

معييار المراجعة رقم (260)
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

المعييار باللغة الإنجليزية
INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 260
COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED
WITH GOVERNANCE
(Effective for audits of financial statements for periods
beginning on or after)

CONTENTS

Paragraph

Introduction

Scope of this ISA	1-3
The Role of Communication	4-7
Effective Date	8

Objectives	9
-------------------------	---

Definitions	10
--------------------------	----

Requirements

Those Charged with Governance	11-13
Matters to Be Communicated	14-16
The Communication Process	18-22
Documentation	23

Application and Other Explanatory Material

Those Charged with Governance	A1-A8
Matters to Be Communicated	A9-A27
The Communication Process	A28-A44
Documentation	A45

ترجمة الهيئة

معييار المراجعة رقم (260)
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

(يسري مفعول هذا المعيار، عند مراجعة القوائم المالية
في الفترات، التي تبدأ في، أو بعد)

فقرة

المحتويات

مقدمة

3 – 1	..... نطاق المعيار
7 – 4	..... دور الاتصال
8	..... تاريخ سريان المعيار
9	..... الأهداف
10	..... التعريفات
	المتطلبات
13 – 11	..... المكلفين بالحوكمة
17 – 14	..... الأمور الواجب إيصالها
22 – 18	..... عملية الاتصال
23	..... التوثيق
	التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى
أ1 – 8أ	..... المكلفين بالحوكمة
أ9 – 27أ	..... الأمور الواجب إيصالها
أ28 – 44أ	..... عملية الاتصال
أ45	..... التوثيق

Appendix 1: Specific Requirements in ISQC 1 and Other ISAs that Refer to Communications with Those Charged with Governance
Appendix 2: Qualitative Aspects of Accounting Practices

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to communicate with those charged with governance in an audit of financial statements. Although this ISA applies irrespective of an entity's governance structure or size, particular considerations apply where all of those charged with governance are involved in managing an entity, and for listed entities. This ISA does not establish requirements regarding the auditor's communication with an entity's management or owners unless they are also charged with a governance role.
2. This ISA is written in the context of an audit of financial statements, but may also be applicable, adapted as necessary in the circumstances, to audits of other historical financial information when those charged with governance have a responsibility to oversee the preparation of the other historical financial information.
3. Recognizing the importance of effective two-way communication in an audit of financial statements, this ISA provides an overarching framework for the auditor's communication with those charged with governance, and identifies some specific matters to be communicated with them. Additional matters to be

ملحق رقم (1): المتطلبات المحددة في معيار رقابة الجودة رقم (1)، ومعايير المراجعة الأخرى، التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
ملحق رقم (2): الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.

مقدمة:

نطاق المعيار:

- 1- يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة قوائم مالية. على الرغم من أن هذا المعيار، يطبق بصرف النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة، أو حجمها، فإن اعتبارات معينة تطبق عندما يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، وللنشاطات المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة، أو ملاك المنشأة ما لم يكن لهم - أيضاً دور في الحوكمة.
- 2- تمت صياغة هذا المعيار، في سياق مراجعة قوائم مالية، ولكن قد يكون قابلاً - أيضاً - للتطبيق (يُكَيَّف بحسب الضرورة، التي تتطلبها الظروف)، لمراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد معلومات مالية تاريخية أخرى.
- 3- اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعال عند مراجعة قوائم مالية، يوفر هذا المعيار، إطار عمل شامل لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض الأمور المعينة للاتصال معهم بشأنها. وقد حددت معايير مراجعة أخرى، أموراً إضافية لإيصالها، تكمل

communicated, which complement the requirements of this ISA, are identified in other ISAs (see Appendix 1). In addition, ISA 265¹ establishes specific requirements regarding the communication of significant deficiencies in internal control the auditor has identified during the audit to those charged with governance. Further matters, not required by this or other ISAs, may be required to be communicated by law or regulation, by agreement with the entity, or by additional requirements applicable to the engagement, for example, the standards of a national professional accountancy body. Nothing in this ISA precludes the auditor from communicating any other matters to those charged with governance. (Ref: Para. A24-A27)

The Role of Communication

4. This ISA focuses primarily on communications from the auditor to those charged with governance. Nevertheless, effective two-way communication is important in assisting:

- (a) The auditor and those charged with governance in understanding matters related to the audit in context, and in developing a constructive working relationship. This relationship is developed while maintaining the auditor's independence and objectivity;
- (b) The auditor in obtaining from those charged with governance information relevant to the audit. For example, those charged with governance may assist the auditor in understanding the entity and its environment, in identifying appropriate sources of audit evidence, and in providing information about specific transactions or events; and

متطلبات هذا المعيار، (انظر ملحق رقم 1). بالإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة رقم (265)⁽¹⁾، متطلبات معينة، تتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، التي تعرف عليها المراجع خلال المراجعة. وهناك أمور إضافية (لم يتطلبها هذا المعيار، أو معايير مراجعة أخرى)، قد يكون مطلوب إيصالها بموجب نظام، أو لائحة، أو بالاتفاق مع المنشأة، أو بموجب متطلبات إضافية معمول بها على الارتباط، على سبيل المثال: المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. لا يوجد شيء في هذا المعيار، يمنع المراجع من توصيل أية أمور أخرى للمكلفين بالحوكمة. (راجع: فقرة 24-27).

دور الاتصال:

4- يركز هذا المعيار، بشكل أساسي على الاتصالات، من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعال مهم في:

- (أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة الجارية، وفي تطوير علاقة عمل بناءة. يتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المراجع.
- (ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ملائمة للمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال: قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة لأدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات، أو أحداث معينة.
- (ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن

⁽¹⁾ معيار المراجعة رقم (265) "الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة".

(c) Those charged with governance in fulfilling their responsibility to oversee the financial reporting process, thereby reducing the risks of material misstatement of the financial statements.

5. Although the auditor is responsible for communicating matters required by this ISA, management also has a responsibility to communicate matters of governance interest to those charged with governance. Communication by the auditor does not relieve management of this responsibility. Similarly, communication by management with those charged with governance of matters that the auditor is required to communicate does not relieve the auditor of the responsibility to also communicate them. Communication of these matters by management may, however, affect the form or timing of the auditor's communication with those charged with governance.

6. Clear communication of specific matters required to be communicated by ISAs is an integral part of every audit. ISAs do not, however, require the auditor to perform procedures specifically to identify any other matters to communicate with those charged with governance.

7. Law or regulation may restrict the auditor's communication of certain matters with those charged with governance. For example, laws or regulations may specifically prohibit a communication, or other action, that might prejudice an investigation by an appropriate authority into an actual, or suspected, illegal act. In some circumstances, potential conflicts between the auditor's obligations of confidentiality and obligations to communicate may be complex. In such cases, the auditor may consider obtaining legal advice.

الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي، وبالتالي، تخفيض مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية.

5- على الرغم من أن المراجع مسؤول عن إبلاغ الأمور، التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة- أيضاً - عليها مسؤولية إبلاغ الأمور المتعلقة التي يهتم بها المكلفون بالحوكمة. لا يعفى الإبلاغ من قبل المراجع، الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور، التي يجب على المراجع إبلاغها، لا يعفى المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. ومع ذلك، قد يؤثر إبلاغ هذه الأمور بواسطة الإدارة على شكل، أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.

6- يعد التبليغ الواضح لأمر معينة، تتطلب معايير المراجعة إبلاغها، جزءاً لا يتجزأ من كل مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات محددة للتعرف على أي أمور أخرى للاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

7- قد يقيد نظام، أو لائحة توصيل المراجع لأمر معينة إلى المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال: قد تمنع أنظمة، أو لوائح - بشكل خاص - الاتصال، أو إجراء آخر، قد يضر بالتحقيق الذي تقوم به سلطة مناسبة في عمل غير قانوني فعلاً، أو مشتبه به. وفي بعض الظروف، فإن التعارضات المحتملة بين التزامات المراجع بالسرية، والتزاماته بالإبلاغ، قد تكون معقدة. في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على استشارة قانونية.

Effective Date

8. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after

Objectives

9. The objectives of the auditor are:

- (a) To communicate clearly with those charged with governance the responsibilities of the auditor in relation to the financial statement audit, and an overview of the planned scope and timing of the audit;
- (b) To obtain from those charged with governance information relevant to the audit;
- (c) To provide those charged with governance with timely observations arising from the audit that are significant and relevant to their responsibility to oversee the financial reporting process; and
- (d) To promote effective two-way communication between the auditor and those charged with governance.

Definitions

10. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

- (a) Those charged with governance – The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager. For discussion of the diversity of governance structures, see paragraphs A1-A8.

