليه، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على [...].

[أ] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "تضم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط التأكيد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية التي تتعلق بارتباطات التأكيد داخل الدولة، وتقرير التأكيد يشير إلى كلهما."

[٢٢] يتم إضافة وصف للإفصاح ذي الصلة.

[٢٣] يتم تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الاستنتاج المتحفظ، وأسباب ذلك الاستنتاج.

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المحدود وفقاً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) "المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وتختلف الإجراءات 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 تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

ومسؤولياتنا بموجب ذلك المعيار موضحة بمزيد من التفصيل في قسم *"مسؤوليات المحاسب القانوني"* الوارد في تقريرنا.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً *للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.[i]

ويطبّق مكتبنا المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"* ، المعتمد في المملكة العربية السعودية، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لاستنتاجنا المتحفظ.

لفت الانتباه[٢٤]

نود أن نلفت الانتباه إلى [يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]، الذي يوضح أن [...]. ولم يتم تعديل استنتاجنا فيما يتعلق بهذا الأمر.

المسؤوليات عن معلومات الاستدامة

إدارة الشركة هي المسؤولة عن:

- إعداد معلومات الاستدامة وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).
- تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد معلومات الاستدامة دون وجود تحريف جوهري فيها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفقاً للنظام (س) في الدولة (ص).

القيود الملازمة لإعداد معلومات الاستدامة[٢٥]

وفقاً لما تم مناقشته في *[يتم تحديد الإفصاح الخاص ضمن معلومات الاستدامة]*، *[يتم تقديم وصف محدد لأي قيود ملازمة مهمة ارتبطت بقياس أو تقويم مسائل الاستدامة مقارنة بالضوابط المنطبقة]*.

مسؤوليات المحاسب القانوني

تتمثل أهدافنا في التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت معلومات الاستدامة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير تأكيد محدود يتضمن استنتاجنا. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس معلومات الاستدامة.

---

[i] تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً*للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* (الميثاق الدولي) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط التأكيد الذي قمنا بتنفيذه بشأن معلومات الاستدامة في [عنوان/تعيين المتطلبات، واسم السلطة المعنية، والدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات وذلك الميثاق."

[٢٤] يتم تضمين هذه الفقرة إذا ارتأى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل ظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٩.

[٢٥] يتم تضمين هذه الفقرة إذا كانت ذات صلة بظروف الارتباط – انظر الفقرة ١٩٠(ز).

وأثناء ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال الارتباط. وإضافة إلى ذلك، فإننا:

- ننفذ إجراءات تقييم المخاطر، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى الإفصاحات ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٢٦]

- نصمم وننفذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

ملخص العمل المنفذ

يستلزم ارتباط التأكيد المحدود تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن معلومات الاستدامة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم اختيارها على الحكم المهني، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإفصاحات، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.

وأثناء قيامنا بارتباط التأكيد المحدود، فإننا:

[يتم إضافة ملخص بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين للعمل الذي تم تنفيذه لدعم استنتاج المحاسب القانوني ومستوى التأكيد الذي تم الوصول إليه.][٢٧]

- [...]

[التوقيع باسم مكتب التأكيد، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد المحدود]

[٢٦] يتم حذف عبارة "ولكن ليس لغرض تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة" إذا كان ارتباط التأكيد المحدود يشتمل على تقديم استنتاج بشأن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

[٢٧] يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأن تلك الإجراءات كان قد اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

التعديلات الاستتباعية ولغرض الاتساق على سائر المعايير نتيجةً للمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)

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

مقدمة

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

...

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

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

...

نطاق اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

...

٦أ. تُطبَّق المعايير الدولية لتأكيد معلومات الاستدامة في ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة.

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

....

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

...

المعايير الدولية الأخرى

...

* عدم انطباق لفظ "الممارس" الوارد لأغراض التطبيق في المملكة حيث إن خدمات تأكيد معلومات الاستدامة تقدم بواسطة المحاسب القانوني.

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

...

الحكم المهني

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

وجوب تطبيق المعايير الدولية

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

...

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

الفهرس

...

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

...

التعريفات

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

...

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

...

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

...

