

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية دليل أعمال المعيار

مسودة العرض - الإصدار (0)

تاريخ العرض: 25.04.2018
فترة العرض على الجمهور لإبداء التعليقات: 90 يوم





© مبادرة تنمية الانتوساي

Stenersgata 2
N-0184
أوسلو، النرويج

جدول المحتويات

الفصل 1

6 نبذة عن الدليل

الفصل 2

8 مدخل إلى إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والرقابة المالية على القطاع العام
8 إطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإطار الانتوساي للإصدارات المهنية المنفج
9 المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام
11 أهمية الرقابة المالية في القطاع العام
13 ما طبيعة الرقابة المالية وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
الأهداف العامة لمراقب القطاع العام الخارجي عند إجراء الرقابة المالية
13 وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
14 آلية الإحالة إلى معايير الرقابة المالية في التقرير الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة
ظروف لا يمكن معها الإحالة إلى المبادئ التوجيهية للرقابة المالية
15 (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1000-1810) على أنها معايير موثوقة
16 الفارق بين الرقابة المالية ورقابة الالتزام باعتبارها مهمة تتعلق بالتصديق

الفصل 3

17 عملية الرقابة المالية
17 أنشطة ما قبل التعاقد
18 إستراتيجية الرقابة الشاملة
18 وضع خطة تفصيلية للرقابة
18 التنفيذ
18 الإكمال والمراجعة
19 إعداد التقارير
19 المتابعة على الرقابة
19 مراجعة ضمان الجودة

الفصل 4

20 أنشطة ما قبل التعاقد
21 تقييم ما إذا كانت الشروط السابقة للمهمة الرقابية متوفرة
28 الحصول على اتفاق بأن الإدارة تفهم مسؤوليتها
29 متطلبات أخرى

الفصل 5

31 إستراتيجية الرقابة الشاملة
32 تحديد نطاق عملية الرقابة
32 توقيت الرقابة

- 32.....اتجاه عملية الرقابة.....
- 33.....موارد مطلوبة للمهمة الرقابية.....
- 33.....مراعاة نتائج أنشطة ما قبل التعاقد.....
- 33.....مشاركة إستراتيجية الرقابة الشاملة.....
- 33.....تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها.....

الفصل 6

- 38وضع خطة تفصيلية للرقابة.....
- 39.....فهم الجهة وبينتها.....
- 43.....تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها.....
- 45.....تحديد أنشطة الرقابة الداخلية لمنع الأخطاء الجوهرية واكتشافها.....
- 47.....وضع إجراءات الرقابة الإضافية للتصدي للخطر.....
- 52.....مراعاة القوانين واللوائح التنظيمية عند رقابة القوائم المالية.....

الفصل 7

- 57تنفيذ الرقابة.....
- 58.....تنفيذ إجراءات الرقابة وتوثيق النتائج.....
- 60.....التأكيدات الخارجية.....
- 63.....انتقاء العناصر للاختبار.....
- 63.....استخدام العينات.....
- 65.....الخطوات الرئيسية في عملية أخذ عينات الرقابة.....

الفصل 8

- 67الإكمال والمراجعة.....
- 70.....إجراءات الإكمال الأخرى.....
- 72.....توثيق عملية المراجعة.....
- 72.....التقرير الأولي للمراقب.....
- 73.....الاجتماع النهائي للرقابة.....

الفصل 9

- 74إعداد التقارير الخاصة بالرقابة.....
- 76.....تكوين رأي بشأن القوائم المالية.....
- 78.....تحديد أنواع التعديلات على رأي المراقب.....
- 83.....فقرة لفت الانتباه.....
- 83.....فقرات الموضوعات الأخرى الواردة في تقرير المراقب.....
- 84.....الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية في تقرير المراقب المستقل.....
- 86.....شكل ومحتوى تقرير المراقب حول القوائم المالية.....

الفصل 10

- 87المتابعة.....

الفصل 11

- 90ضمان الجودة على مستوى التعاقد.....
- 93المراجع.....
- 94النماذج التوضيحية.....

قائمة الاختصارات

Financial Audit (FA)
Financial Audit and Accounting Subcommittee (FAAS)
Financial Statements (FS)
Financial Reporting Framework (FRF)
Forum for INTOSAI Professional Pronouncements (FIPP)
INTOSAI
INCOSAI
INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)
INTOSAI Development Initiative (IDI)
International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
International Financial Reporting Standards (IFRS)
International Public-Sector Accounting Standards (IPSAS)
Key Audit Matters (KAM)
(PN) Practice Notes in ISSA
INTOSAI Professional Standards Committee (PSC)
Quality Assurance (QA)
International Standards on Auditing (ISA)
Risk of Material Misstatement (ROMM)
Supreme Audit Institution (SAI)

الرقابة المالية (FA)
اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة (FAAS)
القوائم المالية (FS)
إطار إعداد التقارير المالية (FRF)
منتدى التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي (FIPP)
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)
مبادرة تنمية الانتوساي (IDI)
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI)
المجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأكيد (IAASB)
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
موضوعات الرقابة الرئيسية (KAM)
مذكرات الممارسات في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (PN)
لجنة الانتوساي للمعايير المهنية (PSC)
ضمان الجودة (QA)
المعايير الدولية للرقابة (ISA)
مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM)
الجهاز الأعلى للرقابة (SAI)

- 1.1** وضع دليل أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية ضمن المرحلة الأولى من مبادرة أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة¹ (والمعروفة أيضا باسم برنامج مبادرة أعمال معايير الانتوساي²) التابعة لمبادرة تنمية الانتوساي (IDI)³ لمعالجة القضايا الإستراتيجية والمؤسسية التي يحتمل أن تواجهها الأجهزة العليا للرقابة أثناء تنفيذ مهام الرقابة المالية وفق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول به. وكان المقترح أن تستوعب الأجهزة العليا للرقابة، قبل الشروع في أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، البيئة الداخلية والخارجية الداعمة للمهام الرقابية القائمة على إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100). ولذلك لم يتوغل دليل أعمال المعيار في معايير الرقابة المالية وتطبيقاتها (أو المواد التطبيقية المقابلة، أو المنهجيات، إلخ)، أضف إلى ما سبق أن مبادرة تنمية الانتوساي تلقت إفاضة بأن الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى دليل إرشادي يمكن للمراقبين الماليين استخدامه في تنفيذ مهام رقابية تمتثل بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- 1.2** هذا الدليل كتبه مجموعة من الخبراء من أنحاء العالم احتشدوا من مختلف أقاليم الانتوساي و فرق عمل مبادرة تنمية الانتوساي، وقد روجع بواسطة مجموعة من خبراء الرقابة المالية. اتبعت مبادرة تنمية الانتوساي بروتوكول ضمان الجودة الخاص بها في شأن المنافع العامة العالمية عند وضع هذا الدليل الإرشادي، وهو ما يحدد الإجراءات القياسية لضمان جودة المنتج.
- 1.3** هذا الدليل الذي بين يديك يحل محل الدليل السابق، والذي تم سحبه بدءا من تاريخ توافر هذا الإصدار ذو الرقم (0). بينما تُجرى المراجعة الرئيسية والجوهرية لهذا الدليل متى وقع تغيير في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية (من المتوقع أن يكون فيما بعد 2019)، فسوف تجرى المراجعات السريعة سنويا بناء على التحديثات الصادرة عن اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة.
- 1.4** الدليل الإرشادي الحالي هو منتج وضع ضمن إطار المرحلة الثانية من برنامج مبادرة أعمال معايير الانتوساي، يهدف إلى تقديم المزيد من الإرشاد حول الرقابة المالية. هذا الدليل يتضمن منهجيات رقابية قائمة على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تهدف لمعالجة تلك المهام الرقابية التي تعتبر أساسية وشائعة التطبيق على القوائم المالية التي تجريها الأجهزة الرقابية في بيئة القطاع العام ضمن معايير المستوي 4 السبعة والثلاثون (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1000 إلى 1810).
- 1.5** بالإضافة إلى توضيح الفرق بين المعايير وهذا الدليل الذي بين يديك، يرسخ الشكل التوضيحي 1 (أ) أيضا حقيقة أن كلا منهما مكمل للأخر، أي أن متطلبات المعايير تصبح أساس التقدم بمقترح يتناول منهجيات الرقابة.

الشكل التوضيحي 1 (أ) مقارنة بين المعايير ودليل الرقابة المالية

دليل أعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية (المستوى 4)
الفرضية الأساسية: ما آلية تنفيذ الرقابة على القوائم المالية للوفاء بمتطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟	الفرضية الأساسية: ما الذي يجب القيام به في القوائم المالية لاستحقاق القول بأن المهمات الرقابية نُفذت وفق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟
تقديم آلية (منهجية) لتحقيق الحد الأدنى من المقياس المرجعي للرقابة المالية.	تحديد الحد الأدنى للمقياس المرجعي لضمان جودة الرقابة المالية.
ما موضوعه؟ عملية الرقابة المالية المُعرّفة الأدوات والتقنيات الأشكال التوضيحية نماذج أوراق عمل الرقابة	ما موضوعه؟ المتطلبات التطبيق وغيره من الملاحظات التوضيحية على المتطلبات مذكرات الممارسات

عملية الرقابة المالية القائمة على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

¹ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

² قررت الخطة الإستراتيجية للانتوساي ونموذج تعميم المعايير الدولية المعتمد من مجلس إدارة منظمة الانتوساي في أكتوبر 2011 تكليف مبادرة تنمية الانتوساي بـ "دعم أعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" وفي إطار التزامها بهذا التكليف أطلقت مبادرة تنمية الانتوساي برنامجا تنمية قدرات شامل يحمل اسم مبادرة أعمال المعايير الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (3i Programme).

³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



1.6 الدليل يعزز أفضل الممارسات العالمية. وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تتكيف مع المنهجية المذكورة في هذا الدليل لتفي بالاحتياجات المحلية بالاعتماد على إطار إعداد التقارير المالية (FRF) المعمول به أو غيره من مسؤوليات إعداد التقارير.

1.7 يتكون هذا الدليل من 12 فصلاً: الفصل 2 يقدم معلومات أساسية حول إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على النحو المعروض في إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية الذي روجع مؤخراً، بجانب فهم إطار إعداد التقارير المالية (FRF) في أحد المهمات الرقابية للقوائم المالية (FS). ولما كان من أهداف الدليل أيضاً الترسخ لفهم عملية الرقابة المالية، فإن الفصل 3 يشرح عملية الرقابة المالية، وكانت الفصول التي تليه (الفصول 4 إلى 11) تتبع ترتيب إجراءات عملية الرقابة.

1.8 ولأن المهمات الرقابية تتألف من إجراءات تكرارية، تم إيلاء العناية الواجبة للحفاظ على الارتباط بين المراحل المختلفة للمهمة الرقابية عند كتابة كل فصل وكتابة نماذج أوراق العمل. كما يضمن الرجوع إلى نماذج أوراق العمل أن يفهم المستخدمين الحاجة للحفاظ على مثل هذا الترابط في الرقابة الفعلية على القوائم المالية.

1.9 باقي المنتجات العالمية الصادرة عن مبادرة تنمية الانتوساي تكمل هذا الدليل ويجب قراءتها والربط بينها جميعاً، ومن أمثلتها إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة 2016، وأدوات تقييم الالتزام بمعايير الانتوساي iCAT، وإرشادات وأدوات ضمان الجودة، إلخ.

1.10 هذا الدليل يمكن استخدامه واعتماده بواسطة الأجهزة العليا للرقابة التي اعتمدت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية في المستوى 4 باعتبارها معايير رقابية موثوقة للرقابة على القوائم المالية. ويحتوي هذا الدليل على الشرح التفصيلي لمنهجيات المهمات الرقابية في هيئة النصوص الرئيسية من كل فصل. كما يحتوي أيضاً على نماذج ورقة عمل الرقابة، مشار إليها بـ "نموذج توضيحي"، والتي وضعت لتستخدم في مستوى المهمة الرقابية. أيضاً تحتوي النماذج التوضيحية على إرشادات مفصلة حول استخدام نماذج أوراق عمل الرقابة واستكمالها. وبالإضافة إلى النماذج المقترحة في هذا الدليل، قد تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تصميم وإنشاء نماذج أوراق عمل إضافية حينما اقتضت قوانينها ولوائحها وممارساتها.

1.11 قد يؤدي إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية الجديد إلى تغييرات في محتوى أو تقييم العديد من المعايير. قد يفضل الممارسون مراجعة الانتوساي / الموقع الإلكتروني للجنة المعايير المهنية مراجعة دورية للوقوف على التحديثات، ويجب عليهم توخي الحذر قبل توثيق المعايير خشية تغييرها. كما يشير هذا الدليل إلى مذكرات الممارسات في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مرجعيات، كما تقوم اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة في الوقت الحالي بمراجعات كبيرة على مذكرات الممارسات هذه.

مدخل إلى إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والرقابة المالية على القطاع العام

2.1. يقدم الفصل الثاني المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام، ويوضح العلاقة بين المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام ومتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية. علاوة على ما سبق، يشرح الفصل تعريف الرقابة المالية ويقدم أمثلة - كلما سنحت الفرصة - على إمكانية تطبيق معايير الرقابة المالية.

إطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإطار الانتوساي للإصدارات المهنية المنقح

2.2. يوضح هذا القسم إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP) المنقح، بما يتضمن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة باعتبارها مجموعة من المعايير التي وضعتها لجنة الانتوساي للمعايير المهنية (IPSC).

2.3. قبل اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فصلت منظمة الانتوساي معايير الرقابة التي أقرها مؤتمر الانتوساي⁴ في عام 1998 والتي تم تحديثها في 2001. وبالرغم من ذلك، فقد قررت الانتوساي في خطتها الاستراتيجية (2005-2010م) أن "تقدم إطار عمل مُحدَّث للمعايير المهنية"، لذا فقد قررت لجنة الانتوساي للمعايير المهنية دمج معايير الانتوساي القائمة والجديدة وتوجيهاتها في إطار عمل واحد. وصنف إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المبدئي التوجيهات والإصدارات المهنية إلى أربعة مستويات، يعرضها الشكل التوضيحي 2.1.

الشكل التوضيحي 2.1: إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المستوى 1	مبادئ التأسيس (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 2-1) المستوى 1 من إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يحتوي على مبادئ التأسيس للانتوساي. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، يدعو إعلان لهما منذ عام 1977م إلى إقامة أجهزة رقابة عليا فعّالة وتقديم إرشادات حول مبادئ الرقابة.
المستوى 2	الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 10-99) تتضمن الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة توجيهات وإصدارات الانتوساي بشأن الشروط المسبقة الضرورية لعمل الأجهزة العليا للرقابة على نحو سليم والتنفيذ بمهنية. وتتضمن هذه القواعد مبادئ وإرشادات لكل من الاستقلالية والشفافية والمسؤولية وأخلاقيات العمل ورقابة الجودة. وقد تقع الشروط الأساسية ضمن اختصاصات الأجهزة والسلطات التشريعية الأخرى بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة والممارسات اليومية للمؤسسة والعاملين بها.
المستوى 3	المبادئ الأساسية للرقابة (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100-999) في المستوى 3 المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام، والذي يقدم أسساً مفاهيمية للرقابة على القطاع العام وضمان التجانس في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتضمن المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100) المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام ويؤسس المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تنتشرها ثلاثة مجالات من مجالات الرقابة (الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام). وتتناول المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200، 300، 400) المبادئ المحددة لمجالات الرقابة الثلاثة.
المستوى 4	إرشادات الرقابة (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1000-4999) تترجم معايير الرقابة في المستوى 4 المبادئ الأساسية للرقابة إلى معايير أكثر تحديداً وتفصيلاً وأكثر قابلية للتنفيذ حتى يمكن للمراقبين اللجوء إليها يومياً عند تنفيذ المهام الرقابية. الهدف من المعايير توفير أسس وضع منهجيات الرقابة (والكتيبات التوجيهية) التي يمكن للأفراد أعضاء الانتوساي تطبيقها عند الرقابة على القطاع العام. وتحتوي الإرشادات العامة للرقابة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1000-4999) على المتطلبات الموصى بها في الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء وتقدم إرشادات أكثر للمراقب. كما أنها تعين أفضل الممارسات الحالية المعترف بها دولياً في مجال تطبيقها العام.

⁴ مؤتمر الانتوساي.

المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام

2.4. الإطار المنقح والمعتمد في مؤتمر الانكوساي 2016 أعاد تصنيف التوجيهات والإصدارات المهنية للانكوساي كالتالي:

الشكل التوضيحي 2.2: الإطار المنقح

<p>تتكون مبادئ الانكوساي من مبادئ التأسيس والمبادئ الجوهرية. ومبادئ التأسيس ذات اعتبارات تاريخية، وتحدد الدور والمهام التي يجب أن تصبو إليها الأجهزة العليا للرقابة. وربما كانت هذه المبادئ غنية بالمعلومات المفيدة للحكومات والبرلمانات، بالإضافة إلى الأجهزة العليا للرقابة والسواد الأكبر من عامة الجمهور، كما يمكن استخدامها كمرجع لترسيخ التكاليف المحلية للأجهزة العليا للرقابة. أما المبادئ الجوهرية فتدعم مبادئ التأسيس في الجهاز الأعلى للرقابة، حيث توضح دوره في المجتمع بالإضافة إلى الشروط الأساسية رفيعة المستوى للعمل على النحو السليم وللتنفيذ المهني.</p>	<p>مبادئ الانكوساي</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الموثوقة في الرقابة على القطاع العام. تتكون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مجموعة المبادئ والمفاهيم الأساسية التي تمثل تعريف الرقابة على القطاع العام والأنواع المختلفة للمهام التي تدعمها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. • المبادئ الأساسية التي حدتها الانكوساي باعتبارها مبادئ مهنية قابلة للتطبيق عالمياً. ويجب أن تتوافق الممارسات الرقابية في كافة الأجهزة العليا للرقابة مع تلك المبادئ، هذا بجانب أي معايير محلية للرقابة على القطاع العام. • المتطلبات على المستوى المؤسسي والمتطلبات على مستوى المهمة الرقابية والتي يجب على الأجهزة العليا للرقابة وعلى المراقب على التوالي الامتثال لها إذا صرحوا بالامتثال للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (بدلاً من المعايير المحلية). • المواد التطبيقية بهدف ضمان أن المبادئ الأساسية والمتطلبات مفهومة ومطبقة تطبيق ملائم في ظروف المهام الفردية. 	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة</p>
<p>التوجيهات والإصدارات (GUIDS) توفر الإرشاد الذي يدعم الأجهزة العليا للرقابة في:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تعزيز الأداء المؤسسي في الممارسات المتعلقة بالشروط التنظيمية وإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. • تنفيذ آليات وبرامج لتهدف لتطوير الكفاءات بالتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. <p>التوجيهات والإصدارات (GUIDS) توفر الإرشاد الذي يدعم المراقب في:</p> <ul style="list-style-type: none"> • كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الممارسات المتعلقة بإجراءات الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو رقابة الالتزام. • كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الممارسات المتعلقة بإجراءات المهام الأخرى. • تفهم موضوع رقابي محدد وتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلة. 	<p>إرشادات الانكوساي</p>
<p>سوف تحدد توجيهات الكفاءات والمهارات المهنية، والمعارف، والأخلاقيات، والقيم، والسلوكيات التي يطلبها المراقب على القطاع العام لتنفيذ عمليات رقابية تمتثل للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.</p>	<p>توجيهات الكفاءة</p>

2.5. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100) "المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام" تحدد كلا من سلطة المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وكيف يمكن للمراقب إقامة الحجة على امتثاله إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقرير المراقب، وهذا المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يفعل مبادئ الانتوساي الأساسية في صورة معايير: فيقدم المبادئ الأساسية القابلة للتطبيق في كل مهام الرقابة على القطاع العام، دون اعتبار لشكلها أو سياقها.