تاريخ سريان المعيار:

8- يسري مفعول هذا المعيار، عند مراجعة القوائم المالية للفترة، التي تبدأ في، أو بعد

الأهداف:

9- أهداف المراجع:

- (أ) أن يبلغ- بوضوح - مسؤوليات المراجع، الخاصة بمراجعة القوائم المالية الى المكلفين بالحوكمة. وإعطاؤهم نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للمراجعة،
- (ب) أن يحصل على معلومات ملائمة للمراجعة من المكلفين بالحوكمة،
- (ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة أولاً بأول، بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تعد مهمة وملائمة لمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي.
- (د) أن يشجع الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

10- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحين التاليين المعنى المبين أدناه:

- (أ) المكلفين بالحوكمة: شخص (أشخاص)، أو منظمة (منظمات) (على سبيل المثال: مجلس الأمناء)، والتي يقع على عاتقها مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والالتزامات المتعلقة بمسؤولياتها. ويتضمن ذلك، الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، فإن المكلفين بالحوكمة قد يتضمنون موظفي الإدارة مثل، أعضاء السلطة التنفيذية من مجلس إدارة منشأة تابعة للقطاع الخاص، أو العام، أو المدير- المالك. لمناقشة

(b) Management – The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager

Requirements

Those Charged with Governance

11. The auditor shall determine the appropriate person(s) within the entity's governance structure with whom to communicate. (Ref: Para. A1-A4)

Communication with a Subgroup of Those Charged with Governance

12. If the auditor communicates with a subgroup of those charged with governance, for example, an audit committee, or an individual, the auditor shall determine whether the auditor also needs to communicate with the governing body. (Ref: Para. A5-A7)

When All of Those Charged with Governance Are Involved in Managing the Entity

13. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity, for example, a small business where a single owner manages the entity and no one else has a governance role. In these cases, if matters required by this ISA are communicated with person(s) with management responsibilities, and those person(s) also have governance responsibilities, the matters need not be communicated again with those same person(s) in their governance role. These matters are noted in paragraph 16(c). The auditor shall nonetheless be satisfied that communication with person(s) with management responsibilities adequately informs all of those with whom the auditor would otherwise communicate in their governance capacity. (Ref: Para. A8)

تتوزع هيكل الحوكمة، (انظر فقرات أ1-أ8).
(ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية لإجراء عمليات المنشأة، وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تتضمن الإدارة بعض، أو كل المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال: الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة، أو المدير-المالك.

المتطلبات:

المكلفون بالحوكمة:

11- يجب على المراجع تحديد، الشخص (الأشخاص) المناسب ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم إبلاغه. (راجع: فقرة أ1-أ4).

التواصل مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

12- إذا تواصل المراجع مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال: (لجنة المراجعة، أو فرد) يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان يحتاج إلى التواصل - أيضاً - مع المكلفين بالحوكمة، التي تتبع لها المجموعة. (راجع: فقرة أ5-أ7).

حالة مشاركة كل المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة:

13- في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال: منشأة صغيرة يتولى إدارتها مالك واحد، ولا يملك أي شخص آخر دوراً في الحوكمة. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور، التي يطلب هذا المعيار، إبلاغها للشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، وهذا الشخص (الأشخاص) مسؤول - أيضاً - عن الحوكمة، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ الأمور مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاته في إطار مسؤولياته الخاصة بالحوكمة. هذه الأمور وردت في الفقرة 16 (ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يطمئن إلى أن التواصل مع الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة تم إبلاغه بالشكل المناسب بصفته الرقابية. (راجع: فقرة أ8).

Matters to Be Communicated

The Auditor's Responsibilities in Relation to the Financial Statement Audit

14. The auditor shall communicate with those charged with governance the responsibilities of the auditor in relation to the financial statement audit, including that:

- (a) The auditor is responsible for forming and expressing an opinion on the financial statements that have been prepared by management with the oversight of those charged with governance; and
- (b) The audit of the financial statements does not relieve management or those charged with governance of their responsibilities. (Ref: Para. A9-A10)

Planned Scope and Timing of the Audit

15. The auditor shall communicate with those charged with governance an overview of the planned scope and timing of the audit. (Ref: Para. A11-A15)

Significant Findings from the Audit

16. The auditor shall communicate with those charged with governance: (Ref: Para. A16)

- (a) The auditor's views about significant qualitative aspects of the entity's accounting practices, including accounting policies, accounting estimates and financial statement disclosures. When applicable, the auditor shall explain to those charged with governance why the auditor considers a significant accounting practice, that is acceptable under the applicable financial reporting framework, not to be most appropriate to the particular circumstances of the entity; (Ref: Para. A17)
- (b) Significant difficulties, if any, encountered during the audit; (Ref: Para. A18)
- (c) Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity:

الأمور الواجب إبلاغها:

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

14- يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما يلي:

- (أ) أنه مسؤول عن صياغة وإبداء رأى عن القوائم المالية، التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة.
- (ب) أن مراجعة القوائم المالية، لا تعفى الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم (راجع: فقرة 9-10).

نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لها:

15- يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للمراجعة (راجع: فقرة 11-15).

النتائج المهمة من المراجعة:

16- يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة: (راجع: فقرة 16) بما يلي:

- (أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، متضمنة السياسات والتقديرات المحاسبية، والإفصاح في القوائم المالية. وبحسب الحال، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة لماذا يعتبر أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المعمول به، أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة (راجع: فقرة 17).
- (ب) الصعوبات المهمة - إن وجدت - التي واجهها خلال المراجعة، (راجع: فقرة 18).

- (i) Significant matters, if any, arising from the audit that were discussed, or subject to correspondence with management; and (Ref: Para. A19)
- (ii) Written representations the auditor is requesting; and
- (d) Other matters, if any, arising from the audit that, in the auditor's professional judgment, are significant to the oversight of the financial reporting process. (Ref: Para. A20)

Auditor Independence

17. In the case of listed entities, the auditor shall communicate with those charged with governance:

- (a) A statement that the engagement team and others in the firm as appropriate, the firm and, when applicable, network firms have complied with relevant ethical requirements regarding independence; and
- (b) (i) All relationships and other matters between the firm, network firms, and the entity that, in the auditor's professional judgment, may reasonably be thought to bear on independence. This shall include total fees charged during the period covered by the financial statements for audit and non-audit services provided by the firm and network firms to the entity and components controlled by the entity. These fees shall be allocated to categories that are appropriate to assist those charged with governance in assessing the effect of services on the independence of the auditor; and
- (ii) The related safeguards that have been applied to eliminate identified threats to independence or reduce them to an acceptable level. (Ref: Para. A21-A23)

- (ج) ما لم يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة:
 - (i) الأمور المهمة - إن وجدت - التي أظهرتها المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو، التي ما زالت محل نقاش مع الإدارة. (راجع: فقرة أ19).
 - (ii) التمثيلات المكتوبة، التي يطلبها المراجع.
 - (د) أموراً أخرى - إن وجدت - والتي أظهرتها المراجعة، والتي تعتبر مهمة في الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي حسب الحكم المهني للمراجع. (راجع : فقرة أ20).
- استقلال المراجع:**
- 17- في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:
- (أ) بيان بأن فريق الارتباط وغيرهم في المكتب كلما كان مناسب، والمكتب، ومكاتب الشبكة (بحسب الحال)، قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالاستقلال.
 - (ب)(i) كافة العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب ومكاتب الشبكة، والمنشأة، والتي في الحكم المهني للمراجع، قد يُعتقد - بشكل معقول - أنها تؤثر على الاستقلال. وهذا يجب أن يتضمن إجمالي أتعابه خلال الفترة، التي تغطيها القوائم المالية عن خدمات المراجعة، والخدمات الأخرى، التي يقدمها المكتب ومكاتب الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب تخصيص هذه الأتعاب على فئات مناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقدير تأثير الخدمات على استقلال المراجع.
 - (iii) الضمانات ذات العلاقة، والتي تم تطبيقها للتخلص من مهددات الاستقلال، والتي تم التعرف عليها، أو تخفيضها إلى مستوى مقبول. (راجع: فقرة أ21 - أ23).

The Communication Process

Establishing the Communication Process

18. The auditor shall communicate with those charged with governance the form, timing and expected general content of communications. (Ref: Para. A28-A36)

Forms of Communication

19. The auditor shall communicate in writing with those charged with governance regarding significant findings from the audit if, in the auditor's professional judgment, oral communication would not be adequate. Written communications need not include all matters that arose during the course of the audit. (Ref: Para. A37-A39)

20. The auditor shall communicate in writing with those charged with governance regarding auditor independence when required by paragraph 17.

Timing of Communications

21. The auditor shall communicate with those charged with governance on a timely basis. (Ref: Para. A40-A41)

Adequacy of the Communication Process

22. The auditor shall evaluate whether the two-way communication between the auditor and those charged with governance has been adequate for the purpose of the audit. If it has not, the auditor shall evaluate the effect, if any, on the auditor's assessment of the risks of material misstatement and ability to obtain sufficient appropriate audit evidence, and shall take appropriate action. (Ref: Para. A42-A44)

Documentation

23. Where matters required by this ISA to be communicated are communicated

عملية الاتصال:

تكوين عملية الاتصال:

18- يجب على المراجع، إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: فقرة 28-36).

أشكال الاتصال:

19- يجب على المراجع، إبلاغ المكلفين بالحوكمة - كتابة - بالنتائج المهمة، التي تم التوصل إليها من المراجعة، إذا كان الاتصال شفويًا، غير كافٍ طبقاً للحكم المهني للمراجع، وليس من الضروري تضمين الاتصالات المكتوبة بكافة الأمور، التي ظهرت خلال عملية المراجعة. (راجع: فقرة 37-39)

20- يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة- كتابةً - ما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة 17 .

توقيت الاتصالات

21- يجب على المراجع، التواصل مع المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب (بحسب الحال) (راجع: فقرة 40-41).

كفاية عملية الاتصال:

22- يجب على المراجع تقييم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذا لم يكن الأمر كذلك، يجب عليه تقييم التأثير الناتج عن تقديره لمخاطر التحريف الجوهرية (إن وجد)، والقدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: فقرة 46-48).

