

معيار المراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٥٠)

الأطراف ذات العلاقة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٣-٧	مسؤوليات المراجع
٨	تاريخ السريان
٩	الأهداف
١٠	التعريفات
	المتطلبات
١١-١٧	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١٨-١٩	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
٢٠-٢٤	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٢٥	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
٢٦	الإفادات المكتوبة
٢٧	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
٢٨	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١١-٣١	مسؤوليات المراجع
٤١-٧١	تعريف الطرف ذي العلاقة
٨١-٢٨١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٢٩١-٣٠١	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
٣١١-٤٥١	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٤٦١-٤٧١	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
٥٨١-٥٩١	الإفادات المكتوبة
٥٠١	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة" 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٢ ومعيار المراجعة (٢٤٠)^٣ فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢. تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال مسار العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات المماثلة مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. ومع ذلك، فقد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:
- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهياكل التنظيمية، مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
 - قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة.
 - قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون عَوْض.

مسؤوليات المراجع

٣. نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر التقرير المالي تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق تلك المتطلبات، يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات الإطار.
٤. حتى في حالة وضع إطار التقرير المالي المنطبق لأقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، أو عدم وضعه لأي متطلبات على الإطلاق، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم للعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة ١١)
- (أ) تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (راجع: الفقرة ٢١)
- (ب) غير مضللة (لأطر الالتزام)، (راجع: الفقرة ٣١)
- وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.
٥. بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠)،^٤ لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكل أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.
٦. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

^٣ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

^٤ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة^٥ وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، خاصة إذا لم يحدد إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. وبناءً على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٠٠)^٦ يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظراً لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصّل عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييم تلك المخاطر، وفي تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيّمة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، وبما يكفي لتمكين المراجع من:

(١) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها؛

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (لأطر الالتزام)؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

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

(أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات ٤١-٧١)

(١) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

^٥ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٦١ و٥٧٥

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

(٢) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات محدودة أو لا يضع أي متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فإن الطرف ذا العلاقة يكون:

- أ. شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة المعدة للتقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة المعدة للتقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة المعدة للتقرير من خلال:

١. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو

٢. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو

٣. خضوعهما لنفس الإدارة.

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،^٧ يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة ٨)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠)^٨ النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين ٩، ١٠.)
١٣. يجب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛ (راجع: الفقرات ١١-١٤)

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛

(ج) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.

١٤. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن غيرها من العاملين داخل المنشأة، وأن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي يراها مناسبة، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات ١٥-٢٠)

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ (راجع: الفقرة ٢١)

^٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٧

^٨ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

١٥. يجب أن يظل المراجع منتبهاً أثناء المراجعة، عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات، للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين ٢٢٠، ٢٣١)

وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يفحص مادياً ما يلي للبحث عما يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع:

(أ) المصادقات المصرفية والقانونية التي تم الحصول عليها أثناء إجراءات المراجع؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية وفقاً لظروف المنشأة.

١٦. إذا قام المراجع بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٥، أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرتين ٢٤١، ٢٥٠)

(أ) طبيعة هذه المعاملات؛ (راجع: الفقرة ٢٦١)

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة ٢٧١)

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط

١٧. يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٨١)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

١٨. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً^٩. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

١٩. إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات ٦١، ٢٩١، ٣٠١)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيّمة^{١٠}، يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات ٢١-٢٤. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٤١)

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

^{١٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥، ٦

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

٢١. إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديد أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٢٢. إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديد أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة ٣٥١)

(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة:

(١) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً لكي يقوم المراجع بإجراء تقويم إضافي لها؛

(٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكن من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة ٣٦١)

(د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديد أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛

(هـ) تقويم الآثار المترتبة التي تلحق المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من جانب الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة ٣٧١)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

٢٣. فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:

(أ) إجراء فحص مادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي:

(١) ما إذا كان المبرر التجاري للمعاملات (أو عدم وجوده) يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس الأصول؛^{١١} (راجع: الفقرتين ٣٨١، ٣٩١)

(٢) ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع: الفقرتين ٤٠١، ٤١١)

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤. إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار. (راجع: الفقرات ٤٢١-٤٥١)

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

٢٥. عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)،^{١٢} يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة ٤٦١)

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرة ٤٧١)

^{١١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣ (ج)

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرات ١٠-١٥.

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

- (١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطراف العرض العادل)؛ أو
- (٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطراف الالتزام).

الإفادات المكتوبة

٢٦. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم: (راجع: الفقرتين ٤٨، ٤٩)

(أ) قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي هم على دراية بها؛

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٧. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة،^{١٣} فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة ٥٠ أ)

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.^{١٤}

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات المراجع

أطر التقرير المالي التي تضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٤)

١. إطار التقرير المالي المنطبق الذي يضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة هو إطار يُعرّف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضيق نطاقاً إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة ١٠ (ب) (٢) من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الإطار بالإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سيُطبَّق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

أطر العرض العادل (راجع: الفقرة ٤ (أ))

٢. في سياق إطار العرض العادل،^{١٥} قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً، قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة، في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائد على رأس المال أو سداداً لتوزيع أرباح.

