

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

الفهرس

الفقرة

٤-١	.....	مقدمة
٩-٥	.....	مبادئ سلوك وأداب المهنة ومعايير رقابة الجودة
١١-١٠	.....	وصف ارتباطات التأكيد
١٣-١٢	.....	ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة
١٦-١٤	.....	ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود
١٩-١٧	.....	نطاق الإطار
٢١-٢٠	.....	التقارير عن الارتباطات الأخرى خلاف ارتباطات التأكيد
٢٥-٢٢	.....	الشروط المسبقة لارتباط التأكيد
٢٦	.....	عناصر ارتباط التأكيد
٣٨-٢٧	.....	العلاقة ثلاثية الأطراف
٤١-٣٩	.....	الموضوع محل الارتباط
٤٩-٤٢	.....	الضوابط
٨٢-٥٠	.....	الأدلة
٩٢-٨٣	.....	تقرير التأكيد
٩٥-٩٣	.....	الأمر الأخرى
٩٦	.....	إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني

الملحق الأول: إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها
وبقواعد سلوك وأداب المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين

الملحق الثاني: ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

الملحق الثالث: الأطراف في ارتباط التأكيد

الملحق الرابع: تصنيف الموضوعات محل الارتباط

١. صدر هذا الإطار فقط لتيسير فهم عناصر وأهداف ارتباط التأكيد والارتباطات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للمراجعة (معايير المراجعة) والمعايير الدولية لارتباطات الفحص (معايير ارتباطات الفحص) والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد (معايير ارتباطات التأكيد) (المشار إليها فيما يلي بلفظ "معايير التأكيد").

٢. لا يُعد هذا الإطار معياراً من جملة المعايير، وبالتالي فإنه لا يفرض أي متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات لازمة) لأداء المراجعات أو الفحوصات أو ارتباطات التأكيد الأخرى^١. ولذا، فلا يجوز أن ينص تقرير التأكيد على أن الارتباط قد تم تنفيذه طبقاً لهذا الإطار، وإنما ينبغي أن يشير إلى معايير التأكيد ذات الصلة. وتحتوي معايير التأكيد على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات متسقة مع هذا الإطار، ويكون من الواجب تطبيقها في ارتباطات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى. ويوضح الملحق الأول نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) وعلاقتها ببعضها وبقواعد سلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (قواعد سلوك وأداب المهنة).

٣. يوفر هذا الإطار إطاراً مرجعياً لكل من:

(أ) المحاسبين القانونيين الممارسين لأعمال التأكيد؛

(ب) المشاركين الآخرين في ارتباطات التأكيد، بمن فيهم المستخدمون المستهدفين لتقرير التأكيد ومن يقومون بتكليف المحاسب القانوني ("الطرف القائم بالتكليف")؛

(ج) المجلس في قيامه بوضع معايير التأكيد ومذكرات الممارسات وغيرها من الأوراق.

٤. فيما يلي نظرة عامة على هذا الإطار:

- *المقدمة*: يتناول هذا الإطار ارتباطات التأكيد التي ينفذها المحاسبون القانونيون.
- *وصف ارتباطات التأكيد*: يوضح هذا القسم ارتباطات التأكيد ويميز الارتباطات المباشرة عن ارتباطات التصديق، وارتباطات التأكيد المعقول عن ارتباطات التأكيد المحدود.
- *نطاق الإطار*: يميز هذا القسم ارتباطات التأكيد عن سائر الارتباطات، مثل ارتباطات الاستشارات.
- *الشروط المسبقة لارتباط التأكيد*: يوضح هذا القسم الشروط المسبقة لقبول المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد.
- *عناصر ارتباط التأكيد*: يحدد هذا القسم ويناقش خمسة عناصر تنطوي عليها ارتباطات التأكيد: العلاقة ثلاثية الأطراف؛ والموضوع محل الارتباط؛ والضوابط؛ والأدلة؛ وتقرير التأكيد. ويشرح أيضاً الفروقات المهمة بين ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود. ويناقش هذا القسم أيضاً، على سبيل المثال، التباين المهم في الموضوعات محل ارتباطات التأكيد، والخصائص المطلوبة للضوابط المناسبة، ودور الخطر والأهمية النسبية في ارتباطات التأكيد، وكيفية التعبير عن الاستنتاجات في ارتباطات التأكيد المعقول وفي ارتباطات التأكيد المحدود.

^١ انظر التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

- **أمور أخرى:** يناقش هذا القسم المسؤوليات المتعلقة بالاتصال بخلاف تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني والتوثيق والآثار المترتبة على علاقة المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع.