التوثيق:

23- في حال إبلاغ الأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار، شفاهة،

orally, the auditor shall include them in the audit documentation, and when and to whom they were communicated. Where matters have been communicated in writing, the auditor shall retain a copy of the communication as part of the audit documentation.² (Ref: Para. A45)

Application and Other Explanatory Material

Those Charged with Governance (Ref: Para. 11)

A1. Governance structures vary by jurisdiction and by entity, reflecting influences such as different cultural and legal backgrounds, and size and ownership characteristics. For example:

- In some jurisdictions, a supervisory (wholly or mainly non-executive) board exists that is legally separate from an executive (management) board (a “two-tier board” structure). In other jurisdictions, both the supervisory and executive functions are the legal responsibility of a single, or unitary, board (a “one-tier board” structure).
- In some entities, those charged with governance hold positions that are an integral part of the entity’s legal structure, for example, company directors. In others, for example, some government entities, a body that is not part of the entity is charged with governance.
- In some cases, some or all of those charged with governance are involved in managing the entity. In others, those charged with

يجب على المراجع، تضمينها في، أوراق المراجعة، ومتى تم إبلاغها، وإلى مَنْ. وفي حالة الأمور، التي تم إبلاغها كتابة، فيجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة منها كجزء من، أوراق المراجعة⁽²⁾. (راجع: فقرة 45).

التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى:

المكلفون بالحوكمة (راجع: فقرة 11):

أ1- تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة، أو المنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية، أو القانونية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً، أو بشكل رئيس) بحيث يكون منفصلاً من الناحية القانونية عن المجلس التنفيذي (الإدارة) (هيكل "مكون من مجلس ذي مستويين"). في دول أخرى، تكون كلا من الوظائف الإشرافية والتنفيذية، ضمن المسؤولية القانونية لمجلس منفرد (أو وحيد) (هيكل "مكون من مجلس ذي مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، يشغل المكلفين بالحوكمة مناصب، تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. في منشآت أخرى، على سبيل المثال: بعض المنشآت الحكومية، فإن الهيئة، التي لا تمثل جزءاً من المنشأة، هم المكلفين بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض، أو جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. في حالات أخرى، يتشكل المكلفون بالحوكمة والإدارة، من أشخاص مختلفين.

⁽²⁾ معيار المراجعة رقم (230) "توثيق المراجعة"، فقرة 8-11، و 6أ.

governance and management comprise different persons.

• In some cases, those charged with governance are responsible for approving³ the entity's financial statements (in other cases management has this responsibility).

A2. In most entities, governance is the collective responsibility of a governing body, such as a board of directors, a supervisory board, partners, proprietors, a committee of management, a council of governors, trustees, or equivalent persons. In some smaller entities, however, one person may be charged with governance, for example, the owner-manager where there are no other owners, or a sole trustee. When governance is a collective responsibility, a subgroup such as an audit committee or even an individual, may be charged with specific tasks to assist the governing body in meeting its responsibilities. Alternatively, a subgroup or individual may have specific, legally identified responsibilities that differ from those of the governing body.

A3. Such diversity means that it is not possible for this ISA to specify for all audits the person(s) with whom the auditor is to communicate particular matters. Also, in some cases, the appropriate person(s) with whom to communicate may not be clearly identifiable from the applicable legal framework or other engagement circumstances, for example, entities where the governance structure is not formally defined, such as some family-owned entities, some not-for-profit organizations, and some government entities. In such cases, the auditor may need to discuss and agree with the engaging party the relevant

• في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد⁽³⁾ القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

أ2- في معظم المنشآت، تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية لجهاز ذو سلطة، مثل مجلس الإدارة، مجلس الإشراف، الشركاء، الملاك، لجنة إدارية، مجلس حكام، مجلس أمناء، أو أشخاص مماثلين. بينما في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد، هو المكلف بالحوكمة، مثال ذلك: المالك – المدير، حيث لا يكون هناك ملاك آخرون، أو واحد من مجلس الأمناء. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، قد لا تتحمل مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة، أو حتى فرد معين، مسؤولية القيام بمهام معينة لمساعدة جهاز ذو سلطة في أداء مسؤولياته. وبدلاً من ذلك، قد تتحمل مجموعة فرعية، أو فرد مسؤوليات محددة بشكل قانوني، تختلف عن الخاصة بجهاز ذو سلطة.

أ3- يعني مثل هذا التنوع، أنه من غير الممكن لهذا المعيار، تحديد الشخص (الأشخاص) الذين سيبلغهم المراجع أموراً معينة في كافة عمليات المراجعة أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص (الأشخاص) المناسب الذي يتم إبلاغه، غير قابل للتحديد بشكل واضح، من خلال الإطار القانوني المعمول به، أو ظروف الارتباط الأخرى، مثال ذلك: المنشآت، التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير معروف بشكل رسمي، مثل بعض المنشآت المملوكة لعائلة، بعض المنظمات، التي لا تهدف للربح، وبعض المنشآت الحكومية. في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى

(3) كما هو وارد في فقرة 40 من معيار المراجعة رقم (700) "صياغة الرأي والتقرير حول القوائم المالية"، تعني مسؤولية التأكيد في هذا السياق، امتلاك صلاحية التوصل إلى أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتممة.

person(s) with whom to communicate. In deciding with whom to communicate, the auditor's understanding of an entity's governance structure and processes obtained in accordance with ISA 315⁴ is relevant. The appropriate person(s) with whom to communicate may vary depending on the matter to be communicated.

A4. ISA 600 includes specific matters to be communicated by group auditors with those charged with governance.⁵ When the entity is a component of a group, the appropriate person(s) with whom the component auditor communicates depends on the engagement circumstances and the matter to be communicated. In some cases, a number of components may be conducting the same businesses within the same system of internal control and using the same accounting practices. Where those charged with governance of those components are the same (for example, common board of directors), duplication may be avoided by dealing with these components concurrently for the purpose of communication.

Communication with a Subgroup of Those Charged with Governance (Ref: Para. 12)

A5. When considering communicating with a subgroup of those charged with governance, the auditor may take into account such matters as:

- The respective responsibilities of the subgroup and the governing body.
- The nature of the matter to be communicated.
- Relevant legal or regulatory requirements.
- Whether the subgroup has the authority to take action in relation to the

أن يتناقش، ويتفق مع الطرف المشارك على الشخص (الأشخاص) الملائم الذي سيتم إبلاغه. وعند تحديد من سيتم إبلاغه، يعتبر فهم المراجع لهيكل الحوكمة، وعمليات المنشأة طبقاً لمعيار المراجعة رقم (315)⁽⁴⁾، ذا علاقة. وقد يختلف الشخص (الأشخاص) المناسب الذي سيتم إبلاغه اعتماداً على الأمر، الذي سيتم إبلاغه.

أ4- يتضمن معيار المراجعة رقم (600)، أموراً معينة لتوصيلها من قبل مراجعي المجموعة للمكلفين بالحوكمة⁽⁵⁾. وعندما تكون المنشأة مكون لمجموعة ما، يعتمد الشخص (الأشخاص) المناسب الذي يبلغه مراجع هذا المكون على ظروف الارتباط، والأمر الذي سيتم إبلاغه. وفي بعض الحالات، قد يقوم عدد من المكونات بنفس الأعمال، ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة لهذه المكونات هم أنفسهم، على سبيل المثال: (مجلس إدارة مشترك)، فقد يتم تفادي التكرار من خلال التعامل مع هذه المكونات في وقت واحد لغرض الإبلاغ.

التواصل مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: فقرة 12):

أ5- عند مراعاة التواصل مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، قد يأخذ المراجع في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية وجهاز ذو سلطة.
- طبيعة الأمور الواجب إبلاغها.
- المتطلبات القانونية، أو التنظيمية ذات العلاقة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ إجراء،

⁽⁴⁾ معيار المراجعة رقم (315) " تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

⁽⁵⁾ معيار المراجعة رقم (600) " الاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك عمل مراجعي الوحدات الفرعية"، فقرات 46 - 49.

information communicated, and can provide further information and explanations the auditor may need.

A6. When deciding whether there is also a need to communicate information, in full or in summary form, with the governing body, the auditor may be influenced by the auditor's assessment of how effectively and appropriately the subgroup communicates relevant information with the governing body. The auditor may make explicit in agreeing the terms of engagement that, unless prohibited by law or regulation, the auditor retains the right to communicate directly with the governing body.

A7. Audit committees (or similar subgroups with different names) exist in many jurisdictions. Although their specific authority and functions may differ, communication with the audit committee, where one exists, has become a key element in the auditor's communication with those charged with governance.

Good governance principles suggest that:

- The auditor will be invited to regularly attend meetings of the audit committee.
- The chair of the audit committee and, when relevant, the other members of the audit committee, will liaise with the auditor periodically.
- The audit committee will meet the auditor without management present at least annually.

When All of Those Charged with Governance Are Involved in Managing the Entity (Ref: Para.13)

A8. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity, and the application of communication requirements is modified to recognize this position. In such cases, communication with person(s) with management responsibilities

فيما يتعلق بالمعلومات، التي تم إبلاغها، وإمكانية تقديم معلومات وتفسيرات إضافية قد يحتاج إليها المراجع.

أ6- عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة - أيضاً - لإبلاغ جهاز ذو سلطة بمعلومات، في شكل كامل، أو مختصر، قد يتأثر المراجع بتقديره لمدى فعالية ومناسبة إبلاغ المجموعة الفرعية لجهاز ذو سلطة بالمعلومات الملائمة. وقد ينص المراجع صراحةً في شروط الاتفاق على الارتباط، بأن له الحق في الاحتفاظ بالاتصال مباشرة مع هيئة الحوكمة ما لم يمنع نظام، أو لائحة ذلك.

