

معيار المراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢١٠)

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٢	تاريخ السريان
٣	الهدف
٥-٤	التعريفات
	المتطلبات
٨-٦	الشروط المسبقة للمراجعة
١٢-٩	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
١٣	عمليات المراجعة المتكررة
١٧-١٤	قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
٢١-١٨	اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	نطاق هذا المعيار
٢١أ-٢أ	الشروط المسبقة للمراجعة
٢٩أ-٢٢أ	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
٣٠ أ	عمليات المراجعة المتكررة
٣٥أ-٣١أ	قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
٣٩أ-٣٦أ	اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط مراجعة
	الملحق الثاني: تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل ذلك التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^١ تلك الجوانب الخاصة بقبول الارتباط، التي تقع ضمن نطاق سيطرة المراجع. (راجع: الفقرة ١١)

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. هدف المراجع هو عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سَيُنْفَذ الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال:

(أ) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛

(ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس^٢ الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.

٥. لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة

٦. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة للمراجعة متحققة، يجب على المراجع:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع: الفقرات ٢٠-١٠٠)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات ١١-١٤٠، ٢١١)

(١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة ١٥٥)

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات ١٦٠-١٩٠)

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

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

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة؛

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣

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

القيود على النطاق قبل قبول ارتباط المراجعة

٧. إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المراجع في شروط ارتباط مراجعة مقترح بشكل يعتقد المراجع معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

عوامل أخرى تؤثر في قبول ارتباط المراجعة

٨. في حالة عدم تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة. وما لم يكن المراجع مطالباً بقبول ارتباط المراجعة بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز له قبول الارتباط المقترح:

(أ) إذا حدد المراجع أن إطار التقرير المالي الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة ٦(ب).

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

٩. يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة ٢٢٢)

١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات ٢٣٠-٢٧١)

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات المراجع؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لإعداد القوائم المالية؛

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة ٢٤٠)

(و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير فيها التقرير عن الشكل والمحتوى المتوقعين.

١١. إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة ١٠، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرات ٢٣٠، ٢٨٠، ٢٩٠)

١٢. إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراجع، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرة ٢٨٠)

عمليات المراجعة المتكررة

١٣. في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٠٠)

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

١٤. لا يجوز للمراجع قبول أي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات ٣١٠-٣٣٠)

١٥. إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين ٣٤٤، ٣٥١)
١٦. في حال تغيير شروط ارتباط المراجعة، يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الشروط الجديدة للارتباط وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.
١٧. إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على تغيير شروط ارتباط المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيجب على المراجع:
- (أ) الانسحاب من ارتباط المراجعة متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛
- (ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواءً كانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح

١٨. إذا كانت معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها تستكملها أنظمة أو لوائح، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير التقرير المالي وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية، ويجب الاتفاق على ما إذا:
- (أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو
- (ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقرير المالي المنطبق.
- وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^٣ (راجع: الفقرة ٣٦٤)

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط

١٩. إذا ارتأى المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا حقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز للمراجع قبول ارتباط المراجعة إلا في حال تحقق الشروط الآتية: (راجع: الفقرة ٣٧٤)
- (أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛
- (ب) النص في شروط ارتباط المراجعة على ما يلي:
- (١) أن تقرير المراجع عن القوائم المالية سيتضمن فقرة للفت الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).^٤
- (٢) أنه ما لم يكن المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارات "تعتبر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنه لن يتم تضمين مثل هذه العبارات في رأي المراجع في القوائم المالية.

٢٠. إذا كانت الشروط المبينة في الفقرة ١٩ غير متحققة، وكان المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:
- (أ) تقويم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراجع؛
- (ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط ارتباط المراجعة.

^٣ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٤ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢١. في بعض الحالات، قد يفرض نظام أو لائحة للدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يجب على المراجع تقييم:

- (أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،
(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.^٥

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط المراجعة المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضْمَن في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.^٦ (راجع: الفقرتين ٣٨٨، ٣٩٤)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١٨. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^٨ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، في سياق قبول ارتباط المراجعة، طالما كانت ضمن نطاق سيطرة المراجع. ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع ضمن نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها المراجع وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة للمراجعة

إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٦ (أ))

٢٨. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.^٩ والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقييم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتُمكن الضوابط المناسبة من القياس أو التقييم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المراجع لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل عند الاقتضاء.
٣٨. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراجع ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراجع أن يفترض أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين ٨١ و٩٠.

تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي

٤٨. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المراجع لإمكانية قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛

^٥ معيار المراجعة (٧٠٦)

^٦ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

^٧ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٠

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

^٩ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة ٢٢ (ب) (٢)

- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛
- ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تفرض إطار التقرير المالي المنطبق.

٥٥. لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الغرض العام.

٦٦. في بعض الحالات، تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف. ويناقش معيار المراجعة (٨٠٠) إمكانية قبول أطر التقرير المالي المصممة لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية:١٠

٧٧. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٩ و ٢٠. وعندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة ١٦، يتم الاتفاق على شروط جديدة لارتباط المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تُعدّ الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

الأطر ذات الغرض العام

٨٨. لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير التقرير المالي التي تقرّها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدّها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقرير المالي ما يلي:

- المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
 - المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
 - المبادئ المحاسبية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير في دولة معينة، بشرط أن تتبع هذه الجهات آلية منظمة وشفافة تنطوي على المناقشة والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح.
- وغالباً ما تُحدّد معايير التقرير المالي هذه على أنها هي إطار التقرير المالي المنطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

أطر التقرير المالي المفروضة بموجب نظام أو لائحة

٩١. وفقاً للفقرة ٦(أ)، فإن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. وفي بعض الدول، قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان ١٩ و ٢٠.

١٠ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

الدول التي لا توجد بها جهات لوضع المعايير أو أطر مفروضة للتقرير المالي

١٠أ. عندما تسجّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فإن الإدارة تحدد إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية. ويشتمل الملحق الثاني على إرشادات لتحديد إمكانية قبول أطر التقرير المالي في مثل هذه الظروف.

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٦(ب))

١١أ. يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراضي أساس بأن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وفهمتها^{١١} وفي دول معينة، قد تُحدّد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تلغي معايير المراجعة النظام أو اللائحة في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور المراجع على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى المراجع توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناءً على ذلك، فإن ذلك الافتراض يعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات ٩-١٢ وتسجيلها.

١٢أ. تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن التقرير المالي بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الحالات، يكون للمكلفين بالحوكمة، أو يتحمل المكلفون بالحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

١٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٥٨٠) أن يطلب المراجع من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها^{١٢}. ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الإفادات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الإفادات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية.

١٤أ. في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الإفادات المكتوبة، فلن يتمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة^{١٣}. وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب للمراجع قبول ارتباط المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من المراجع القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون المراجع مطالباً فيها بقبول ارتباط المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير المراجع.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٦(ب)(١))

١٥أ. تتضمن معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للتقرير تتمثل في أن الافتراض الأساس المتفق عليه مع الإدارة يتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تعطي القوائم المالية "صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي.

^{١١} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٤٤

^{١٢} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرتان ١٠ و ١١

^{١٣} معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة ٢٦أ

الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٢))

١٦٤. تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للمتكمين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالى للمنشأة.^{١٤}

١٧٠. لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لصون الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناءً عليه، فإن المراجع مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة ٦(ب)(٢) لا تعني أن المراجع سيجد أن الرقابة الداخلية التي تصونها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

١٨٠. يعود الأمر إلى إدارة المنشأة في تحديد الرقابة الداخلية اللازمة للمتكمين من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية التي يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛ ونظام المعلومات والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن لمنشأة معينة أن تقوم من خلالها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين من هذه المكونات.^{١٥} وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نظمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

١٩٠. في بعض الدول، قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة ١٨٠، فلا توجد إشارة محددة إليها في الفقرة ٦(ب)(٢) لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب للمراجع أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسؤولية.

المعلومات الإضافية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٣))

٢٠٠. قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلعها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة، عند الانطباق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠). وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، فإن شروط ارتباط المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات المراجع ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة الانطباق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٦(ب))

٢١٠. يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

٢٢٠. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب^{١٦} (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

٢٣٠. من مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الملحق الثالث والفقرة ٢٢

^{١٥} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٩١١ والملحق الثالث

^{١٦} في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

بالمراجعة. غير أنه في بعض الدول قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة والمراجع محددة بشكل كافٍ بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة ١٠. وعلى الرغم من أن الفقرة ١١ تسمح للمراجع في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تنطبق على الارتباط وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب) وتفهمها، فإن المراجع مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة ١٠ في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة بها.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

٢٤١. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المضمّنة في خطاب ارتباط المراجعة عن مسؤوليات المراجع على معيار المراجعة (٢٠٠).^{١٧} وتتناول الفقرة ٦(ب) والفقرة ١٢ من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٠، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).^{١٨}
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة ١٣٤).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،^{١٩} إن وجدت، وذلك في الوقت المناسب للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

٢٥١. عندما لا يكون المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه إمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

٢٦١. عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراجعين وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.

