

معيار المراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمالكين بالحوكمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٠)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٣-١	 نطاق هذا المعيار
٧-٤	 دور الاتصال
٨	 تاريخ السريان
٩	 الأهداف
١٠	 التعريفات

المتطلبات

١٣-١١	 المكلفون بالحوكمة
١٨-١٤	 الأمور الواجب الإبلاغ بها
٢٣-١٩	 آلية الاتصال
٢٤	 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٨أ-١أ	 المكلفون بالحوكمة
٣٦أ-٩أ	 الأمور الواجب الإبلاغ بها
٥٣أ-٣٧أ	 آلية الاتصال
٥٤أ	 التوثيق

الملحق الأول: المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

الملحق الثاني: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" 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 الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.
٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلاً للتطبيق أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.
٣. اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضافية يجب الإبلاغ بها، تكمل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (٢٦٥) متطلبات معينة بشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وهناك أمور أخرى، لم يتطلبها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية تنطبق على الارتباط، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى. (راجع: الفقرات ٣٣١-٣٦١)

دور الاتصال

٤. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعال مهم فيما يلي:
 - (أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بناءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته؛
 - (ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة؛
 - (ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي، مما يحد من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية.

٥. على الرغم من مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي لها أهمية من حيث الحوكمة. ولا يعفي الإبلاغ من قبل المراجع الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يتعين على المراجع الإبلاغ بها لا يعفي المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.
٦. يعد الإبلاغ الواضح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءاً لا يتجزأ من كل عملية مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات مخصصة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
٧. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو

^١ معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛
- (ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛
- (ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛
- (د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

١٠. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

- (أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات ١١-٨.
- (ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

١١. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات ١١-٤)

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

١٢. إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات ٥-٧)

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك وحيد ولا يؤدي أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم الإبلاغ بها إلى شخص يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى الإبلاغ بهذه الأمور مرة أخرى إلى نفس هذا الشخص في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة ١٦ (ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يكون مقتنعاً بأن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع من كان المراجع سيقوم بالاتصال بهم بصفتهم مكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة ٨)

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي:
- (أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٩٠، ١٠١)

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

١٥. يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات ١١١-١١٢)

النتائج المهمة من المراجعة

١٦. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٧٢، ١٨١)
- (أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين ١٩٠، ٢٠١)
- (ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة ٢١١)
- (ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:
- (١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٢٢١)
- (٢) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛
- (د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات ٢٢٣-٢٥١)
- (هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)

استقلال المراجع

١٧. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي يطبقها المراجع على ارتباط المراجعة، بما في ذلك عند الاقتضاء في ظل الظروف القائمة، أي متطلبات للاستقلال تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة*. (راجع: الفقرة ٢٩١)
١٨. في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأن فريق الارتباط والأشخاص الآخرين في المكتب، حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء المكاتب ضمن الشبكة، قد التزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ويتضمن ذلك الإبلاغ:
- (أ) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب والمكاتب ضمن الشبكة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني للمراجع قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على الاستقلال. ويجب أن يشمل ذلك إجمالي الأتعاب المفروضة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية نظير

* يُقصد بـ "المنشآت المعنية" أينما وردت في هذا المعيار المنشآت ذات الاهتمام العام الوارد تعريفها في جزء التعديلات الجزئية من وثيقة اعتماد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة في المملكة العربية السعودية.

خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب والمكاتب ضمن الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب إلى فئات مناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال المراجع؛(*)

(ب) فيما يخص التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله، التصرفات التي تم اتخاذها لمواجهة تلك التهديدات، بما في ذلك التصرفات التي تم اتخاذها للقضاء على الظروف الناشئة عنها التهديدات، أو التدابير الوقائية التي تم تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. (راجع: الفقرات ٣٠٠-٣٢١)

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

١٩. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات ٣٧١-٤٥١)

أشكال الاتصال

٢٠. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم أن تشمل البلاغات المكتوبة على جميع الأمور التي ظهرت أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)

٢١. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة، كتابةً، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ١٨.