مبادئ سلوك وأداب المهنة ومعايير رقابة الجودة

٥. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بمبادئ سلوك وأداب المهنة، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. وتُنفذ هذه الارتباطات وفقاً لمعايير التأكيد، التي تقوم على أساس أن:

- (أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للارتباطات التي يُعين فيها أحدهم) يخضعون للجزء أ والجزء ب من قواعد سلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء أ والجزء ب؛*
- (ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢ أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١.

قواعد سلوك وأداب المهنة

٦. يحدد الجزء أ من قواعد سلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية التالية التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها:

- (أ) النزاهة؛
- (ب) الموضوعية؛
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- (د) السرية؛
- (هـ) السلوك المهني.

٧. يوفر الجزء أ أيضاً إطاراً مفاهيمياً يتعين على المحاسبين المهنيين تطبيقه لتحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقويم أهمية التهديدات المحددة واتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

٨. يوضح الجزء ب من قواعد سلوك وأداب المهنة كيفية انطباق الإطار المفاهيمي الوارد في الجزء أ في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بما في ذلك استقلال هؤلاء المحاسبين. وتعرّف قواعد سلوك وأداب المهنة الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

* يجب أن يلتزم المراجع بقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

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

٩. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ مسؤوليات المكتب عن إرساء نظامه الخاص برقابة جودة ارتباطات التأكيد وصون هذا النظام. ويتطلب الالتزام بهذا المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بإرساء وصون نظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر التالية، وأن يوثق سياساته وإجراءاته ويعلن عنها للعاملين في المكتب:

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

وصف ارتباطات التأكيد

١٠. ارتباط التأكيد هو ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

١١. مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط هي المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- تنتج القوائم المالية (المخرجات) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققها النقدية (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق إطار التقرير المالي (الضوابط).
- ينتج بيان عن فاعلية الرقابة الداخلية (المخرجات) من تقويم فاعلية آلية الرقابة الداخلية للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق الضوابط الملائمة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بمنشأة معينة (المخرجات) من قياس جوانب متعددة للأداء (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (الضوابط).
- تنتج قائمة غازات الاحتباس الحراري (المخرجات) من قياس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإنبات والقياس والعرض (الضوابط).
- ينتج بيان عن الالتزام (المخرجات) من تقويم التزام المنشأة (الموضوع محل الارتباط) على سبيل المثال بقانون أو لائحة (الضوابط).

ويُستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" بمعنى مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ومعلومات الموضوع هي التي يجمع بشأنها المحاسب القانوني ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاجه.

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

١٢. في ارتباط التصديق، يقوم طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. ولكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى (انظر أيضاً الفقرة ٨٥).

١٣. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وإضافة إلى ذلك، يطبق المحاسب القانوني مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويُصاغ هذا الاستنتاج للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها (انظر أيضاً الملحق الثاني).

ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود

١٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يقوم المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني في صورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

١٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يقوم المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس للتعبير عن استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أمراً نما إلى علم المحاسب القانوني ويدعو إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحَرَفَةٌ تحريفاً جوهرياً. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداهم مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المبني للمحاسب القانوني مجدداً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدداً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.

١٦. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدداً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدداً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدداً في ظل الظروف المحيطة.

نطاق الإطار

١٧. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثُر القيام بها ولكنها غير متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠ أعلاه (وبالتالي لا يغطيها هذا الإطار) ما يلي:
- الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع.^٣
 - إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي.
 - ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)،^٤ مثل الاستشارات الإدارية والضريبية.
١٨. قد يكون ارتباط التأكيد جزءاً من ارتباط آخر أكبر، ومثال ذلك عندما يكون ارتباط الاستشارات المتعلق بالاستحواذ على أعمال مشتتة على متطلب يقضي بالحصول على تأكيد بشأن المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية. ففي مثل هذه الظروف، يكون هذا الإطار ذا صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.
١٩. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في هذا الإطار:
- (أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛
 - (ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:
 - (١) أن تكون تلك الآراء أو وجهات النظر أو الأقوال مجرد نتاج عرضي للارتباط عموماً؛
 - (٢) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصرًا صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛
 - (٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛
 - (٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

التقارير عن الارتباطات الأخرى خلاف ارتباطات التأكيد

٢٠. يقوم المحاسب القانوني الذي يعد تقريراً عن ارتباط لا يُعد ارتباط تأكيد واقع ضمن نطاق هذا الإطار بتمييز ذلك التقرير بوضوح عن تقرير التأكيد. ومنعاً لإرباك المستخدمين، فإن التقرير الذي لا يُعد تقرير تأكيد يتجنب على سبيل المثال:

- الإشارة إلى التزامه بهذا الإطار، أو بمعايير التأكيد.