2.6. ويستند المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200) "المبادئ الأساسية للرقابة المالية" إلى (100) ويضيف مزيد من التطوير على هذه المبادئ لتطبيقها في السياق المختص بالرقابة المالية.

الشكل التوضيحي 2.3: المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام كما هي منصوص عليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100)،
والرابط بينها وبين متطلبات الرقابة المالية تحديداً.

المبادئ العامة للرقابة	شرح المبدأ في المعيار (100)	المتطلبات التفصيلية المتعلقة بالمبادئ العامة في المعيار (200) والمعايير (1200-1810)*
المبدأ 1 الأخلاقيات والاستقلالية	يتعين على المراقبين الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والتمتع بالاستقلالية.	المعايير الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (130 و 200) لا يوجد اشتراط منفصل لوجود قواعد للأخلاقيات المهنية في مستوى المهمة الرقابية. وبالرغم من هذا، ينبغي على المراقبين في الأجهزة العليا للرقابة التي تعتمد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في هذا المستوى باعتبارها معاييرها الموثوقة أو التي تطبق المعايير الدولية للرقابة ISA ⁵ (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200:13)، أن يلتزموا بقواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين المحترفين الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين — (IESBA) قانون IESBA — أو اعتماد المتطلبات المحلية والتي تطالب بنفس المعايير على الأقل.
المبدأ 2 الحكم المهني والعناية الواجبة والشك المهني	يجب على المراقبين أن يحافظوا على السلوك المهني المناسب بتطبيق الشك والحكم المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة.	المعايير الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200 و 1200)
المبدأ 3 مراقبة الجودة	يجب على المراقبين أن ينفذوا عملية الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (140، 200، 1200، 1220)
المبدأ 4 إدارة فريق الرقابة ومهاراته	ينبغي أن يملك المراقبون المهارات الضرورية أو تكون لديهم القدرة للحصول عليها.	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200، 1200، 1220)
المبدأ 5 مخاطر الرقابة	ينبغي للمراقبين إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في ظل الظروف المحيطة بالرقابة،	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200، 1000، 1315)
المبدأ 6 الأهمية النسبية	ينبغي أن يراعي المراقبون الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة	المعايير الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200 و 1320)
المبدأ 7 التوثيق	ينبغي على المراقبين إعداد وثائق الرقابة بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه وللدلة المجمعّة والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها.	المعايير الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200 و 1230)، المعيار بالكامل
المبدأ 8 التواصل	ينبغي أن يقيم المراقبون تواصلاً فعالاً خلال عملية الرقابة	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200، 1200، 1210، 1240، 1260، 1265)

(⁵) يجب التأكيد على أن تلك المبادئ العامة الثمانية ذات أهمية بالغة في سياق الرقابة المالية. وهكذا، فإن المتطلبات المتعلقة بتلك المبادئ والمرجعيات التي تستند إليها تلك المبادئ ربما تتواجد في العديد من معايير الرقابة المالية الأخرى المعمول بها في مستوى المهمة كما أشرنا أعلاه.

2.7. المبادئ المذكورة أعلاه تطبق قبل الشروع في مهمة رقابية وأثناء عملية الرقابة. ومن أجل ضمان الالتزام بالمبادئ العامة للرقابة، يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى سياسات وأدلة إرشادية مطبقة تُعرّف المبادئ في سياق بيئة الجهاز الخاصة.

2.8. كما سبق الشرح في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100:8) يمكن استخدام المبادئ كأساس لتطوير المعايير الموثوقة بثلاثة طرق:

- كأساس يستند إليه الجهاز الأعلى للرقابة في تطوير المعايير.
- كأساس يقوم عليه اعتماد المعايير الوطنية المتوافقة
- كأساس لاعتماد إرشادات الرقابة العامة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) كمقاييس.

2.9. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100) يحدد هذه المبادئ في مستوى الرقابة على القطاع العام ككل، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200) بالإضافة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1000-1810) في مستوى المهمة يقدم مزيد من التحديد لمتطلبات الرقابة المالية على القطاع العام.

أهمية الرقابة المالية في القطاع العام

2.12. تتمحور المسائلة المالية حول الإدارة المالية السليمة (قانونياً وتنظيمياً) والإنصاف الذي اعتمدهته الجهة في إعداد تقرير وضعها المالي والنتائج واستخدام الموارد، وامتثال هذا التقرير لإطار إعداد التقارير المالية (FRF) المعمول به.

2.13. من الشائع الاعتراف بالرقابة المالية في القطاع العام بأنها آلية تحكم في يد الدولة لتأمين المسائلة المالية: حيث آليات المسائلة المالية ذات الأفضلية داخل الدولة تدعم عمل الأنظمة بنقل معلومات بشأن أعمال الأذرع الإدارية والتنفيذية للدولة إلى البرلمان أو الجهات المكافئة له.

2.14. وهكذا فمراقبي القطاع العام يؤدون دوراً هاماً بالتدقيق في الإنفاقات على البرامج العامة. ويتضمن هذا الدور تقديم تأكيدات معقولة على أن المعلومات التي أعدتها الحكومة تمثل الوضع المالي لهيئات القطاع العام تمثيلاً سليماً، بما يشمل الحكومة العامة أو الحومة ككل.

2.15. في القطاع العام تبدأ دورة المسائلة بعملية وضع الميزانية وتنتهي بعرض التقارير على البرلمان، وقد تحتوي التقارير الرقابية المنشورة رأياً حول العرض المنصف للمعلومات المالية التاريخية، كما قد يتضمن أيضاً رأياً حول النظامية في المعاملات الضمنية، مع ملاحظات إضافية بشأن أنظمة الرقابة

2.10. الغرض الرئيسي للرقابة على القطاع العام هو الحفاظ على مبدأ المسائلة العامة ونشره بين الجهات العامة والمؤسسات المنتخبة ديمقراطياً. ووفقاً للمبادئ المنصوص عليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (12) "قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إحداث الفارق في حياة المواطنين"، ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة ومتحملة للمسؤولية في استخداماتها للمال العام، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدولة.

2.11. ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100:18) على "يمكن بشكل عام توصيف الرقابة على القطاع العام أنها عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات أو الشروط الفعلية تتوافق مع المعايير الموضوعية من عدمه. والرقابة على القطاع العام أمراً ضرورياً حيث أنها تمد السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص الوصاية على سياسات أو برامج أو عمليات الحكومة وأدائها."

الداخلية، والاحتياط، وسوء إدارة التمويلات، إلخ. وهذا النطاق الأوسع للرقابة المالية على القطاع العام ينعكس على معايير الانتوساي.

المبادئ في سياق التكليف المعين للجهاز الأعلى للرقابة، أي أن تلك المبادئ يجب ترجمتها إلى إجراءات رقابية (داخل كتيبات التوجيهات الرقابية المعتمدة) ويجب تنفيذها في الممارسات.

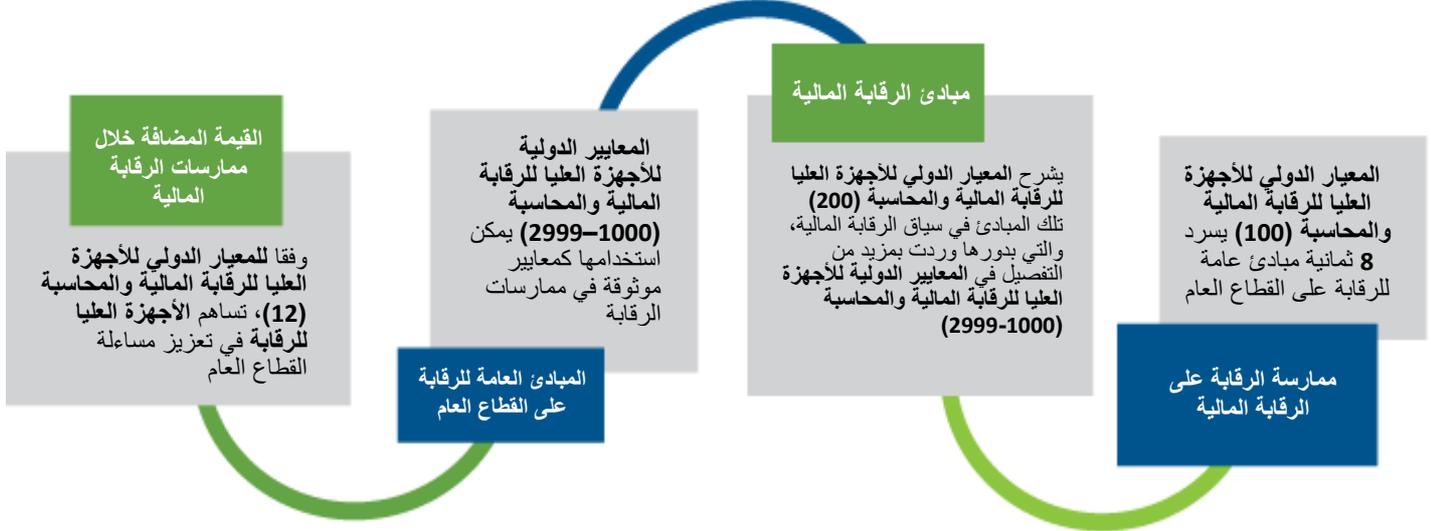
2.16. يشرح الشكل التوضيحي 2(أ) أدناه كيف أن تطبيق المبادئ

العامة للرقابة على القطاع العام في الرقابة على القوائم المالية يتيح للأجهزة العليا للرقابة تلبية توقعات الأطراف ذات العلاقة وإضافة قيمة من خلال تعزيز عملية مساءلة الحكومة:

- ثانياً، كل رقابة مالية سوف تسهم مساهمة مباشرة في دور الجهاز الأعلى للرقابة في تعزيز مساءلة الحكومة ونزاهتها وشفافيتها وكذلك هيئات القطاع العام كما هو محدد في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (12).

- أولاً، سياسات الرقابة المالية في الجهاز الأعلى للرقابة والتوجيهات الرقابية بحاجة لأن تشرح كيفية الوفاء بتلك

الشكل التوضيحي 2(أ) المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام الخاصة في الرقابة على القوائم المالية



2.17. من ناحية أخرى، لتحقيق الأثر وإضافة قيمة من خلال الرقابة المالية، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة التأكد من إعداد التقارير الملائمة بشأن عملها وإتاحة تلك التقارير أمام جمهور العامة، وأنها تعرض بطريقة واضحة ويسهل الوصول لها بواسطة الجمهور على اختلافه (راجع مذكرة الممارسات الجيدة الصادرة عن لجنة بناء القدرات بالانتوساي بشأن "آلية استخدام وزيادة أثر التقارير الرقابية"، أكتوبر 2013، التي أعدت من أجل مؤتمر الانتوساي الحادي والعشرين ببيكين).

ما طبيعة الرقابة المالية وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

2.18. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100:22)، تركز الرقابة المالية على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة وفق إطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما. وإجراءات الحصول على أدلة رقابية سليمة وكافية سوف تمكن المراقب من إبداء الرأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن أي من التزوير أو الخطأ.

2.19. وينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:4) على أن مجال الرقابة المالية على القطاع العام يمكن تعريفه من خلال تكاليف الجهاز الأعلى للرقابة على أنه مجموعة أهداف يجب الرقابة عليها بالإضافة إلى الرقابة على القوائم المالية (FS). وقد تشمل على سبيل المثال، الرقابة على الموازنات والرقابة على تنفيذها والاعتمادات المالية، وغيرها من القرارات بشأن تخصيص الموارد وتطبيق السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي تتحدد على الأسس القانونية للأجهزة أو على حسب مصدر التمويل، إلخ.

الأهداف العامة لمراقب القطاع العام الخارجي عند إجراء الرقابة المالية وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

2.20. يتعامل المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1200) مع المسؤوليات الإجمالية للمراقب المالي المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتحديداً، فهي تضع الأهداف العامة للمراقب المستقل، وتشرح طبيعة الرقابة ونطاقها المصممة لتمكين المراقب المستقل من تحقيق هذه الأهداف.

2.21. الهدف من الرقابة المالية هو تعزيز الثقة التي يمكن أن يحظى بها المستخدمون المستهدفون في القوائم المالية، وقد تحقق ذلك من خلال إبداء المراقب رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أم لا.

2.22. المعايير المتبقية (1210-1810) والتي توسعت في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1200)، تتعامل مع المتطلبات المحددة للمراجع المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية.



آلية الإحالة إلى معايير الرقابة المالية في التقرير الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة

2.23. ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:11) على: "أن الإشارة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200) في التقارير الرقابية أو تقرير المراقب لا تجب إلا إذا تم وضع أو اعتماد معايير رقابية تلتزم بشكل كامل بالمبادئ المعنية بالمعيار (200)". وبالتالي عند وضع أو اعتماد معايير رقابية تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة، يمكن الإحالة إلى تلك المعايير في التقارير الرقابية بذكر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:12):

"أجرينا الرقابة وفقاً للمعايير التي تستند على [أو تتوافق مع] مبادئ الرقابة الأساسية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100-999)".

2.24. يذكر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:13) أن الأجهزة العليا للرقابة تعتمد توجيهات الرقابة المالية في مستوى المهمة باعتبارها معاييرها الموثوقة للرقابة التي يجب الإحالة إليها في تقاريرها الرقابية، وفقاً للمعايير المعمول بها واختصاص الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن تنفيذ ذلك بطريقتين:

- وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1000-1810) - يعني هذا الالتزام الكامل بالمعايير الدولية للرقابة والتوجيهات الإضافية الواردة في مذكرات الممارسات للالتنوساي، أو
- وفقاً للمعايير الدولية للرقابة—وهذا يعني الالتزام بكل المعايير الدولية للرقابة ذات الصلة.

وفي كلا الحالتين، لا يجوز للمراقب في مستوى المهمة أن يعرض الالتزام بالمعايير الدولية للرقابة في تقرير المراقب، إلا إذا كان المراقب قد امتثل إلى متطلبات كافة المعايير الدولية للرقابة ذات الصلة أثناء المهمة الرقابية (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:12)). مما يعني أن الجهاز الأعلى للرقابة ربما يقرر عدم اتباع فقط عدد قليل مختار من جوانب معايير الرقابة الدولية مع ذكر التزامه بمعايير الرقابة الدولية وبالتالي التزامه بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول به في الرقابة المالية.

وعند الإشارة إلى الالتزام بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ينصح بكتابة الإحالة في تقرير المراقب على النحو التالي (من الفقرة 10 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100)

"أجرينا عملية الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة".

الفقرة 10 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100) تنص أيضاً على أنه لتعزيز الشفافية، يمكن للقوائم المالية أن تكون أكثر تحديداً بشأن المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو مجموعة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي اعتبرها المراقب ذات صلة وطبقها. وذلك من خلال إضافة العبارة التالية:

لقد استندت المهمات الرقابية إلى المعيار [أو المعايير] XXX (رقم واسم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو مجموعة المعايير).

ظروف لا يمكن معها الإحالة إلى المبادئ التوجيهية للرقابة المالية (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1000-1810) على أنها معايير موثوقة

i. عندما تكون المهام ليست بمهام تأكيدية

2.25. قد تجري الأجهزة العليا للرقابة مهام عن طريق تحقيقات أو مراجعات أو إجراءات متفق عليها. وهذه المهام التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة لا تشملها معايير (ISSAIs) الموجودة حاليًا. وطبقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200:38)، تعد الرقابة المالية مهمة تأكيدية، مما يعني أنها مهمة يبدي فيها المراقب رأيا يهدف إلى تعزيز الثقة عند المستخدمين المستهدفين (عدا الطرف المسؤول) في النتائج أو التقييم أو قياس الموضوع مقابل المعيار.

2.26. وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100:24 و 200:32-39)، فإن عناصر مهمة التأكيد هي وجود علاقة ارتباط ثلاثي الأطراف، بين ممارس، وطرف مسؤول، ومستخدمين مستهدفين، ومن العناصر أيضا موضوع الرقابة، ومعايير تقييم موضوع الرقابة، وما نتج من معلومات حول موضوع الرقابة (القوائم المالية).

الشكل التوضيحي 2.4: مثال على مهمة التأكيد

إدارة الجهاز ص (الطرف المسؤول) أوفت بمسؤولياتها في تقييم الوضع المالي للجهة، والأداء المالي، والتدفقات النقدية، والتغيرات في صافي الأصول/أسهم رأس المال (هذه المكونات الأربعة من القوائم المالية تسمى اختصارا بـ: موضوع الرقابة) بنشر القوائم المالية المعروضة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) - المعايير. العناصر (الأصول، الالتزامات، الخ) تم إثباتها وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية (معلومات حول موضوع الرقابة) وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الممارس (المراقب) التابع للجهاز الأعلى للرقابة يبدي رأيه (التأكيد) في صورة تقرير حول العرض المنصف للقوائم المالية. يتوصل المراقب إلى أن القوائم المالية (معلومات حول موضوع الرقابة) التي أعدتها الإدارة (الطرف المسؤول) معروضة وفقا للمعايير (إطار إعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)، ويقدم تقريرا بأن المعلومات موضوع الرقابة تعرض بإتصاف، في كافة الجوانب الجوهرية، الوضع المالي، والأداء، وصافي حقوق الملكية، والتدفقات النقدية (موضوع الرقابة).

