



SOCPA

الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار التأكيد (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان إضافة التعديل التالي عليه:
إضافة حاشية للفقرة ١٢ (ي) تنص على أنه وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف ليتفق مع النظام المعمول بها في المملكة.

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

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

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

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص على الترتيب. (*) (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)

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

٣. يبنين هذا المعيار على أساس أن:

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للارتباطات التي يُعين فيها أحدهم) يخضعون للجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب؛ (**). (راجع: الفقرات ٣٠١-٣٤١)

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١،١، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. (راجع: الفقرات ٦١١-٦٦١)

٤. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، بما فيها متطلبات الاستقلال، بحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وفي حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بهذا المعيار أو معيار ارتباط تأكيد آخر، فمن المهم أن يدرك أن هذا المعيار يتضمن 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

* 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 أياً من متطلبات تلك المعايير.

** يجب الالتزام أيضاً بقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

*** يجب الأخذ في الحسبان أن جميع مقدمي خدمات التأكيد في المملكة يجب أن يكونوا مرخصين باعتبارهم محاسبين قانونيين

معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار المائل. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٢)

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

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

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

(ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة ١)

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 عارضة فقط للارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصر صراحةً على 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:

^٢ معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"

- (أ) الوصول إمّا إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى؛
- (ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إمّا استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، ويصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة ٢٤)
- (ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة.

١١. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكيد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى 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 المُبيّنة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة ٢٧)

(أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبعدين اثنين: (راجع: الفقرة ٣١)

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

- أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بشكل يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.
- ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحَرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداهها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدداً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدداً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين

المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا
طائل. (راجع: الفقرات ٣-٧)

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

أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع 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 الجوهرى. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاعفاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين ١٧٩١، ١٨١١)

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 تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقييمها 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 تقييمه. (راجع: الفقرة ٩١)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة ١٠٠)

(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 التقييم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقييم، 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 شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون لديه -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

- (و) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ١١١-١٤١)
- (ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة ١٥١)
- (ح) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في شبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في شبكة.
- (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 ١٤٧-١٥٣)
- (١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
- (٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.
- (ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة مهنية^(*). ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- (ك) المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
- (ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
- (م) المستخدمون المستهدفون: الأشخاص أو المؤسسات أو مجموعات الأشخاص والمؤسسات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. (راجع: الفقرات ١٦١-١٨١، ٣٧١)
- (ن) القائم بالقياس أو التقويم: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرتين ٣٧١، ٣٩١)
- (س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.
- (ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير

(*) وفقاً لنظام الشركات المهنية في المملكة، يجوز تأسيس شركة مهنية تضامنية فقط. وعليه تم تعديل التعريف لينتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة.

صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهرى لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.

(ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.

(ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة ٣٧١)

(ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب في شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ر) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والقواعد الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.

(ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة ٣٧١)

(ث) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهرى قبل الارتباط.

(خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة ١٩٩)

(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 المعنى (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين ٢٠١، ٣٧١)

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 أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير ارتباطات تأكيد أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات ٢١٠، ٢٢١، ٢٢٢، ١٧١١)

نص معيار ارتباط التأكيد

١٦. 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. (راجع: الفقرات ٢٢٣-٢٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٧. مع مراعاة الفقرة الآتية، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل مطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المطلب، في ظل ظروف الارتباط، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وتم عرض المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكيد المحدود أو ارتباطات التأكيد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (تأكيد محدود) أو "م" (تأكيد معقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة ٢٩٤)

١٨. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن مطلب ذي صلة في معيار من معايير ارتباطات التأكيد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني للخروج عن مطلب ذي صلة إلا عندما يكون المطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المطلب 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 المنطقية). ويُمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٧٩ من هذا المعيار.

المتطلبات الأخلاقية

٢٠. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب). (*) (راجع: الفقرات ٣٠٠-٣٤١، ٦٠)

* يجب الالتزام بقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

القبول والاستمرار

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

٢٢. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات ٣٠٤-٣٠٤)

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

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرة المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣٢)؛

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

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

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

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ الإجراء اللازم.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٤. من أجل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، يجب على المحاسب القانوني - على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط ومناقشة الطرف المعني- تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين ٣٥٤، ٣٦١)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات ٣٧١-٣٩٤)

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

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات ٤٠٤-٤٤٤)

(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 ٤٥٤-٥٠٤)

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 ٥١١، ٥٢١)

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ الفقرات ٥٣١-٥٥١

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، الذي يكون في صورة تناسب إما ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر إدراجه 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 مجيد من التأكيد. (راجع: الفقرة ٥٦١)

٢٥. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا كان من غير الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط كارتباط تأكيد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير ارتباطات التأكيد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضْمَنَ 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 ٥٦١ ج))

الاتفاق على شروط الارتباط

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

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

قبول التغيير في شروط الارتباط

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

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

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

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم استنتاج التأكيد؛

(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 المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (انظر أيضاً الفقرة ٧١).