^٣ معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠، "ارتباطات التجميع"

^٤ في ارتباط الاستشارات، يطبق المحاسب القانوني المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة المتعلقة بآلية الاستشارات. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتفصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقييم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورهما) مكتوبة بأسلوب سردي ("مطول"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تسوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تُعد ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

- الاستخدام غير المناسب للكلمات "تأكيد" أو "مراجعة" أو "فحص".
- الاشتغال على إفادة يمكن بشكل معقول أن تُفهم خطأً على أنها استنتاج قائم على ما يكفي من الأدلة المناسبة ويهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

٢١. قد يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ هذا الإطار على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٢. تُعد الشروط المسبقة الآتية لارتباط التأكيد ذات صلة عند النظر فيما إذا كان ارتباط التأكيد سيتم قبوله أو الاستمرار فيه:

(أ) أن تكون مهام ومسؤوليات الأطراف المعنية (أي الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم والطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال) مناسبة في ظل الظروف المحيطة؛

(ب) أن يستوفي الارتباط جميع الخصائص الآتية:

- (١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛
- (٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الموضحة في الفقرة ٤٤؛
- (٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛
- (٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛
- (٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المناسب لارتباط التأكيد المعقول أو لارتباط التأكيد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛
- (٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجيد من التأكيد.

٢٣. يمكن أن تتباين الموضوعات محل الارتباط في ارتباطات التأكيد المختلفة تبايناً كبيراً. وقد تتطلب بعض الموضوعات محل الارتباط مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده. ولكن من المهم أن يتأكد المحاسب القانوني أن الأشخاص الذين يؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣١).

٢٤. عند عدم إمكانية قبول ارتباط محتمل على أنه ارتباط تأكيد، قد يكون الطرف القائم بالتكليف قادراً على تحديد ارتباط مختلف يلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني انطباقها غير مناسبة، فقد يستمر تنفيذ ارتباط التأكيد المستوفي للشروط المسبقة الأخرى المنصوص عليها في الفقرة ٢٢ في الحالتين الآتيتين:

- (١) إذا كان باستطاعة المحاسب القانوني تحديد جانب واحد أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط. ففي مثل هذه الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن ينفذ ارتباط تأكيد بشأن ذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط، بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله؛ أو
- (٢) إذا كان من الممكن تحديد أو وضع ضوابط بديلة تناسب الموضوع محل الارتباط.
- (ب) قد يطلب الطرف القائم بالتكليف تنفيذ ارتباط ليس بارتباط تأكيد، مثل القيام بارتباط استشارات أو ارتباط إجراءات متفق عليها.

٢٥. من غير المناسب تغيير ارتباط التأكيد بعد قبوله إلى ارتباط آخر أو تغيير ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود، بدون مبرر معقول. وقد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط. وفي حالة القيام بهذا التغيير، فلا يتم التخلي عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

عناصر ارتباط التأكيد

٢٦. يتناول النقاش في هذا القسم عناصر ارتباط التأكيد الآتية:
- (أ) العلاقة ثلاثية الأطراف بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين؛
- (ب) مناسبة الموضوع محل الارتباط؛
- (ج) مناسبة الضوابط؛
- (د) كفاية الأدلة المناسبة؛
- (هـ) كتابة تقرير التأكيد بصورة تناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود.

العلاقة ثلاثية الأطراف

٢٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل، هي: المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور منفصل للقائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف (انظر أيضاً الملحق الثالث).
٢٨. قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.

٢٩. "المحاسب القانوني" هو الفرد أو الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الارتباط (عادةً ما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أو المكتب، حسب مقتضى الحال) عن طريق استخدام مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى.^٥ وفي الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بكل من قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويستخدم مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت مخرجات ذلك القياس أو التقويم خالية من التحريف الجوهرى.
٣٠. في حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بأحد معايير التأكيد*، فمن المهم أن يدرك أن تلك المعايير تشتمل على متطلبات تعكس الافتراضات الأساس الواردة في الفقرة ٥ بشأن قواعد سلوك وأداب المهنة والمعيير الدولي لرقابة الجودة ١، أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعايير.
٣١. لا يمكن قبول ارتباط تشير المعرفة الأولية بظروفه أنه لن يتم الوفاء بالمتطلبات المسلكية المتعلقة بالكفاءات. وفي بعض الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن يستوفي هذه المتطلبات عن طريق الاستعانة بأحد خبرائه.
٣٢. إضافة إلى ذلك، يلزم أن يكون المحاسب القانوني قادراً على المشاركة بشكل كافٍ في العمل الذي يقوم به الخبير الذي يستعين به وفي أعمال المحاسبين القانونيين الآخرين المشاركين في ارتباط التأكيد بدرجة تكفي لتحمله المسؤولية عن استنتاج التأكيد المتعلق بمعلومات الموضوع، وللحصول على الأدلة اللازمة لاستنتاج ما إذا كان عمل ذلك الخبير أو المحاسبين القانونيين الآخرين كافياً لأغراض المحاسب القانوني.
٣٣. يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكيد المُعْتَر عنه، ولا يُحَدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل خبير تابع له أو أعمال محاسبين قانونيين آخرين مشاركين في ارتباط التأكيد. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بمعايير التأكيد ذات الصلة، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

الطرف المسؤول

٣٤. الطرف المسؤول هو الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. وفي ارتباط التصديق، غالباً ما يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بقياس أو القائم بالتقويم. وقد يكون الطرف المسؤول، أو لا يكون، هو الطرف الذي يقوم بتكليف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد (الطرف القائم بالتكليف).