أ7- توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في العديد من الدول. وعلى الرغم من أن سلطاتها ووظائفها قد تختلف، أصبح التواصل مع لجنة المراجعة - حيث وجدت - عنصراً أساسياً في تواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة. وتقتصر مبادئ الحوكمة الجيدة أن:

- تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- تنسيق رئيس لجنة المراجعة و - عند الاقتضاء - الأعضاء الآخرين للجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.
- تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

عندما يشارك كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: فقرة 13):

أ8- في بعض الحالات، يشارك كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال للاعتراف بهذا الوضع. في مثل هذه الحالات، قد لا يؤدي التواصل مع الشخص

may not adequately inform all of those with whom the auditor would otherwise communicate in their governance capacity. For example, in a company where all directors are involved in managing the entity, some of those directors (for example, one responsible for marketing) may be unaware of significant matters discussed with another director (for example, one responsible for the preparation of the financial statements).

Matters to Be Communicated

The Auditor's Responsibilities in Relation to the Financial Statement Audit (Ref: Para. 14)

A9. The auditor's responsibilities in relation to the financial statement audit are often included in the engagement letter or other suitable form of written agreement that records the agreed terms of the engagement. Providing those charged with governance with a copy of that engagement letter or other suitable form of written agreement may be an appropriate way to communicate with them regarding such matters as:

- The auditor's responsibility for performing the audit in accordance with ISAs, which is directed towards the expression of an opinion on the financial statements. The matters that ISAs require to be communicated, therefore, include significant matters arising from the audit of the financial statements that are relevant to those charged with governance in overseeing the financial reporting process.
- The fact that ISAs do not require the auditor to design procedures for the purpose of identifying supplementary matters to communicate with those charged with governance.
- When applicable, the auditor's responsibility for communicating particular matters required by law or regulation, by agreement with the entity or by additional requirements

(الأشخاص) الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، إلى إبلاغ كافة الذين قد يبلغهم المراجع في الحالات الأخرى، تبعاً لقدراتهم في الحوكمة. فعلى سبيل المثال: في شركة يشارك كافة المديرين في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين، مثل: (الشخص المسؤول عن التسويق)، غير مدرك للأمور المهمة، التي تمت مناقشتها مع مدير آخر، مثل: (الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

أمر يتم إبلاغها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: فقرة 14)

9- عادة ما تكون مسؤوليات المراجع - فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية - متضمنة في خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق الخطي الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها. وقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق الخطي للمكلفين بالحوكمة، طريقة مناسبة للتواصل معهم، فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية المراجع لأداء المراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة، والموجهة لإبداء رأى عن القوائم المالية. ولذلك، تتضمن الأمور، التي تتطلب معايير المراجعة إبلاغها أموراً مهمة تنشأ من مراجعة القوائم المالية، ملائمة للمكلفين بالحوكمة، فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات بغرض التعرف على أمور إضافية لإبلاغ للمكلفين بالحوكمة.
- بحسب الحال، مسؤولية المراجع عن إبلاغ أمور معينة مطلوبة بموجب نظام، أو لائحة، بالاتفاق مع المنشأة، أو

applicable to the engagement, for example, the standards of a national professional accountancy body.

A10. Law or regulation, an agreement with the entity or additional requirements applicable to the engagement may provide for broader communication with those charged with governance. For example, (a) an agreement with the entity may provide for particular matters to be communicated when they arise from services provided by a firm or network firm other than the financial statement audit; or (b) the mandate of a public sector auditor may provide for matters to be communicated that come to the auditor's attention as a result of other work, such as performance audits.

Planned Scope and Timing of the Audit (Ref: Para. 15)

A11. Communication regarding the planned scope and timing of the audit may:

- (a) Assist those charged with governance to understand better the consequences of the auditor's work, to discuss issues of risk and the concept of materiality with the auditor, and to identify any areas in which they may request the auditor to undertake additional procedures; and
- (b) Assist the auditor to understand better the entity and its environment.

A12. Care is required when communicating with those charged with governance about the planned scope and timing of the audit so as not to compromise the effectiveness of the audit, particularly where some or all of those charged with governance are involved in managing the entity. For example, communicating the nature and timing of detailed audit procedures may reduce the effectiveness of those procedures by making them too predictable.

A13. Matters communicated may include:

بموجب متطلبات إضافية معمول بها في الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

أ10- قد يتيح نظام، أو لائحة، أو اتفاق مع المنشأة، أو متطلبات إضافية معمول بها في الارتباط، التواصل - على نطاق أوسع - مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال: (أ) قد يتيح اتفاق ما مع المنشأة إبلاغ أمور معينة، عندما تنشأ عن الخدمات، التي يوفرها مكتب، أو مكتب في شبكة بخلاف مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد يتيح ارتباط مراجع من القطاع العام لمنطقة معينة إبلاغ أمور تصل لانتباه المراجع، نتيجة لعمل آخر، مثل عمليات مراجعة الأداء.

نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لها (راجع: فقرة 15):

أ11- الاتصال فيما يتعلق بنطاق وتوقيت المراجعة المخطط لها قد:

- (أ) يساعد المكلفين بالحوكمة على فهم أفضل لنتائج عمل المراجع، مناقشة قضايا الخطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أية مجالات قد تتطلب من المراجع اتخاذ إجراءات إضافية.
- (ب) يساعد المراجع على فهم أفضل للمنشأة وبيئتها.

أ12- مطلوب العناية عند التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لها، بحيث لا يتم إضعاف فعالية المراجعة، خاصة عندما يشارك بعض، أو كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. على سبيل المثال: قد يقلل الإبلاغ بشكل مفصل - عن طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة، من فعالية هذه الإجراءات من خلال جعلها أكثر توقعاً.

أ13- قد تتضمن الأمور، التي يتم إبلاغها:

- مقترحات المراجع لمعالجة المخاطر المهمة للتحريف

- How the auditor proposes to address the significant risks of material misstatement, whether due to fraud or error.
 - The auditor's approach to internal control relevant to the audit.
 - The application of the concept of materiality in the context of an audit.⁶
- A14. Other planning matters that it may be appropriate to discuss with those charged with governance include:
- Where the entity has an internal audit function, the extent to which the auditor will use the work of internal audit, and how the external and internal auditors can best work together in a constructive and complementary manner.
 - The views of those charged with governance of:
 - o The appropriate person(s) in the entity's governance structure with whom to communicate.
 - o The allocation of responsibilities between those charged with governance and management.
 - o The entity's objectives and strategies, and the related business risks that may result in material misstatements.
 - o Matters those charged with governance consider warrant particular attention during the audit, and any areas where they request additional procedures to be undertaken.
 - o Significant communications with regulators.
 - o Other matters those charged with governance consider may influence the audit of the financial statements.

- الجوهرى، سواء بسبب غش، أو خطأ.
- أسلوب المراجع في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالمراجعة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة⁽⁶⁾.

- أ14- تتضمن أمور التخطيط الأخرى، التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة:
- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ومدى استخدام المراجع لعمل المراجعة الداخلية، وكيف يمكن أن يعمل المراجع الخارجيوالداخلي - معاً - على أكمل وجه بطريقة بناءة ومتكاملة.
 - وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
 - الشخص (الأشخاص) المناسب في هيكل حوكمة المنشأة الذي يتم إبلاغه.
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
 - أهداف وإستراتيجيات المنشأة، ومخاطر الأعمال المرتبطة، التي قد ينتج عنها تحريفات جوهرية.
 - أمور يعتبرها المكلفون بالحوكمة بحاجة إلى اهتمام خاص خلال المراجعة، وأية مجالات قد تتطلب اتخاذ إجراءات إضافية.
 - اتصالات مهمة مع الجهات التنظيمية.
 - أمور أخرى يعتبرها المكلفون بالحوكمة، قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
 - مواقف، وإدراك، وإجراءات المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بـ (أ) الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، بما في ذلك

⁽⁶⁾ معيار المراجعة رقم (320) "الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية مراجعة".

- The attitudes, awareness, and actions of those charged with governance concerning (a) the entity's internal control and its importance in the entity, including how those charged with governance oversee the effectiveness of internal control, and (b) the detection or possibility of fraud.
- The actions of those charged with governance in response to developments in accounting standards, corporate governance practices, exchange listing rules, and related matters.
- The responses of those charged with governance to previous communications with the auditor.

A15. While communication with those charged with governance may assist the auditor to plan the scope and timing of the audit, it does not change the auditor's sole responsibility to establish the overall audit strategy and the audit plan, including the nature, timing and extent of procedures necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence.

Significant Findings from the Audit (Ref: Para. 16)

A16. The communication of findings from the audit may include requesting further information from those charged with governance in order to complete the audit evidence obtained. For example, the auditor may confirm that those charged with governance have the same understanding of the facts and circumstances relevant to specific transactions or events.

Significant Qualitative Aspects of Accounting Practices (Ref: Para. 16(a))

A17. Financial reporting frameworks ordinarily allow for the entity to make accounting estimates, and judgments about accounting policies and financial statement disclosures. Open and constructive communication about significant qualitative aspects of the entity's accounting practices may include comment on

- كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فعالية الرقابة الداخلية، و(ب) اكتشاف، أو إمكانية اكتشاف غش.
- تصرفات المكلفين بالحوكمة كاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وتغيير قواعد إدراج الأوراق المالية، وأمور مرتبطة بذلك.
- استجابة المكلفين بالحوكمة للاتصالات السابقة مع المراجع.