توقيت الاتصالات

٢٢. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين ٤٩١، ٥٠١)

كفاية آلية الاتصال

٢٣. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذا لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات ٥١١-٥٣١)

التوثيق

٢٤. في حالة الإبلاغ شفاهة بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على المراجع تضمين تلك الأمور في توثيقه لأعمال المراجعة، وتضمين توقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، يجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من البلاغ كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة.^٢ (راجع: الفقرة ٥٤١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١١)

١١. تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية النظامية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من "مجلس ذي مستويين"). وفي دول أخرى، تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من "مجلس ذي مستوى واحد").

* تخضع قدرة المراجع على تقديم خدمات أخرى لعمل المراجعة للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

^٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ١٨-١، وأ

- في بعض المنشآت، يشغل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، توجد هيئة لا تمثل جزءاً من المنشأة تكون هي المكلفة بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المكلفون بالحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد^٣ القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

٢١. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة الهيئة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل نظامي، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

٣١. يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم المراجع بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة. أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو من ظروف الارتباط الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به. وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به، يكون فهم المراجع الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^٤ لهيكل حوكمة المنشأة وآلياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

٤١. يتضمن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة.^٥ وقد يشمل ما يتم الإبلاغ به الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يقوم مراجعو المكونات أيضاً بالإبلاغ بأمور إلى المكلفين بالحوكمة في المكون.^٦ وفي تلك الظروف، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك عدد من المنشآت أو وحدات العمل تزاوّل نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المنشآت أو وحدات العمل هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المنشآت أو وحدات العمل في وقت واحد لغرض الاتصال.

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

٥١. عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة.

^٣ كما هو موضح في الفقرة ٦٩٠ من معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٥ معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)". الفقرة ٥٧.

^٦ معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، الفقرة ٤٥ (ط).

- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

٦٨. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لإبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات، في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر المراجع بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الهيئة الحاكمة. وقد يوضح المراجع عند الاتفاق على شروط الارتباط أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرةً بالهيئة الحاكمة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح ذلك.

٧٩. توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في كثير من الدول. وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت، عنصراً أساسياً في اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

٨٠. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق) غير مدركين للأمور المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

٩٩. عادةً ما تكون مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها.^٧ وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط الارتباط مع المراجع. وعندما يكون الحال خلاف ذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، للمكلفين بالحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية. ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
- مسؤوليات المراجع عن تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير المراجع، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).^٨
- عند الانطباق، مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بأمور معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

١٠٠. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية المنطبقة على الارتباط على إجراء اتصالات أوسع نطاقاً مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة للخدمات التي

^٧ انظر الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة".

^٨ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل".

يقدمها المكتب، أو المكاتب ضمن الشبكة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد ينص التكاليف الرسمي الصادر لمراجع منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع نتيجة لأعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها / المخطط لهما (راجع: الفقرة ١٥)

١١١. إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

- (أ) قد يساعد المكلفين بالحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل المراجع، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها؛
- (ب) قد يساعد المراجع على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

١٢٠. يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة، التي يتعرف عليها المراجع، المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وفهم أسباب تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي.

١٣٠. قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط المراجع لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
- كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.
- منهج المراجع في التعامل مع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة.^٩
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقويم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب المراجع.^{١٠}
- وجهات النظر الأولية للمراجع عن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانبه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسية للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).
- المنهج الذي يخطط المراجع أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم الفردية والإفصاحات بسبب أي تغييرات جوهرية في إطار التقرير المالي المنطبق أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

١٤٠. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن للمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بناءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة.^{١١}
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
 - الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
 - أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
 - الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة، وأي مجالات يطلبون اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها.