رقابة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

- (أ) أن يكون عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)؛ (راجع: الفقرات ٦٠-٦٦)
- (ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة ٦٠)
- (ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكيد. (راجع: الفقرتين ٦٧، ٦٨)

تعيين الفريق

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

- (أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين يؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي: (راجع: الفقرتين ٧٠، ٧١)
 - (١) تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - (٢) التمكن من إصدار تقرير تأكيد مناسب في ظل الظروف القائمة.
- (ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يُشارك في العمل الذي يقوم به:
 - (١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ٧٠، ٧١)
 - (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 ٧٢، ٧٣)

وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكيد بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

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

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

- (ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك التوجيه والإشراف المناسبين) للالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله؛ (راجع: الفقرة ٧٤١)
- (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، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وإذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الإجراءات المناسبة الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب.

٣٥. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب الشبكة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط التأكيد.

فحص رقابة جودة الارتباط

٣٦. بالنسبة لتلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة بموجب نظام أو لائحة أو التي قرر المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط مع فاحص رقابة جودة الارتباط، وعدم تأريخ تقرير التأكيد لحين الانتهاء من ذلك الفحص؛

(ب) يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي: (راجع: الفقرة ٧٥١)

- (١) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛
- (٢) فحص معلومات الموضوع وتقرير التأكيد المقترح؛
- (٣) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- (٤) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد، والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً.

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد

٣٧. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ٧٦١-٨٠١)

٣٨. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات ٨١١-٨٥٤)
٣٩. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

٤٠. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعّالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ٨٦٦-٨٩٤)
٤١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة ٢٤(ب)(٢).
٤٢. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يناقش هذا الأمر مع الأطراف المعنية، وأن يقرر:
- (أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛
- (ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛
- (ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.
٤٣. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين ٩٠٠، ٩١١)

الأهمية النسبية

٤٤. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات ٩٢١-١٠٠١)
- (أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- (ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرية.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

٤٥. يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:
- (أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين ١٠١١، ١٠٢١)
- (ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، ي طرح 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
<p>د٤٦. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي:</p> <p>(أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة د٤٦(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٠١١-١٠٥٨، ١٠٨٨)</p>	<p>م٤٦. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي:</p> <p>(أ) تمكينه من تحديد وتقدير مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٠١١-١٠٤٤، ١٠٨٨)</p>
<p>د٤٧. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة د٤٦، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة ١٠٧٦)</p>	<p>م٤٧. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة م٤٦، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقييم 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 ١٠٦٦)</p>

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
<p>د٤٨. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة د٤٦)، يجب عليه: (راجع: الفقرات ١٠٩١-١١٣)</p> <p>(أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة د٤٨(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم</p>	<p>م٤٨. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة م٤٦)، يجب عليه: (راجع: الفقرات ١٠٩١-١١١١)</p> <p>(أ) تحديد وتقدير مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وبالإضافة إلى</p>

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضوع تكون مناسبة في ظل ظروف الارتباط، يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على معلومات الموضوع عندما:</p> <p>(١) يتضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرى توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو</p> <p>(٢) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر وحدها ما يكفي من الأدلة المناسبة.</p>	<p>استنتاج المحاسب القانوني.</p>
<p>إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول</p> <p>٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرى 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 الجوهرى، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة ١١٣أ)</p>	<p>تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود</p> <p>٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَةً بشكل جوهرى، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات ١١٣أ-١١٨أ)</p> <p>(أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَةً بشكل جوهرى؛ أو</p> <p>(ب) استنتاج أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهرى.</p>

٥٠. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في حسبانته مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى.

٥١. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرتين ١١٩٠، ١٢٠٠)

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات ١٢١١-١٢٥٤)

(أ) تقييم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ١٢٦٠-١٢٩٤)

(ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات ١٣٠٠-١٣١٤)

(ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ١٣٢٠، ١٣٣٠)

(د) تقييم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين ١٣٤٠، ١٣٥٠)

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة ١٣٦٠)

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

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

(أ) أن يُقوّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛

(ج) أن يُقوّم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

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

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) مستوى كفاءة 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 كافٍ 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 يعلم الطرف المعني أنها ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات ٥٤أ، ٥٥أ، ١٣٧أ-١٣٩أ)
- (ب) تؤكد قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.
٥٧. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.
٥٨. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمر جوهري لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:
- (أ) تقويم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإفادات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛
- (ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإفادات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.
٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن ليس بعد 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 خص 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 ١٤٠أ)
- (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 ١٤١١، ١٤٢١)

المعلومات الأخرى

٦٢. عندما تشمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة ١٤٣٠)

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

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بوجود تحريف جوهري لإحدى الحقائق في تلك المعلومات الأخرى، ليس له علاقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد،

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

وصف الضوابط المنطقية

٦٣. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطقية أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات ١٤٤١-١٤٦٠)

تكوين استنتاج التأكيد

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 عما إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطقية. 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 ١٤٧١-١٥٣١)

٦٥. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عما 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، منفردة أو في مجملها. (راجع: الفقرات ٣١، ١٥٤١، ١٥٥١)

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 منحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطقية، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٥٦١-١٥٨١)