2.27. إذا لم يعرض عنصر أو أكثر من العناصر الواردة أعلاه، فلا تعد من مهمات التأكيد المعقول. بعبارة أخرى: إذا تولى المراقب مهمة، وكانت لا تتضمن عناصر المهام التأكيدية، إذن لا يمكن اعتبارها رقابة مالية. فعلى سبيل المثال، طُلب من الجهاز الأعلى للرقابة أن يجري مراجعة على تنفيذ ميزانية الوزارات وعمل تقرير عن النتائج في حالة وجود مخالفات للميزانية التي أقرها البرلمان بدون إبداء رأي شامل.

ii. متى يقدم المراقب تقريرًا عن المعلومات المالية التي ليست معلومات مالية تاريخية

2.28. طبقًا للمعايير، تتعامل الرقابة المالية مع معلومات مالية تاريخية بهدف تعزيز درجة ثقة المستخدم المستهدف في هذه المعلومات. وتظهر المعلومات المالية التاريخية في شكل مصطلحات مالية متعلقة بجهة معينة، مستمدة أساسًا من نظام المحاسبة لهذه الجهة، فتكون حول الأحداث الاقتصادية التي حدثت في الماضي أو حول الظروف أو الأحوال الاقتصادية في نقاط زمنية معينة في الماضي. وفي حالة أن الجهاز الأعلى للرقابة يجب عليه تقديم تقرير حول معلومات مالية غير تاريخية، فلا يمكن أن يشار إلى المبادئ التوجيهية للرقابة المالية في المستوى 4 على أنها معايير موثوقة. على سبيل المثال: في حالة أن الجهاز الأعلى للرقابة يصدر تقريرا حول دقة تقديرات الموازنة لا يمكن الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) في المستوى 4 كمعايير موثوقة.

2.29. عندما تتضمن المهام المكلف بها الجهاز الأعلى للرقابة إصدار بيان/رأي حول الامتثال بالقوانين واللوائح عدا إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة النظر بعين الاعتبار إلى استخدام المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (400 و 4000) إرشادات لتلك البيانات/الآراء بعينها.

الفارق بين الرقابة المالية ورقابة الالتزام باعتبارها مهمة تتعلق بالتصديق

2.30. يحدد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100.29) نوعين من المهام باعتبارها استدلالية، ومهام اعداد تقارير مباشرة.

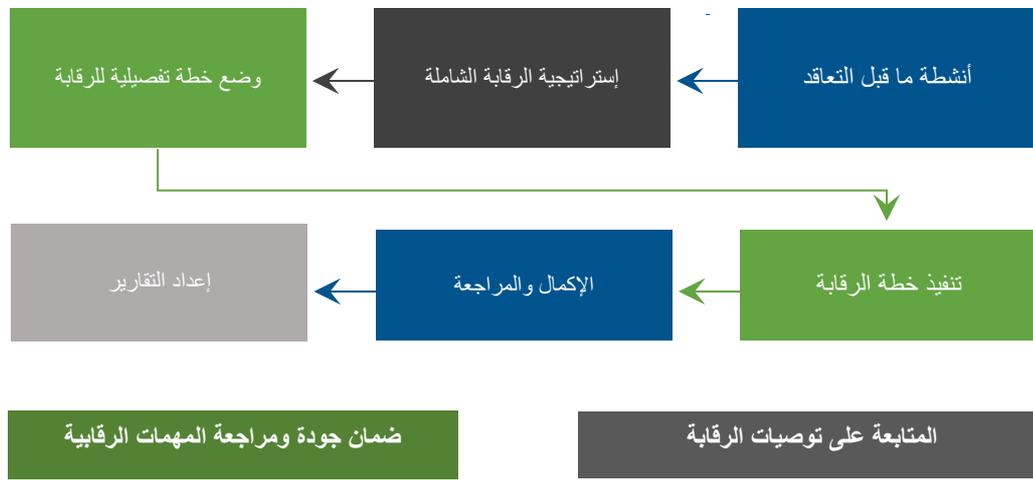
- في مهام التصديق يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة بمقاييس المعايير كما يقدم معلومات حول موضوع الرقابة، ويقوم المراقب بجمع أدلة إثبات كافية وسليمة تقدم أساسا منطقيًا للتعبير عن استنتاج.
- في مهام الأعداد المباشر للتقارير يقوم المراقب بقياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير. كما يختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر عدم الالتزام. وتُقدّم نتيجة قياس الموضوع وفق المعايير متضمنةً في تقرير الرقابة في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. وقد تقدم الرقابة على الموضوع أيضا معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة.

2.31. ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100.30) على أن الرقابة المالية دائما ما تكون مهمات للتصديق، حيث أنها تستند إلى المعلومات المالية التي يعرضها الطرف المسؤول، بينما قد تكون مهمات رقابة الالتزام عبارة عن مهام تصديق أو إعداد مباشرة للتقارير أو كليهما معا في آن واحد. يتمثل موضوع الرقابة المالية في الوضع المالي أو الأداء المالي أو التدفق النقدي أو غير ذلك من العناصر التي تسجل وتُقاس وتُقدّم في القوائم المالية. أما معلومات الموضوع فهي القوائم المالية. ويحدد نطاق الرقابة موضوع الرقابة على الالتزام. فقد يتمثل في أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات. وبالنسبة لمهام التصديق على الالتزام، يُفضّل التركيز على المعلومات ذات الصلة بالموضوع والتي قد تكون على شكل قائمة التزام تم إعدادها وفق إطار عمل محدد وموحد لإعداد التقارير.

3.1. الهدف من الرقابة المالية هو إبداء رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة تقدم صورة منصفة وصحيحة للوضع المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة محل الرقابة، أو أنها أعدت وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها. تنبثق سلطات الرقابة من التشريعات أو اللوائح أو التوجيهات الحكومية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات السلطة التشريعية والتي قد تؤدي إلى أهداف رقابية إضافية في الرقابة على القوائم المالية لجهات القطاع العام.

3.2. لتمكين المراقب من إبداء الرأي فهو بحاجة إلى جمع الأدلة الرقابية السليمة والكافية، وهذا من خلال وضع إجراءات رقابية ملائمة وتنفيذها كما تتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وخلال تنفيذ ذلك، يجب اتباع عملية الرقابة المالية على النحو المبين في الشكل التوضيحي 3(أ). عمليات الرقابة تتمتع بربط جيد فيما بينها ويجب الحفاظ على ذلك من خلال عملية الرقابة، بأن تكتمل فقط بمجرد إصدار التقرير الرقابي. أثناء الحفاظ على هذا الربط بين العمليات، سوف يتعين على المراقبين التحرك للأمام والخلف، أثناء وضع إجراءات الرقابة وتنفيذها وتوثيق الاستنتاج الناتج عن أعمال الرقابة المنفذة.

الشكل التوضيحي 3(أ) عملية الرقابة المالية



أنشطة ما قبل التعاقد

3.3. تبدأ عملية الرقابة المالية بأنشطة ما قبل التعاقد. في سياق الرقابة على القطاع الخاص، ينفذ المراقب تقييم ما إذا كان يمكن قبول المهمة الرقابية التي يعرضها العميل أو ما إذا كان هناك أي أسباب مهنية تمنع قبولها. هناك أيضا ممارسات - طالما كان ذلك ممكنا- للحصول على إخلاء طرف مهني من المراقب السابق يسبق قبول المهمة. بينما في القطاع العام، تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بموجب تشريعاتها وغيرها من القوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة، بإجراء الرقابة المالية على الجهات الصادر تكليف بالرقابة عليها. وهكذا، سيكون عدم قبول المهمة أمرا نادرا في الرقابة على القطاع العام. الغرض من تنفيذ أنشطة ما قبل التعاقد هو -من بين الأسباب الأخرى- معرفة ما إذا كانت الشروط السابقة للرقابة متوفرة أم لا، مثل إطار إعداد تقارير مالية مقبول، أو فهم الإدارة لمسؤولياتها، إلخ. كما ينفذ المراقبون أيضا نشاطات محددة: تقييم المتطلبات الأخلاقية، وكفاءة الفريق، إعداد وإصدار خطاب التعاقد، إجراء اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي، إلخ، ويحتاج الانتهاء من الأنشطة السابقة لعملية الرقابة إلى مراجعة وتصديق المراجعين.

العمليات التفصيلية ومنهجيات استكمال أنشطة ما قبل التعاقد مذكورة في الفصل 4 من هذا الدليل.

3.4. التخطيط الملانم أمر حيوي لكل أنواع الرقابة. بعد استكمال أنشطة ما قبل التعاقد الرقابية واتباعها بتصديق المراجعين، يتعين على فريق المراجعين إعداد الخطة الكلية للمهمة الرقابية، والتي تتضمن الإستراتيجية الكلية للمهمة الرقابية التي تنص على نطاق الرقابة وتوقيتها واتجاهها، كما تقود إلى وضع خطة الرقابة، والتي تحتاج إلى مراجعة وتصديق المراجعين.

العمليات التفصيلية ومنهجيات إعداد الخطة الكلية للمهمة الرقابية مذكورة في الفصل 5 من هذا الدليل.

وضع خطة تفصيلية للرقابة

3.5. بالاستناد إلى إستراتيجية الرقابة الشاملة، فالخطوة التالية هي إعداد خطة تفصيلية للرقابة لتنفيذ مهمة الرقابة على القوائم المالية. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مبنية على نهج الرقابة القائم على المخاطر. في هذه المرحلة من الإجراءات، يقوم المراقبون بشكل أساسي بتعيين وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن التزوير أو الأخطاء. ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1315) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الوصول إلى فهم الجهة وبيئتها. وبناء على تقدير المخاطر، مطلوب من المراقب الوقوف على الضوابط المتبعة التي قد تخفف من أو تقضي على المخاطر، وأن يفحص مدى فعالية تطبيق تلك الضوابط. كاستجابة للمخاطرة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1330)، المراقبون مطالبون بوضع إجراءات رقابية، مثل فحص الضوابط والإجراءات الجوهرية. يجب مراجعة خطة الرقابة والتصديق عليها من المراجعين، ويجب أيضاً، طبقاً لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، أن تظل خطة الرقابة محدثة لحين اكتمال المهمة الرقابية وإصدار التقرير الرقابي.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات إعداد وإنهاء الخطة الرقابية في الفصل 6 من هذا الدليل.

التنفيذ

3.6. في مرحلة التنفيذ التي تتضمن بشكل رئيسي العمل الميداني، يؤدي المراقبون إجراءات الرقابة التي وضعت في مرحلة التخطيط، ويوثقون الاستنتاجات بالاستناد إلى إجراءات الرقابة المنفذة، وجمع الأدلة الرقابية. تحتاج إجراءات الرقابة التي ينفذها المراقبون والاستنتاجات الموثقة إلى مراجعة وتصديق المراجعين.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات تنفيذ إجراءات الرقابة وتوثيق الاستنتاجات وجمع الأدلة الرقابية في الفصل 7 من هذا الدليل.

الإكمال والمراجعة

3.7. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1500) يطالب المراقبين بجمع أدلة الرقابة السليمة والكافية لتقديم رأي رقابي بشأن القوائم المالية. وتُجمع الأدلة الرقابية بتنفيذ إجراءات رقابية معينة كاستجابة للمخاطر التي سبق تحديدها في مستوى التأكيد أو مستوى القوائم المالية. في هذه المرحلة من عملية الرقابة، يقيم المراقبون أدلة الرقابة التي جُمعت في مرحلة التنفيذ. يجب تقييم أدلة الرقابة من حيث الملاءمة والسلامة، فإنها تمثل أساس تقديم رأي بشأن القوائم المالية وتقديم تقارير حول عدم الالتزام بالقوانين والقواعد واللوائح التنظيمية، إن وجدت.

3.8. في هذه المرحلة يراعي المراقب أو المشرف على المهمة الرقابية الرأي والملاحظات التي أعدها المراقبون، لضمان أن كلا منهما مدعوم بشكل كاف بأدلة الرقابة وأن الحكم المهني قد طبق. كلا من المراقبين والمراجعين يتعين عليهم التأكد من اتباع خطة الرقابة أثناء تنفيذ عملية الرقابة، وهكذا يحتاج العمل الذي أداه المراقبون إلى مراجعة وتصديق المراجعين.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات التقييم والمراجعة في الفصل 8 من هذا الدليل.

3.9. بناء على تقييم ومراجعة أعمال المراقبين، فالخطوة التالية هي إعداد وإصدار تقرير الرقابة النهائي. يحتوي تقرير الرقابة النموذجي على رأي المراقب بشأن القوائم المالية. ويستند الرأي إلى الدليل من حيث ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بإنصاف أو أنها معروضة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية (FRF) وما إذا كانت هناك أي قوانين أو لوائح تنظيمية تؤثر على عرضها. علاوة على ما سبق ربما تكون هناك مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير وفق تكاليفات الجهاز الأعلى للرقابة.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات إعداد وإنهاء الخطة الرقابية في الفصل 9 من هذا الدليل.

المتابعة على الرقابة

3.10. ينص المستوى 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (100) على أن الأجهزة العليا للرقابة تتبع قاعدة في رصد الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول كاستجابة للموضوعات المثارة في تقرير رقابي: تركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة محل الرقابة قد تناولت تلك الموضوعات، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقاً. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الجهة محل الرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة بإعداد تقرير آخر.

3.11. أيضاً تعد رقابة المتابعة واحدة من الممارسات الجيدة وفقاً للمبدأ 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (20). ولا يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة قياس إذا ما نتج عن المهمة الرقابية الأثر المستهدف أو لا ما لم تكن عملية المتابعة هذه قد طبقت بعد إصدار تقرير الرقابة. وبالتالي، ينظر إلى رقابة المتابعة كواحدة من المكونات الهامة لعملية الرقابة. تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات تنفيذ المتابعة على الرقابة في الفصل 10 من هذا الدليل.

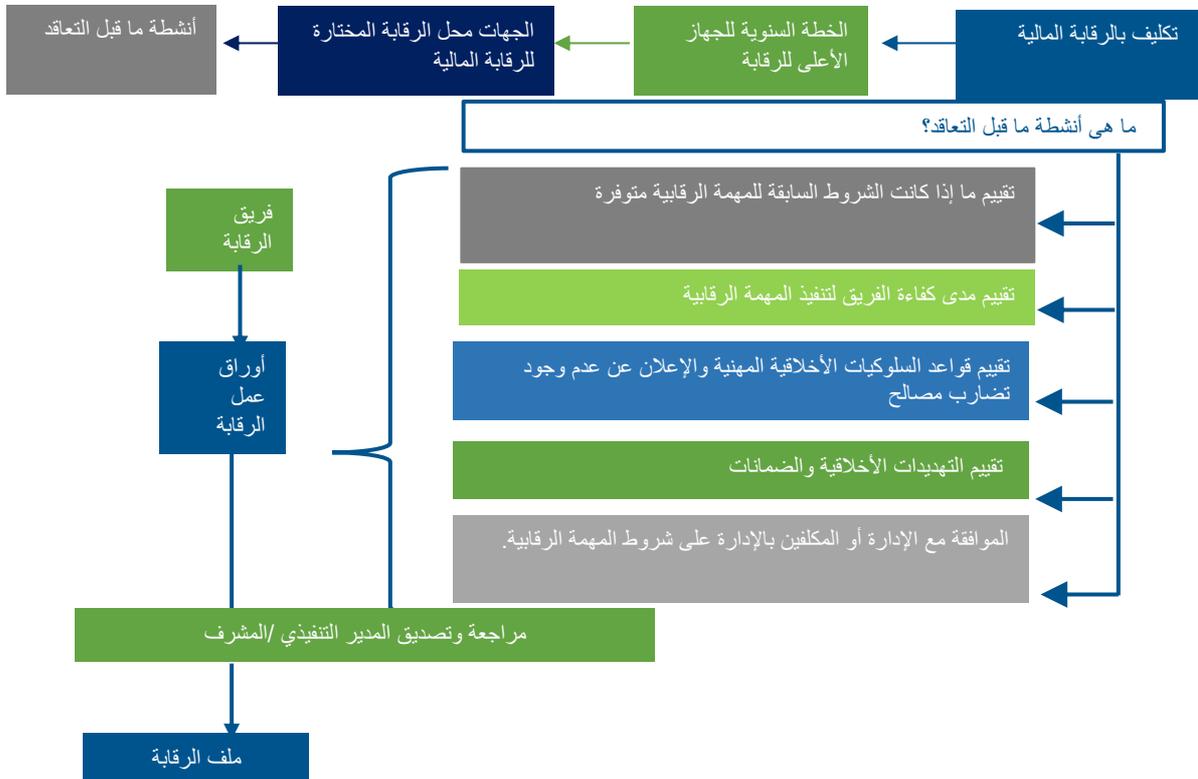
مراجعة ضمان الجودة

3.12. بينما سيتم إجراء مراجعات أعمال الرقابة المنفذة (رقابة الجودة) في أوقات مختلفة خلال عملية الرقابة وكما يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (1220)، سيكون من الضروري وجود نظام مستقل لضمان الجودة (QA) لمراجعة الأعمال التي نفذتها الأجهزة العليا للرقابة بعد اكتمالها. على مستوى الرقابة، تساعد عمليات مراجعات ضمان الجودة رؤساء الأجهزة العليا للرقابة على الوصول إلى استنتاج حول ما إذا تم اتباع عملية الرقابة وما إذا تم إجراء الرقابة على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية المكافئ أم لا. إضافة إلى ما سبق، أحد المتطلبات هو خضوع جميع المهمات الرقابية لمراجعات ضمان جودة سنوية منفصلة.

3.13. الفصل 11 من هذا الدليل يقدم فكرة عامة بشأن الحاجة إلى تنفيذ مراجعة ضمان الجودة في مستوى المهمة الرقابية، بالرغم من أنها لا تقدم توجيهات تفصيلية ومنهجيات لتنفيذ ضمان الجودة على الرقابة المالية. وهو ما سوف يتم تغطيته في وثيقة منفصلة حول إرشادات ضمان الجودة.