^٩ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

^{١٠} انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

^{١١} معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٢٠ و ٣١

- الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
 - الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
 - المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية، (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.
 - التصرفات التي يتخذها المكلفون بالحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد الإدراج في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
 - مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
 - النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يقوضها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
 - ردود المكلفين بالحوكمة على الاتصالات السابقة مع المراجع.
 - المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى (حسب تعريفها في معيار المراجعة (٧٢٠))، والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورهما. وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة أيضاً التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.
- ١٥أ. رغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- ١٦أ. يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصةً عندما يكون بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

- ١٧أ. قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
- ١٨أ. عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الاتصالات بالمكلفين بالحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة ١٦، وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع التي تتطلبها الفقرة ١٥، تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد المراجع للأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، وبناءً عليه قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة.^{١٢}

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٦(أ))

- ١٩أ. تسمح أطر التقرير المالي عادةً للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات في وضع التقديرات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو أطر التقرير المالي الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ و ١٠.

٢٠أ. ونتيجةً لذلك، قد تكون وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة خاصة للمكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة ١٩أ، قد يكون المكلفون بالحوكمة مهتمين بوجهات نظر المراجع بشأن مدى تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية المهمة، إضافة إلى تقويم المراجع لما إذا كانت المبالغ التي قدرتها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يتضمن أيضاً الاتصال المنفتح والبناء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات. وعند الاقتضاء، قد يتضمن ذلك ما إذا كانت إحدى الممارسات المحاسبية المهمة للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية يعتبرها المراجع ليست هي الأنسب لظروف المنشأة، على سبيل المثال، عندما تكون هناك طريقة بديلة مقبولة لإجراء التقدير المحاسبي أكثر مناسبة بحسب حكم المراجع. ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمينها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٦(ب))

٢١أ. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- تحديد فترة زمنية وجيزة بشكل غير معقول لإتمام المراجعة.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.
- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عندما يُطلب منها ذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.^{١٣}

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة (راجع: الفقرة ١٦(ج)(١))

٢٢أ. قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين المراجع لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب المراجع أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو بسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقاً عن طريق حصول المراجع على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٦(د))

٢٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.^{١٤} ويلزم تسجيل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط المراجعة أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن

^{١٣} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٤} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٩

تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير المراجع.^{١٥} وكما هو مبين في الفقرة ٩١، إذا لم يتم الاتفاق على شروط الارتباط مع المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يزود المراجع المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة بالمراجعة. والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٦ (د) هو إعلام المكلفين بالحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير المراجع عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

٢٤أ. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).^{١٦}
- عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠).^{١٧}
- عند الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١).^{١٨}
- عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٦)،^{١٩} أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠).^{٢٠}

ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

٢٥أ. في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره^(*) وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)، يتعين على المراجع مناقشة هذه النية مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييمه لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.^{٢١} وقد يُبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات المراجع في متن تقرير المراجع، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).^{٢٢}

أمور أخرى مهمة ذات صلة بآلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٦ هـ))

٢٦أ. يشير معيار المراجعة (٣٠٠)^{٢٣} إلى أنه، نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال، كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

٢٧أ. قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي، أموراً مثل التحريفات الجوهريّة في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

٢٨أ. بالقدر الذي لم تتناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦ (أ)-(د) والمواد التطبيقية المتعلقة بها، قد يأخذ المراجع في الحسبان الإبلاغ

^{١٥} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠.

^{١٦} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٣٠.

^{١٧} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٥ (د).

^{١٨} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٧.

^{١٩} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢.

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٨ (أ).

* ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعدادها". ولم يعط النظام أي استثناءات.

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٤٦ و٤٦.

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١.

^{٢٣} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٨.

بأمور أخرى تم مناقشتها مع، أو نظر فيها، فاحص رقابة جودة الارتباط، في حال تعيين أحد هؤلاء الفاحصين.