أ15- رغم أن التواصل مع المكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع لوضع الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة، وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

نتائج مهمة من المراجعة (راجع: فقرة 16):

أ16- قد يتضمن إبلاغ نتائج المراجعة، طلب معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال أدلة المراجعة، التي تم التوصل إليها. على سبيل المثال: قد يؤكد المراجع أن المكلفين بالحوكمة لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات العلاقة بمعاملات، أو أحداث محددة.

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: فقرة 16 (أ)):
أ17- تسمح أطر إعداد التقرير المالي - عادة - للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، وأحكام بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وقد يتضمن الاتصال الصريح والبناء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة، التعليق على قبول الممارسات المحاسبية المهمة. ويحدد ملحق (2) الأمور، التي قد يتم تضمينها في هذا الإبلاغ.

the acceptability of significant accounting practices. Appendix 2 identifies matters that may be included in this communication.

Significant Difficulties Encountered during the Audit (Ref: Para. 16(b))

A18. Significant difficulties encountered during the audit may include such matters as:

- Significant delays in management providing required information.
- An unnecessarily brief time within which to complete the audit.
- Extensive unexpected effort required to obtain sufficient appropriate audit evidence.
- The unavailability of expected information.
- Restrictions imposed on the auditor by management.
- Management's unwillingness to make or extend its assessment of the entity's ability to continue as a going concern when requested.

In some circumstances, such difficulties may constitute a scope limitation that leads to a modification of the auditor's opinion.⁷

Significant Matters Discussed, or Subject to Correspondence with Management (Ref: Para. 16(c)(i))

A19. Significant matters discussed, or subject to correspondence with management may include such matters as:

- Business conditions affecting the entity, and business plans and strategies that may affect the risks of material misstatement.
- Concerns about management's consultations with other accountants on accounting or auditing matters.
- Discussions or correspondence in connection with the initial or recurring appointment of the auditor regarding accounting practices, the

عوائق مهمة تتم مواجهتها خلال المراجعة (راجع: فقرة 16 (ب)).
أ18- قد تتضمن العوائق المهمة، التي تتم مواجهتها خلال المراجعة أموراً مثل:

- تأخيرات مهمة في توفير الإدارة للمعلومات المطلوبة.
 - اختصار الوقت الذي يتم خلاله استكمال المراجعة دون مبرر.
 - جهد واسع، غير متوقع، مطلوب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
 - عدم إتاحة المعلومات المتوقعة.
 - قيود مفروضة على المراجع من قبل الإدارة.
 - عدم رغبة الإدارة لإجراء، أو توسيع تقديرها لقدرة المنشأة على الاستمرار عندما يتم طلب ذلك.
- وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه العوائق قيداً على النطاق، والذي يؤدي إلى تعديل رأي المراجع⁽⁷⁾.
- أ19- قد تتضمن الأمور المهمة، التي تمت مناقشتها، أو تخضع للتوافق مع الإدارة أموراً مثل:

- ظروف العمل، التي تؤثر على المنشأة، وخطط وإستراتيجيات العمل، التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية.
- مخاوف بشأن مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة، أو المراجعة.
- المناقشات، أو التوافقات، فيما يتعلق بتعيين المراجع لأول مرة، أو المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية، تطبيق

⁽⁷⁾ معيار المراجعة رقم (705) "تعديل الرأي في تقرير المراجع المستقل".

application of auditing standards, or fees for audit or other services.

Other Significant Matters Relevant to the Financial Reporting Process (Ref: Para. 16(d))
A20. Other significant matters arising from the audit that are directly relevant to those charged with governance in overseeing the financial reporting process may include such matters as material misstatements of fact or material inconsistencies in information accompanying the audited financial statements that have been corrected.

Auditor Independence (Ref: Para. 17)

A21. The auditor is required to comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements.⁸

A22. The relationships and other matters, and safeguards to be communicated, vary with the circumstances of the engagement, but generally address:

(a) Threats to independence, which may be categorized as: self-interest threats, self-review threats, advocacy threats, familiarity threats, and intimidation threats; and

(b) Safeguards created by the profession, legislation or regulation, safeguards within the entity, and safeguards within the firm's own systems and procedures.

The communication required by paragraph 17(a) may include an inadvertent violation of relevant ethical requirements as they relate to auditor

معايير المراجعة، أو أتعاب المراجع، أو الخدمات الأخرى.

أمور مهمة أخرى ذات علاقة بعملية إعداد التقرير المالي (راجع: فقرة 16 (د)):

أ20- قد تتضمن الأمور المهمة الأخرى، التي تنشأ من المراجعة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، أموراً مثل: التحريفات الجوهرية في الحقائق، أو التناقضات الجوهرية في المعلومات المرفقة مع القوائم المالية، التي تمت مراجعتها، والتي قد تم تصحيحها.

استقلال المراجع (راجع: فقرة 17):

أ21- يُطالب المراجع بالالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة الملائمة، (بما في ذلك المتعلقة بالاستقلال) ذات العلاقة بارتباطات مراجعة القوائم المالية⁽⁸⁾.

أ22- تختلف العلاقات والأمور الأخرى، والضمانات الواجب إبلاغها حسب ظروف الارتباط، ولكنها بشكل عام، تتناول:

(أ) مهددات الاستقلال، والتي يمكن تصنيفها على أنها: مهددات للمصلحة الشخصية، مهددات الفحص الذاتي، مهددات الوساطة، مهددات الصداقة (المعتادة)، ومهددات التخويف.

(ب) الضمانات، التي وضعتها المهنة، تشريع، أو لائحة، والضمانات داخل المنشأة، والضمانات في الأنظمة والإجراءات الخاصة بالمكتب.

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب فقرة 17 (أ) على انتهاكاً غير متعمد لمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة ذات العلاقة، والتي ترتبط

⁽⁸⁾ معيار المراجعة رقم (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل، وإجراء المراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة"، فقرة 14.

independence, and any remedial action taken or proposed.

A23. The communication requirements relating to auditor independence that apply in the case of listed entities may also be relevant in the case of some other entities, particularly those that may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status, they have a wide range of stakeholders. Examples of entities that are not listed entities, but where communication of auditor independence may be appropriate, include public

sector entities, credit institutions, insurance companies, and retirement benefit funds. On the other hand, there may be situations where communications regarding independence may not be relevant, for example, where all of those charged with governance have been informed of relevant facts through their management activities. This is particularly likely where the entity is owner managed, and the auditor's firm and network firms have little involvement with

the entity beyond a financial statement audit.

Supplementary Matters (Ref: Para. 3)

A24. The oversight of management by those charged with governance includes ensuring that the entity designs, implements and maintains appropriate internal control with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations and compliance with applicable laws and regulations.

A25. The auditor may become aware of supplementary matters that do not necessarily relate to the oversight of the financial reporting process but which are, nevertheless, likely to be significant to the responsibilities of those charged with governance in overseeing the strategic direction of the entity or the entity's obligations related to

باستقلال المراجع، وأي إجراء علاجي تم اتخاذه، أو اقتراحه.
أ23- قد تكون متطلبات الإبلاغ، المتعلقة باستقلال المراجع، التي تطبق في حالة المنشآت المدرجة - أيضاً - ملائمة في حالة بعض المنشآت الأخرى، خاصة تلك التي قد تكون ذات منفعة عامة مهمة بسبب، كنتيجة لعملها، أو حجمها، أو وضع الشركة، حيث يوجد لديهم قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة المنشآت، التي لا تصنف ضمن المنشآت المدرجة، ولكن قد يكون استقلال المراجع مناسباً، منشآت القطاع العام، والمؤسسات الائتمانية، وشركات التأمين، وصناديق منافع التقاعد. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيما يتعلق بالاستقلال ملائماً، مثال ذلك: عندما يكون كافة المكلفين بالحوكمة، على علم بالحقائق ذات العلاقة، من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا، خاصة عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون مكتب المراجع ومكاتب الشبكة، لديهم مشاركة قليلة مع المنشأة بعد مراجعة القوائم المالية.

أمور إضافية (راجع: فقرة 3):
أ24- إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تصمم، وتطبق، وتحافظ على نظم رقابة داخلية مناسبة فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالي، وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها.

أ25- قد يصبح المراجع على علم بالأمور الإضافية، التي لا ترتبط - بالضرورة - بالإشراف على عملية إعداد التقرير المالي لكنها، رغم ذلك، من المحتمل أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة، أو

accountability. Such matters may include, for example, significant issues regarding governance structures or processes, and significant decisions or actions by senior management that lack appropriate authorization.

A26. In determining whether to communicate supplementary matters with those charged with governance, the auditor may discuss matters of this kind of which the auditor has become aware with the appropriate level of management, unless it is inappropriate to do so in the circumstances.

A27. If a supplementary matter is communicated, it may be appropriate for the auditor to make those charged with governance aware that:

- (a) Identification and communication of such matters is incidental to the purpose of the audit, which is to form an opinion on the financial statements;
- (b) No procedures were carried out with respect to the matter other than any that were necessary to form an opinion on the financial statements; and
- (c) No procedures were carried out to determine whether other such matters exist.

The Communication Process

Establishing the Communication Process (Ref: Para. 18)

A28. Clear communication of the auditor's responsibilities, the planned scope and timing of the audit, and the expected general content of communications helps establish the basis for effective two-way communication.

A29. Matters that may also contribute to effective two-way communication include discussion of:

- The purpose of communications. When the purpose is clear, the auditor and those

التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال: قضايا مهمة تتعلق بهيكل، أو عمليات الحوكمة، أو قرارات، أو إجراءات مهمة تتخذ من قبل الإدارة العليا، التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

أ26- عند تحديد ما إذا كان يتعين إبلاغ الأمور الإضافية للمكلفين بالحوكمة، قد يناقش المراجع أموراً من هذا النوع، والتي أصبح المراجع على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا في حال كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف.