(ر) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين أو الممارسين* عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات ٢٢–أ٢٤، أ٦٢)

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ٣، ٤)

أ١. تحدد أيضاً الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد~~، بما في ذلك معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)~~، متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط أو قائد الارتباط، حسب مقتضى الحال، بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات، بما في ذلك معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)[١] ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٢] اللذين يحددان متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط، ومعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)[٣] الذي يحدد متطلبات لقائد الارتباط.[٤]

أ٢. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة[٥] على متطلبات ومواد تطبيقية للمحاسبين المهنيين أو الممارسين تمكّنهم من الوفاء بمسؤوليتهم عن العمل بما يخدم المصلحة العامة. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٥، ففي سياق تنفيذ الارتباطات على النحو الموضح في هذا المعيار، يشكل تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت جزءاً من مسؤولية المحاسب المهني أو الممارس عن العمل بما يخدم المصلحة العامة.

...

اختصاص هذا المعيار (راجع: الفقرة ١٢)

...

أ٩. يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني المنسوبة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعيار وتفسيره بشكل متسق، ولا يراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص وتأكيد معلومات الاستدامة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الذي

---

* عدم انطباق لفظ "الممارس" الوارد لأغراض التطبيق في المملكة حيث إن خدمات تأكيد معلومات الاستدامة تقدم بواسطة المحاسب القانوني.

١ معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"*

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

٣ معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) *"المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة"*

٤ تنص الفقرة أ٢٥ من معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) على أن مصطلح قائد الارتباط في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) يعادل الشريك المسؤول عن الارتباط في معيار إدارة الجودة (١).

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

نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على المصطلحات الوارد تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات لمصطلحات أخرى واردة في هذا المعيار للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتّسقة.

...

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

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

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

...

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

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

...

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

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

...

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

...

المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

...

التعريفات

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

...

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسب المهني أو الممارس* عند قيامه بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٥)

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٣(ج)، ١٨(ب))

أ١٢. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عند إجراء فحص لجودة الارتباط، بناءً على طبيعة وظروف الارتباطات أو المنشأة. وقد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على المحاسبين المهنيين أو الممارسين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط، وليس على المكتب في حد ذاته.

أ١٣. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات خاصة للاستقلال تنطبق على المحاسبين المهنيين أو الممارسين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط. وقد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على نصوص تتناول التهديدات التي تمس الاستقلال والتي يتسبب فيها طول العلاقة مع عميل المراجعة أو التأكيد. ويُعد تطبيق أي من هذه النصوص التي تتناول طول العلاقة مع العميل أمراً مختلفاً عن فترة الابتعاد التي تتطلبها الفقرة ١٩، ولكن قد يلزم مراعاة هذه النصوص عند تطبيق تلك الفقرة.

...

أ١٥. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات وإرشادات للتعرف على التهديدات التي تمس الموضوعية، وتقويمها ومواجهتها. وعلى سبيل المثال، يقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إرشادات خاصة، من بينها أمثلة لما يلي:

- الظروف التي قد تنشأ فيها تهديدات تمس الموضوعية عند تعيين محاسب مهني أو ممارس فاحصاً لجودة الارتباط؛
- العوامل ذات الصلة عند تقويم مستوى تلك التهديدات؛
- التصرفات، بما فيها التدابير الوقائية، التي قد تقوم بمواجهة تلك التهديدات.

...

تنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات ٢٤–٢٧)

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط أو قائد الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

---

* عدم انطباق لفظ "الممارس" الوارد لأغراض التطبيق في المملكة حيث إن خدمات تأكيد معلومات الاستدامة تقدم بواسطة المحاسب القانوني.

...

أ٢٦. يحدد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٦] ومعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)[٧] أيضاً متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط وقائد الارتباط، على الترتيب، فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط.[٨]

...

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

...

التعريفات

...

١٦. يتضمن مسرد المصطلحات[٩] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار بالإضافة إلى شرح للمصطلحات الأخرى المستخدمة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التطبيق والتفسير. فعلى سبيل المثال، يحتوي المسرد على تعريف مصطلحي "الإدارة" و"المكلفون بالحوكمة" المستخدمين في هذا المعيار.

...

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

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية أو ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص ومعايير تأكيد معلومات الاستدامة، على الترتيب. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

...

النطاق

٥. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية أو ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة، كما هو موضح في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار الماثل. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

---

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

[٧] معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) *"المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة"*

[٨] تنص الفقرة أ٢٥ من معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) على أن مصطلح قائد الارتباط في معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) يعادل الشريك المسؤول عن الارتباط في معيار إدارة الجودة (١).