استقلال المراجع (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

٢٩١. يتعين على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية^{٢٤} وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمتطلبات التي يطبقها. وإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

- تضع متطلبات للاستقلال تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل متطلبات الاستقلال لمراجعة القوائم المالية الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين والمعتمد في المملكة العربية السعودية (الميثاق الدولي). وفي حال الاقتضاء في ظل ظروف ارتباط المراجعة، يتطلب هذا المعيار أن يبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بأنه يطبق متطلبات الاستقلال تلك.
- تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{٢٥}. ويتناول المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠) متطلبات إعداد تقرير المراجع التي تتعلق باستقلال المراجع والمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي طبقها المراجع^{٢٦}.
- تتطلب من المراجع، أو قد توصيه بتحديد ما إذا كان من المناسب تطبيق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة على مراجعة القوائم المالية لمنشآت أخرى لم يتم تحديدها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{٢٧}. وفي هذه الحالة إذا كان يتعين على المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال تلك، فإنه قد يناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ما إذا كان هناك خطر يتعلق بإساءة فهم طبيعة المنشأة وأية حاجة لتقديم المزيد من الإفصاحات.

٣٠١. يختلف الاتصال بشأن العلاقات والأمور الأخرى وكيفية مواجهة التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله تبعاً لظروف الارتباط، ويتناول هذا الاتصال بصفة عامة التهديدات التي تمس الاستقلال والتدابير الوقائية للحد من التهديدات وتدابير القضاء على الظروف التي نشأت عنها التهديدات.

٣١١. قد تحد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال^(*) وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأية مخالفة وبالتصرف الذي اتخذته المكتب أو الذي يقترح اتخاذه^{٢٨}.

٣٢١. قد تكون متطلبات الإبلاغ فيما يتعلق باستقلال المراجع والتي تُطبق في حالة المنشآت المدرجة مناسبة أيضاً في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها فيما يتعلق بالاستقلال ملائماً، على سبيل المثال عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصةً عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب المراجع والمكاتب ضمن الشبكة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

^{٢٤} معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٤

^{٢٥} انظر، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح العلني في الميثاق الدولي، الفقرتين ٢٠/٤٠٠-ي-٢١/٤٠٠.

^{٢٦} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٢٨ (ج)

^{٢٧} انظر، على سبيل المثال، التوصية الواردة في المواد التطبيقية في الميثاق الدولي، الفقرة ١٩/٤٠٠ ت ١.

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

^{٢٨} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ٨٠/٤٠٠-ي-٨٢/٤٠٠ والفقرة ٨٤/٤٠٠ من الميثاق الدولي.

الأمر/الإضافية (راجع: الفقرة ٣)

٣٣أ. إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تُصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها وصونها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

٣٤أ. قد يصبح المراجع على علم بأمر إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية التقرير المالي ولكنها، رغم ذلك، من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهيكل الحوكمة أو آلياتها، وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

٣٥أ. عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر إضافية، قد يناقش المراجع الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.

٣٦أ. في حالة الإبلاغ بأمر إضافية، فقد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بما يلي:

- (أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشأن القوائم المالية؛
- (ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛
- (ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع: الفقرة ١٩)

٣٧أ. يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات المراجع ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعال.

٣٨أ. من بين الأمور التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحاً، فإن المراجع والمكلفين بالحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقعة أن تنشأ عن آلية الاتصال.
- الشكل الذي ستم به الاتصالات.
- الشخص في فريق الارتباط وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيلغون المراجع بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بتزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المراجع بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المكلفون بالحوكمة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

٣٩أ. ستختلف آلية الاتصال وفقاً للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المكلفون بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعال إلى أن الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر الفقرة ٥٢أ).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤٠أ. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً عنها في حالة المنشآت الأكبر أو المدرجة.

الاتصال بالإدارة

٤١١. قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

٤٢١. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة، قد يناقش المراجع هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش المراجع أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

٤٣١. قد يرغب المكلفون بالحوكمة أو قد تلزمهم الأنظمة أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسله من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المعدة للمكلفين بالحوكمة، فقد يكون من المهم وفقاً للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسله للمكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ مُعد للاستخدام الحصري من جانب المكلفين بالحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة؛

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

٤٤١. قد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المراجع في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي؛ أو
- تقديم نسخ من تقارير معينة مُعدة للمكلفين بالحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للعموم.