إعداد تقرير التأكيد

٦٧. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات ٢١، ١٥٩١-١٦١١)

٦٨. يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصلاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المضمنة في تقرير التأكيد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٥٩١-١٦١١)

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 ١٦٢٢)
 - (ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة ١٦٣٠)
 - (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 ١٦٤٠)
 - (د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة ١٦٥٠)
 - (هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة ١٦٦٠)
 - (و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبية القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين ١٦٧١، ١٦٨١)
 - (ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٦٩٠)
 - (ح) عبارة بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين ١٧٠٠-١٧١١)
 - (ط) عبارة بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١). (*) (راجع: الفقرة ١٧٢٠)
 - (ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى لقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد. (**)(***) (راجع: الفقرة ١٧٣٠)

- * تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.
- ** يشير المحاسب القانوني إلى التزامه بقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- *** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام المحاسبين القانونيين في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

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

(١) أن الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وأنها 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 ٦١، ١٧٤١-١٧٨١)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٢١، ١٧٩١-١٨١١)

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

(٢) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة ١٧٩١)

(٣) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل يفيد بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني أمر أو أمور تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري، وذلك استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرة ١٨١١)

(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 ١٨٢١)

أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

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

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

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة ١٨٣١)

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٨٤١)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يورخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم للمسؤولية عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة ١٨٥١)

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

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

٧٠. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات ١٨٦١-١٨٨٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

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

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

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

- (أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو
- (ب) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم يتم إلى علمه أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

- (أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو
- (ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصّل عنها في معلومات الموضوع.

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

- (أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيّد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً (انظر الفقرة ٦٦). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفّظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.
- (ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفّظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة ١٩١١)

٧٥. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرياً ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفّظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين ١٨٩١-١٩٠١)

٧٦. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَةً بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضَمَّنَ في تقرير التأكيد وصفاً وضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَةً بشكل جوهري.
٧٧. عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحَرَّفَةً بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:
- (أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطقية؛ أو
- (ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباهه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة ١٩٢١)

مسؤوليات الإبلاغ 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: الفقرة ١٩٣١-١٩٩١)

التوثيق

٧٩. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات ٢٠٠٠-٢٠٤١)
- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطقية؛
- (ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛
- (ج) الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط، والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة المبذولة في التوصل إلى تلك الاستنتاجات.
٨٠. إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.
٨١. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين ٢٠٥١، ٢٠٦١)
٨٢. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة ٢٠٧١)
٨٣. إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:
- (أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المقدمة (راجع: الفقرة ٦)

١١. في ارتباط الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوب سردي (أو "مطول"). 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 تعددًا من الجوانب (راجع: الفقرات ١٠، ٦٥، ٦٩(ل))

٢١. 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))

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

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

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

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو

- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات تحليلية فقط في ظل الظروف القائمة فيما يمكن، في ارتباط التأكيد المعقول، أن يتم تنفيذ إجراءات تحليلية وغيرها).

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر الارتباط على وضع توقعات دقيقة بما يكفي لتحديد 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 سيطبق لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

مستوى التأكيد المجدي (راجع الفقرتين ١٢(أ) و(ب)، (د٤٧)

٤٠. 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 ١٦١-١٨١).

٥٠. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدياً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط.

٦٠. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، فإن تقرير المحاسب القانوني يحتوي على ملخص معلوماتي عن الإجراءات المنفذة، مع الوضع في الاعتبار أن ذكر تقدير لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (الفقرات ٦٩(ك) و(ل) ١٧٤-١٧٨).

٧٠. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدياً في ارتباط معين، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة.

- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكيد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الموضوع المعنية، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحَرَّفَة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكيد مجدياً لهم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.
- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيُكوّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

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

٨٤. 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))

٩٤. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛
- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظْم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على الارتباط (والتي قد تشمل الاستفسار والتقصي وإعادة الاحتمال وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكيد.

الضوابط (راجع: الفقرة ١٢ (ج)، الملحق)

١٠ أ يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. ويُعد مدى مناسبة الضوابط حساساً للسياق، وبعبارة أخرى، تُحدد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة ١٢ (و))

١١ أ لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

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

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

(١) قابلية احتواء معلومات الموضوع على تحريف جوهرى قبل الأخذ في الاعتبار قيام الأطراف المعنية بتطبيق أي من أدوات الرقابة ذات الصلة (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهرى الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو الخطر المتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

١٣ أ تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.

- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه 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.

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

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قاطعة.
- 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)

١٥أ. 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)

١٦أ. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقروا تقرير التأكيد، ولا سيما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولا سيما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة كبيرة من الاهتمامات في الموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

١٧أ. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات ١١٦أ-١١٨).

١٨أ. في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض مطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء ارتباط تأكيد لغرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعية لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشمل على إفادة تنبّه القارئ إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد

يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معينين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين ١٦٧ و ١٦٨).

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

١٩١. 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)

٢٠١. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة ٣٧١). وتختلف أيضاً هيكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية 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)

٢١١. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد^٢ (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 بالارتباط 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.