أ27- في حال الإبلاغ عن أمور إضافية، قد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بأن:

(أ) تحديد وإبلاغ مثل هذه الأمور، هو أمر عرضي (طارئ) لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأى بشأن القوائم المالية.

(ب) لم يتم تنفيذ أية إجراءات فيما يتعلق بالأمر، بخلاف أية أمور كانت ضرورية لتكوين رأى بشأن القوائم المالية.

(ج) لم يتم تنفيذ أية إجراءات لتحديد ما إذا كان هناك أمور أخرى موجودة.

عملية الاتصال:

بناء عملية الاتصال (راجع: فقرة 18):

أ28- يساعد الإبلاغ الواضح لمسؤوليات المراجع، ونطاق وتوقيت المراجعة المخطط لها، والمحتوى العام المتوقع للإبلاغات، في وضع أساس للاتصال المتبادل الفعال.

أ29- تتضمن الأمور، التي قد تساهم في الاتصال المتبادل الفعال مناقشة:

- الغرض من الاتصالات. عندما يكون الغرض واضحاً، فإن

charged with governance are better placed to have a mutual understanding of relevant issues and the expected actions arising from the communication process.

- The form in which communications will be made.
- The person(s) in the audit team and amongst those charged with governance who will communicate regarding particular matters.
- The auditor's expectation that communication will be two-way, and that those charged with governance will communicate with the auditor matters they consider relevant to the audit, for example, strategic decisions that may significantly affect the nature, timing and extent of audit procedures, the suspicion or the detection of fraud, and concerns with the integrity or competence of senior management.
- The process for taking action and reporting back on matters communicated by the auditor.
- The process for taking action and reporting back on matters communicated by those charged with governance.

A30. The communication process will vary with the circumstances, including the size and governance structure of the entity, how those charged with governance operate, and the auditor's view of the significance of matters to be communicated. Difficulty in establishing effective two-way communication may indicate that the communication between the auditor and those charged with governance is not adequate for the purpose of the audit (see paragraph A44).

Considerations Specific to Smaller Entities

A31. In the case of audits of smaller entities, the auditor may communicate in a less structured manner with those charged with governance than in the case of listed

المراجع والمكلفين بالحوكمة، يكونون في وضع أفضل لوجود تفاهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والإجراءات المتوقعة، التي تنشأ عن عملية الاتصال.

- الشكل الذي سيتم من خلاله إجراء الاتصالات.
- الشخص (الأشخاص) في فريق المراجعة، وضمن هؤلاء المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالإبلاغ بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيبلغون المراجع بأمور يرون أنها ذات علاقة بالمراجعة، مثل: القرارات الإستراتيجية، التي قد تؤثر - بشكل ملحوظ - على طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة، والشك بوجود، أو اكتشاف الغش، والمخاوف المتعلقة بنزاهة، أو كفاءة الإدارة العليا.
- العملية المتعلقة باتخاذ إجراء وإعادة التقرير عن أمور تم إبلاغها من قبل المراجع.
- العملية المتعلقة باتخاذ إجراء وإعادة التقرير عن أمور تم إبلاغها من قبل المكلفين بالحوكمة.

أ30- ستختلف عملية الاتصال طبقاً للظروف، بما في ذلك حجم وهيكल الحوكمة للمنشأة، وكيف يعمل المكلفين بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع بشأن أهمية الأمور الواجب إبلاغها. وقد يشير العائق في وضع اتصال متبادل فعال، إلى أن الاتصال بين المراجع، والمكلفين بالحوكمة، غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر فقرة 44).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر:

أ31- في حالة مراجعات المنشآت الأصغر، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً، عنه في حالة المنشآت الأكبر أو المدرجة.

or larger entities.

Communication with Management

A32. Many matters may be discussed with management in the ordinary course of an audit, including matters required by this ISA to be communicated with those charged with governance. Such discussions recognize management's executive responsibility for the conduct of the entity's operations and, in particular, management's responsibility for the preparation of the financial statements.

A33. Before communicating matters with those charged with governance, the auditor may discuss them with management, unless that is inappropriate. For example, it may not be appropriate to discuss questions of management's competence or integrity with management. In addition to recognizing management's executive responsibility, these initial discussions may clarify facts and issues, and give management an opportunity to provide further information and explanations. Similarly, when the entity has an internal audit function, the auditor may discuss matters with the internal auditor before communicating with those charged with governance.

Communication with Third Parties

A34. Those charged with governance may wish to provide third parties, for example, bankers or certain regulatory authorities, with copies of a written communication from the auditor. In some cases, disclosure to third parties may be illegal or otherwise inappropriate. When a written communication prepared for those charged with governance is provided to third parties, it may be important in the circumstances that the third parties be informed that the communication was not prepared with them in mind, for example, by stating in written communications with those charged with governance:

التواصل مع الإدارة:

أ32- قد تتم مناقشة العديد من الأمور مع الإدارة في المسار العادي للمراجعة، بما في ذلك الأمور، التي يتطلب هذا المعيار، إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتبين مثل هذه المناقشات، المسؤولية التنفيذية للإدارة لإجراء عمليات المنشأة - وعلى وجه الخصوص - مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

أ33- قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر معين، قد يناقش المراجع مع الإدارة هذه الأمور (ما لم يكن ذلك غير مناسب). على سبيل المثال: قد يكون من غير المناسب، مناقشة الأسئلة، التي تثار بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة مع الإدارة. بالإضافة إلى إدراك المسؤولية التنفيذية للإدارة، قد توضح هذه المناقشات - التي تتم لأول مرة - حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم معلومات وتفسيرات إضافية. وبالمثل، عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، قد يناقش المراجع الأمور، مع المراجع الداخلي قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة.

التواصل مع أطراف خارجية :

أ34- قد يرغب المكلفين بالحوكمة في تزويد أطراف خارجية، مثل المصرفيين، أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من التبليغ المكتوب من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف خارجية، غير قانوني، أو من ناحية أخرى غير مناسب. وفي حال تزويد أطراف خارجية بنسخ من التبليغ المكتوب، والمُعد للمكلفين بالحوكمة، قد يكون من المهم، طبقاً للظروف، أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن الإبلاغ لم يكن معداً لهم في الأساس، على سبيل المثال: بالقول في الاتصالات المكتوبة للمكلفين بالحوكمة: (أ) أن الإبلاغ قد تم إعداده للاستخدام من قبل المكلفين

- (a) That the communication has been prepared for the sole use of those charged with governance and, where applicable, the group management and the group auditor, and should not be relied upon by third parties;
- (b) That no responsibility is assumed by the auditor to third parties; and
- (c) Any restrictions on disclosure or distribution to third parties.

A35. In some jurisdictions the auditor may be required by law or regulation to, for example:

- Notify a regulatory or enforcement body of certain matters communicated with those charged with governance. For example, in some countries the auditor has a duty to report misstatements to authorities where management and those charged with governance fail to take corrective action;
- Submit copies of certain reports prepared for those charged with governance to relevant regulatory or funding bodies, or other bodies such as a central authority in the case of some public sector entities; or
- Make reports prepared for those charged with governance publicly available.

A36. Unless required by law or regulation to provide a third party with a copy of the auditor's written communications with those charged with governance, the auditor may need the prior consent of those charged with governance before doing so.

Forms of Communication (Ref: Para. 19-20)

A37. Effective communication may involve structured presentations and written reports as well as less structured communications, including discussions. The auditor may communicate matters other than those identified in paragraphs 19 and 20 either orally or in writing. Written communications may include an engagement letter that is provided to those charged with governance.

بالحوكمة- فقط - وحيثما يكون ذلك ممكناً، إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا يجب الاعتماد عليه من قبل أطراف خارجية.

(ب) لا يفترض تحمل المراجع لأية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة.

(ج) أية قيود على الإفصاح، أو التوزيع لأطراف خارجية.

أ35- في بعض الدول، قد يطلب المراجع بموجب نظام، أو لائحة ب، على سبيل المثال:

- إبلاغ هيئة تنظيمية، أو تنفيذية بأمر معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال: يتعين على المراجع في بعض الدول الإبلاغ عن التحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفين بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.
- تقديم نسخ عن تقارير معينة معدة للمكلفين بالحوكمة إلى هيئة تنظيمية، أو هيئات تمويلية ذات علاقة، أو هيئات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام، أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للجميع.

أ36- ما لم يتطلب نظام، أو لائحة، تزويد طرف ثالث بنسخة من تبليغات المراجع المكتوبة، للمكلفين بالحوكمة، قد يحتاج المراجع للحصول على موافقة سابقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بذلك.

أشكال الاتصال (راجع: فقرة 19-20):

أ37- قد يتضمن الاتصال الفعال، على عروض هيكلية وتقارير مكتوبة، بالإضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما في ذلك المناقشات. وقد يبلغ المراجع أموراً، بخلاف تلك المحددة في الفقرتين 19 و20، إما شفويًا، أو كتابة. وقد تتضمن الاتصالات المكتوبة، خطاب الارتباط الذي يقدم للمكلفين بالحوكمة.