المستخدمون المستهدفون

٣٥. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.

^٥ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

^{*} وفقاً لنظام مهنة المحاسبة والمراجعة، فإنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي مزاول مهنة مراجعة الحسابات إلا إذا كان اسمه مقيداً في سجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة.

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

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

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

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها.

٣٨. في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض متطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء ارتباط تأكيد لغرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعية لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على إفادة تنبّه القارئ إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً متى كان موجهاً فقط لمستخدمين مستهدفين معيّنين أو متى كان مُعداً لغرض معين، فإن عدم وجود قيد متعلق باستخدام أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

الموضوع محل الارتباط

٣٩. قد يأخذ الموضوع محل ارتباط التأكيد صوراً عديدة، مثل:

- الأداء أو الوضع المالي التاريخي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي التاريخيين والتدفقات النقدية التاريخية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.
- الأداء أو الوضع المالي المستقبلي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي المتوقعين والتدفقات النقدية المتوقعة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في تنبؤ أو توقع مالي.
- الأداء أو الوضع غير المالي (على سبيل المثال، أداء المنشأة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفاعلية.

- الخصائص المادية (على سبيل المثال، سعة أحد المرافق) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها مستند مواصفات.
 - النُظْم والآليات (على سبيل المثال، الرقابة الداخلية أو نظام تقنية المعلومات في المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان بشأن الفاعلية.
 - السلوك (على سبيل المثال، حوكمة الشركة أو الالتزام باللوائح أو ممارسات الموارد البشرية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به بيان بشأن الالتزام أو بيان بشأن الفاعلية.
- ويحتوي الملحق الرابع على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة.
٤٠. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:
- (أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛
- (ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.
- وقد يشير تقرير التأكيد إلى الخصائص التي تنسم بأهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين.
٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع ما محل ارتباط غير مناسب لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لا يكون مناسباً أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. ويتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متنسق مقارنة بالضوابط المحددة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

الضوابط

٤٢. الضوابط هي الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. وقد تكون الضوابط ضوابط رسمية، فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية، قد تكون الضوابط هي المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وعند إعداد تقرير عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية، فقد تستند الضوابط إلى إطار رقابة داخلية مستقر أو أهداف رقابة فردية موضوعة خصيصاً لتحقيق الغرض؛ وعند إعداد تقرير عن الالتزام، قد تكون الضوابط هي النظام أو اللائحة أو العقد المنطبق. ومن أمثلة الضوابط الأقل رسمية قواعد السلوك الموضوعية داخلياً أو مستوى متفق عليه من الأداء (مثل عدد مرات اجتماع لجنة معينة خلال العام).
٤٣. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المبني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتكون الضوابط المناسبة مراعية للسياق، وبعبارة أخرى، تكون ذات صلة بظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة

من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

٤٤. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

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

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

٤٦. إن الوزن النسبي لأهمية كل خاصية من الخصائص المذكورة أعلاه عند تقييم مناسبة الضوابط لارتباط معين هي مسألة تخضع للحكم المهني. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وقد تكون الضوابط مفروضة بموجب نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة (الضوابط المفروضة). وقد توضع ضوابط أخرى بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط. ويؤثر ما إذا كانت الضوابط مفروضة أو موضوعة بشكل خاص على العمل اللازم لتقييم مناسبة ارتباط معين، فعلى سبيل المثال، يُفترض أن تكون الضوابط المفروضة مناسبة إذا كانت ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، في حالة عدم وجود ما يشير إلى خلاف ذلك.

٤٧. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقييمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

- (أ) الإعلان عنها.
- (ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.
- (ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد.
- (د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

٤٨. قد تكون الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معين (انظر أيضاً الفقرة ٣٨).

٤٩. يقوم المحاسب القانوني ضمن الارتباط بتحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة.

الأدلة

٥٠. يتم التخطيط لارتباطات التأكيد وتنفيذها مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في سياق الارتباط حول مخارج قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويلزم ممارسة الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وخطر الارتباط وكمية الأدلة المتاحة وجودتها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه، ولاسيما عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها.