- 4.1.** يصف المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210) المتطلبات المرتبطة بالموافقة على شروط مهمة الرقابة، وهي ممارسة رقابية تتماشى مع الممارسة المتبعة في القطاع الخاص. ويطلب من المراقبين تقييم مجموعة ظروف قبل قبول المهمة، وبناء على ذلك التقييم، يمكن للمراقب إما قبول أو رفض مهمة الرقابة.
- 4.2.** القوانين واللوائح عادة تكلف الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ مجموعة من المهام الرقابية، والأرجح أن مراقب القطاع العام لن يكون لديه خيار رفض أو الانسحاب من مهمة رقابية. ومع ذلك، قد تكون المتطلبات الملائمة لممارسات المهام الرقابية في القطاع الخاص يمكن تطبيقها وتكون ذات صلة بالرقابة على القطاع العام.
- 4.3.** والغرض من تنفيذ أنشطة التعاقد الأولية هو المساعدة في ضمان أن المراقب قد راعى أي أحداث أو ظروف قد تؤثر سلباً على قدرة المراقب على تخطيط وتنفيذ المهمة الرقابية للحد من مخاطر الرقابة والوصول بها إلى مستوى منخفض مقبول. الشكل التوضيحي 4(أ) الوارد أدناه يقدم لمحة سريعة عن أنشطة ما قبل التعاقد، يمكن التعرف عليها داخل المهمات الرقابية التي نفذتها الأجهزة العليا للرقابة.

الشكل التوضيحي 4(أ) نبذة عن أنشطة ما قبل التعاقد



- 4.4.** للتحقق من توافر الشروط المسبقة للمهمة الرقابية، فإن أحد المتطلبات هو تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية مقبول أم لا. الإرشادات في هذا الشأن أضيفت أدناه.

تقييم ما إذا كانت الشروط السابقة للمهمة الرقابية متوفرة

- 4.5. يشرح هذا القسم عملية تقييم إطار إعداد التقارير المالية (FRF) الذي تطبقه الجهة محل الرقابة في إعداد القوائم المالية. وقد يواجه المراقب العديد من أطر إعداد التقارير المالية في القطاع العام؛ وبالتالي من المهم أن يعلم:
- كيف يحدد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مقبولاً أم لا؛ (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 6: 1210 والفقرات A2-A10)؛
 - أوجه الاختلاف بين أطر إعداد التقارير المعروضة بصورة عادلة وبين أطر الالتزام؛ و
 - كيف يؤثر نوع إطار إعداد التقرير المالي في صياغة رأي المراقب حول القوائم المالية.

التعريفات المتعلقة باستيعاب إطار إعداد التقارير المالية (FRF)

- 4.6. **القوائم المالية** هي عبارة عن تمثيل منظم للمعلومات المالية التاريخية -بما يتضمن الملاحظات ذات الصلة (والتي تتضمن عادة ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى)- ويهدف خاصة في القطاع العام إلى تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وإثبات مساءلة الجهة عن الموارد الموكلة إليها.
- 4.7. **المعلومات المالية التاريخية**: معلومات تُعرض بالمصطلحات المالية فيما يتعلق بالجهة محل الرقابة المستمدة في الأساس من النظام المحاسبي لهذه الجهة، وتدور حول الأحداث الاقتصادية التي وقعت سابقاً أو الظروف الاقتصادية في فترات زمنية معينة في الماضي، والتي تكون عادة سنة مالية.
- 4.8. **إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (FRF)**: إطار إعداد التقارير المالية الذي تطبقه الإدارة والمكلفين بالإدارة إذا لزم الأمر لإعداد القوائم المالية التي تتماشى مع طبيعة الجهة والهدف من القوائم المالية أو تتوافق مع متطلبات القانون أو اللوائح (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4: 1200). هناك نوعان من إطار إعداد التقارير المالية، وتم شرحهما بمزيد من التفصيل في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1200):
- إطار العرض العادل: يستخدم هذا المصطلح عادةً للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات إطار العمل، وهي:
 - الإقرار صراحةً أو ضمناً بحاجة الإدارة إلى تقديم عمليات كشف مالية تتجاوز ما يتطلبه إطار العمل وذلك لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، أو
 - الإقرار صراحةً بأنه قد يكون من الضروري أن تخرج الإدارة عن متطلبات الإطار لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية. من المتوقع أن تكون هذه الاستثناءات ضرورية فقط في بعض الحالات النادرة.
- إطار الالتزام: يستخدم هذا المصطلح للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتضمن متطلبات الامتثال ولكنها لا تحتوي على الإشعارات الواردة في إطار العرض العادل المشار إليه أعلاه.
- 4.9. **إعداد القوائم المالية**، تستخدم إدارة الجهات محل الرقابة إما إطار العرض العادل أو إطار الالتزام. وفي بعض الحالات، يكون هذا الإطار عادة هو الإطار الذي تعتمد عليه الحكومة أو الذي يقتضيه القانون أو اللوائح التنظيمية لعرض القوائم المالية.
- 4.10. وبالإضافة إلى إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، يمكن لجهات القطاع العام أيضاً إعداد القوائم المالية للأطراف الأخرى (مثل الجهات الحكومية أو السلطة التشريعية أو الأطراف الأخرى التي تؤدي مهام إشرافية) التي قد تطالب بقوائم مالية تفي باحتياجاتهم المعلوماتية الخاصة. وستكون قوائم مالية ذات غرض خاص ويمكن إعدادها باستخدام إطار إعداد التقارير ذات الغرض الخاص.

4.11. إطار إعداد التقارير المالية هو معايير رقابية والمقياس المرجعي الذي سيتم على أساسه تقييم موضوع الرقابة (القوائم المالية). وبدون إطار إعداد التقارير المالية، لن يكون للمراقب القدرة على تحقيق أهداف الرقابة. ولكن أيضا، تحتاج الإدارة إلى أن يكون لها معايير مقبولة لاستخدامها عند إعداد القوائم المالية. وهذا لأن وجود إطار إعداد تقارير مالية مقبول هو أحد الشروط المسبقة للرقابة على القوائم المالية. وهكذا يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أو المراقب تنفيذ الخطوات المتضمنة في الأسئلة التالية لمعرفة ما إذا كان هناك إطار إعداد تقارير مالية معقول به ومعرفة ما إذا كان مقبولا، وكيف يمكن التعامل مع الوضع إذا لم يكن مقبولا. وبالنظر إلى وجود جهات مماثلة عبر الأجهزة العليا للرقابة بغرض إجراء مهمات الرقابة المالية، يمكن تنفيذ هذه الخطوات على مستوى الأجهزة العليا للرقابة بدلا من أن تكون على مستوى كل مهمة رقابية:

- هل يوجد إطار إعداد التقارير المالية معقول به خاص بجهات القطاع العام؟
- هل إطار إعداد التقارير المالية، هو إطار ذو غرض خاص أم غرض عام؟
- هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار للالتزام؟ ما آلية إعداد التقارير وفقا له؟
- هل إطار إعداد التقارير المالية مقبول؟
- ما خيارات الجهاز الأعلى للرقابة إذا كان إطار إعداد التقارير المالية يعتبر غير مقبول؟

الخطوة 1: هل تطبق جهات القطاع العام الخاضعة للرقابة إطار إعداد التقارير المالية؟

4.12. وفي كثير من الحالات، تصف القوانين واللوائح إطار إعداد التقارير المالية لجهات القطاع العام. القوائم المالية لجهات القطاع العام يمكن إعدادها على أساس الاستحقاق، أو على أساس نقدي أو كليهما:

- في الحالة الأولى، قد تتضمن قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التدفقات النقدية، والملاحظات التي تنطوي على ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.
- إذا أعدت الجهة قوائمها المالية على أساس نقدي، يجوز لها أن تقدم قائمة بالمقبوضات النقدية، وقائمة بالمدفوعات، والملاحظات المرتبطة بها، ومقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية. في بعض البيئات ووفقا لإطار إعداد التقارير المالية قد تحتوي مجموعة كاملة من القوائم المالية على تقارير أخرى، مثل تقارير الأداء وتقارير الاعتمادات المالية. غير أن القوانين واللوائح التنظيمية قد تصف أيضا عرضا مختلفا للمعلومات المالية التاريخية.

4.13. لاختتام الخطوة الأولى من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تحديد ما إذا كان هناك إطار إعداد التقارير المالية معقول به في جهات القطاع العام في بيئة الجهاز الأعلى للرقابة أو بيئة قضائية

الخطوة 2: هل إطار إعداد التقارير المالية ذو غرض خاص أم غرض عام؟

الأعلى للرقابة. ومع ذلك، في كلتا الحالتين تكون عملية الرقابة هي نفسها ويجب الامتثال لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتناول **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1800)** اعتبارات المهمات الرقابية المتعلقة بالقوائم المالية ذات - الغرض الخاص، كما ورد في **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200)** قد تشتمل أمثلة الأطر ذات الغرض الخاص المتعلقة بالقطاع العام على ما يلي:

- بيانات المدفوعات والمصروفات النقدية على أساس المحاسبة المتعلقة بمعلومات السيولة النقدية التي قد يُطلب من الجهة تقديمها إلى الهيئة الحكومية.
- شروط إعداد التقارير المالية التي وضعتها مؤسسة التمويل الدولي أو آلية التمويل الدولي.
- شروط إعداد التقارير المالية التي وضعتها جهة حكومية أو السلطة التشريعية أو الأطراف الأخرى التي تؤدي مهام إشرافية لتلبية متطلبات تلك الجهة.
- أو شروط إعداد التقارير المالية للتعاقدات مثل؛ منح المشروعات.

4.18. لاختتام الخطوة الأولى من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة أن تتوصل إلى ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية إطار عمل ذو غرض عام أو ذو غرض خاص.

4.14 يمكن تصنيف الأطر على أنها ذات أغراض عامة أو خاصة. إطار العمل ذو الغرض الخاص هو إطار صُمم لتلبية الاحتياجات المعلوماتية المالية لمستخدمين محددين. إطار العمل ذو الغرض العام صُمم لتلبية احتياجات قطاع عريض من المستخدمين.

4.15 في بعض البيانات تُعد القوائم المالية ذات الغرض الخاص هي القوائم المالية الوحيدة التي أعدت بواسطة جهات القطاع العام. وبناءً عليه، من الضروري نحدد بعناية ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مُصمم لتلبية الاحتياجات المعلوماتية المالية لقطاع عريض من المستخدمين ("إطار ذو غرض عام") أم الاحتياجات المعلوماتية المالية لمستخدمين محددين (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1800)).

4.16 وهكذا بالاستناد إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200 و 1200) فإن الأجهزة العليا للرقابة تحتاج لفحص ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المطبق هو إطار ذو غرض عام أم خاص. فعلى سبيل المثال، في كثير من الحالات، تصمم الحسابات الحكومية الموحدة والقوائم المالية لوكالات أو وزارات القطاع العام لتلبية الاحتياجات المشتركة للمعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، وبالتالي فإن إطار إعداد التقارير المعمول به يمكن تصنيفه على أنه ذو غرض عام.

4.17 وتقييم ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية هو لغرض عام أم خاص سوف يؤثر في نوع التقرير المعد بواسطة الجهاز



4.19. يتم تقييم قبول إطار إعداد التقارير المالية بناءً على طبيعة الجهة والهدف من قوائمها المالية نوقشت خصائص إطار إعداد التقارير المالية المقبول في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (200 و 1210) (راجع الملحق 2 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1210). الطبيعي أن تظهر أطر إعداد التقارير المالية المقبولة السمات المشار إليها في الشكل التوضيحي 4.1.

الشكل التوضيحي 4.1: إطار إعداد التقارير المالية المقبول

الوصف	الخصائص
المعلومات الواردة في القوائم المالية ملائمة لطبيعة الجهة محل الرقابة وللغرض من القوائم المالية. وتخضع ملاءمة المعلومات إلى طبيعة الجهة المشار إليها في الشكل التوضيحي 4.2 أدناه. وتُعد الملاءمة قرار حاسم بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة، يحتاج إلى التقييم بالتشاور مع الأطراف ذات العلاقة.	الارتباط
لا يمكن تجاهل المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات وعمليات الكشف المالية التي قد تؤثر على الاستنتاجات القائمة على القوائم المالية، قد يختلف الغرض من القوائم المالية بدءاً من أغراض التمويل أو الاستثمار كما هو مبين في الشكل التوضيحي 4.2 أدناه، وصولاً إلى اعتماد الميزانية السنوية والموافقة عليها. وينبغي تقييم هذه القوائم المالية في سياق احتياجات الأطراف ذات العلاقة ودورة المساءلة	الاكتمال
إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية • تعكس -حيثما ينطبق ذلك- الحالة الاقتصادية للأحداث والمعاملات فقط وليس مجرد شكلها القانوني؛ و • تؤدي إلى وجود تقييمات ومعايير وعروض وإفصاحات ثابتة عند الاستخدام في الظروف المشابهة. وتدل الموثوقية على ما إذا كانت هيئة المعلومات المقدمة تلتزم بالسياسات المحاسبية أو الإجراءات المالية.	الموثوقية
خلو المعلومات الواردة في القوائم المالية عن الانحياز. أو بعبارة أخرى، المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تقدم أي تفسيرات يمكن أن تقود إلى الانحياز نحو نتائج أو جهات معينة.	الحيادية والموضوعية
المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وشاملة ولا تحمل ولا تخضع لتفسيرات متباينة تباين شاسع. ويؤكد ذلك على أن القوائم المالية "ملائمة للغرض" ويمكن استخدامها واستيعابها على النحو الذي وضعت من أجله.	القابلية للفهم:

4.20. قبول إطار إعداد التقارير المالية يؤدي إلى معلومات تعرض في القوائم المالية تفيد المستخدمين المستهدفين. ولتحديد تلك الفائدة، يجب تحديد هوية المستخدمين أنفسهم وفهم متطلباتهم.

4.21. في القطاع العام، سيكون هناك عادة مستخدمين للقوائم المالية في عدة أنواع من الجهات ولأسباب مختلفة. ويعرض الشكل التوضيحي 4.2 أوضاعاً داخل بيئة القطاع العام. يسرد العمود الأخير أمثلة على أطر إعداد التقارير المالي؛ شائعة الاستخدام؛ ومع ذلك، فإن إدراجها لا يعني أن أطر إعداد التقرير المالي المناظرة مقبولة. ويجب أن تتخذ الأجهزة العليا للرقابة هذا القرار في سياق ممارساتها المتعلقة بالرقابة.

الشكل التوضيحي 4.2: موقف نموذج إطار إعداد التقارير المالية في بيئة القطاع العام

نوع الجهة	المستخدم النموذجي	نوع المتطلبات	إطار إعداد التقرير المالي شائع الاستخدام
وزارة	لجنة الحسابات العامة، وزارات	المساءلة عن النفقات الحكومية وتقييم إدارة المالية.	القوائم المالية على أساس الاستحقاق، أو على أساس نقدي
الوكالات غير الربحية	لجنة الحسابات العامة والوزارات المسؤولة والجهات المانحة	المساءلة عن التمويل وتقييم أداء الجهات مقارنة بالتكاليف الموكلة إليها.	أساس نقدي معدل / أساس استحقاق معدل أو القوائم المالية على أساس الاستحقاق
الجهات والهيئات المدرة للدخل	لجنة الحسابات العامة، والوزارات وهيئات الاستثمار والمصارف، إلخ.	تقييم العائد على الاستثمار والاستدامة؛ تقييم آثار سياسة وتنظيم الجهات	القوائم المالية على أساس الاستحقاق عادة تتوافق مع إطار إعداد التقارير المتبع (مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)

4.22. لاختتام الخطوة الثالثة من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية قيد البحث- مقبولاً أم لا.

الخطوة 4: هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار للالتزام؟ ما آلية إعداد التقارير وفقاً له؟

4.23. إطار إعداد التقارير المالية، هو إما إطار عرض عادل أو إطار التزام. نوع الإطار المستخدم لإعداد التقارير المالية يؤثر في صياغة رأي المراقب. في حالة إطار العرض العادل، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل أم لا (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:14) بما يتضمن مراعاة:

- العرض الشامل وهيكل ومحتوى القوائم المالية؛ و
- ما إذا كانت القوائم المالية ومن ضمنها الإيضاحات ذات الصلة تعرض المعاملات الضمنية والأحداث بالطريقة التي تحقق العرض العادل.

4.24. عند إبداء رأي بشأن القوائم المالية التي أعدت وفق إطار العرض العادل، يتضمن تقرير المراقب تعبيرات مثل "تعرض القوائم المالية بشكل عادل..." أو "تقدم القوائم المالية صورة منصفة وحقيقية ل...".

4.25. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار الالتزام، لا يبدي المراقب رأياً حول عدالة العرض. بل على العكس، المراقب مطالب بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها -من جميع النواحي الجوهرية- وفقاً للعرض الموصوف للقوائم المالية التي قد تتضمن تحت إطار إعداد تقارير مالية معين أو قوانين مطبقة أو لوائح تنظيمية. استخدام إطار الالتزام لا يجب أن يختلط برقابة الالتزام. صيغة الرأي سوف تكون كالتالي: "تم إعداد القوائم المالية -من جميع النواحي الجوهرية- وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"

4.26. لاختتام الخطوة الرابعة من تقييم إطار إعداد التقارير المالية:

- تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية - قيد البحث هو إطار للعرض العادل أم إطاراً للالتزام، و
- بناء على إطار إعداد التقارير المالية الذي استخدمته جهة ما لإعداد القوائم المالية، يصيغ الجهاز الأعلى للرقابة رأي المراقب وفقاً له.