٢٢١. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لعمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق على ارتباطات التأكيد الأخرى. ولكنها قد توفر إرشادات فيما يتعلق بألية الارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بتنفيذ ارتباطات تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

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

٢٣١. 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

^٢ يحتوي هذا المعيار على متطلبات و مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

٢٤أ. توفر الأهداف الواردة في أي من معايير ارتباطات التأكيد السياق الذي حُدِّت 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.

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

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

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه مطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.

(ب) قد تتضمن أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

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

٢٧أ. وتنص معايير ارتباطات التأكيد على تعريفات للمساعدة في تحقيق التطبيق والتفسير المتسقين للمعايير، ولا تهدف هذه التعريفات إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعاً لأغراض أخرى، سواءً بموجب نظام أو لائحة أو غير ذلك.

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

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

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

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

٣٠أ. يقر الجزء أ من قواعد أخلاقيات المهنة المبادئ الأساسية التالية التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها:

- (أ) النزاهة؛
(ب) الموضوعية؛
(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
(د) السرية؛
(هـ) السلوك المهني.
٣١١. يوفر أيضاً الجزء أ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إطاراً مفاهيمياً للمحاسبين المهنيين ليتم تطبيقه على:

(أ) تحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع التهديدات في فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

- (١) المصلحة الذاتية؛
(٢) الفحص الذاتي؛
(٣) موالة العميل؛
(٤) الألفة؛
(٥) التخويف؛

(ب) تقويم مدى أهمية التهديدات المحددة؛

(ج) تطبيق التدابير الوقائية، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله. وتُعدّ التدابير الوقائية ضرورية عندما يحدد المحاسب المهني أن التهديدات ليست عند المستوى الذي من المرجح أن يستنتج عنده طرف ثالث متعقل ومستنير، يوازن بين جميع الحقائق والظروف الخاصة المتاحة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنه لم يتم التهاون في الالتزام بالمبادئ الأساسية.

٣٢١. يوضح الجزء ب من قواعد أخلاقيات المهنة كيفية انطباق الإطار المفاهيمي الوارد في الجزء أ في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بما في ذلك:

- التعاقد المهني؛
- تضارب المصالح؛
- الآراء الأخرى؛
- الأتعاب وأنواع المكافآت الأخرى؛
- تسويق الخدمات المهنية؛
- الهدايا والضيافة؛
- حفظ أصول العملاء؛
- الموضوعية؛
- الاستقلال.

٣٣١. وتعرّف قواعد أخلاقيات المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدى بدون التأثير بالموثرات التي قد تخل

بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتتضمن الأمور التي تتناولها قواعد أخلاقيات المهنة فيما يتعلق بالاستقلال:

- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- العلاقات التجارية؛
- العلاقات الأسرية والشخصية؛
- العمل مع عملاء ارتباطات التأكيد؛
- الخدمة الأخيرة مع عميل ارتباط التأكيد؛
- العمل بصفة مدير أو موظف عند عميل ارتباط التأكيد؛
- طول علاقة كبار العاملين مع عملاء ارتباطات التأكيد؛
- تقديم خدمات أخرى غير التأكيد لعملاء ارتباطات التأكيد.
- الأتعاب (الحجم النسبي، التأخر، الأتعاب المحتملة)؛
- الهدايا والضيافة؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة.

٣٤أ. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة مساوية على الأقل لمتطلبات الجزئين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات ٣٠٠-٣٣١ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في هذين الجزئين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة ٢٤)

٣٥أ. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض وجود بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

- (أ) أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية التي تراقب ارتباطات التأكيد يُفترض أن تكون مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛
- (ب) حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالباً ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛
- (ج) استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المناسب إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود، تتطلب الأنظمة عادةً أن يكون وارداً في تقرير مكتوب؛
- (د) الغرض المنطقي يكون موجوداً عادةً لأن الارتباط يكون منصوصاً عليه في الأنظمة.

٣٦أ. 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 ١٢م)، ١٢ن)، ١٢ص)، ١٢ش)، ١٣، ٢٤أ)، الملحق)

٣٧٠. 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.

٣٨٠. 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.

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

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

٤٠٠. 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.

٤١٠. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع ما محل ارتباط غير مناسب لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لا يكون مناسباً أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

٤٢٠. 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.

٤٣٠. 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 ١٦٤).

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

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

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

٤٥٤ . تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

- (أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.
- (ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.
- (ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.
- (د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسباً في ظل ظروف الارتباط.
- (هـ) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

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

٤٧٤ . تعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ ارتباط معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لارتباط معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

٤٨٤ . يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوفاً 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.

- موضوعه لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

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

٤٩أ في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض الارتباط. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يُفترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل ارتباط، يمكن أن يتفق مستخدمون محدودون على ضوابط أخرى لأغراض محددة خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقويم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محدودون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلبي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترافي. 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.

٥٠أ إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعية بشكل خاص تُعد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكيد.

مدى توفر الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٣))

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

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

٥٢أ قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معين. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبية القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معينين (انظر الفقرتين ١٦٧أ و ١٦٨أ).