^{١٧} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ٣-٩

^{١٨} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٩} المحددة في معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المراجع السابق، إن وجد، في حالة إجراء مراجعة لمنشأة لأول مرة.
- إشارة إلى مسؤوليات المراجع ووصفها، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، التي تتناول التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- أي تقييد لالتزام المراجع، متى كان ذلك ممكناً.
- الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى بين المراجع والمنشأة.
- أي التزامات بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى.
- ومرفق مثال لخطاب ارتباط مراجعة في الملحق الأول.

عمليات مراجعة مكونات المجموعة(*)

٢٧١. عندما يكون مراجع المنشأة الأم هو نفسه مراجع لمكون من مكوناتها، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لهذا المكون يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

- القائم بتعيين مراجع المكون؛
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للمكون؛
- المتطلبات النظامية المتعلقة بتعيينات المراجعة؛
- نسبة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية المكون؛
- مدى استقلال إدارة المكون عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ١١، ١٢)

٢٨١. إذا استنتج المراجع، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين ٢٣ و ٢٩، أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لارتباط المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة ١١ بالسعي للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقرر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة ١٢، فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة ٦(ب). وقد تقدم مهنة المحاسبة أو جهات وضع المعايير أو السلطات المنظمة لأعمال المراجعة في الدولة إرشادات لتحديد ما إذا كان الوصف الوارد في النظام أو اللائحة مماثلاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٩١. تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراجع لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراجع منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، فقد يرى المراجع في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب ارتباط المراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة ١١.

عمليات المراجعة المتكررة (راجع: الفقرة ١٣)

٣٠١. قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب ارتباط مراجعة جديد، أو أي اتفاقات مكتوبة أخرى عن كل فترة مراجعة. ومع ذلك، فإن العوامل الآتية قد تجعل من المناسب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، أو تذكير المنشأة بالشروط الموجودة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لارتباط المراجعة.

* يُقصد بمكون المجموعة كما ورد في مسرد مصطلحات معايير المراجعة: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

طلب تغيير شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

- ٣١أ. قد تطلب المنشأة من المراجع تغيير شروط ارتباط المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طلبت ابتداءً، أو بسبب قيد على نطاق ارتباط المراجعة، سواءً كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٤، فإن المراجع ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق ارتباط المراجعة.
- ٣٢أ. قد يُعد التغيير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على ارتباط المراجعة.
- ٣٣أ. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغيير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات علاقة (راجع: الفقرة ١٥)

- ٣٤أ. قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المراجع الذي تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات ٣١-٣٣أ. أعلاه.
- ٣٥أ. إذا استنتج المراجع أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات علاقة، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أدائه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:
- (أ) ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً؛ أو

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

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح (راجع: الفقرة ١٨)

- ٣٦أ. في بعض الدول، قد تستكمل الأنظمة أو اللوائح معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها بمتطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية. وفي تلك الدول، يشمل إطار التقرير المالي المنطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقرير المالي المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي، أو عند تضيق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير التقرير المالي.^{٢٠}

^{٢٠} تتضمن الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠٠) متطلباً يتعلق بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ.

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

٣٧أ. قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدَم في صياغة رأي المراجع عبارات "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في حالة استنتاج المراجع أن إطار التقرير المالي المنطبق المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير المراجع بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة ٢١).

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢١)

٣٨أ. لا تسمح معايير المراجعة للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ٢١ وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المراجع في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يُشجَع المراجع على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المراجع، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٩أ. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

مثال لخطاب ارتباط مراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام مُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة ١٣). وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):^{٢٢}

[هدف ونطاق المراجعة]

لقد طلبتم^{٢٣} أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[مسؤوليات المراجع]

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.^{٢٤} ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.

^{٢٢} يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة ٢٢أ.

^{٢٣} في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمان "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المراجع" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

^{٢٤} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعددتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

وبسبب القيود الملازمة للمراجعة، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٦ (ب) من هذا المعيار)].

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]^{٢٥} يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛^{٢٦}

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

(ج) تمكيننا مما يلي:^{٢٧}

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

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، عند الاقتضاء.]