نزعة الشك المهني

٥١. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:
- (أ) الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها؛
 - (ب) المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة؛
 - (ج) الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة؛
 - (د) الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

٥٢. يُعد الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مدة الارتباط أمراً ضرورياً للقيام على سبيل المثال بالحد من خطر:

- التغاضي عن ظروف غير اعتيادية؛
 - التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات؛
 - استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها وتقويم نتائجها.
٥٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورة لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.
٥٤. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يجوز قبول السجلات والوثائق على أنها صحيحة ما لم يكن لدى المحاسب القانوني سبب يدعو إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٥٥. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني

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

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.

- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
 - تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير التأكيد ذات الصلة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
 - في حالة الارتباط المباشر، تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط، وعلى اختيار الضوابط أو وضعها إذا اختار المحاسب القانوني أن يقوم بذلك. وفي حالة ارتباط التصديق، تقويم الاجتهادات التي قام بها آخرون.
 - الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.
٥٧. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.
٥٨. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.
٥٩. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.
٦٠. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

كفاية الأدلة ومناسبتها

٦١. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بوجود تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها (انظر أيضاً الفقرتين ٨١ و٨٢).
٦٢. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني.
٦٣. تتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل طرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر خارجية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الطرف المعني.
 - تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
 - تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
 - تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواء كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).
٦٤. يكون مستوى التأكيد الذي يُتوصل إليه من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يُتوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة إما أن يدعم الأدلة الأخرى أو يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. وعند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، فمن الضروري تحديد الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.
٦٥. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.
٦٦. يُعد تحديد ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني، وينطوي ذلك على النظر في العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات المتحصل عليها. ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني ويمارس نزعة الشك المهني في تقييم كمية الأدلة وجودتها، وبالتالي تقييم كفايتها ومناسبتها، لدعم تقرير التأكيد.

الأهمية النسبية

٦٧. ترتبط الأهمية النسبية بالتخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها، وتقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف. وتُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.
٦٨. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصوّر المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محدّدون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

٦٩. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني.
٧٠. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب معلومات الموضوع، وليس كلها، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من معلومات الموضوع الذي يغطيه الارتباط.

خطر الارتباط

٧١. قد يتعدى التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويحدث هذا عندما لا تعكس معلومات الموضوع بشكل صحيح تطبيق الضوابط على قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط.
٧٢. خطر الارتباط هو خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرفة بشكل جوهري. ولا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.
٧٣. قَلماً يمكن إزالة خطر الارتباط بالكلية أو قَلماً يكون مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
 - القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
 - حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
 - استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقييمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
 - في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقييمه مقارنة بالضوابط.
٧٤. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

- (أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:
- (١) قابلية تعرض معلومات الموضوع للتحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها الأطراف المعنية (الخطر الملازم)؛
 - (٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛
- (ب) مخاطر يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:
- (١) خطر أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف التحريف الجوهري (خطر الاكتشاف)؛
 - (٢) في حالة القيام بارتباط مباشر، المخاطر المرتبطة بقياس المحاسب القانوني أو تقييمه للموضوع محل الارتباط طبقاً للضوابط (خطر القياس أو التقييم).

٧٥. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
 - ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.
 - ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباطاً مباشراً أم ارتباط تصديقي. ففي حين أن مفهوم خطر الارتباط ذو صلة بارتباطات التصديقي، فإن المفهوم الأوسع نطاقاً لخطر القياس أو التقويم أكثر صلة بالارتباطات المباشرة.
- ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما

٧٦. تُستخدم عادةً مجموعة من الإجراءات للحصول إما على تأكيد معقول أو تأكيد محدود. وقد تشمل الإجراءات على ما يلي:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- التوكيد؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

تتباين طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما من ارتباط لآخر. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا ليس فيه.

٧٧. يتطلب كل من التأكيد المعقول والتأكيد المحدود استخدام مهارات وأساليب التأكيد وجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة في إطار آلية الارتباط المتكررة والمنهجية التي تشمل على التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

٧٨. يستلزم القيام بارتباط تأكيد معقول:

- (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في الموضوع محل الارتباط، وتقييمها، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- (ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛
- (ج) تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة.