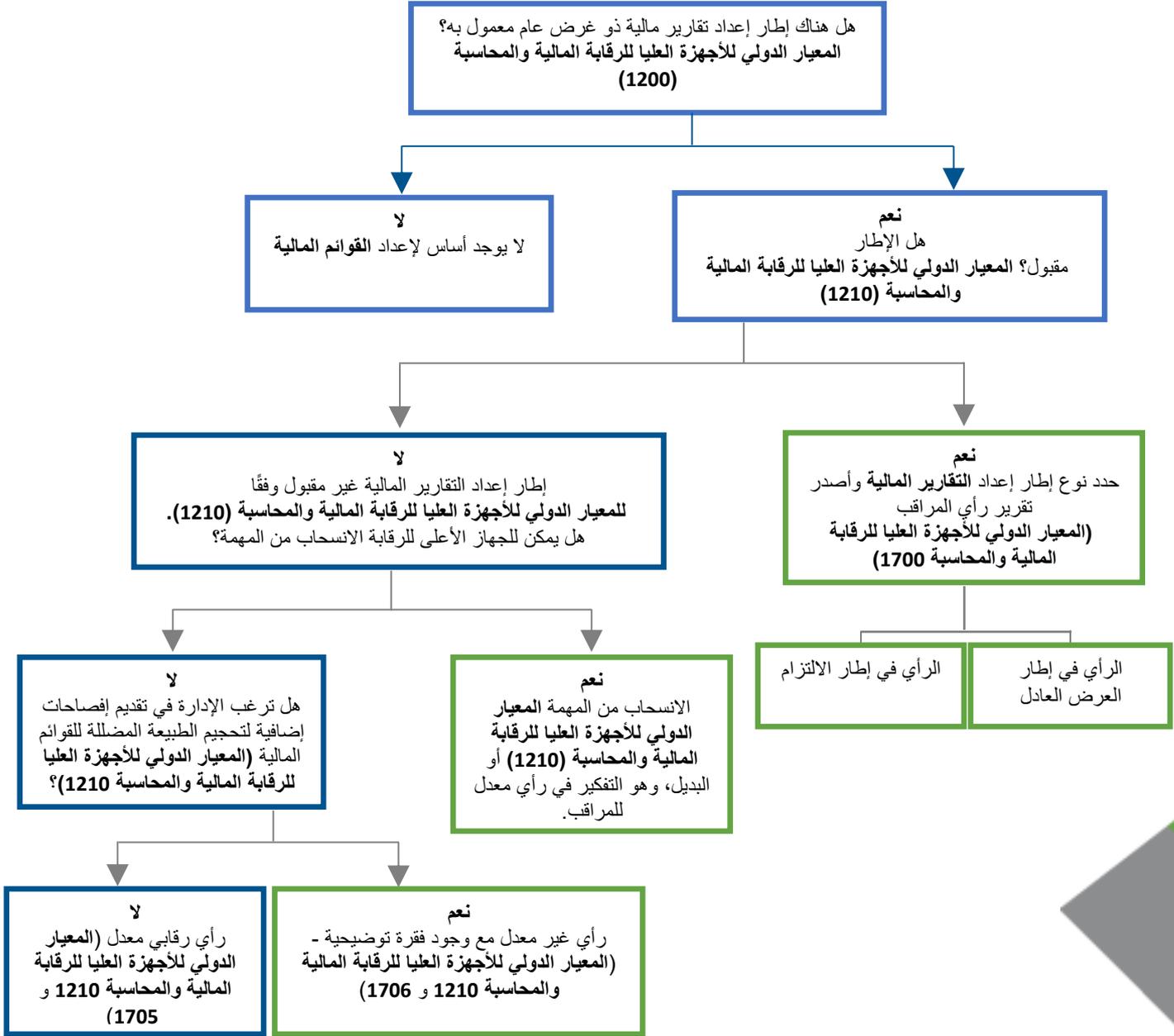
خطوات أخرى يجب اتباعها في حالة عدم قبول إطار إعداد التقارير المالية

- 4.27.** كما هو مذكور في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210:8) ينبغي للمراقب إذا لم تتوافر شروط مسبقة لعملية الرقابة، مناقشة هذه المسألة مع الإدارة. ولا يقبل المراقب مهمة الرقابة المعروضة عليه، ما لم ينص عليها القانون أو اللوائح.
- 4.28.** لا يمكن عادة عدم قبول المهمة الرقابية في بيئة الأجهزة العليا للرقابة، حيث الأجهزة العليا للرقابة مطالبة بتنفيذ المهمات الرقابية وفق صلاحياتها القانونية. في هذا الشأن، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة لاستكشاف طرق بديلة للتعامل مع أطر إعداد التقرير المالية غير المقبولة.
- 4.29.** إذا أقر المراقب أن إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه بالقانون أو اللوائح التنظيمية غير مقبول، يطالب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210:19) بأن يناقش المراقب الأمر مع إدارة الجهة محل الرقابة وأن يطالبهم بتقديم إفصاحات إضافية للحول دون تضليل القوائم المالية لمستخدميها. وفي حالة إعداد الإدارة للإفصاحات الإضافية، يحتاج تقرير المراقب بشأن القوائم المالية إدراج فقرة توضيحية لجذب انتباه المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية (انظر الفصل 9).
- 4.30.** في حالة عدم استجابة الإدارة لطلب المراقب بتوفير الإفصاحات الإضافية، ولا يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة الانسحاب من المهمة كما ناقشنا في الفقرة 28 أعلاه، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة الإبلاغ عن موقف عدم الالتزام في تقريره الرقابي (انظر الفصل 9).
- 4.31.** ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210:20) على أنه في حالة عدم توفر الشروط الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210:19) والزام المراقب بموجب القانون أو اللوائح التنظيمية بإجراء عملية الرقابة، ينبغي للمراقب:
- تقييم آثار الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراقب، و
 - تضمين مرجع ملائم حول هذه المسألة وفق أحكام المهمة الرقابية.
- 4.32.** توضح مذكرة الممارسة 5 في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210) أنه إذا أقر مراقبو القطاع العام أن الإطار المنصوص عليه قانوناً وفي اللوائح التنظيمية غير مقبول، يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق متطلبات الفقرة 8 و19 و20 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210)، مع مراعاة:
- إخطار السلطة التشريعية؛
 - والتأثير في عملية وضع المعايير من خلال المؤسسات التنظيمية والمهنية.
- 4.33.** لاختتام الإجراءات المتخذة في حالة عدم قبول إطار إعداد التقارير المالية:
- ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة مطالبة إدارة الجهة محل الرقابة بإعداد الإفصاحات الإضافية.
 - في حالة تقديم الإفصاحات الإضافية، يضيف للجهاز الأعلى للرقابة فقرة توضيحية في التقرير الذي يبدي فيه رأيه.
 - وإذا رفضت الإدارة تقديم الإفصاحات الإضافية، يحق للجهاز الأعلى للرقابة دراسة الانسحاب من المهمة الرقابية، وفي حال كان الانسحاب غير ممكناً، يحق للجهاز الأعلى للرقابة وضع رأي معدل للمراقب (رأي مخالف). يوضح الطبيعة المضللة للقوائم المالية.
 - ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة مراعاة إخطار السلطة التشريعية وهيئات وضع المعايير بعدم قبول إطار إعداد التقارير المالية.
- 4.34.** عملية تقييم إطار إعداد التقارير المالية كما أوضحنا سابقاً تم تلخيصها في تسلسل القرار المضح أدناه في الشكل التوضيحي 4 (ب).

⁶ينبغي على المراقب تحديد ما إذا كانت القوائم المالية مضللة باستخدام معايير القبول.

4.35. تتضمن أمثلة أطر إعداد التقارير المالية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحكومة (IPSAS). المبادئ المحاسبية الصادرة عن مرجعيات معايير المحاسبة الوطنية تعتبر مقبولة أيضا إذا ما اتبعت الإجراءات القانونية السليمة لإعلان المعايير للنظر في آراء مجموعة واسعة من الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، قد يحدث أيضا في القطاع العام أن تستكمل هذه المعايير بالقانون أو اللوائح التنظيمية، ثم يحدد المراقب ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير إعداد التقارير المالية والمتطلبات الإضافية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1210:18، A28)

الشكل 4 (ب): تسلسل القرار لتحديد قبول إطار إعداد التقارير المالية



4.36. في بعض البلدان، يتم إعداد القوائم المالية للجهات الحكومية وحدها وفقا لمجموعة من القواعد واللوائح المالية الصادرة عن البرلمان أو وزارة المالية أو إدارة الخزانة. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210): A9، وفي حالة عدم وجود دلائل على عكس ذلك، يفترض أن يكون إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه بالقانون أو اللوائح التنظيمية مقبول للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها تلك الجهات. وإذا كان غير مقبول، عندها تطبق الخطوات المشار إليها أعلاه

القائمة المرجعية للرقابة

رقابة ملائمة

الالتزام

تنفيذ الملاحظات



الحصول على اتفاق بأن الإدارة تفهم مسؤوليتها

4.37. وفق متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210.6(b)) يجب على المراقب الحصول على اتفاق مكتوب من إدارة الجهة يفيد أنها تفهم وتقر بمسؤولياتها نحو إعداد التقارير المالية وفق إطار إعداد التقارير المالية المتبع بما يتضمن العرض العادل -أبما كان ذو صلة- لإقرار الضوابط الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لإعداد القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية وتزويد مراجعي الحسابات بإمكانية الوصول إلى المعلومات والأشخاص داخل الجهة وأي معلومات إضافية يطلبها المراقبون. يتأكد المراقبون أن تلك المتطلبات محددة في خطاب التعاقد على الرقابة وتم توضيحه للإدارة خلال اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي.

- 4.38.** المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنشطة ما قبل التعاقد تم تسليط الضوء عليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1220) و(1300)، مثلاً حيث كان هناك تغيير في المراقبين، والتواصل مع المراقب السابق امتثالاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- 4.39.** لضمان جودة الرقابة من الضروري وجود الفريق الصحيح من حيث المؤهلات والكفاءة والخبرة. وبوجه عام، ينصح بأن يكون هناك بعض المراقبين من ذوي الخبرة السابقة في مهمات الرقابة على جهة أو منطقة معينة، لأنهم سيكونون على دراية بالنظم والإجراءات المعمول بها، وهذا سيعزز تخطيط الرقابة وكفاءة الأداء.
- 4.40.** ومن المهم أيضاً أن يكون هناك فريق جيد التنظيم مفوض بوضوح للاضطلاع بمسؤولياته وأن تكون هناك عملية مراجعة مطبقة. في سياق الأجهزة العليا للرقابة عادة ما يتكون فريق الرقابة من أعضاء الفريق وقائد الفريق (مدير الرقابة) والمدير التنفيذي / المشرف. ومع ذلك، قد يكون لهؤلاء الأعضاء مسميات وظيفية مختلفة باختلاف الأجهزة العليا للرقابة. يمكن لفريق الرقابة أن يستخدم النموذج التوضيحي 4.1 المقترح كمصفوفة كفاءة الفريق، لتقييم كفاءة الفريق، واقتراح إجراءات للتعامل مع الفجوات المكتشفة، وتعيين المسؤوليات، إلخ.
- 4.41.** لضمان تنفيذ المهمة الرقابية بموضوعية واستقلالية، يجب على المراقبين الامتثال إلى أحد قوائم قواعد السلوكيات الأخلاقية المهنية (مثل المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (30) "قواعد السلوك المهني")⁷. ومن الضروري أيضاً ضمان عدم وجود تضارب المصالح بين المراقبين مع الجهة محل الرقابة. ويقترح النموذج التوضيحي 4.2 صيغة لإعلان الامتثال لقواعد الأخلاقيات المهنية؛ ويقترح النموذج التوضيحي 4.3 صيغة يمكن للمراقبين تعديلها لتلائم مع بيان عدم تضارب المصالح؛ والنموذج التوضيحي 4.4 هو عينة لبيان تضارب المصالح.
- 4.42.** قد تنشأ التهديدات الأخلاقية أثناء المهمات الرقابية، مثل تهديد المراجعة الذاتية، تهديد المصلحة الذاتية، تهديد الألفة، وتهديد التأييد، وتهديد التخويف، وما إلى ذلك. سيطلب من قائد الفريق/مدير الرقابة أو المدير التنفيذي / المشرف وضع الأساليب الوقائية موضع التنفيذ للحد من مثل هذه التهديدات إلى مستوى مقبول، في التقدير المهني للقائد / المدير / المشرف). النموذج التوضيحي 4.5 يقترح نموذجاً لتسجيل تقييم التهديدات الأخلاقية والأساليب الوقائية.
- 4.43.** الخطوة التالية في أنشطة ما قبل التعاقد هي الموافقة على شروط المهمة الرقابية مع الجهة محل الرقابة، خاصة مع الإدارة أو -عند الاقتضاء- مع المكلفين بالإدارة. ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210:10) على "... تسجل الشروط المتفق عليها بشأن المهمة الرقابية في خطاب التعاقد على الرقابة أو أي شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقات المكتوبة". يجب أن تتضمن شروط المهمة الرقابية - من بين أمور أخرى- ما يلي:
- أهداف ونطاق الرقابة على القوائم المالية
 - مسؤوليات المراقب
 - مسؤوليات الإدارة
 - تعريف إطار إعداد التقارير المالية المتبع في إعداد القوائم المالية
 - إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير يصدرها المراقب
 - قائمة بأنه قد تكون هناك ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله المتوقع ومحتواه
 - تأثير القوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة على الرقابة

⁷راجع مؤشر الجهاز الأعلى للرقابة-4: بيئة الرقابة التنظيمية، البعد (1) "بيئة الرقابة الداخلية - الأخلاقيات والنزاهة والهيكل التنظيمي"، في إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة.

4.44. قد يضيف فريق التعاقد أيضا شروط وأحكام أخرى في خطاب التعاقد على الرقابة إذا كان ذلك مناسباً وضرورياً. النموذج التوضيحي 4.6 يقدم مثالا على خطاب التعاقد على الرقابة يمكن استخدامه بواسطة فريق التعاقد بالجهاز الأعلى للرقابة. ويمكن تعديله ليتلائم مع الاحتياجات المحددة لمختلف الأجهزة العليا للرقابة.

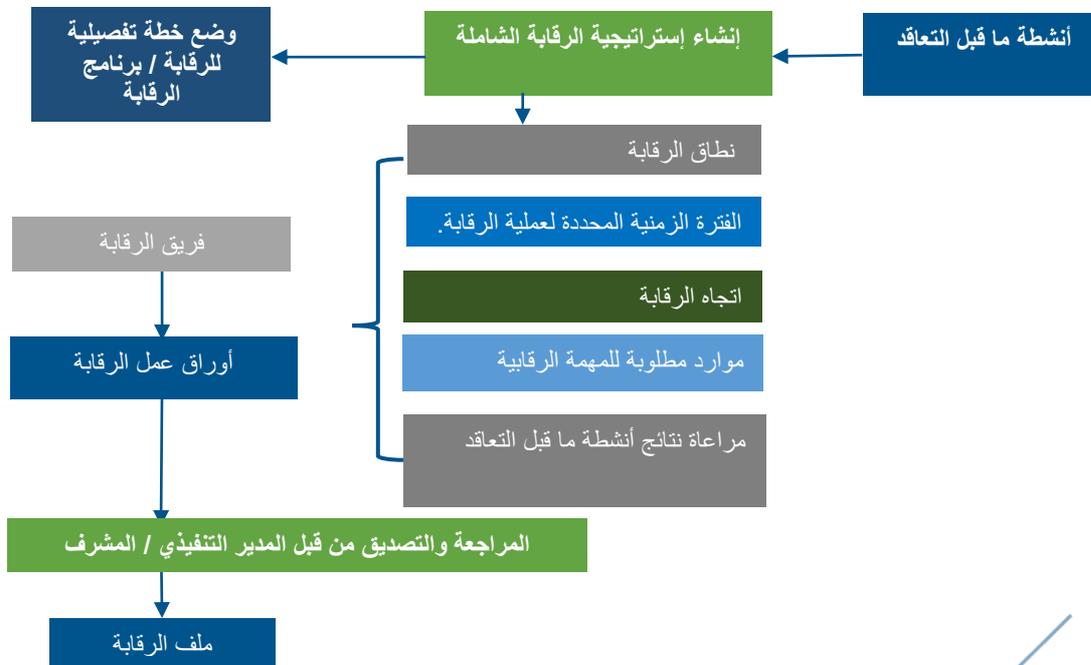
4.45. وينبغي إرسال خطاب التعاقد على الرقابة إلى الإدارة أو، عند الاقتضاء، إلى المكلفين بالإدارة وينبغي أن يطلب منهم الإقرار بالموافقة على هذه الشروط من خلال التوقيع على نسخة من خطاب الرقابة. كما يمكن أيضا لفريق التعاقد أن يبلغ الإدارة بأن شروط المهمة يمكن مناقشتها في اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي قبل التوقيع عليها، حيث أن بعض الشروط قد تتطلب شرحا من فريق المهمة نفسه. وعادة ما يتم عقد اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي بعد إرسال خطاب التعاقد على الرقابة.

4.46. وينبغي توثيق أية تغييرات في شروط المهمة الرقابية التي ورد ذكرها في خطاب التعاقد في شكل إما ملاحظات أو محاضر من جلسات الاجتماع بين الإدارة وفريق التعاقد.

4.47. غياب موافقة الإدارة والمكلفين بالإدارة على شروط المهمة ربما لن يحدث، حيث القوانين واللوائح التنظيمية عادة تكلف الأجهزة العليا للرقابة بإجراء المهمات الرقابية، كما يجب أن تكون شروط وأحكام المهمة الرقابية التي تم تحديدها في خطاب التعاقد متسقة مع بعض القوانين واللوائح.

- 5.1. بعد الانتهاء من أنشطة ما قبل التعاقد، يجب على المراقب إعداد إستراتيجية الرقابة الشاملة، والتي من شأنها توثيق نطاق المهمة الرقابية وتوقيتها واتجاهها (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1300) ومساعدة فريق الرقابة على تنفيذ الرقابة بفعالية من حيث التكلفة.
- 5.2. إستراتيجية الرقابة الشاملة سوف تساعد المراقب والمراجع على تعيين حدود الرقابة (النطاق، الطبيعة، التوقيت) وضمان أن المراقب لديه من الموارد ما يكفي لتنفيذ الرقابة. الإستراتيجية سوف توجه المراقب في وضع خطة تفصيلية للرقابة. الشكل التوضيحي 5(أ) يقدم لمحة سريعة عن عملية إنشاء إستراتيجية الرقابة الشاملة للمهام الرقابية.

الشكل التوضيحي 5(أ): لمحة سريعة عن عملية إنشاء إستراتيجية الرقابة الشاملة



تحديد نطاق عملية الرقابة

المراقبين الداخليين. وبما أنه من المتوقع أن يرصد المراقبون الداخليون أعمال الضوابط الداخلية وأن يكون لديهم معرفة أوسع بالجهة، يمكنهم تقديم مساعدة مباشرة إلى المراقبين الخارجيين في التخطيط وتنفيذ الرقابة.