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

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٥٣١. 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 نظم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قاطعة.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة ٥٦)

٥٤١. 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 يقررون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

- (أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تترك الأطراف المعنية أنها 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.

٥٥١. 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 ١٤٠١ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٤(ب)) (٦)

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

- المستخدمين 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 ربط اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٧)

٥٧١. من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشروط الارتباط المتفق عليها قبل بدء الارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق ذلك النظام أو تلك اللائحة وأن الأطراف المعنية تقرأ وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب ذلك القانون أو تلك اللائحة.

٥٨١. قد يفرض نظام أو لائحة، وتحديداً في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرة 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)

٥٩١. قد يكون حدوث تغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيد لارتباط آخر بخلاف ارتباطات التأكيد، أو من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

رقابة الجودة

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

٦٠١. لقد كُتِبَ هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير المتخذة لضمان جودة ارتباطات التأكيد التي يتم القيام بها من قبل المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، كذلك التي تتخذها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لبرنامج التزام الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيانات التزامات العضوية. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة للحصول على العضوية، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.

- قواعد شاملة لأخلاقيات المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائمة على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

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

٦١١ . يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وصون نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات التأكيد. ويحدد ذلك المعيار مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. ويتطلب الالتزام بذلك المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بإرساء وصون نظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر الآتية، وأن يؤثّر سياساته وإجراءاته ويبلغ بها العاملين في المكتب:

- (أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- (ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- (ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- (د) الموارد البشرية؛
- (هـ) تنفيذ الارتباطات؛
- (و) المتابعة.

٦٢١ . تُعد المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة والتي تتناول مسؤوليات المكتب عن إنشاء وصون نظام لرقابة الجودة أنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرة السابقة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

٦٣١ . تؤكد تصرّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط التأكيد، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

- (أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.
- (ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.
- (ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- (د) قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية.

٦٤١ . يتضمن النظام الفعّال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.

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

- (أ) الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

- (ب) الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.
- (ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظْمُ القبول والاستمرار.
- (د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.

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

٦٦أ. لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه (راجع: الفقرة ٣١(ج))

٦٧أ. 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.

٦٨أ. تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المحاسب المهني في الممارسة العامة الموافقة على أن يقدم فقط تلك الخدمات التي تكون لديه الكفاءة لتنفيذها؛^٤ ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكيد المُعبر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء التابعين له. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

تعيين الفريق

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة ٣٢)

٦٩أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) من المكتب وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن يقبل أو لن يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون لديه الكفاءة لتنفيذها والقدرات اللازمة للقيام بها، بما في ذلك الوقت والموارد.^٥

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

٧٠أ. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة ٤٦م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو ٤٦د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

^٤ قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، الفقرة ٢١٠-٦.

^٥ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٢٦.

٧١أ . عندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

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

٧٢أ . يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدأ محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

٧٣أ . يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل ارتباط في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يُعدون جزءاً من فريق الارتباط. وقد تتضمن الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

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

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

٧٤أ . طبقاً لمعيار رقابة الجودة (١)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.^٦

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

- ٧٥أ . من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط:
- (أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛
 - (ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛
 - (ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٧)

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

- الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.

^٦ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٣٣

- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة.
- الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

٧٧أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقييم نتائجها.

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

٧٩أ. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني قبول السجلات والمستندات على أنها صحيحة ما لم يكن لديه سبب يدعو إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة ٥٠ أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٨٠أ. لا يمكن توقع أن يقوم المحاسب القانوني بالتغاضي عن التجارب السابقة الدالة على أمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن وجود اعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من الحاجة إلى التحلي بنزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٣٨)

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

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

٨٢أ. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.

٨٣أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة، بما في ذلك مدى تأثير بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

٨٤أ. يمكن تقييم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقييم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

٨٥أ. 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)

٨٦أ. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضع استراتيجية عامة لنطاق الارتباط ومحاوَر تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداه باختلاف ظروف الارتباط، على سبيل المثال، تعقيد الموضوع محل الارتباط والضوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط الارتباط وخصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول الارتباط، وعند الاقتضاء، مدى ملاءمة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية الارتباط.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحَرَّفَةً بشكل جوهري.

- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر الارتباط.
- مدى صلة خطر الغش بالارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الارتباط.

٨٧٠. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط بجعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

٨٨٠. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة ومتكررة طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصول عليها، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما.

٨٩٠. 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 وحيد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعقّد الارتباط، بما في ذلك الموضوع محل الارتباط والضوابط وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، في حالة الارتباط المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في الارتباط المنجز للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

٩٠٠. 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 مُتَحَفَظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

٩١٠. 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)

٩٢أ . تُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٩٣أ . قد تناقش الضوابط المنطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للارتباط. وعلى الرغم من أن الضوابط المنطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات ٩٢أ-١٠٠. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

٩٤أ . تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصوير المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

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

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

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

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

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات ١٦٦-١٨٠).

٩٥أ . يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

٩٦أ . يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.
- التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
- الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
- خصائص العرض المقررة لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
- طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة.
- ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.

- تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل الارتباط.
 - ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
 - ما إذا كان يوجد تحريف يُعد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسله للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالحصول 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 تتحرف 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.
٩٧١. تتعلق العوامل الكمية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:
- معيّراً عنها رقمياً؛ أو
 - ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابية معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعالة).
٩٨٠. عندما تكون العوامل الكمية منطوقة، فإن التخطيط للارتباط للكشف فقط عن التحريفات الجوهرية الفردية يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية الفردية غير المصححة التي لم يتم اكتشافها قد يتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. ولذلك، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.
٩٩١. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل الارتباط، وليس جميع الجوانب، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط.
١٠٠٠. إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنيًا. فعلى سبيل المثال:
- قد يكون من بين الضوابط المنطبقة لارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجود 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)

١٠١١. مما قد يُعين فريق الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراء 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 الصواب المتبقية على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

١٠٢١. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

- (أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛
- (ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛^٧
- (ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الطرف المسؤول أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات ١٩٤١-١٩٨١ بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

١٠٣١. 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 الصواب؛
- مراعاة العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط، بما في ذلك عندما تكون هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛

^٧ انظر على سبيل المثال البنود ٢٢٥-٤٤ إلى ٢٢٥-٤٨ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقويم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقويم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإفادات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

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

١٠٥٠. في ارتباط التأكيد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد الارتباطات هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات على الموضوع محل الارتباط بالكامل عندما تتألف معلومات الموضوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكيد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكيد مجدٍ.

١٠٦٠. في حالة ارتباط التأكيد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تحديد 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.

١٠٧٠. 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.

١٠٨٠. 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))

١٠٩٠. 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:

- التقصي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

١١٠أ 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 الوقت المناسب وقيود التكلفة.

١١١أ في بعض الحالات، قد يتضمن أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مستوى التأكيد المتوقع الوصول إليه في نوع معين من أنواع الارتباطات. وحتى في مثل هذه الحالات، يُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

١١٢أ في بعض الارتباطات، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

١١٣أ يُعد ارتباط التأكيد آلية تكرارية، وقد تلفت انتباه المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تقود الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقييم بالتحقق من الموضوع المحدد من قبل المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود (راجع: الفقرات ٤٩د)

١١٤أ 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 إجراءات إضافية لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، من الواضح أن التحريفات التي تم تحديدها لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية، 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 إجراءات إضافية إذا كان خطر وجود تحريف

جوهرى، مع ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

١١٥. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع يمكن أن تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهرى. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ إجراءات إضافية لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهرى:

- 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 جوهرى محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المنطقية تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهرى 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 إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهرى قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

١١٦. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهرى، فإنه يُعد مطالباً بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

١١٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الإضافية المطلوبة بموجب الفقرة ٤٩د، سواءً لاستنتاج أن الأمر أو الأمور ليس من المرجح أن تتسبب في وجود تحريف جوهرى في معلومات الموضوع أو لتحديد أنها سبب في وجود تحريف جوهرى في معلومات الموضوع، فإن ذلك يعنى وجود قيد على النطاق ويتم تطبيق الفقرة ٦٦.

١١٨. يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهرى أو لتحديد وجود تحريف جوهرى:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقييم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذَة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المحدث طوال مدة الارتباط للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهرى.

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

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

١٢٠أ. قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه من الواضح أنها ليست ذات شأن، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على معلومات الموضوع. ولا يُعد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهري". فالأمور التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواء تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذا شأن"، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني في الارتباط

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٢)

١٢١أ. 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 ٧٠أ):

- (أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين ١٢٢أ و ١٢٣أ)؛
- (ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ج) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛
- (هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين ١٢٤أ و ١٢٥أ).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

١٢٢أ. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكيد على مجموعة واسعة من الموضوعات والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق الارتباط، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في ارتباط التأكيد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعّال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في ارتباط التأكيد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

١٢٣أ. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧١أ، فعندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

١٢٤أ. قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة ومساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في أحد مكاتب شبكة المحاسب القانوني، ويشترك هذا المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المحاسب القانوني. ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١).

١٢٥أ. يحق لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداهما فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
 - تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
 - تقويم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
 - التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
 - الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.
- ولا يعد 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))

١٢٦أ. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.

- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين ١٢٤١ و ١٢٥١).
 - ١٢٧أ في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكيد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهم كافٍ لمعيار ارتباطات التأكيد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال الموكلة إليه بهدف الارتباط.
 - ١٢٨أ قد يعتمد تقييم مدى أهمية التهديدات التي تمس الموضوعية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى توفير تدابير وقائية، على دور الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ومدى أهمية عمله في سياق الارتباط. وقد توجد بعض الظروف التي لا يمكن فيها للتدابير الوقائية أن تحد من التهديدات إلى مستوى مقبول، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.
 - ١٢٩أ عند تقييم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:
 - الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
 - مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطوقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقييم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
 - المصالح المالية.
 - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
 - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.
- في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إفادة مكتوبة من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.
- التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢ (ب))
- ١٣٠أ إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكن المحاسب القانوني من:
 - (أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛
 - (ب) تقييم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.
- ١٣١أ قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:
 - ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالارتباط.
 - ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
 - طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط.

- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

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

١٣٢١. 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.

١٣٣١. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ١٢٥٤ 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))

١٣٤١. قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛
- (ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛
- (ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

١٣٥١. 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 إضافية مناسبة للظروف.

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

١٣٦١. رغم أن الفقرات ١٢١١-١٣٥٤ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٦)

١٣٧١. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادة ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم

إفادات مكتوبة أعضاء في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

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

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن آثار التحريفات غير المصححة لن تكون جوهرية، سواء منفردة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تُعدّ معقولة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعلمها في الرقابة الداخلية وذات صلة بالارتباط والتي لا تُعد أنها ليست ذات شأن بشكل واضح وليس لها تبعات.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقييم.

١٣٩. لا يمكن أن تُحل 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)

١٤٠. 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 التقييم 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 التقييم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقييم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.
- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقييم. 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)

١٤١أ. 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.

١٤٢أ. 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)

١٤٣أ. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهرى أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهرى في الحقائق:

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

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٣)

١٤٤أ. 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.

١٤٥أ. 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.

١٤٦أ. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)"، وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين استنتاج التأكيد

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

١٤٧أ. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير الارتباط. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق، قد تؤثر على

مدى ملاءمتها للارتباط الحالي)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتؤيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف معظم عمل المحاسب القانوني في تكوين استنتاج التأكيد إلى جمع الأدلة وتقويمها.

١٤٨١. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

١٤٩١. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة 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).

١٥٠١. يكون مستوى التأكيد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الأطراف المعنية إلى زيادة التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة مقدمة من الأطراف المعنية. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الإضافية اللازمة لحل حالة عدم الاتساق.

١٥١١. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

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

١٥٣١. في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المناسب من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجراءين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٤٩د.

تقديم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٦٥)

١٥٤١. 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 تقييم الإجراءات المخطط لها.

١٥٥١. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.
- فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الجوهري المعروف.
- الخبرة المكتسبة من ارتباطات التأكيد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.

- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين ٢٦، ٦٦)

١٥٦١. 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 قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو
- (ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو
- (ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول الارتباط والاستمرار فيه.

١٥٧١. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيوداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.

١٥٨١. 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)

١٥٩١. 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.

١٦٠١. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. لكنه يحدد العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وسهولة قراءته.

١٦١١. 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 إضافة 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 وتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

١٦٢١. 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 الأخلاقية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٦٩(ب))

١٦٣١. 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))

١٦٤١. 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 تقييم 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 تقييم 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 للاجتهد 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))

١٦٥١. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا

كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عما يلي:

- مصدر الضوابط المنطقية، وما إذا كانت هذه الضوابط المنطقية 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 تتبع الضوابط المنطقية الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطقية في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة ٦٩(هـ))

١٦٦أ. في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكيد المتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، قد يكون من المناسب الإشارة إلى أن التقويم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

الغرض المحدد (راجع: الفقرة ٦٩(و))

١٦٧أ. في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المنطقية لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مصممة لتحقيق غرض محدد. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطقية محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتنبيه قراء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

١٦٨أ. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٦٩(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

المسؤوليات النسبية (راجع: الفقرة ٦٩(ز))

١٦٩أ. إن تحديد المسؤوليات النسبية يحيط المستخدمين المستهدفين علماً 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 المنطقية، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً عن معلومات الموضوع.

تنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة ٦٩(ح))

١٧٠أ. في حالة وجود معيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المناسب الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار المائل.

١٧١أ. قد يتسبب البيان الذي يحتوي على لغة متحفظة أو لغة مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد.

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

١٧٢أ. فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات رقابة الجودة المنطبقة:

يطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١) وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الالتزام بالاستقلال والمتطلبات الأخلاقية الأخرى (راجع: الفقرة ٦٩(ي))

١٧٣أ. فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكيد بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية:

لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.^(٩)

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرة ٦٩، ٦١(ك))

١٧٤أ. يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. فيما 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.

١٧٥أ. في حالة عدم وجود معيار ارتباطات تأكيد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل الارتباط، فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المناسب أن يُدرج في الملخص بيان بأن الأعمال المنفذة قد اشتملت على تقييم لمدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

١٧٦أ. في ارتباط التأكيد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إيدأوه بصيغة تعبر عما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرفة بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، رغم أنه من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن المستوى المطلوب لفهم خطر الارتباط والنظر فيه من قِبَل المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول.

* تتم الإشارة إلى الالتزام بقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

١٧٧١. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

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

١٧٨١. 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) و١٦(أ)، ٦٩(ل))

١٧٩١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الجوهرية، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

١٨٠١. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يجب أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة للموضوع محل الارتباط، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل المائل".

١٨١١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبر 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 إيداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

١٨٢٤. تشمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضوعات محل الارتباط، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعبيرات الآتية:

- بالنسبة لارتباطات الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".
- بالنسبة للارتباطات عندما تصف الضوابط المنطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعَدَّة بشكل سليم".
- بالنسبة للارتباطات عندما تكون مبادئ العرض العادل مدرجة في الضوابط المنطبقة: "تم عرضه بشكل عادل".