٧٩. تُعد طبيعة الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة وتوقيتها ومداهما في ارتباط التأكيد المحدود محدودة مقارنةً بها في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينص أحد معايير التأكيد الخاص بموضوع ما محل ارتباط، على سبيل المثال، على ضرورة الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لنوع معين من ارتباطات التأكيد المحدود بشكل أساسي من خلال الإجراءات التحليلية والاستفسارات. لكن في حالة عدم وجود معايير تأكيد خاصة بالموضوع محل الارتباط في الأنواع الأخرى لارتباطات التأكيد المحدود، فقد تكون الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو لا تكون، إجراءات تحليلية واستفسارات بالأساس وسوف تتباين هذه الإجراءات تبعاً لظروف الارتباط، ولاسيما الموضوع محل الارتباط والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، إضافة إلى قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة. ويُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

٨٠. يستلزم القيام بارتباط تأكيد محدود:

- (أ) تحديد المجالات التي من المحتمل أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- (ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المجالات وللتوصل إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛
- (ج) تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة إذا نما إلى علم المحاسب القانوني أمر يدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون محرفة تحريفاً جوهرياً.

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٨١. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:
- (أ) خصائص الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية (انظر الفقرة ٤٠)؛
- (ب) ظروف أخرى كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة المتاحة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

٨٢. لا يُعد الاستنتاج غير المعدل مناسباً سواءً لارتباط التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود عندما:
- (أ) تمنع الظروف المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب؛ أو

(ب) يفرض طرف في الارتباط قيماً يمنع المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب.

تقرير التأكيد

٨٣. يقوم المحاسب القانوني بتكوين استنتاجه على أساس الأدلة المتحصل عليها، ويقدم تقريراً مكتوباً يحتوي على تعبير واضح عن ذلك الاستنتاج المتعلق بمعلومات الموضوع. وتضع معايير التأكيد العناصر الأساسية لتقرير التأكيد.
٨٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يُعبّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة الإثبات التي تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
٨٥. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للمنشأة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للإطار (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

وفي الارتباط المباشر، يُصاغ استنتاج المحاسب القانوني للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط.

٨٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعبّر عن استنتاج المحاسب القانوني بصورة توضح ما إذا كان أمر قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الارتباط المُنفذ، يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرفة تحريفاً جوهرياً، ومثال ذلك النص على أنه "بناءً على الإجراءات المُنفذة والأدلة المتحصل عليها، فلم يتم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن المنشأة لم تلتزم، من جميع الجوانب الجوهرية، بالقانون (س)".

٨٧. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطولاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطولة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطولة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. ويعتمد ذكر أي من هذه المعلومات على أهميتها بالنسبة للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٨٨. يتم فصل استنتاج المحاسب القانوني بشكل واضح عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. وتوضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني.

٨٩. يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل في الظروف الآتية:
- (أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفّظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه. وفي بعض الحالات، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط.
- (ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفّظ أو استنتاج سلبي. وفي تلك الارتباطات المباشرة التي تكون فيها معلومات الموضوع هي استنتاج المحاسب القانوني، ويخلص المحاسب القانوني إلى أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله لا يتوافق من جميع الجوانب الجوهرية مع الضوابط، فإن مثل هذا الاستنتاج يُعد أيضاً استنتاجاً متحفّظاً (أو معارضاً، حسب مقتضى الحال).
٩٠. يُعبّر عن استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب التعبير عن استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج.
٩١. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يناقش المحاسب القانوني هذا الأمر مع الأطراف المعنية، ويقرر:
- (أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛
- (ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛
- (ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.
٩٢. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فإنه يبدي:
- (أ) استنتاجاً مُتحفّظاً أو استنتاجاً معارضاً بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، عندما يكون من المرجح بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني أن تؤدي الضوابط غير المناسبة أو الموضوع غير المناسب محل الارتباط إلى تضليل المستخدمين المستهدفين؛ أو
- (ب) استنتاجاً مُتحفّظاً أو يمتنع عن إبداء استنتاج، في الحالات الأخرى، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أمور أخرى

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٩٣. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين.

التوثيق

٩٤. يوفر توثيق أعمال الارتباط سجلاً أساساً إعداد تقرير التأكيد عند إعداد هذا التوثيق في الوقت المناسب وعندما يكون كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني ذي خبرة لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي:

- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛
- (ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.
٩٥. يشمل توثيق أعمال الارتباط كيفية قيام المحاسب القانوني بمعالجة أي عدم اتساق قام بتحديدته بين المعلومات والاستنتاج النهائي للمحاسب القانوني بشأن كل أمر من الأمور المهمة.

إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني

٩٦. تكون للمحاسب القانوني علاقة بالموضوع محل الارتباط، أو بمعلومات الموضوع ذات الصلة، عندما يعد المحاسب القانوني تقريراً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط أو يوافق على استخدام اسمه في سياق مهني مع ذلك الموضوع محل الارتباط أو مع معلومات الموضوع ذات الصلة. وإذا لم تكن للمحاسب القانوني علاقة على هذا النحو، لا تستطيع الأطراف الثالثة تحميل المحاسب القانوني أية مسؤولية. وإذا علم المحاسب القانوني أن طرفاً ما يسيء استخدام اسمه فيما يتصل بموضوع ما محل ارتباط، أو فيما يتصل بمعلومات الموضوع ذات الصلة، فيجب على المحاسب القانوني أن يطلب من ذلك الطرف الامتناع عن القيام بذلك. وينظر المحاسب القانوني أيضاً في الخطوات الأخرى التي يلزم اتخاذها، مثل إبلاغ أي مستخدمين يعرفهم بهذا الاستخدام غير السليم لاسمه أو طلب المشورة القانونية.

الملحق الأول

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها وبقواعد سلوك وأداب المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين

يوضح هذا الملحق نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وعلاقتها ببعضها وبقواعد سلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين.

قواعد سلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين

الارتباطات الخاضعة للمعايير التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

الارتباطات غير الخاضعة للمعايير التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

المعايير الدولية لرقابة الجودة من ١ إلى ٩٩

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

أعمال المراجعة والفحص للقوائم المالية التاريخية

ارتباطات التأكيد الأخرى

ارتباطات الخدمات ذات العلاقة

الاستثمارات

الضرائب

الخدمات الأخرى

المعايير الدولية للمراجعة
من ١٠٠ إلى ٩٩٩

المعايير الدولية لارتباطات الفحص
من ٢٠٠٠ إلى ٢٦٩٩

المعايير الدولية لارتباطات التأكيد
من ٣٠٠٠ إلى ٣٦٩٩

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
من ٤٠٠٠ إلى ٤٦٩٩

الملحق الثاني

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

يوضح هذا الملحق الاختلافات بين ارتباط التصديق والارتباط المباشر.

١. في ارتباط التصديق، يقوم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، الذي يكون شخصاً آخر خلاف المحاسب القانوني، بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وتكون مخرجات ذلك معلومات الموضوع. وقد يتعذر التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويتمثل دور المحاسب القانوني في ارتباط التصديق في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع، التي أعدها القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، خالية من التحريف الجوهرية.

٢. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويعرض المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني في الارتباط المباشر المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها. وبناءً على الموضوع محل الارتباط:

(أ) يمكن أن تكون مخرجات القياس أو التقويم في الارتباط المباشر مشابهة لتقرير أو بيان أعده القائم بالقياس أو القائم بالتقويم في ارتباط تصديق. ولكن في ظروف أخرى، يمكن أن يتم النص على المخرجات، التي هي معلومات الموضوع، في وصف النتائج وأساس استنتاج المحاسب القانوني في تقرير تأكيد مطول؛

(ب) قد يستخدم المحاسب القانوني البيانات التي قام آخرون بجمعها. فعلى سبيل المثال، قد تكون البيانات مأخوذة من نظام معلومات يقوم بصونه الطرف المسؤول.

٣. إضافة إلى قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه، يستخدم المحاسب القانوني أيضاً في الارتباط المباشر مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع محرّفة تحريفاً جوهرياً. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده.

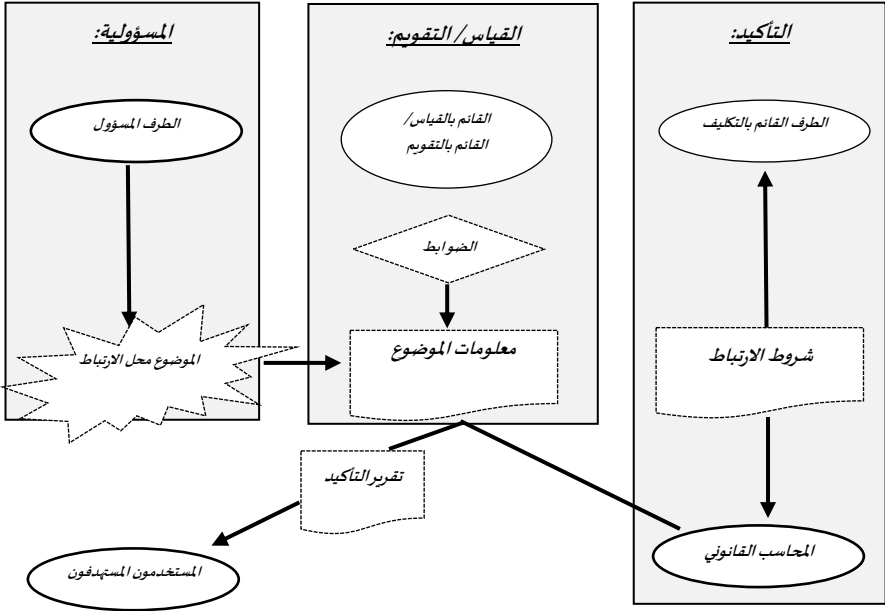
٤. تكمن قيمة الارتباط المباشر في الجمع بين:

(أ) استقلال المحاسب القانوني عن الموضوع محل الارتباط والطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول، بغض النظر عن عدم استقلال المحاسب القانوني عن معلومات الموضوع بسبب قيامه بإعدادها؛

(ب) مهارات وأساليب التأكيد المستخدمة عند قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، مما يؤدي إلى تراكم أدلة تتشابه مع أدلة ارتباطات التصديق في كميتها وجودتها. وهذا الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة هو ما يميز القيام بارتباط مباشر عن مجرد القيام بأعمال تجميع. وتوضيحاً لهذه النقطة، فإنه إذا كان هناك محاسب قانوني يقوم بتجميع بيانات لقائمة غازات الاحتباس الحراري لإحدى المنشآت، فإن المحاسب القانوني لن يقوم على سبيل المثال باختبار معايرة أجهزة الرصد. أما في الارتباط المباشر، فإن المحاسب القانوني سيقوم، عند الاقتضاء، إما بمعايرة أجهزة الرصد كجزء من آلية القياس، أو اختبار أعمال معايرة أجهزة الرصد التي نفذها آخرون بنفس القدر كما لو كان الارتباط ارتباط تصديق.

الملحق الثالث

الأطراف في ارتباط التأكيد



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

- (أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.
- (ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.
- (ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.
- (د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.
- (هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

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

• يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

.٤ قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

• الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

• معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

• بيان مقدم من الطرف المعني.

.٥ يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مسهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الملحق الرابع

تصنيف الموضوعات محل الارتباط

يحتوي الجدول الوارد أدناه على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة. وتوجد بعض الأصناف التي لم تُذكر لها أي أمثلة نظراً لأنه من غير المرجح أن تُنفذ ارتباطات تأكيد فيما يتعلق بالمعلومات في هذه الأصناف. وليس بالضرورة أن يكون هذا التصنيف كاملاً، وليس بالضرورة أيضاً أن تستبعد هذه الأصناف بعضها بعضاً، وقد تحتوي بعض الموضوعات محل الارتباطات أو بعض معلومات الموضوعات على مكونات تقع في أكثر من صنف واحد، فعلى سبيل المثال يُرجح أن يحتوي إعداد التقارير المتكاملة وإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على معلومات تاريخية وأخرى ذات توجه مستقبلي ومعلومات مالية وأخرى غير مالية، على السواء. وفي بعض الحالات، تكون الأمثلة هي معلومات الموضوع، وفي حالات أخرى تكون الموضوع محل الارتباط أو مجرد إشارة إلى نوع السؤال الذي يمكن أن تساعد المعلومات في الإجابة عليه، وذلك حسب الخيار الذي يكون أكثر دلالة على المعنى في ظل الظروف.

معلومات عن:		معلومات تاريخية	معلومات ذات توجه مستقبلي
أمور مالية	الأداء المالي	القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق	● التدفقات النقدية المتنبأ بها/المتوقعة
	المركز المالي		● المركز المالي المتنبأ به/المتوقع
أمور غير مالية	الأداء غير المالي كاستخدام الموارد/ القيمة المحققة مقابل المال المدفوع	● قائمة غازات الاحتباس الحراري ● تقرير الاستدامة ● مؤشرات الأداء الرئيسية ● بيان عن الاستخدام الفعال للموارد ● بيان عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع ● التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات	● الانخفاضات المتوقعة في الانبعاثات نتيجة استخدام تقنية جديدة، أو احتجاز غازات الاحتباس الحراري عن طريق زراعة الأشجار. ● التصريح بأن إجراء مقترحاً سيحقق قيمة مقابل المال المدفوع
	الوضع غير المالي	● وصف نظام/آلية على النحو الذي يتم تطبيقه/تطبيقها به في نقطة زمنية ● الخصائص المادية، كحجم عقار مستأجر مثلاً	
نظام/آلية	الوصف	● وصف نظام الرقابة الداخلية	

إطار ارتباطات التأكيد

معلومات ذات توجه مستقبلي	معلومات تاريخية	معلومات عن:	
● تصميم أدوات الرقابة المقترحة لالية إنتاج وشبكة	● تصميم أدوات الرقابة في منشأة خدمية	التصميم	
	● الفاعلية التشغيلية لإجراءات تعيين الموظفين وتدريبهم	التشغيل/ الأداء	
	● التزام المنشأة على سبيل المثال بالشروط الخاصة بالحصول على قرض أو بمتطلبات نظامية أو تنظيمية محددة	الالتزام	الجوانب السلوكية
	● تقويم فاعلية لجان المراجعة	السلوك البشري	
	● ملاءمة حزمة برمجيات للغرض منها	غير ذلك	

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