5.6. وبالإضافة إلى ذلك، فإن نتائج المهمات الرقابية السابقة والمتابعة عليها قد تجلب معلومات مفيدة لوضع إستراتيجية الرقابة الشاملة و خطة تفصيلية للرقابة ومن المقترض أن تتخذ إدارة الجهة والمكلفون بالإدارة الإجراءات المناسبة بشأن نتائج الرقابة التي سلط عليها الضوء في التقرير الرقابي، والتي ينبغي أن تؤدي في نهاية المطاف إلى تحسينات - على سبيل المثال، في مجالات النظم والإجراءات المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية.

5.7. المتابعة على المهمة الرقابية التي نفذتها الأجهزة العليا للرقابة (انظر الفصل 10) يجب أن تقدم صورة واضحة عن أي تقدم تحرزه الجهة لتحديد واتخاذ إجراءات تصحيحية بشأن المسائل التي سبق تقريرها.

5.3. عند تحديد نطاق عملية الرقابة، يجب على المراقب مراعاة الفترة التي ستخضع للرقابة، على الرغم من أن المراجعة المالية تتم عادة على أساس سنوي. ومع ذلك، فإن سلطة الجهاز الأعلى للرقابة قد تسمح بتواتر مختلف، وسيتم تحديد ذلك في خطة الرقابة السنوية للجهاز الأعلى للرقابة.

5.4. وبعد تحديد الفترات التي يتعين إخضاعها للرقابة، يتعين على المراقب أن ينظر فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت القوائم المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. في كثير من الأحيان، قد يكون من المقرر إجراء المهمة الرقابية ولكن الإدارة لم تعد بعد القوائم المالية. ولن يؤثر ذلك على مهمة الرقابة المجدولة فحسب، بل سيؤثر أيضا على الخطة السنوية الشاملة للجهاز الأعلى للرقابة. وما لم يتم إعداد مسودة القوائم المالية. وتقديمها، قد لا يتمكن المراقب من المضي قدما في التخطيط التفصيلي للرقابة.

5.5. قد يؤثر العمل الذي تؤديه الرقابة الداخلية أيضا على طبيعة ومدى إجراءات الرقابة إذا كان لدى الجهة وظيفة الرقابة الداخلية التي يمكن استخدامها عملها بعد إجراء تقييم إيجابي لوظيفة الرقابة الداخلية وفقا لما يتطلبه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1610). وبإمكان المراقب، في هذا الصدد، تأكيد ما إذا كان لدى الهيئة وظيفة الرقابة الداخلية وفي أي مجال وإلى أي مدى يمكن استخدام عمل

توقيت الرقابة

5.8. يتعين على فريق التعاقد تقدير الوقت اللازم لإنجاز المهمة الرقابية، وينبغي أن ينظر في مدى كفاءة استخدام ذلك الوقت في المهمة الرقابية. ويمكن للفريق تخصيص الوقت المناسب للمجالات التي تم تحديدها على أنها تشكل خطرا كبيرا من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويمكن لفريق التعاقد إعداد ميزانية زمنية للإرشاد، ويمكن مراجعتها مع تقدم عملية الرقابة.

5.9. ويحتاج الجدول الزمني للمهمة الرقابية أيضا إلى أن يتناسب مع دورة إعداد التقارير المالية للجهات التي خضعت للرقابة. وعادة ما تكون معظم الأجهزة العليا للرقابة قد أعدت خطة سنوية لبدء تنفيذها في بداية السنة، تقوم على أساسها الأقسام الوظيفية المعنية بإجراء الرقابة.

5.10. ويحتاج المراقب أيضا إلى النظر في موقع الجهة محل الرقابة، وفروعها ووحداتها، وما إلى ذلك، بحيث يمكن التخطيط جيدا لأي زيارات لازمة من مكتبها الرئيسي.

اتجاه عملية الرقابة

5.11. ويتعين تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل عند وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة. سوف يتعين على فريق الرقابة مناقشة الأهمية النسبية والموافقة عليها، حيث أن ذلك سيؤثر على أعمال الرقابة التي يتعين القيام بها. ويمكن تحديد الأهمية النسبية استنادا إلى مسودة القوائم المالية المقدمة من إدارة الجهة أو إلى غيرها من المعلومات الموثوقة. يتم تقديم إرشادات حول تحديد الأهمية النسبية في قسم "تحديد الأهمية النسبية" من هذا الفصل. واستنادا إلى مسودة القوائم المالية، يمكن لفريق التعاقد تحديد المكونات الهامة وفئات الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وسيقدم ذلك للمدير التنفيذي / المشرف على الأقل لمحة عامة، لفهم ما تنطوي عليه المهمة الرقابية.

5.12. وبعد الحصول على مسودة القوائم المالية، ومع مجموعة من بعض المعلومات الأولية من الجهة، سيجتمع فريق التعاقد بعض الأفكار عن حجم المعاملات في الجهة. وقد يحدد ذلك ما إذا كان الاعتماد على الضوابط الداخلية أكثر فعالية من تنفيذ إجراء جوهري فقط.

موارد مطلوبة للمهمة الرقابية

- 5.13.** وقد تم تشكيل فريق الرقابة بالفعل على مستوى ما قبل التعاقد (راجع مصفوفة كفاءة الفريق، النموذج التوضيحي 4.1) أثناء صياغة إستراتيجية الرقابة الشاملة، يمكن للمشرف على الرقابة، بالتشاور مع قائد الفريق/مدير الرقابة، إسناد أعمال الرقابة لأعضاء الفريق المعنيين.
- 5.14.** واستنادا إلى تحديد المكونات الهامة وفئات الأهمية النسبية في المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، قد يكون فريق التعاقد قد حدد المجالات التي قد تكون فيها مخاطر عالية من الأخطاء الجوهرية. وبناء على ذلك، يمكن لقائد الفريق/مدير الرقابة أو المشرف على الرقابة تخصيص هذه المناطق عالية المخاطر لمراقبين مختصين وذوي خبرة في الفريق. قد تتطلب هذه المناطق انتباه المشرف أو قائد الفريق.

مراعاة نتائج أنشطة ما قبل التعاقد

- 5.15.** وينبغي لفريق التعاقد أن ينظر في نتائج أنشطة ما قبل التعاقد في صياغة إستراتيجية الرقابة الشاملة. يتم تضمين بعض جوانب أنشطة ما قبل التعاقد عند تحديد طبيعة الرقابة وتوقيتها ومداهما كما هو موضح أعلاه. غير أنه يتعين التعامل مع قضايا أخرى، مثل المسائل الأخلاقية للمراقبين، وعدم موافقة الإدارة على شروط التعاقد وما إلى ذلك، على نحو مناسب في مرحلة ما قبل التعاقد نفسها، وتراعى نتائج التدابير المتخذة عند وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة.

مشاركة إستراتيجية الرقابة الشاملة

- 5.16.** وبفهم المسائل المبينة أعلاه، يتمكن المراقب من استخدام النموذج التوضيحي 5.1 لوضع إستراتيجية الرقابة الشاملة قبل إعداد خطة تفصيلية للرقابة.
- 5.17.** إن التواصل مع الإدارة والمكلفين بالإدارة في الجهة خلال عملية الرقابة مهم جدا ويسهل إجراء المهمة الرقابية بشكل سليم. ويحتاج فريق التعاقد إلى النظر في ثلاثة جوانب تتعلق بالتواصل:
- تحديد الأشخاص المناسبين في هيكل حوكمة الجهة الذي يجب التواصل معه.
 - تحديد المسائل التي يلزم التواصل بشأنها.
 - إنشاء عملية التواصل
- 5.18.** قد تتطلب المهمة الرقابية التواصل مع أطراف خارجية ويجب مراعاة ذلك أيضا عند إعداد إستراتيجية الرقابة، لما قد يترتب عليها من آثار قانونية.
- 5.19.** وينبغي أيضا مراعاة التواصل داخل فريق التعاقد. بالاستناد إلى طبيعة وأهمية القضايا المكتشفة في المهمة الرقابية، قد يكون من الضروري أيضا التواصل مع إدارة الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك رئيس الجهاز الأعلى للرقابة. ينصح بإبقائهم على اطلاع للسماح بالتدخل المناسب إذا لزم الأمر.
- 5.20.** يحتاج فريق التعاقد إلى تنظيم اجتماع بدء المهمة الرقابية مع إدارة الجهة والمكلفين بالإدارة بها. وكجزء من جدول الأعمال المحدد لهذا الاجتماع، قد يرغب فريق التعاقد في مناقشة شروط المهمة المذكورة في خطاب التعاقد.

تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها

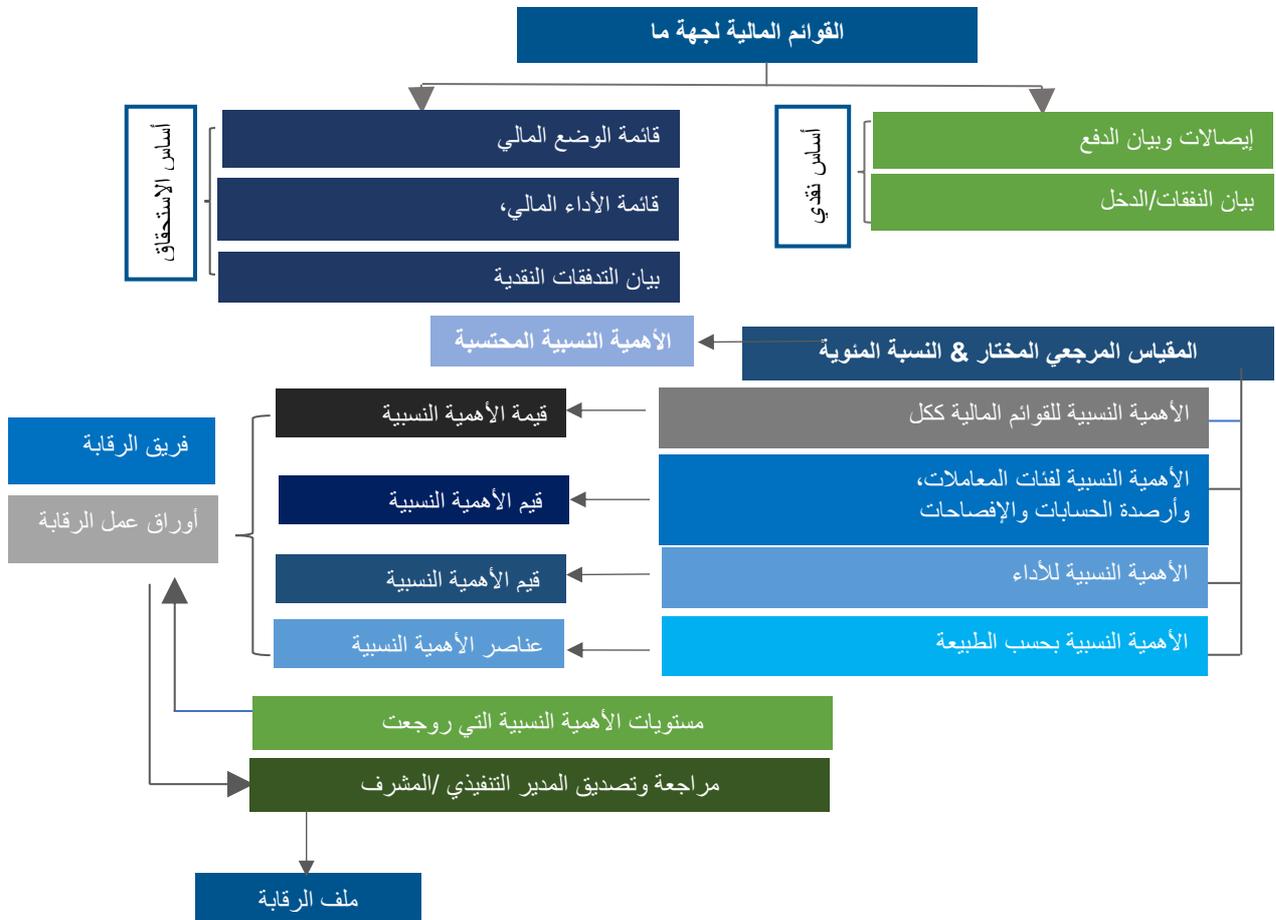
- 5.21.** ووفقا لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية، فإن المعلومات جوهرية "إذا كان إغفالها أو خطأها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية".
- 5.22.** ولا توجد قاعدة معيارية بشأن كيفية حساب الأهمية النسبية. يشير المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1320) إلى "الحكم المهني" و "القدر" و "الطبيعة" في الأخطاء باعتبارها واجبة الاعتبار. ويمكن أن يستند الحكم المهني إلى فهم الجهة وطبيعة الأخطاء ومداهما في عمليات الرقابة السابقة وما إلى ذلك. ويتم تسجيل أساس الحكم المهني في تحديد الأهمية النسبية في ورقة العمل.
- 5.23.** وربما سيتعين على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة وضع سياسة تغطي المقاييس المرجعية التي قد تكون ذات صلة وتستخدم النسبة المئوية لتحديد الأهمية النسبية.

- 5.24. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1320)** يضع إطارا مرجعيا للمراقبين لاستخدامه في تحديد الأهمية النسبية، إذا لم يكن هناك نقاش حول هذا المفهوم في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- وتُعد المعلومات جوهرية إذا كان إغفالها أو الخطأ فيها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وتم الاستناد إليها في القوائم المالية.
 - وتتأثر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية بالظروف المحيطة وحجم الأخطاء أو طبيعتها أو كليهما.
 - تستند الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية لمستخدمي القوائم المالية إلى دراسة احتياجات المستخدمين المشتركة من المعلومات المالية المشتركة كمجموعة قابلة للتحديد.

وخلاصة القول، أن الأهمية النسبية يجب أن تكون ذات صلة بالمستخدم بدلا من أن تكون ذات صلة بمعد القوائم المالية. ومن المفترض أن يُنظر في الأهمية النسبية في مراحل تخطيط الرقابة وتنفيذها وتقييمها.

- 5.25.** عند وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة، وبموجب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1320:10) يكون المراقب مطالب بتحديد الأهمية النسبية —انظر الشكل 5(ب) أدناه— في كل من تخطيط وتنفيذ المهمة الرقابية.

الشكل 5(ب): صورة سريعة عن تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها



مفهوم الأهمية النسبية المطبقة في تخطيط الرقابة

- 5.26.** يتعين على المراقب، عند وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة، أن يحدد الأهمية النسبية الواجب تطبيقها على القوائم المالية ككل في أثناء الرقابة المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1320:10).

- 5.27.** قد توجد بعض البنود (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات) التي إذا وجد فيها أخطاء ليست جوهرية ربما تؤثر لحد معقول على القرارات الاقتصادية وغير الاقتصادية التي يتوصل إليها مستخدم القوائم المالية. فإذا توصل المراقب إلى وجود احتمالات كهذه، فينبغي عليه تخفيض الأهمية النسبية لتلك المعاملات المعينة وأرصدة الحسابات، والإفصاحات.

- 5.28. يحتاج فريق التعاقد إلى مناقشة موضوع الأهمية النسبية من وجهة نظر المستخدمين. وبمجرد تحديد الأهمية النسبية التي ستطبق، فيجب أن توثق ويتم إبلاغ الفريق المعني بأكمله، حيث ستؤثر الأهمية النسبية على نطاق العمل الرقابي الذي سينفذ ومرحلة التقييم للرقابة.
- 5.29. عندما يحدد فريق التعاقد العناصر الهامة وفئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات والإفصاحات، تحدد الأهمية النسبية بناءً على مسودة القوائم المالية التي قدمتها إدارة الجهة. حيث سيقدّم ذلك للمدير التنفيذي / المشرف على الأقل نظرة عامة، مما يسمح بتحديد المجالات التي قد يوجد بها مخاطر الأخطاء الجوهرية عالية والمجالات التي يحتاج الفريق إلى التركيز والاهتمام بها.
- 5.30. عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، يجوز استخدام مقاييس مرجعية مختلفة مثل: مجموع المقبوضات، أو مجموع النفقات، أو صافي النفقات (النفقات مطروح منها المقبوضات) في المحاسبة القائمة على الأساس النقدي، وإجمالي الأصول أو صافي الأصول في المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق. ويوضح المثال التالي حساب الأهمية النسبية للقوائم المالية وفقاً لهذا المنهج المتوقع:

الشكل التوضيحي 5.1: حساب الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

المقياس المرجعي	القيمة (بالوحدة)	النسبة المستخدمة	المنوية	قيمة الأهمية النسبية (بالوحدة)
مجموع المقبوضات	10,000,000	(%0.5)		50,000
سبب تطبيق 0.5% - لماذا؟				

ملحوظة: النسبة المنوية المستخدمة هنا واردة على سبيل المثال فقط ولا يجب أن تستخدم أساساً مُحدداً لحساب الأهمية النسبية أثناء إجراء الرقابة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقب استخدام الحكم المهني لتحديد النسبة المنوية التي سيتم استخدامها في حساب الأهمية النسبية. يجوز أن يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سياسته الخاصة لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

- 5.31. قد يعتمد تحديد المقياس المرجعي لحساب الأهمية النسبية على عديد من العوامل، مثل: مدى الحرجية/أهمية المقياس المرجعي المنتقى لمستخدمي القوائم المالية، وطبيعة الجهة، وما إلى ذلك. في الشكل التوضيحي أعلاه، إذا كانت الجهة مُدرة للدخل، يصبح إجمالي الإيرادات هاماً جداً لمستخدمي القوائم المالية. يتم اعتبار الأخطاء الأكبر من 50000 وحدة (كما هو موضح في الشكل التوضيحي) خطأً مادي في القوائم المالية.
- 5.32. ينطبق المبدأ نفسه على حساب الأهمية النسبية لفئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات. إن الشكل التوضيحي 5.2 هو مثال على حساب الأهمية النسبية في هذا الصدد.

الشكل التوضيحي 5.2: حساب الأهمية النسبية لفئات المعاملات

المقياس المرجعي	القيمة (بالوحدة)	النسبة المستخدمة	المنوية	قيمة الأهمية النسبية (بالوحدة)
فئات المعاملات				
السفر	1,000,000	(% 0.1)		1,000
تكلفة الموظف	5,000,000	(%0.2)		10,000
أسباب تطبيق النسب المنوية الواردة				

ملحوظة: النسبة المنوية المستخدمة هنا واردة على سبيل المثال فقط ولا يجب أن تستخدم أساساً مُحدداً لحساب الأهمية النسبية أثناء إجراء الرقابة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقب استخدام الحكم المهني لتحديد النسبة المنوية التي سيتم استخدامها عند حساب الأهمية النسبية.