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

أشكال الاتصال (راجع: الفقرة ٢٠)

٤٦١. قد يتضمن الاتصال الفعال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات. وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين ٢٠ و ٢١، فقد يبلغ المراجع بأمور أخرى إما شفاهةً أو كتابةً. وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يُقدّم للمكلفين بالحوكمة.

٤٧١. بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهة أو كتابةً، أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ في تقرير المراجع بالأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ كتابةً بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرضي.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
 - في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع أيضاً يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
 - المتطلبات القانونية. ففي بعض الدول، يكون من المطالب به إرسال بلاغات مكتوبة للمكلفين بالحوكمة بشكل يفرضه النظام المحلي.
 - توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
 - درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
 - ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الهيئة الحاكمة.
- ٤٨أ. عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.
- توقيت الاتصالات (راجع: الفقرة ٢٢)
- ٤٩أ. يساهم الاتصال في الوقت المناسب طوال عملية المراجعة في تحقيق حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:
- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص الارتباطات التي تُنفَّذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.
 - قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفاهةً، في أقرب وقت ممكن، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها قبل الإبلاغ بها كتابةً وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٦٥).^{٢٩}
 - عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسية للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة ١٣١)، كما قد يجري المراجع اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.
 - قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلال وبشأن كيفية مواجهة تلك التهديدات التي ليست بمستوى يمكن قبوله، على سبيل المثال، عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء المناقشات الختامية.
 - قد تكون أيضاً الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءاً من المناقشة الختامية.
 - قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توقيت الاتصالات.
- ٥٠أ. تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.
 - أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.
 - توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.

^{٢٩} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرتان ٩ وأ ١٤

- الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً (مثل عدم الالتزام بنظام معين) في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الإبلاغ بالأمر قد يمكن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع: الفقرة ٢٣)

٥١أ. لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المنفذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعال مع الأمور المهمة التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كافٍ أو أنه لم يعد مهماً.
- الانفتاح الواضح من جانب المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم بالمراجع.
- رغبة وقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.
- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها المراجع فهماً كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تُقدم لهم.
- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.
- وضوح إدراك المكلفين بالحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

٥٢أ. وفقاً لما تم إيضاحه في الفقرة ٤، يساعد الاتصال المتبادل الفعال كلاً من المراجع والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية، إن وجدت، والمراجعين الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشأة^{٣٠}. وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. وهناك أيضاً خطر باحتمال أن المراجع لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

٥٣أ. إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

- تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار الأنظمة في القطاع العام.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٤)

٥٤أ. قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

^{٣٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر معينة. ولا نعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- 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 ٣٤(هـ)
- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢، ٣٩(ج)، (١)، ٤١ - ٤٣
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٥، ٢٠، ٢٣-٢٥
- معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ١٣ و ١٢
- معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ٧
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إقصاحات"، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٧
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ٧(ب)-(ج)، ١٠(أ)، ١٣(ب)، ١٤(أ)، ١٧
- معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٥
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٧
- معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتين ٢٠ و ٣١
- معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٦
- معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ١٨
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٧-١٩

^{٣١} معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٦(أ)، ١٩أ-٢٠أ)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة ١٦(أ)، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين ١٩أ و ٢٠أ، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تتفرد بها صناعة معينة، خاصة عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

- يحتوي الملحق الثاني لمعيان المراجعة (٥٤٠) (المحدث) على أمور قد ينظر المراجع في الإبلاغ بها بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

إفصاحات القوائم المالية

- القضايا التي انطوت عليها صياغة الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة بإثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثير القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. وقد يسلط هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
 - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
 - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
 - ما إذا كان من الواضح أن تلك المعاملات قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
 - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكل المعاملة.
 - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك الأسس التي وضعتها المنشأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، على سبيل المثال تصحيح التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح المقرر عنها، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح المقرر عنها.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in August 2024 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2025, 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, 2023-2024 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٥ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أغسطس ٢٠٢٤ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ردمك: [978-1-60815-573-6]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”