أطر الالتزام (راجع: الفقرة ٤ (ب))

٣. في سياق إطار الالتزام، فإن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠)، يعتمد على الظروف المحيطة بالارتباط. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^{١٤} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦١

^{١٥} تحدد الفقرة ١٣ (أ) من معيار المراجعة (٢٠٠) معنى العرض العادل وأطر الالتزام.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية جاء وفقاً للإطار والأنظمة أو اللوائح المنطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذات علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التزام معين تُعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٢١٠) أن الإطار مقبول.^{١٧}

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٤١. تناقش العديد من أطر التقرير المالي مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمة مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

- (أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛
- (ب) أن النفوذ المهم (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يُعدّ سيطرة على تلك السياسات.

٥١. قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

- (أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.
- (ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.
- (ج) العضوية مع المكلفين بالحوكمة أو في الإدارة الرئيسية (أي أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).
- (د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).
- (هـ) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي لها نفوذ مهمين

٦١. قد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكنها من ممارسة نفوذ مهمين على المنشأة أو إدارتها. ويُعدّ النظر في مثل هذا السلوك ذا صلة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتين ٢٩١ وأ.٣٠.

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذات علاقة

٧١. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات غرض خاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١١)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٨١. قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات المراجع في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وإضافة لذلك، قد يحتاج المراجع في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسبان

^{١٦} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

^{١٧} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٧٢

متطلبات التقرير المالي للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢)

٩١. من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق الارتباط ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام، على سبيل المثال، سجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها، والمُحدَّث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف جوهري مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج قائمة المركز المالي أو وجود نظام معلومات غير كافٍ).
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الأهمية التي توليها الإدارة والمكلفون بالحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب (عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات علاقة)، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

١٠. إضافة لذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لعضو رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل اختلاس أصول المنشأة.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

١١. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من المرجح أن تكون متاحة بسهولة للإدارة، لأنه سيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

١٢. لكن عندما لا يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة ١٣، يظل منطبقاً، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات المراجع المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة جزءاً من إجراءات تقييم المراجع للمخاطر والأنشطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) للحصول على معلومات بشأن الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج عملها.

وفي الحالات الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارات المراجع أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشأة في معاملات مهمة، أو تشترك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تُعد أطرافاً ذات علاقة.

١٣١. في سياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديددها في السابق.^{١٨} وتوفر هذه المعلومات أساساً مفيداً للاستفسارات التي يوجهها مراجع المجموعة للإدارة بشأن هوية الأطراف ذات العلاقة.

١٤١. قد يحصل المراجع أيضاً على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٤)

١٥١. الآخرون داخل المنشأة هم الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات. وقد يشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءاً من الإدارة:

- المكلفين بالحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات، التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.

١٦١. تتم المراجعة على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.^{١٩} وبناءً عليه، وعندما يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لهذا الإطار. وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المكلفون بالحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المكلفين بالحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكّنهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

١٧١. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة،^{٢٠} قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تُجرى فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها وتلخيصها والإفصاح عنها.
- الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المكلفون بالحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).

^{١٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٣٢(ب)

^{١٩} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢١

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١

- وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكوّنة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
- التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة المراجع أو المستشار القانوني الخارجي.
- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.

١٨. قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:

- انخفاض الأهمية التي توليها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
- غياب الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
- التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
- عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.
- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ المراجع في الحسبان، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)،^{٢١} ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير المراجع.

١٩. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية.^{٢٢} ويزيد خطر تجاوز

الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بهدف تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المبرر التجاري لهذه المعاملات.
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
- الدخول في معاملات مُعقّدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٠. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة في المنشآت الأصغر أقل رسمية، وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات

مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو ربما يزيد من تلك المخاطر، من خلال المشاركة النشطة في جميع الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بتلك المنشآت، قد يتوصل المراجع إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأية أدوات رقابة قد تكون مطبقة عليها، من خلال الاستفسار من الإدارة إضافة إلى اتخاذ إجراءات أخرى، مثل ملاحظة إشراف الإدارة على الأنشطة ومراجعتها لها، والفحص المادي للوثائق المتاحة ذات الصلة.

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٣٢ وأ٤

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

٢١١. ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواءً من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً، سواءً كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي مُنح التصريح بناءً عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يقوم المراجع بفحصها مادياً (راجع: الفقرة ١٥)

٢٢. قد يقوم المراجع أثناء المراجعة بإجراء فحص مادي للسجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الزكوية والضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.
- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أُعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع: الفقرة ١٥)

٢٣. هو ترتيب يتضمن اتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحد أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.
- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.

ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة للمراجع في السابق:

- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.

- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦)

٢٤أ. يُمكن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة المراجع من تقييم وجود عوامل خطر الغش، إن وجدت، ومن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

٢٥أ. قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون أن وجود عوَض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات دَوَّارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦ أ))

٢٦أ. يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع: الفقرة ١٦ ب))

٢٧أ. يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفاً فيها، وإنما أيضاً عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٧)

٢٨أ. تتضمن المعلومات ذات الصلة عن الأطراف ذات العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد يُحدَد أنها مخاطر مهمة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن (راجع: الفقرة ١٩)

٢٩أ. تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوَض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.^{٣٣} ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مُهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

^{٣٣} الملحق الأول لمعيار المراجعة (٢٤٠)

- نقض الطرف ذي العلاقة لقرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
 - الرجوع للطرف ذي العلاقة في الاعتماد النهائي للمعاملات المهمة.
 - محدودية النقاش، أو غيابه التام، بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
 - ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).
- وقد يوجد أيضاً النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمراً في أداء هذا الدور في إدارتها.
- ٣٠ أ. عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن إلى وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة بسبب الغش. فعلى سبيل المثال:
- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
 - قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
 - قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك، أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد تقرير مالي مغشوش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (الفقرة ٢٠)

- ٣١ أ. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.^{٢٤}
- ٣٢ أ. من أمثلة إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تُحاسب أو تُفصح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذات علاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (سواء بسبب غش أو خطأ):
- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامين أو الوكلاء، متى كان ذلك عملياً وغير محظور بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
 - المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى المراجع أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذات العلاقة في ردودها على المراجع).
 - القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها، الخاصة بالأطراف ذات العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.
- ٣٣ أ. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهري مهم بسبب الغش نتيجة لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعييار (٢٤٠)، بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة. ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.

^{٢٤} يقدم معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

- إجراء بحث أساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

٣٤أ. بناءً على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساس وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل إلكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى المراجع أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساس فعالة من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفضٍ بدرجة يمكن قبولها. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة،^{٢٥} فإن المراجع مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق الارتباط بالمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

٣٥أ. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثاً إلى الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهرية بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

٣٦أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يُفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسيين أو الممثلين الرئيسيين أو الاستشاريين أو الضامنين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- التحقق من شروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، وتقويم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

عدم الإفصاح المتعمد من جانب الإدارة (راجع: الفقرة ٢٢(ه))

٣٧أ. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٤٠) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقويم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

^{٢٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقويم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٣)

٣٨١. عند تقويم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعاملة:

- معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشمل المعاملة على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة).
- تحتوي على شروط تجارية غير معتادة، مثل أسعار ومعدلات فائدة و ضمانات وشروط سداد غير معتادة.
- تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
- تتضمن أطرافاً ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
- معالجة بطريقة غير معتادة.

- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة.

- ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متسقة بشكل جوهري مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن المراجع مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠) بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

٣٩١. قد يسعى المراجع أيضاً إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك المراجع في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكّل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملاً من عوامل خطر الغش.

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

٤٠١. إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى أن يكون متنبهاً للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود تواطؤ بين الأطراف ذات العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لنفوذ مهيمن من جانب طرف ذي علاقة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤١١. قد لا تملك المنشأة الأصغر نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر. وبناءً عليه، فقد يعتمد المراجع عند مراجعة منشأة أصغر بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلاً من ذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل الفحص المادي للمستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذات الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

٢٦ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١١

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع: الفقرة ٢٤)

٤٢أ. على الرغم من أنه قد يسهل الحصول على أدلة مراجعة بشأن كيفية مقارنة أسعار المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة بأسعار المعاملات المماثلة التي تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادةً صعوبات عملية تُحد من قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة التي تثبت أن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة تكافئ ما يناظرها في المعاملات التي تمت على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المراجع قد يكون قادراً على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق، فقد يكون من المتعذر عملياً التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادةً بين أطراف مستقلة. وبناءً عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف جوهري في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

٤٣أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لهذا الإقرار:

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذا علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

٤٤أ. قد يشمل تقويم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحداً أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقويم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

٤٥أ. تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقراراً ضمنياً بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقويم التحريفات (راجع: الفقرة ٢٥)

٤٦أ. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) من المراجع أن يأخذ في الحسبان كلاً من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقويم ما إذا كان التحريف جوهرياً^{٢٧} وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضاً على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

٤٧أ. يعني تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقرير المالي المنطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو مُحَرَفَة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

^{٢٧} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١(أ). وتقدم الفقرة ٢١أ من معيار المراجعة (٤٥٠) إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقويم التحريف.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٦)

٤٨٠. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إفادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المكلفين بالحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، (أ) تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
 - ما يكون عندما يقدم المكلفون بالحوكمة إفادات شفوية محددة للمراجع فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - ما يكون عندما تكون للمكلفين بالحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذات العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
٤٩٠. قد يقرر المراجع أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإفادة بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لا تشتمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

٥٠٠. يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة^{٢٨} بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المراجع في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة:
- عدم إفصاح الإدارة (سواءً بشكل متعمد أو لا) للمراجع عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
 - تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
 - عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
 - مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

^{٢٨} تقدم الفقرة ٨٠ من معيار المراجعة (٢٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.

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