A38. In addition to the significance of a particular matter, the form of communication (for example, whether to communicate orally or in writing, the extent of detail or summarization in the communication, and whether to communicate in a structured or unstructured manner) may be affected by such factors as:

- Whether the matter has been satisfactorily resolved.
- Whether management has previously communicated the matter.
- The size, operating structure, control environment, and legal structure of the entity.
- In the case of an audit of special purpose financial statements, whether the auditor also audits the entity's general purpose financial statements.
- Legal requirements. In some jurisdictions, a written communication with those charged with governance is required in a prescribed form by local law.
- The expectations of those charged with governance, including arrangements made for periodic meetings or communications with the auditor.
- The amount of ongoing contact and dialogue the auditor has with those charged with governance.
- Whether there have been significant changes in the membership of a governing body.

A39. When a significant matter is discussed with an individual member of those charged with governance, for example, the chair of an audit committee, it may be appropriate for the auditor to summarize the matter in later communications so that all of those charged with governance have full and balanced information.

Timing of Communications (Ref: Para. 21)

A40. The appropriate timing for communications will vary with the circumstances of the engagement. Relevant circumstances include the significance and nature of the matter, and

أ38- بالإضافة إلى أهمية أمر معين، قد يتأثر شكل الاتصال، على سبيل المثال: (سواء تم الاتصال شفويًا، أو في شكل مكتوب، مدى التفصيل، أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا تم الاتصال بطريقة منظمة، أم غير منظمة) بعناصر مثل:

- ما إذا تم حل الأمر بشكل مرض.
 - ما إذا كانت الإدارة قد أبلغت - مسبقاً - عن الأمر.
 - الحجم، الهيكل التشغيلي، بيئة الرقابة، والهيكل القانوني للمنشأة.
 - في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع - أيضاً - يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
 - المتطلبات القانونية في بعض الدول، الاتصالات المكتوبة للمكلفين بالحوكمة تكون مطلوبة، طبقاً لشكل معد بموجب نظام محلي.
 - توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات، التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات، أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
 - مقدار الاتصال والحوار المستمر، الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
 - ما إذا طرأت تغييرات مهمة على عضوية هيئة الحوكمة.
- أ39- عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، مثل رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع، أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة، بحيث يكون لدى كافة المكلفين بالحوكمة، معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع: فقرة 21):

أ40- سيختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات العلاقة، أهمية وطبيعة الأمر، والإجراء

the action expected to be taken by those charged with governance. For example:

- Communications regarding planning matters may often be made early in the audit engagement and, for an initial engagement, may be made as part of agreeing the terms of the engagement.

- It may be appropriate to communicate a significant difficulty encountered during the audit as soon as practicable if those charged with governance are able to assist the auditor to overcome the difficulty, or if it is likely to lead to a modified opinion. Similarly, the auditor may

communicate orally to those charged with governance as soon as practicable significant deficiencies in internal control that the auditor has identified, prior to communicating these in writing as required by ISA 265.⁹

- Communications regarding independence may be appropriate whenever significant judgments are made about threats to independence and related safeguards, for example, when accepting an engagement to provide non-audit services, and at a concluding discussion. A

concluding discussion may also be an appropriate time to communicate findings from the audit, including the auditor's views about the qualitative aspects of the entity's accounting practices.

- When auditing both general purpose and special purpose financial statements, it may be appropriate to coordinate the timing of communications.

A41. Other factors that may be relevant to the timing of communications include:

- The size, operating structure, control environment, and legal structure of the entity being audited.

المتوقع اتخاذه من قبل المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال:

- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في ارتباط المراجعة في وقت مبكر، وللارتباط لأول مرة، قد تتم كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط.

- قد يكون من المناسب الإبلاغ عن عائق مهم، تتم مواجهته خلال المراجعة (عندما يكون ذلك ممكناً)، إذا كان المكلفين بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على ذلك العائق، وإذا كان من المحتمل أن تؤدي إلى رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفويًا بأسرع وقت ممكن بشأن، أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، التي حددها المراجع، قبل إبلاغها - كتابة - طبقاً لما يتطلبه معيار المراجعة رقم (265)⁽⁹⁾.

- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة، كلما تم إجراء أحكام مهمة بشأن مهددات الاستقلال والضمانات ذات العلاقة، مثال ذلك: عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وفي مناقشة ختامية. وقد تكون المناقشة الختامية - أيضاً - الوقت المناسب لإبلاغ النتائج من المراجع، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية في المنشأة.

- قد يكون من المناسب، عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص، تنسيق توقيت الاتصالات.

أ41- تتضمن العناصر الأخرى، التي قد تكون ذات علاقة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم، الهيكل التشغيلي، بيئة الرقابة، والهيكل القانوني للمنشأة، التي تتم مراجعتها.

⁽⁹⁾ معيار المراجعة رقم (265)، فقرات 9 و 14.

- Any legal obligation to communicate certain matters within a specified timeframe.
- The expectations of those charged with governance, including arrangements made for periodic meetings or communications with the auditor.
- The time at which the auditor identifies certain matters, for example, the auditor may not identify a particular matter (for example, noncompliance with a law) in time for preventive action to be taken, but communication of the matter may enable remedial action to be taken.

Adequacy of the Communication Process (Ref: Para. 22)

A42. The auditor need not design specific procedures to support the evaluation of the two-way communication between the auditor and those charged with governance; rather, that evaluation may be based on observations resulting from audit procedures performed for other purposes. Such observations may include:

- The appropriateness and timeliness of actions taken by those charged with governance in response to matters raised by the auditor. Where significant matters raised in previous communications have not been dealt with effectively, it may be appropriate for the auditor to inquire as to why appropriate action has not been taken, and to consider raising the point again. This avoids the risk of giving an impression that the auditor is satisfied that the matter has been adequately addressed or is no longer significant.
- The apparent openness of those charged with governance in their communications with the auditor.
- The willingness and capacity of those charged with governance to meet with the auditor without management present.
- The apparent ability of those charged with governance to fully comprehend matters raised by the auditor, for example, the extent to which those charged with governance probe

- أي التزام قانوني لإبلاغ أمور معينة، من خلال إطار زمني محدد.
 - توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات، التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات الدورية، أو الاتصالات مع المراجع.
 - الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال: قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً، مثل: (عدم الالتزام بنظام معين) في الوقت المحدد لاتخاذ إجراء وقائي، ولكن الإبلاغ عن الأمر، قد يمكن من اتخاذ إجراء علاجي.
- كفاءة عملية الاتصال (راجع: فقرة 22):**
- أ42- لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة. وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة، التي تم تنفيذها لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:
- مدى مناسبة، وتوقيت التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة كاستجابة للأمور، التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعال مع الأمور المهمة، التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب وراء عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويجنب هذا، خطر تقديم انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت معالجة الأمر بشكل كافٍ، أو أنه لم يعد مهماً.
 - الانفتاح الواضح لدى المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم مع المراجع.
 - رغبة ومقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.

issues, and question recommendations made to them.

- Difficulty in establishing with those charged with governance a mutual understanding of the form, timing and expected general content of communications.
- Where all or some of those charged with governance are involved in managing the entity, their apparent awareness of how matters discussed with the auditor affect their broader governance responsibilities, as well as their management responsibilities.
- Whether the two-way communication between the auditor and those charged with governance meets applicable legal and regulatory requirements.

A43. As noted in paragraph 4, effective two-way communication assists both the auditor and those charged with governance. Further, ISA 315 identifies participation by those charged with governance, including their interaction with internal audit, if any, and external auditors, as an element of the entity's control environment.¹⁰ Inadequate two-way communication may indicate an unsatisfactory control environment and influence the auditor's assessment of the risks of material misstatements. There is also a risk that the auditor may not have obtained sufficient appropriate audit evidence to form an opinion on the financial statements.

A44. If the two-way communication between the auditor and those charged with governance is not adequate and the situation cannot be resolved, the auditor may take such actions as:

- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور، التي يثيرها المراجع على أكمل وجه، على سبيل المثال: مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات، التي يتم تقديمها لهم.
 - العائق في إيجاد تفاهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل، توقيت، والمحتوى العام المتوقع للاتصالات.
 - عندما يكون كافة، أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يؤثر إدراكهم الواضح لكيفية مناقشة الأمور مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية.
 - ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- أ43- كما هو ملاحظ في فقرة 4، يساعد الاتصال المتبادل الفعال كلا من المراجع والمكلفين بالحوكمة. علاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة رقم (315) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية - إن وجدت - والمراجعين الخارجيين، كعنصر من بيئة الرقابة في المنشأة⁽¹⁰⁾. وقد يشير الاتصال المتبادل، غير الملائم، إلى بيئة رقابة غير مرضية، ويؤثر على تقدير المراجع لمخاطر التحريفات الجوهرية. كما أن هناك خطراً بأن المراجع قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأى بشأن القوائم المالية.
- أ44- إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة، غير ملائمة، ولا يمكن حل الوضع، قد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

⁽¹⁰⁾ معيار المراجعة رقم (315)، فقرة 70.

- Modifying the auditor's opinion on the basis of a scope limitation.
- Obtaining legal advice about the consequences of different courses of action.
- Communicating with third parties (for example, a regulator), or a higher authority in the governance structure that is outside the entity, such as the owners of a business (for example, shareholders in a general meeting), or the responsible government minister or parliament in the public sector.
- Withdrawing from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

Documentation (Ref: Para. 23)

A45. Documentation of oral communication may include a copy of minutes prepared by the entity retained as part of the audit documentation where those minutes are an appropriate record of the communication.

Appendix 1

(Ref: Para. 3)

Specific Requirements in ISQC 1 and Other ISAs that Refer to Communications with Those Charged With Governance

This appendix identifies paragraphs in ISQC 1¹ and other ISAs in effect for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009 that require communication of specific matters with those charged with governance. The list is not a substitute for considering the requirements and related application and other explanatory material in ISAs.