١٨٣٤. 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 إيداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٦٩(م))

١٨٤٤. 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 يُطلب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمَّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

التاريخ (راجع: الفقرة ٦٩(ن))

١٨٥٤. 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)

١٨٦٤. 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.

١٨٧٤. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج المُعبَّر عنه، ولا يُحدَّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إيداءه بسبب إشراك ذلك الخبير.

١٨٨٤. 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، والملحق)

١٨٩١. 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.

١٩٠١. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إيدأؤه.

١٩١١. فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والمعارضة والامتناع عن إيدأ 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 إيدأ استنتاج (مثال لقيود على النطاق جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إيدأ 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".

١٩٢١. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقويم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحَرَفَةٌ بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقويم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة ٧٦ من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهري، سواءً عن طريق إيدأ استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إيدأ استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٧٨)

١٩٣١. 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

١٩٤١. قد تتضمن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة مطلباً 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 بالإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معينة خارج المنشأة
١٩٥١. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة قد:

- (أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معينة خارج المنشأة.
- (ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معينة خارج المنشأة.^٨

١٩٦١. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معينة خارج المنشأة للأسباب الآتية:

- (أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛
- (ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- (ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

١٩٧١. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية 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

^٨ انظر على سبيل المثال البندين ٥١-٢٢٥ و ٥٢-٢٢٥ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين

تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

١٩٨١. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.^٩

١٩٩١. يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو الحصول على مشورة قانونية لفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ تصرف بعينه، أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدي ذلك إلى انتهاك واجب السرية).^{١٠}

التوثيق (راجع: الفقرات ٧٩-٨٣)

٢٠٠١. يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

٢٠١١. ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء الارتباط. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المُضمّنة في ملف الارتباط. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمن في ملف الارتباط المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

٢٠٢١. في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالارتباط. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

٢٠٣١. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميزة للبيود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- الأشخاص القائمين بأعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

^٩ انظر، على سبيل المثال، البند ٧١٤٠-١٠ والبند ٥٣-٢٢٥ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

^{١٠} انظر، على سبيل المثال، البند ٥٥-٢٢٥ من قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين.

- الشخص الذي قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.
- ٢٠٤أ. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:
 - القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها.
 - الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
 - طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

جمع ملف الارتباط النهائي

- ٢٠٥أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.^{١١} والحدّ الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.^{١٢}
- ٢٠٦أ. يعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن يمكن أن تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائية إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:
 - حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
 - ترتيب وتجميع أوراق العمل ووضع الإشارات المرجعية إليها.
 - التوقيع على استيفاء قوائم التحقق الخاصة بعملية جمع الملف.
 - توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.
- ٢٠٧أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط.^{١٣} ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكيد عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد.^{١٤}

^{١١} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

^{١٢} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٥٤أ

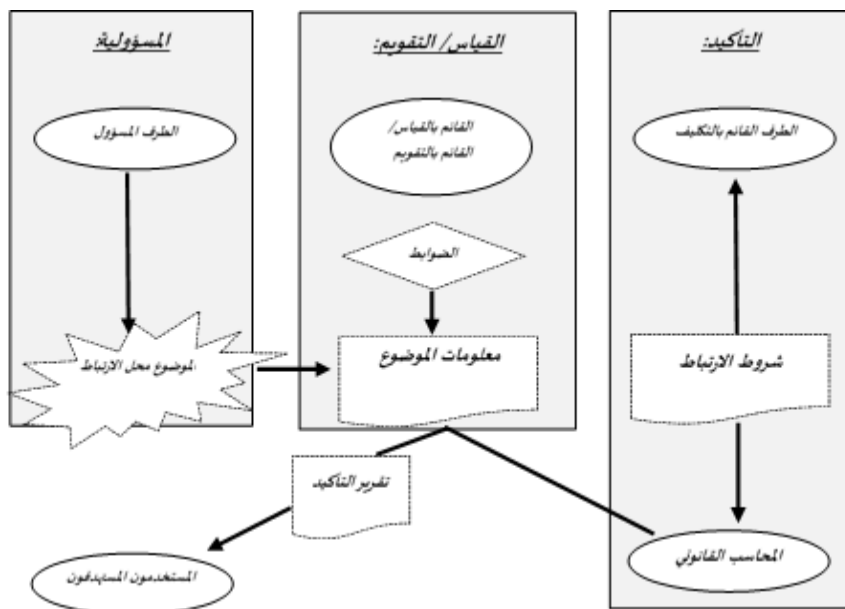
^{١٣} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

^{١٤} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٦١أ

الملحق

(راجع: الفقرات ٢، ٨١، ١١١، ١٦٦، ٣٦٦-٣٨١)

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 تقييم 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 المؤسسات أو مجموعات الأفراد والمؤسسات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد.

يمكن رصد الملاحظات التالية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.
- في الارتباط المباشر، يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحملة المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

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 إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>