

## 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

١١	الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة .....
٦١-٢١	الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة .....
٩١-٧١	الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة .....
١٣١-١٠١	الإفادات المكتوبة الأخرى .....
١٤١	الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح .....
١٨١-١٥١	تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها .....
٢١١-١٩١	شكل الإفادات المكتوبة .....
٢٢١	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة .....
٢٧١-٢٣١	الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة .....

الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للإفادات المكتوبة

الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب الإفادة

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 (١) 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 يبني رأيه على أساسها<sup>١</sup>، 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 ١٤)
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، فحقيقة أن الإدارة قد قدمت إفادات 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:

<sup>١</sup> معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٥(ج)

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، يُبغى أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوة على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

## 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 بالأمور ذات الصلة. (راجع: الفقرات ٢١-٦)

### 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.<sup>٢</sup> (راجع: الفقرات ٧١-٩٤، ١٤٤، 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؛<sup>٣</sup>
- (ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٧١-٩٤، ١٤٤، 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 ١٠٠-١٣٤، ١٤٤، ٢٢١)

<sup>٢</sup> معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(ب)(١)

<sup>٣</sup> معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(٣)

## تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

١٤. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ١٥-١٨)

## شكل الإفادات المكتوبة

١٥. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة 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 ١٥ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادة. (راجع: الفقرات ١٩-٢١)

## 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 عنایتها، 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 ٢٤أ، ٢٥أ)

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 عنایتها، 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 ٢٣أ)

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)؛ 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، فيجب 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.

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

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 أن هناك شكوكاً في نزاهة الإدارة، بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١ لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١. (راجع: الفقرتين ٢٦٦، ٢٧١)

\*\*\*

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة ٣)

١١. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه 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.

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 يوظفون بمسؤولية قياس الالتزامات البنائية 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 يقلل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان

مقتنعاً بأن الإفادات قد أعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المتضمنة في الإفادات.

٦٤. 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 وضعتها المنشأة بالفعل.

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

٧٤. 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 تقر بعلم مسؤولياتها 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.

٨٤. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١ إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تقر بعلم مسؤولياتها وتفهمها، ويكون ذلك من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بعلم مسؤولياتها 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 مُحملين 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.
- وإتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (٢١٠)،<sup>٥</sup> فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بعلم مسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد (كما سبق مناقشته في فقرة ٥٥ من هذا المعيار).

#### اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٩٤. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة 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.

<sup>٥</sup> معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)



## الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

### الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

١٠أ. 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 المرهونة 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

١١أ. 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

١٢أ. 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، فقد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.

١٣أ. 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)

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

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة ١٤٤)

١٥٤. 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 تُورخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

١٦٤. 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 مُحدّثة.

١٧٤. 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.

١٨٤. 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 تقلل 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)

١٩٤. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمّنة في خطاب الإفادة 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 الإفادة. 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 و١١.

<sup>٦</sup> معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥  
ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

• ما إذا كان البيان مقدماً 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 إفادة.

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.<sup>٧</sup>

### 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 واحد 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. إن المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، قد تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة. 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.<sup>٨</sup> 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، ولكنه 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

<sup>٧</sup> معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦(ج)(٢)

<sup>٨</sup> معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتان ٨(ج) و ١٠

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.<sup>٩</sup>

٢٧٤. 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 الجوهرى 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).

<sup>٩</sup> معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٩

## الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

## قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للإفادات المكتوبة

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 لينود مُختارة"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٢٢
- 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 الإفادة

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)<sup>١</sup> 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 الإفادة المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠ xx 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 إعلام أنفسنا بشكل مناسب):

## القوائم المالية

- أننا قد وقينا 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 الافتراضات المهمة التي استخدمناها في إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تلك المقاسة بالقيمة العادلة، تُعد معقولة. (معيار المراجعة (٥٤٠))
- 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 التعديل أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (٥٦٠))
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة تُعد غير جوهرية، سواء منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادة قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (٤٥٠))

١ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

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

- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة ١٠٠ من هذا المعيار)].

## المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:<sup>٣</sup>
  - إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي ندرك أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
  - المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛
  - إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيتم 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 بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نحن على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
    - الإدارة؛ أو
    - الموظفون الذي 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 بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (٢٤٠))
  - أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب 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 لدينا علم بها. (معيار المراجعة (٥٥٠))
  - [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة ١١١ من هذا المعيار)]

<sup>٣</sup> 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.

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 <a href="mailto:permissions@ifac.org">permissions@ifac.org</a> للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>