

معيار المراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٨٠)

الإفادات المكتوبة

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

الفهرس

الفقرة

	مقدمة
٢-١	نطاق هذا المعيار
٤-٣	الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
٥	تاريخ السريان
٦	الأهداف
٨-٧	التعريفات
	المتطلبات
٩	الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
١٢-١٠	الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
١٣	الإفادات المكتوبة الأخرى
١٤	تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
١٥	شكل الإفادات المكتوبة
٢٠-١٦	الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
٦أ-٢أ	الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
٩أ-٧أ	الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
١٣أ-١٠أ	الإفادات المكتوبة الأخرى
١٤أ	الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح
١٨أ-١٥أ	تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
٢١أ-١٩أ	شكل الإفادات المكتوبة
٢٢أ	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
٢٧أ-٢٣أ	الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة
	الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة
	الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب الإفادات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة" 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 الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.
٢. يحتوي الملحق الأول على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع الإفادات المكتوبة. ولا تُحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة

٣. أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه^١ والإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. (راجع: الفقرة ١١)
٤. رغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوةً على ذلك، فإن حقيقة تقديم الإدارة لإفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراجع بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛
 - (ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛
 - (ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

التعريفات

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

إفادة مكتوبة: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.
٨. لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوةً على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض للعادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^١ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٥(ج)

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمر ذات الصلة. (راجع: الفقرات ٢٠-٦١)

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة.^٢ (راجع: الفقرات ٧١-٩٠، ١٤٠، ٢٢١)

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

١١. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

(أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛^٣

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٧١-٩٠، ١٤٠، ٢٢١)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة

١٢. يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١ بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.

الإفادات المكتوبة الأخرى

١٣. تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات ١٠٠-١٣١، ١٤٠، ٢٢١)

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

١٤. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة شاملة لجميع القوائم المالية والفترات (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ١٥٠-١٨١)

شكل الإفادات المكتوبة

١٥. يجب تقديم الإفادات المكتوبة في صورة خطاب إفادات موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادات. (راجع: الفقرات ١٩٠-٢١١)

^٢ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(ب)(١)

^٣ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(٣)

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة

١٦. إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)
١٧. وعلى وجه الخصوص، إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرة ٢٣)
١٨. إذا استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،^٤ مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

١٩. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، يجب على المراجع:
- (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛
- (ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛
- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

٢٠. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية:
- (أ) إذا استنتج المراجع وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة، مما يجعل الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١ لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١. (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة ٣)

١١. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفوية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

^٤ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

٢١. تُطلب الإفادات المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المكلفين بالحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب الإفادات المكتوبة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

٣١. بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة.

٤١. ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب الإفادات المكتوبة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن قياسات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يظطلعون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

٥١. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمنة في الإفادات.

٦١. لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إفادات مدروسة، قد يطلب المراجع من الإدارة أن تذكر في الإفادات المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الإفادات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعها المنشأة بالفعل.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

٧١. لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجع على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراجع على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تفر بمسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراجع أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة، بدون سؤالها عما إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

٨١. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١ إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تفر وتفهم مسؤولياتها، من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بمسؤولياتها وفهمها لها في الإفادات المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط ارتباط المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحمّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط ارتباط المراجعة مُعدّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

واتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (٢١٠)، فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بمسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقده (كما سبق مناقشته في فقرة ٥٥ من هذا المعيار).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٩٠. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إفادات مكتوبة إضافية. وقد تتضمن هذه الإفادات المكتوبة إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

١٠٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكتملة للإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة (١٠)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الإفادات، إفادات بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو تم قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وفقاً لذلك الإطار:
 - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
 - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
 - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الأعباء على الأصول، والأصول المهوونة كضمان؛
 - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب.

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة للمراجع

١١٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١١، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أبلغت المراجع بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

الإفادات المكتوبة بشأن إقرارات معينة

١٢٠. عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقويم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراجع في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:

- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
 - الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
 - قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
 - وجود أو نقص أية معلومات أخرى ربما يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.
١٣٠. بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراجع من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بإقرار محدد أو حول مدى اكتمال هذا الإقرار. فعلى سبيل المثال، إذا كان مقصد الإدارة يُعد مهماً بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إفادة مكتوبة من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك الإقرار.

الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

١٤أ. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح^٦. وقد يعين المراجع حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزها أنها تافهة بشكل واضح. وينفس الطريقة، قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض الإفادات المكتوبة التي يطلبها.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة ١٤)

١٥أ. لأن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي المراجع، ولا يمكن تأريخ تقرير المراجع، قبل تاريخ الإفادات المكتوبة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراجع معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة تُؤرخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

١٦أ. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراجع الحصول على إفادة مكتوبة بشأن إقرار معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إفادة مكتوبة مُحدثة.

١٧أ. تغطي الإفادات المكتوبة جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراجع والإدارة على شكل الإفادة المكتوبة التي تُحدّث الإفادات المكتوبة المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الإفادات المكتوبة، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

١٨أ. يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكنهم من تقديم بعض أو جميع الإفادات المكتوبة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تنقل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذي ينص على أن المراجع يطلب منهم إفادات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٥)

١٩أ. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمّنة في خطاب الإفادات الموجه إلى المراجع. غير أنه في بعض الدول قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إفادة لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراجع أنه يمثل شكلاً مناسباً للإفادة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١. وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب الإفادات. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١.
- ما إذا كان البيان مقديماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراجع الإفادات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة للمراجع من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة ١٤).

٢٠أ. لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة باعتماد القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراجع بأن جميع الإفادات الضرورية قد تم تقديمها مع الوعي بالمقصود منها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.

٢١أ. يقدم الملحق (٢) مثالاً توضيحياً لخطاب الإفادات.

^٦ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

٢٢أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلبها من الإدارة.^٧

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

٢٣أ. في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال مناسباً، وإن لم يكن كذلك، فإنه قد يعيد النظر في تقييم المخاطر، ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيّمة.

٢٤أ. قد تدعو المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بهذه الأمور أو إنفاذها لها، المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية من شأنه أن يحول دون إجراء المراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ما لم يتخذ المكلفون بالحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المراجع من إصدار رأي مراجعة غير معدل.

٢٥أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.^٨ وربما يكون المراجع قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، لكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٠)

٢٦أ. كما هو موضح في الفقرة ٧، لا يكون المراجع قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١. وبناءً عليه، فإذا استنتج المراجع كما هو موضح في الفقرة ٢٠ (أ) أن الإفادات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الإفادات المكتوبة، فلا يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته تأثيرات منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يتمتع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف.^٩

٢٧أ. إن تعديل الإفادة المكتوبة عما يكون المراجع قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإفادة المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، باستثناء عدم الالتزام الجوهرية بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراجع بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦ (ج) (٢)

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتان ٨ (ج) و ١٠

^٩ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٩

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٠
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات معينة لبنود مُختارة"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٧
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٦
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ١٦ (هـ)
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٣ (ج)

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٢١١)

مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠)١٠ للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(التاريخ)

(إلى المراجع)

نقدم لكم خطاب الإفادات المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١١٢٠ ×× بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

ونحن نؤكد ما يلي (على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض الإلمام بالمعلومات المناسبة):

القوائم المالية

- أننا قد وقَّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.
- أن الطرق والبيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح المعقول في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث))
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (٥٦٠))
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادات قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (٤٥٠))
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة ١٠١ من هذا المعيار)].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:١٢
- إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

١٠ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

١١ عندما يكون تقرير المراجع عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراجع.

١٢ في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة:

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأبتم أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.

- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأية وقائع غش أو شبهة غش نحن على علم بها، تؤثر على المنشأة ومتورط فيها:
 - الإدارة؛ أو
 - الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بالمزاعم التي أبلغ عنها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحللون أو السلطات التنظيمية أو غيرهم، التي تدل على وجود وقائع غش أو شبهة غش تؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة فيما يتعلق بعدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٥٠))
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة ١١١ من هذا المعيار)]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“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.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٥ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، 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.</p>
<p>English 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 الإنجليزي 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>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 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 ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]</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>