- 5.33. يتبين من هذا الشكل التوضيحي أن أي خطأ في نفقات السفر يزيد عن 1000 وحدة يعتبر خطأً جوهرياً. وبالنظر إلى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فقد لا يكون الخطأ جوهرياً، ومع ذلك قد يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛ لذلك تعد نفقات السفر مجالاً حاسماً من مجالات النفقات.
- 5.34. يشير النموذج التوضيحي 5.2 إلى نموذج لحساب الأهمية النسبية المخططة وتوثيقها.

الأهمية النسبية للأداء المطبقة في التخطيط للرقابة

5.35. بالإضافة إلى مستوى الأهمية النسبية العام، يلزم المعيار الدولي 1320 المراقب بتحديد مستوى الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة الإجراءات الرقابية الأخرى وتوقيتها ومداها. ويشير هذا المفهوم إلى القيمة أو القيم التي يحددها المراقب بنسبة أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل للتقليل نسبيًا من احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبعبارة أخرى، فإن قيمة الأهمية النسبية للأداء أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.

5.36. يقدم المثال التالي توضيحًا لحساب الأهمية النسبية للأداء للقوائم المالية ككل:

الشكل التوضيحي 5.3: حساب الأهمية النسبية للأداء للقوائم المالية ككل

المقياس المرجعي	القيمة (بالوحدة)	النسبة المئوية المستخدمة	قيمة الأهمية النسبية (بالوحدة)
مجموع المقبوضات	10,000,000	(%0.2)	20,000
سبب تطبيق 0.2% - لماذا؟			

ملحوظة: بالنظر إلى الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل، نجد أن النسبة المئوية المستخدمة انخفضت من 0.5% إلى 0.2% في حساب مقدار الأهمية النسبية للأداء.

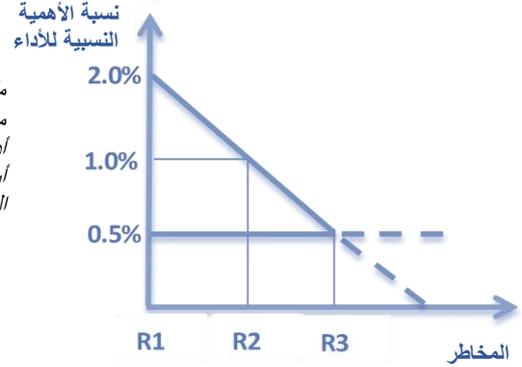
5.37. يطبق المبدأ نفسه عند تحديد الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويوضح الشكل التوضيحي 5.4 مثالاً على حساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

الشكل التوضيحي 5.4: حساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات

المقياس المرجعي	القيمة (بالوحدة)	النسبة المئوية المستخدمة	قيمة الأهمية النسبية (بالوحدة)
فئات المعاملات			
السفر	1,000,000	(% 0.05)	500
تكلفة الموظف	5,000,000	(%0.1)	5,000
أسباب تطبيق النسب المئوية الواردة			

ملحوظة: بالنظر إلى الأهمية النسبية المخططة لفئات معاملات معينة، نجد أن النسبة المئوية المستخدمة انخفضت من 0.1% إلى 0.05% بالنسبة لتكلفة الموظف. في حساب قيمة الأهمية النسبية للأداء.

5.38 يتوقف اختبار المقياس المرجعي المناسب لحساب مستويات الأهمية النسبية المخططة والأهمية النسبية للأداء على مخاطر الأخطاء الجوهرية في حد ذاتها، فكلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية، ينبغي أن يقل مستوى الأهمية النسبية، مما يؤدي إلى زيادة اختبارات الضوابط أو الإجراءات الجوهرية (والعكس صحيح). وبالتالي، هناك علاقة "عكسية" بين الأهمية النسبية والمخاطر.



ملحوظة: إذا كانت نسبة المخاطر منخفضة لأقصى حد (R1)، يجوز أن تُطبق أعلى نسبة مئوية ممكنة. وإذا كانت نسبة المخاطر عالية لأقصى حد (R3)، يجوز للمراقب أن يطبق أدنى نسبة مئوية ممكنة. وإذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية متوسطة (R2)، فيجوز أن تحدد النسبة المئوية بين النسبة الأدنى والأعلى الممكنة. ويتم اختيار النسبة المئوية المقابلة بناءً على حكم المراقب.

5.39 في عملية تحديد الأهمية النسبية، ينبغي للمراقب أيضاً أن يضع في حسابه حساسية بنود الحسابات الأساسية. فإذا كانت الجهة محل الرقابة أو حساب القوائم المالية أكثر حساسية، فيجب على المراقب أن يقلل مستوى الأهمية النسبية على التوالي. ويتم مراعاة الحساسية باعتبار مستخدم القوائم المالية، فمستخدمي المعلومات الرئيسيين الذين يتم مراعاتهم عند تحديد الأهمية النسبية في القطاع العام هم البرلمان ووسائل الإعلام وهيئات الدولة والعامّة. وبناءً على توقعات المستخدمين، قد تطبق مستويات مختلفة.

مراجعة مستوى الأهمية النسبية بتقديم الرقابة

5.40 أثناء الرقابة، قد تطرأ أمور جديدة أو تغيرات في الظروف لم تكن متوقعة عند إعداد إستراتيجية الرقابة الشاملة وتحديد مستويات الأهمية النسبية. وفي هذه الأحوال، يلزم المعيار الدولي 1320:12 المراقب بمراجعة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وإن أمكن، مراجعة مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لبعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. وينبغي توثيق مراجعة مستويات الأهمية النسبية والأسباب الكامنة وراء المراجعة في ملف الرقابة.

5.41 يحتاج المراقب، نتيجة لذلك، إلى تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً إلى مراجعة الأهمية النسبية للأداء استناداً إلى الأهمية النسبية العامة التي تمت مراجعتها للقوائم المالية ككل و/أو لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وينبغي توثيق الأهمية النسبية للأداء التي تمت مراجعتها بطريقة مماثلة.

5.42 يتم التطرق إلى طريقة حساب الأهمية النسبية وتوثيقها في النموذج التوضيحي 5.2. ويقدم أيضاً الأساس الذي يقوم عليه توثيق الأهمية النسبية التي تمت مراجعتها.

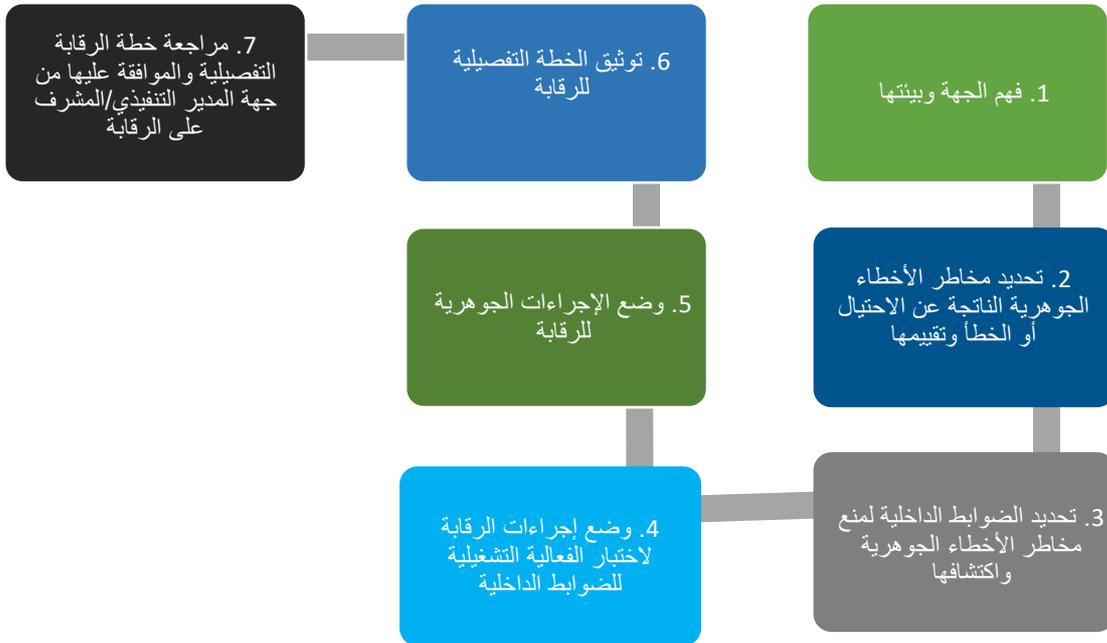
6.1. بعد وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة، يحتاج فريق الرقابة إلى إعداد خطة رقابة أكثر تفصيلاً، مع مراعاة متطلبات المعيار الدولي 1300. حيث تعني وضع خطة تفصيلية للرقابة بشكل أساسي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (المعيار الدولي 1315) واستجابة المراقب (المعيار الدولي 1330)، الذين يحددان طبيعة الإجراءات الرقابية الإضافية لاحقاً وتوقيتها ونطاقها.

6.2. يشجع المراقبون على اتباع منهج قائم على المخاطر لرقابة القوائم المالية. وهذا يعني تكريس وقت كبير لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما يتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويمكن إضافة مجالات تركيز أخرى بناءً على الموارد المطلوبة ومدى توفرها.

6.3. يوجد متطلبات أخرى للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتعلق بالتخطيط لرقابة القوائم المالية، مثل: المعيار الدولي 1220 "رقابة الجودة، عند رقابة القوائم المالية"، والمعيار الدولي 1240 "مسئوليات المراقبين المتعلقة بالاحتيايل عند رقابة القوائم المالية"، والمعيار الدولي 1250 "اعتبارا القوائين واللوائح عند رقابة القوائم المالية"، والمعيار الدولي 1230 "توثيق الرقابة". وبما أن جميع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة السبعة والثلاثون يكمل بعضها بعضاً، فتتعلق بعض متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة غير المذكورة هنا بوضع خطة لرقابة القوائم المالية، ومن ثم ينبغي للمراقب أيضاً مراعاة هذه المتطلبات عند التخطيط لرقابة القوائم المالية.

6.4. يتناول الشكل 6(أ) مرحلة وضع خطة تفصيلية للرقابة.

الشكل 6 (أ): عملية وضع خطة تفصيلية للرقابة

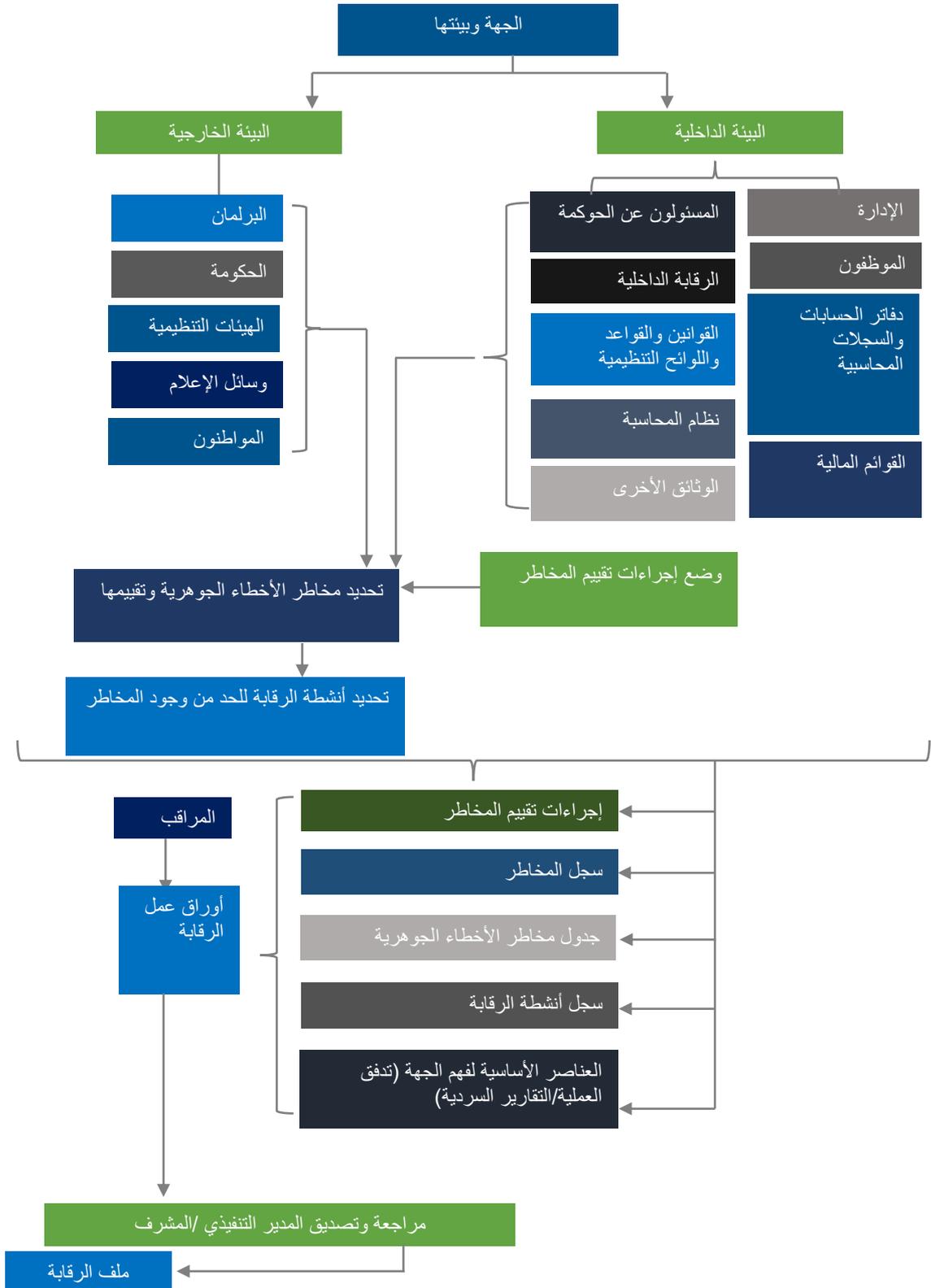




فهم الجهة وبيئتها

- 6.5. على مستوى القوائم المالية والتأكدات، يلزم المعيار الدولي 1315 المراقبين على نطاق واسع بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ من خلال الإلمام بالجهة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة. حيث يوفر هذا الفهم أساساً تقوم عليه الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة وتنفيذ. ويتضمن هذا المعيار ثمانية وعشرين متطلباً عاماً ينبغي للمراقب الالتزام بهم عند إجراء رقابة القوائم المالية. ويوضح الشكل 6(ب) نبذة عن عملية تقييم المخاطر.
- 6.6. إن الإلمام بالجهة أمر هام لإجراء الرقابة بكفاءة وفعالية. ففي حين يتوقع أن يكون لدى المراقبين معرفة مسبقة بالجهات التي خضعت للرقابة على مدى سنوات عديدة، فإن الرقابة على جهة جديدة يتطلب مزيداً من الوقت لاكتساب المعرفة التفصيلية المطلوبة. وفقاً لذلك، إذا خضعت الجهات للرقابة في الماضي من قبل المراقبين أنفسهم، فيتعين تحديد أي تغييرات وتوثيقها.
- 6.7. يمكن تقسيم عملية فهم الجهة إلى جزأين: فهم الجهة ككل على المستوى العام، وفهم الأنشطة المختلفة والعمليات التجارية الخاصة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية. فيساعد فهم الجهة ككل المراقب على تحديد المخاطر التجارية أو مخاطر الجهة التي قد تترك تأثيراً على القوائم المالية. بينما يساعد فهم الأنشطة المختلفة أو العمليات التجارية على تحديد المخاطر على مستوى التأكيدات المرتبطة بفئات مختلفة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية.
- 6.8. ربما المراقب يلم المراقب بالجهة بتوثيق تدفق العملية أو بتقديم تقرير سردي تتحقق من صحته الإدارة بعد ذلك لضمان دقة فهم المراقب للعمليات التجارية التي تقوم بها الجهة والشئون التشغيلية الأخرى. ويوضح النموذج التوضيحي 6.1 مثالاً على كيفية فهم المراقب للجهة وبيئتها.

الشكل 6 (ب): نبذة عن عملية تقييم المخاطر



فهم إطار العمل القانوني للجهة

- 6.9.** تتحمل الإدارة والمكلفون بالإدارة مسؤولية التأكد من تنفيذ عمليات الجهة وفقاً لأحكام القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بالأحكام التي تحدد القيم المبلغ عنها والإفصاحات في القوائم المالية للجهة. ويتحمل المراقب مسؤولية تحديد المخاطر المتعلقة بانتهاك القوانين واللوائح التنظيمية والتي يمكن أن تؤثر مالياً على القوائم المالية (راجع المعيار الدولي 1250).
- 6.10.** يتعين على المراقب، في رقابة القوائم المالية، فهم إطار العمل القانوني والتنظيمي الذي تعمل فيه الجهة. ويشمل ذلك تحديد القوانين والقواعد واللوائح التنظيمية المعمول بها والتي تؤثر على عمليات الجهة. وبالنسبة لهيئات القطاع العام، قد تكون تلك القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها اللوائح التنظيمية للبنية والقوانين المالية العامة واللوائح التنظيمية المالية وقوانين توريد المشتريات وقوانين التوظيف والقرارات البرلمانية وما إلى ذلك.
- 6.11.** بالإضافة إلى ذلك، تتألف الحكومة من قطاعات مختلفة، كقطاع الزراعة وقطاع الحراة والقطاع المالي وقطاع الخزانة وقطاع التعليم وقطاع الصحة وقطاع النقل وقطاع الاتصالات وقطاع الثقافة وقطاع الشؤون الخارجية، وما إلى ذلك - وبالتالي يحتاج المراقب إلى الإلمام بكل قطاع فيما يتعلق بالقوانين والقواعد واللوائح التنظيمية السارية وذات الصلة بقطاعات مختلفة. كما تشير رؤية الجهة وبياناتها، إن وجدت، إلى طبيعة كيانها وأساسه.
- 6.12.** تستند القيم الواردة في القوائم المالية في عمليات القطاع العام، ولا سيما في الحكومة، إلى القوانين التي سنها البرلمان، مثل: قانون الموازنة واللوائح التنظيمية وغيرها من الأوامر الدائمة والتعميمات الصادرة عن الحكومة. وبالإضافة إلى ذلك، يقدم إطار إعداد التقارير المالية المعمل به الأساس الذي تبنى عليه إعداد القوائم المالية. وقد يكون لهذه القوانين واللوائح تأثيراً مباشراً على تحديد القيم الجوهرية والإفصاحات في القوائم المالية.