- تعديل رأى المراجع على أساس وجود قيود على نطاق المراجعة.
 - الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج المسارات المختلفة للتصرف.
 - التواصل مع أطراف خارجية، على سبيل المثال: (منظم معين)، أو أعلى سلطة في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل أصحاب الأعمال، على سبيل المثال: (المساهمين في اجتماع عام)، أو الوزير المسؤول، أو البرلمان في القطاع العام.
 - الانسحاب من الارتباط، حيث يكون الانسحاب مسموحاً به بموجب نظام، أو لائحة معمول بها.
- التوثيق (راجع: فقرة 23):**

أ45- قد يتضمن توثيق الاتصال الشفوي، نسخة من المحاضر المعدة من قبل المنشأة المحتفظ بها كجزء من توثيق المراجعة، حيث تعد هذه المحاضر سجلاً مناسباً للاتصال.

ملحق رقم (1):

(راجع: فقرة 3):

متطلبات محددة في معيار رقابة الجودة رقم (1)⁽¹⁾، ومعايير مراجعة أخرى، والتي تشير إلى التواصل مع المكلفين بالحوكمة:

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار رقابة الجودة رقم (1)، ومعايير مراجعة أخرى سارية عند مراجعة القوائم المالية في الفترات، التي تبدأ في، أو بعد 15 ديسمبر 2009، والتي تتطلب إبلاغاً معيّن للمكلفين بالحوكمة. ولا تعتبر القائمة بديلاً عن الأخذ في الحسبان المتطلبات والتطبيق، والمواد التفسيرية الأخرى ذات العلاقة في معايير

⁽¹⁾ معيار رقابة الجودة (1) "الرقابة على الجودة للمنشآت التي تجرى فحص ومراجعة للقوائم المالية، وعمليات التأكيد الأخرى وغيرها من الخدمات المرتبطة بعملية المراجعة".

- ISQC 1, “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements” – paragraph 30(a)
- ISA 240, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” – paragraphs 21, 38(c)(i) and 40-42
- ISA 250, “Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements” – paragraphs 14, 19 and 22–24
- ISA 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management” – paragraph 9
- ISA 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” – paragraphs 12-13
- ISA 505, “External Confirmations” – paragraph 9
- ISA 510, “Initial Audit Engagements—Opening Balances” – paragraph 7
- ISA 550, “Related Parties” – paragraph 27
- ISA 560, “Subsequent Events” – paragraphs 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) and 17
- ISA 570, “Going Concern” – paragraph 23
- ISA 600, “Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)” – paragraph 49
- ISA 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” – paragraphs 12, 14, 19(a) and 28
- ISA 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report” – paragraph 9
- ISA 710, “Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements” – paragraph 18
- ISA 720, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements” – paragraphs 10, 13 and 16

- المراجعة.
- معيار رقابة الجودة رقم (1) "رقابة الجودة للمكاتب، التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد والخدمات الأخرى ذات العلاقة" - فقرة 30 (أ).
 - معيار المراجعة رقم (240) "مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية"، فقرة 21، 38 (ج) (1)، 40-42.
 - معيار المراجعة رقم (250) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" - الفقرات (14، 19، و 22-24).
 - معيار المراجعة رقم (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، فقرة 9.
 - معيار المراجعة رقم (450) "تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال المراجعة"، فقرات (12-13).
 - معيار المراجعة رقم (505)، "المصادقات الخارجية"، فقرة 9.
 - معيار المراجعة رقم 510 "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، فقرة 7.
 - معيار المراجعة رقم (550) "الأطراف ذات العلاقة"، فقرة 27.
 - معيار المراجعة رقم (560)، "الأحداث اللاحقة"، فقرات 7 (ب) - (ج)، 10 (أ)، 13 (ب)، 14 (أ)، 17.
 - معيار المراجعة رقم (570) "الاستمرارية"، فقرة 23.
 - معيار المراجعة رقم (600) "الاعتبارات الخاصة-عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي المكونات)"، فقرة 49.
 - معيار المراجعة رقم (705) "تعديلات (تحفظات) على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، فقرات (12، 14، 19 (أ) و 28).
 - معيار المراجعة رقم (706) "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل"، فقرة 9.
 - معيار المراجعة رقم (710) "المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة

Appendix 2

(Ref: Para. 16(a), A17)

Qualitative Aspects of Accounting Practices

The communication required by paragraph 16(a), and discussed in paragraph A17, may include such matters as:

Accounting Policies

- The appropriateness of the accounting policies to the particular circumstances of the entity, having regard to the need to balance the cost of providing information with the likely benefit to users of the entity's financial statements. Where acceptable alternative accounting policies exist, the communication may include identification of the financial statement items that are affected by the choice of significant accounting policies as well as information on accounting policies used by similar entities.
- The initial selection of, and changes in significant accounting policies, including the application of new accounting pronouncements. The communication may include: the effect of the timing and method of adoption of a change in accounting policy on the current and future earnings of the entity; and the timing of a change in accounting policies in relation to expected new accounting pronouncements.
- The effect of significant accounting policies in controversial or emerging areas (or those unique to an industry, particularly when there is a lack of authoritative guidance or consensus).
- The effect of the timing of transactions in relation to the period in which they are recorded.

والقوائم المالية المقارنة" – فقرة 18.

- معيار المراجعة رقم (720) "مسؤوليات المراجع، المتعلقة بالمعلومات الأخرى، في مستندات تتضمن قوائم مالية تمت مراجعتها"، فقرات 10 و 13 و 16.

ملحق رقم (2):

(راجع: فقرة 16 (أ)، 17)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية:

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة 16 (أ) والتي تمت مناقشتها في الفقرة 17، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية:

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى موازنة تكلفة تقديم المعلومات، مع المنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. في حال وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية، التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة، بالإضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأول للسياسات المحاسبية، والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق إصدارات محاسبية جديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت، وطريقة تبني التغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية، والمستقبلية للمنشأة، وتوقيت التغيير في السياسات المحاسبية، فيما يتعلق بإصدارات محاسبية جديدة متوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة على المجالات الناشئة والخلافية (المثيرة للجدل) (أو تلك الفريدة بصناعة معينة)، خاصة عندما لا يوجد توجيه موثوق به (رسمي)، أو توافق في الآراء).

Accounting Estimates

- For items for which estimates are significant, issues discussed in ISA 540,1 including, for example:
 - o Management's identification of accounting estimates.
 - o Management's process for making accounting estimates.
 - o Risks of material misstatement.
 - o Indicators of possible management bias.
 - o Disclosure of estimation uncertainty in the financial statements.

Financial Statement Disclosures

- The issues involved, and related judgments made, in formulating particularly sensitive financial statement disclosures (for example, disclosures related to revenue recognition, remuneration, going concern, subsequent events, and contingency issues).
- The overall neutrality, consistency and clarity of the disclosures in the financial statements.

Related Matters

- The potential effect on the financial statements of significant risks, exposures and uncertainties, such as pending litigation, that are disclosed in the financial statements.
- The extent to which the financial statements are affected by unusual transactions, including non-recurring amounts recognized during the period, and the extent to which

- تأثير توقيت المعاملات، فيما يتعلق بالفترة، التي يتم تسجيلها فيها.
- **التقديرات المحاسبية:**
- للبند، التي تعتبر هذه التقديرات مهمة لها، تتضمن القضايا، التي تمت مناقشتها في معيار المراجعة رقم (540)⁽¹⁾، على سبيل المثال:
 - o تحديد الإدارة للتقديرات المحاسبية.
 - o العملية، التي تقوم بها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية.
 - o مخاطر التحريف الجوهري.
 - o المؤشرات على تحيز الإدارة الممكن.
 - o الإفصاح عن عدم التأكد من التقديرات الواردة في القوائم المالية.
- **إفصاحات القوائم المالية:**
- القضايا، والأحكام المتخذة ذات العلاقة، ولا سيما في صياغة إفصاحات القوائم المالية بالغة الدقة، مثل: (الإفصاحات المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، التعويضات واستمرارية المنشأة، الأحداث اللاحقة، والقضايا الطارئة).
- الحياد العام، الاتساق والوضوح للإفصاحات في القوائم المالية.
- **أمور ذات علاقة:**
- التأثير المحتمل للمخاطر الجوهريّة على القوائم المالية، والعرض والشكوك، مثل الدعوى القضائية، التي لم يتم البت فيها، والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثير القوائم المالية بالمعاملات غير العادية، بما في ذلك، المبالغ غير المتكررة، المعترف بها خلال الفترة، ومدى الإفصاح

⁽¹⁾ معيار المراجعة رقم (540) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

such transactions are separately disclosed in the financial statements.

- The factors affecting asset and liability carrying values, including the entity's bases for determining useful lives assigned to tangible and intangible assets. The communication may explain how factors affecting carrying values were selected and how alternative selections would have affected the financial statements.
- The selective correction of misstatements, for example, correcting misstatements with the effect of increasing reported earnings, but not those that have the effect of decreasing reported earnings

- عن هذه المعاملات - بشكل منفصل - في القوائم المالية. العناصر، التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك قواعد المنشأة في تحديد العمر المنتج للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال، كيفية اختيار العناصر، التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيف تؤثر الاختيارات البديلة على القوائم المالية.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، مثل ذلك، تصحيح التحريفات ذات التأثير على زيادة الأرباح، التي تم التقرير عنها، ولكن ليست، التي لها تأثير على تخفيض الأرباح، التي تم التقرير عنها.