[٩] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص وتأكيد معلومات الاستدامة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

التعديلات الاستتباعية نتيجةً لمعيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)

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[١٠] (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية أو ارتباطات التأكيد بشأن معلومات الاستدامة)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لأحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد ذا صلة بالارتباط عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

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 بآلية الارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يتولون تنفيذ ارتباطات تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

...

معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"

...

التعريفات

...

١٧. يتضمن مسرد المصطلحات[١١] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار ويتضمن كذلك شرحاً للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التفسير. ويكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:

...

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

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

...

٣أ. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويُشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تُعد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في

---

[١٠] يحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

[١١] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص وتأكيد معلومات الاستدامة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

صورة مستندين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:

- تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة).
- بيان رئيس مجلس الإدارة.
- بيان حوكمة الشركة.
- تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.
- تقارير الاستدامة أو المعلومات الأخرى المتعلقة بالاستدامة.

...

أ٥. يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثمّ لا تُعدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ~~ما يلي~~: تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية، أو التقارير ذات الغرض الخاص التي تتناول أنواعاً معينة من معلومات الاستدامة.

- ~~تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.~~
- ~~تقارير الاستدامة.~~
- ~~تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.~~
- ~~تقارير المسؤولية عن المنتج.~~
- ~~تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.~~
- ~~تقارير حقوق الانسان.~~

...

معيار المراجعة (٨٠٥) اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٦(ج))

...

٤أ. يُنفَّذ أي ارتباط تأكيد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١٢] أو معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠)،[١٣] حسب مقتضى الحال.

...

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

مقدمة

١. صدر هذا الإطار فقط لتيسير فهم عناصر وأهداف ارتباط التأكيد والارتباطات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للمراجعة (معايير المراجعة) والمعايير الدولية لارتباطات الفحص (معايير ارتباطات الفحص) والمعايير الدولية لتأكيد معلومات الاستدامة (معايير تأكيد معلومات الاستدامة) والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد (معايير ارتباطات التأكيد) (المشار إليها فيما يلي بلفظ "معايير التأكيد").

٢. لا يُعد هذا الإطار معياراً من جملة المعايير، وبالتالي فإنه لا يفرض أي متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات لازمة) لأداء المراجعات أو الفحوصات أو تأكيد معلومات الاستدامة أو تنفيذ ارتباطات التأكيد الأخرى.[١٤] ولذا، فلا يجوز أن ينص تقرير التأكيد على أن الارتباط قد تم تنفيذه طبقاً لهذا الإطار، وإنما ينبغي أن يشير إلى معايير التأكيد ذات الصلة. وتحتوي معايير التأكيد على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات متسقة مع هذا الإطار، ويكون من الواجب تطبيقها في ارتباطات المراجعة والفحص وتأكيد معلومات الاستدامة وارتباطات التأكيد الأخرى. ويوضح الملحق الأول نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي *لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي).

...

وصف ارتباطات التأكيد

١١. مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط هي المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- تنتج القوائم المالية (المخرجات) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق إطار التقرير المالي (الضوابط).
- ينتج بيان عن فاعلية الرقابة الداخلية (المخرجات) من تقويم فاعلية آلية الرقابة الداخلية للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق الضوابط الملائمة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بمنشأة معينة (المخرجات) من قياس جوانب متعددة للأداء (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (الضوابط).
- ~~تنتج قائمة غازات الاحتباس الحراري (المخرجات) من قياس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإثبات والقياس والعرض (الضوابط).~~
- تنتج معلومات الاستدامة (المخرجات) من قياس أو تقويم مسائل الاستدامة الخاصة بالمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق إطار تقارير الاستدامة (الضوابط).
- ينتج بيان عن الالتزام (المخرجات) من تقويم التزام المنشأة (الموضوع محل الارتباط) على سبيل المثال بقانون أو لائحة (الضوابط).

...

---

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

[١٣] معيار تأكيد معلومات الاستدامة (٥٠٠٠) *"المتطلبات العامة لارتباطات تأكيد معلومات الاستدامة"*

[١٤] انظر *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص* وتأكيد معلومات الاستدامة *والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

الملحق الأول

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين

يوضح هذا الملحق نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 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 is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ 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 هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".