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠)، في حالة

[الانطباق]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

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

^{٢٥} يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

^{٢٦} وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." لا تستخدم في المملكة.

^{٢٧} انظر الفقرة ٢٤١ للاطلاع على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١.٠)

تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

الدول التي لا توجد بها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو لا توجد بها أطر تقرير مالي مفروضة بموجب نظام أو لائحة

١. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة ١.٠ من هذا المعيار، فعندما تُسجّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تقوم الإدارة بتحديد إطار التقرير المالي المنطبق. وعادةً ما تعتمد الممارسة في هذه الدول على استخدام معايير التقرير المالي التي تضعها إحدى الجهات الوارد ذكرها في الفقرة ٨ من هذا المعيار.

٢. وفي المقابل، قد تكون هناك أعراف محاسبية مستقرة في دولة معينة ومتعارف عليها على أنها إطار التقرير المالي للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت معينة تعمل في تلك الدولة. وعندما يتم اتباع هذا الإطار، فإن المراجع يكون مطالباً بموجب الفقرة ٦ (أ) من هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت تلك الأعراف المحاسبية يمكن أن تشكل في مجملها إطاراً مقبولاً للتقرير المالي لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعندما تكون الأعراف المحاسبية مستخدمة على نطاق واسع في دولة معينة، فربما تكون مهنة المحاسبة في تلك الدولة قد نظرت في إمكانية قبول إطار التقرير المالي بالنيابة عن المراجعين. وبدلاً من ذلك، فقد يقوم المراجع باتخاذ هذا القرار عن طريق النظر فيما إذا كانت الأعراف المحاسبية تتصف بتلك الخصائص التي تكون موجودة عادةً في أطر التقرير المالي المقبولة (انظر الفقرة ٣ أدناه)، أو عن طريق مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات أحد أطر التقرير المالي الموجودة، والذي تم اعتباره مقبولاً (انظر الفقرة ٤ أدناه).

٣. تتصف عادةً أطر التقرير المالي المقبولة بالخصائص التالية، التي تؤدي إلى تقديم معلومات في القوائم المالية تكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين:

(أ) الملاءمة، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات صلة بطبيعة المنشأة وبالغرض من القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت التجارية التي تُعد قوائم مالية ذات غرض عام، يتم تقييم الملاءمة من حيث المعلومات اللازمة لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية التي يحتاج إليها قطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وعادةً ما يتم تلبية هذه الاحتياجات بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التجارية.

(ب) الاكتمال، وتعني ألا يتم حذف معاملات وأحداث وأرصدة حسابات وإفصاحات، قد تؤثر على الاستنتاجات التي تستند على القوائم المالية.

(ج) إمكانية الاعتماد على المعلومات، وتعني أنّ المعلومات المقدمة في القوائم المالية:

(١) تعكس، عند الاقتضاء، الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات، وليس مجرد شكلها القانوني؛

(٢) تؤدي إلى التقويم والقياس والعرض والإفصاح المتسق بدرجة معقولة، عندما تستخدم في ظروف مماثلة.

(د) الحيادية، وتعني أن تكون المعلومات التي توفرها القوائم المالية خالية من التحيز.

(هـ) القابلية للفهم، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وشاملة وغير قابلة لتفسيرات مختلفة بشكل جوهري.

٤. قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات إطار تقرير مالي موجود يعتبره مقبولاً. فعلى سبيل المثال، قد يقارن المراجع الأعراف المحاسبية بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولمراجعة منشأة صغيرة، قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بإطار تقرير مالي مُعد خصيصاً لهذه المنشآت من قبل جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير. وعندما يقوم المراجع بمثل هذه المقارنة، ويتم تحديد اختلافات، فإن القرار بشأن ما إذا كانت الأعراف المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية تشكل إطار تقرير مالي مقبول، يتم أخذه في ضوء النظر في أسباب الاختلافات، وما إذا كان تطبيق الأعراف المحاسبية، أو وصف إطار التقرير المالي في القوائم المالية، يمكن أن يؤدي إلى قوائم مالية مضللة.

٥. لا تُعد مجموعة الأعراف المحاسبية الموضوعية لتلائم تفضيلات فردية، إطار تقرير مالي مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى نحو مماثل، فإن إطار الالتزام لن يكون إطاراً مقبولاً للتقرير المالي، ما لم يكن يحظى بقبول عام من جانب معيبي القوائم المالية ومستخدميها في الدول المعنية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>