فهم الضوابط الداخلية للجهة

- 6.13.** تقع على عاتق الجهة مسؤولية وضع الضوابط الداخلية للحد من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية واكتشافها. ويتحمل المراقب مسؤولية التأكد من وضع هذه الضوابط وتنفيذها واختبار الفعالية التشغيلية للضوابط. ومع ذلك، قد لا تكون جميع الضوابط الداخلية التي وضعتها الإدارة ونفذتها ذات صلة بالرقابة. ويلزم المعيار الدولي 1315:12 المراقب بفهم الضوابط الداخلية ذات الصلة بالرقابة. وعند اتخاذ المنهج الرقابي القائم على المخاطر، يتوقع أن يحدد المراقبون الضوابط ذات الصلة بالمخاطر التي حددها المراقب. ويرد شرح ذلك بالتفصيل في القسم "تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها" من هذا الفصل.
- 6.14.** يلزم المعيار الدولي 1315 المراقب، عند تحديد الضوابط الداخلية، أن يضع في اعتباره ويفهم جميع مكونات الضوابط الداخلية الخمسة. وتتكون تلك المكونات من بيئة الرقابة وعملية تقييم مخاطر الجهة ونظام المعلومات؛ بما في ذلك العمليات التجارية ذات الصلة، وأنشطة الرقابة ورصد الضوابط الرقابية.

بيئة الرقابة

- 6.15.** ينص المعيار الدولي 1315:A76 على أن بيئة الرقابة تشمل الحكمة والوظائف الإدارية، السلوكيات والتوعية والإجراءات التي اتخذها المكلفون بالإدارة والإدارة تجاه الرقابة الداخلية للجهة، وأهمية الرقابة الداخلية في الجهة.
- 6.16.** تُحدد بيئة الرقابة طابع المنظمة مما يؤثر على وعي موظفيها والإدارة بالرقابة. وبهذا، تُحدد فعالية مكونات الضوابط الداخلية الأخرى، فقد لا تعمل أنشطة الرقابة الداخلية إلا بوجود ثقافة الصدق والنزاهة والسلوك الأخلاقي في المنظمة. وتقوض أوجه القصور في بيئة الرقابة فعالية الضوابط المطبقة، ولا سيما فيما يتعلق بالاحتيال.
- 6.17.** تُحدد أنشطة الرقابة على العموم، في هيئات القطاع العام، في القواعد واللوائح التنظيمية وإجراءات التشغيل القياسية. وقد يصادف مراقبو الأجهزة العليا للرقابة تجاهلاً للضوابط من جهة المديرين الأمر الذي قد يؤدي إلى سوء الاستعمال واختلاس الأموال واستغلال السلطة. لذا يُعد تقييم بيئة الرقابة في غاية الأهمية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال. ويرد في النموذج التوضيحي 6.2 قائمة مرجعية لتقييم بيئة الرقابة.

عملية تقييم مخاطر الجهة

6.18. فيما يتعلق بفهم الجهة وبيئتها، يلزم المعيار الدولي 1315:15 المراقب بفهم عملية تقييم المخاطر التي تواجه الجهة. حيث إن هذه العملية هي عنصر من عناصر الرقابة الداخلية التي تهدف إلى إدارة المخاطر التي تواجهها الجهة في عملياتها التجارية والتي تساعد المراقب على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

6.19. يعتمد نطاق إجراءات الرقابة التي يتعين تنفيذها في هذا الصدد على بيئة الجهة ووجود عملية لتقييم المخاطر من عدمها. فإذا كان ثمة مثل هذه العملية، يتعين على المراقب فهمها وتوثيق النتائج كما هو مبين في النموذج التوضيحي 6.1. ولا تقتصر مسؤولية المراقب على فهم عملية تقييم المخاطر التي تواجه الجهة فحسب، بل وتشمل كيفية استجابة الإدارة للمخاطر المقيمة (الإجراءات التي تتخذها الإدارة).

6.20. وفي حالة عدم وجود عملية لتقييم المخاطر، يتعين على المراقب أيضاً تقييم الأثر الذي يحدث على إعداد القوائم المالية وعرضها. وبناءً على الظروف وحجم الجهة، فقد يمثل عدم وجود عملية لتقييم المخاطر خطراً كبيراً في الضوابط الداخلية.

نظام المعلومات

6.21. يلزم المعيار الدولي 1315:18 المراقبون بفهم نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات الصلة بإعداد التقارير المالية. ويحتاج المراقب، عند تحصيل هذا الفهم، إلى مراجعة الإجراءات التي تتم من خلالها معالجة الأحداث أو المعاملات المحاسبية قبل الإعلان عنها في القوائم المالية. وينبغي للمراقب أن يفهم -بشكل سليم- جميع نظم المعلومات المستخدمة التي توفر البيانات للقوائم المالية. وقد يكون لدى الجهة نظام محاسبة آلي أو نظام محاسبة يدوي. وفي كلتا الحالتين، يتوقع أن تكون إجراءات المحاسبة محددة وموجهة على نحو واضح؛ فيجب على المراقب التأكد من أن الأحداث أو المعاملات المحاسبية تعالج بشكل مناسب.

6.22. يتم تضمين الضوابط المتعلقة بالأحداث أو المعاملات المحاسبية في نظام المحاسبة، ويعد التخطيط لعملية تدفق الحدث أو المعاملة المحاسبية وربط تلك العمليات بالعملية المحاسبية في نظام المعلومات أفضل طريقة لفهم الضوابط. ويمكن توثيق الفهم المتعلق بنظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية، على النحو المبين في النموذج التوضيحي 6.1.

أنشطة الرقابة المتعلقة بالرقابة

6.23. تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ أنشطة المنظمة كما ينبغي، وخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية.

6.24. تتحمل الإدارة مسؤولية اتخاذ أنشطة الرقابة التي تساعد على منع الأخطاء واكتشاف الإهمال والغش في إعداد القوائم المالية وعرضها. وتعد مسؤولية المراقب النظر في تصميم الضوابط وتنفيذها وعملها بفعالية عند إعداد وعرض القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية.

6.25. في هيئات القطاع العام، تُحدد أنشطة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية -بشكل عام- في القواعد واللوائح التنظيمية وإجراءات التشغيل القياسية. ومن شأن الإنفاذ الفعال لهذه القواعد واللوائح التنظيمية والتفويض بها أن يحول دون حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية تبعاً لسلوك (أخلاقيات ونزاهة) الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة. ويحتاج المراقب إلى فهم هذه القواعد واللوائح التنظيمية وغيرها من الضوابط ذات الصلة بالرقابة وتحديد المخاطر.

رصد الضوابط الرقابية

6.26. من المتوقع أن يكون لدى الجهة، من أجل فرض الالتزام بالضوابط الداخلية (التي تشمل مكوناتها بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات، وأنشطة الرقابة)، نظام رصد لضمان تصميم الضوابط وتنفيذها وتشغيلها بفعالية.

6.27. بصورة عامة، تتحمل الإدارة العليا مسؤولية رصد تنفيذ الضوابط الداخلية. كما يضمن توزيع المهام على نحو سليم في الجهة تنفيذ الضوابط على النحو المنشود. ومن شأن الرقابة الداخلية الكافية وتنفيذها ورصدها في عملية إعداد التقارير المالية أن تحول دون وقوع المخاطر، وأن يخفض حدوث الأخطاء الجوهرية.

6.28. تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية دوراً هاماً في رصد تنفيذ الضوابط الداخلية داخل الجهة. وهي أداة إدارية تتوقف فعاليتها على مدى استقلاليتها داخل هيكل الجهة وعلى الشخص الذي تبلغ عنه، والإجراءات التي تتخذها الإدارة والمكلفين بالإدارة فيما يتعلق بتقرير المراقب الداخلي.

6.29. قد تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية الفعالة إلى تقليل مستوى العمل الذي ينبغي أن يقوم به المراقبون الخارجيون. ومع ذلك، لأن تكون جميع أعمال الرقابة الداخلية ذات صلة برقابة القوائم المالية.

6.30. عندما تتمتع الجهة بوظيفة الرقابة الداخلية، يتعين على المراقب فهم هذه الوظيفة ومسئولياتها وحالتها التنظيمية والأنشطة التي تقوم بها. ويبين النموذج التوضيحي 6.3 كيف يتم تحصيل هذا الفهم.

التواصل مع الإدارة والمكلفين بالإدارة

6.31. يلعب فهم الجهة وبيئتها دوراً حاسماً في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. ولذلك، فإن التواصل مع الإدارة والمسؤولين في الجهة يُعد أمراً بالغ الأهمية للتحقق من فهم المراقب للجهة وبيئتها.

- 6.32.** يلزم المعيار الدولي 1315:25 المراقب بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ ليقدم الأساس الذي يقوم عليه وضع إجراءات رقابة إضافية وتنفيذها.
- 6.33.** بعد التوصل إلى فهم كامل للعمل أو العملية المحاسبية، كما هو مبين وموضح في القسم السابق، ينبغي للمراقب تحديد مخاطر كل مرحلة من مراحل العملية. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يكون المراقب قادرًا على تحديد "الأمر التي قد تحدث" في كل مرحلة من مراحل العملية أو على مستوى التأكيد في ضوء المخاطر أثناء تجهيز المدفوعات للمورد، على سبيل المثال.
- 6.34.** يجوز للمراقب توثيق تدفق العمليات الكاملة للجهة أو معاملة حسابية محددة من خلال اتباع الإرشادات الواردة في النموذج التوضيحي 6.4. ويوضح الشكل التوضيحي 6.1 مثالاً أيضاً:

الشكل التوضيحي 6.1: الخطر والأمر التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية

مجال الاهتمام	الخطر	الأمر التي يمكن أن تحدث	التأثير على القائمة المالية
شراء معدات الحاسوب	معدل تضخم في الفاتورة النهائية (أعلى من السعر المعلن)	زيادة المدفوعات للمورد	القيمة في تقدير النفقات

- 6.35.** يتوقع من المراقب أن يطبق الحكم المهني في أثناء تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويمكن توثيق المخاطر التي حددها المراقب في سجل المخاطر (يوضح النموذج التوضيحي 6.5 مثالاً على ذلك) وربطها بكل مرحلة من مراحل العملية التي وثقها المراقب.
- 6.36.** بعد الانتهاء من عملية تحديد المخاطر، يتعين على المراقب تقييم المخاطر - من حيث أهميتها وأثرها على عرض القوائم المالية - التي قد تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.
- 6.37.** يوضح المعيار الدولي 1315:6 إجراءات تقييم المخاطر، والتي تشمل الاستفسارات الواردة من الإدارة والأفراد المختصين داخل الجهة والإجراءات التحليلية والمراقبة والتفتيش.
- 6.38.** كما يتعين على المراقب استخدام الحكم المهني سواء إذا ما كانت المخاطر المحددة تتطلب اعتبارات رقابية خاصة، أي كانت تمثل خطراً كبيراً أم لا. ومع ذلك، وفي هذا الصدد، ينص المعيار الدولي 1315:28 على أنه يجب على المراقب أن ينظر -على الأقل- فيما إذا كان الخطر ينطوي على:
- احتمال حدوث الاحتيال
 - تطورات هامة حديثة (مثل: الإصلاحات المحاسبية، وعدم الاستقرار السياسي أو الاقتصادي، وترتيبات العقود الجديدة ذات القيم الكبيرة، وما إلى ذلك) تتطلب توخي الحذر من الخطر
 - معاملات معقدة
 - معاملات هامة تتعلق بالأطراف
 - معاملات خارجة عن المسار الطبيعي لنشاط الجهة، أو التي تبدو غير تقليدية
 - درجة من الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطر، ولاسيما حيث توجد مجموعة واسعة من عمليات القياس المبهمة
- 6.39.** ينبغي أن يراعي المراقب أيضاً، في هذا التقييم، درجة من الموضوعية في قياس المعلومات المالية للجهة ككل أو مدى تعقيد المعاملات أو الأحداث التي تصفها القوائم المالية.

- 6.40.** يحدد المعيار الدولي 1240 ما يتوقع من المراقب تجاه الاحتيال عند رقابة القوائم المالية. ويصف هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر، والأنشطة ذات الصلة، والاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، وأدلة الرقابة، وما إلى ذلك. ويغطي هذا القسم من الفصل إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة. وتناول الفصول ذات الصلة من هذا الكتيب المتطلبات الأخرى.
- 6.41.** الاحتيال، بخلاف الخطأ، فعل يتعمده فرد أو أكثر، للحصول على ميزة على نحو غير عادل أو غير قانوني. وقد يتسبب في إعداد تقارير مالية قائمة على الغش أو اختلاس الأصول.
- 6.42.** تقع مسؤولية الحد من الاحتيال واكتشافه أساسًا على عاتق الإدارة والمكلفين بإدارة الجهة، من خلال تنفيذ وتشغيل نظام ملائم للمحاسبة والرقابة الداخلية.
- 6.43.** يحق للمراقب الإقرار بصحة البيانات، وتسجيلها وتوثيقها على أنها حقيقية، ما لم تكشف الرقابة عن أدلة بخلاف ذلك. غير أنه ينبغي للمراقب أن يخطط للرقابة ويؤديها مع التحلي بالشك المهني، والتسليم بأنه قد توجد ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود احتيال. ولكن يجب على المراقب ألا يفترض أن إدارة الجهة أو موظفيها غير شرفاء أو افتراض النزاهة المؤكدة. بل يجب على المراقب أن يقيم الأوضاع والظروف الملحوظة على نحو موضوعي.
- 6.44.** على الرغم من خبرة المراقب، قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال بسبب حدوث تغيرات في الظروف التي يحتاج المدقق إلى إدراكها (المعايير الدولية للرقابة 240:12).
- 6.45.** قد تحدث مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الاحتيال. وسوف تتضمن المخاطر المحددة والموثقة في سجل المخاطر (انظر النموذج التوضيحي 6.5) المخاطر الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. وبعد أي خطر محدد ناجم عن الاحتيال بطبيعته خطر كبير.
- 6.46.** قد يتمكن المراقبون من اكتشاف دلالة على الاحتيال في رقابة القوائم المالية شريطة أن تكون إجراءات الرقابة مصممة بشكل مناسب. وفي حين تتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة بصلاحيات التحقيق في الاحتيال، إلا أن البعض الآخر لا يتمتع بذلك؛ وفي الحالة الأخيرة سيكون من الضروري الإبلاغ عن أي إشارة محتملة تشير إلى الاحتيال إلى سلطة التحقيق (المعيار الدولي 1240:43).
- 6.47.** من الشائع في الدول النامية، تخصيص حصة كبيرة من الموازنة الوطنية للتمويل، والبناء، وتطوير البنية التحتية. وكجزء من تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال في الإدارات الحكومية، يمكن للمراقب مراجعة مكونات النفقات الرأسمالية وتحديد القيم التي أنفقت على بناء البنية التحتية العامة.
- 6.48.** يتعين على هيئات القطاع العام وضع أنظمة وإجراءات لتحديد المخاطر الناجمة عن الاحتيال والتصدي لها بموجب القوانين مختلفة في الولايات القضائية المختلفة. وفي حالة وجود مثل هذا النظام، يجب على المراقب تقييم ما إذا كان يعمل بشكل فعال، وأن يوثق النتائج. وبناءً على فعالية النظام، يمكن تخفيض مستوى إجراءات تقييم المخاطر التي يتعين على المراقب إجرائها إلى حد كبير.

جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية

- 6.49.** يمكن إثبات المخاطر الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ الموصوفة باعتبارها كبيرة إلى جدول كما هو مبين في النموذج التوضيحي 6.7 مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- 6.50.** ستتغير المخاطر الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ التي تم تحديدها وتقييمها أثناء الرقابة بحصول المراقب على أدلة رقابية إضافية. ويلزم المعيار الدولي 1315:31 المراقب بمراجعة تقييم المخاطر وتعديل إجراءات الرقابة المصممة (انظر أيضًا المعيار الدولي 1330 "استجابة المراقب للمخاطر المقيمة")، ويتعين على المراجع أن يوثق التنقيحات التي أجريت على التقييم وأسبابها وأن يوافق عليها، كما هو مبين في جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (النموذج التوضيحي 6.7).

تحديد أنشطة الرقابة الداخلية لمنع الأخطاء الجوهرية واكتشافها

6.51. للحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية في إعداد القوائم المالية وعرضها، يتوقع أن تضع الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة - عند الاقتضاء - ضوابط داخلية. وبناءً على فهم الجهة من خلال تدفق العملية أو التقارير السردية (كما هو مبين في النموذجين التوضيحيين 6.1 و 6.4) وربط المخاطر بكل مرحلة من مراحل العملية، يتعين على المراقب تحديد الضوابط التي تهدف إلى الحد من المخاطر التي تم تحديدها على مستوى التأكيد. ويمكن تسجيل أنشطة الرقابة هذه في سجل كما هو موضح في النموذج التوضيحي 6.6.

6.52. بالنسبة لهيئات القطاع العام، قد تكون أنشطة الرقابة المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية في شكل قواعد ولوائح مالية، وتعميمات حكومية، وسياسات حكومية، وقواعد ولوائح تمويلية، وما إلى ذلك. ويتوقع أن يضع المراقب في حسابه، عند اتباع منهج الرقابة القائم على المخاطر، القواعد واللوائح التنظيمية والسياسات المتعلقة بمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة. وللحصول على مثال انظر الشكل التوضيحي 6.2.

الشكل التوضيحي 6.2: تحديد أنشطة الرقابة التي تعالج المخاطر

الخطر	نشاط الرقابة
التواطؤ بين الموظف وموظف الحسابات للسداد على حساب مطالبات سفر الموظف	يجب على المشرف المباشر له التحقق من مطابقة السفر الخاصة بالموظف والموافقة عليه قبل أن يعتمد المدير المالي للجهة. وعندئذ فقط سيقوم موظف الحسابات بدفعها.

لمحظة: سيحدث هذا الخطر على مستوى التأكيد في القوائم المالية. ويتم توضيح تأكيدات الرقابة لاحقًا في هذا القسم.

6.53. وفقًا للنموذج التوضيحي 6.6، يتوقع من المراقب، في الأنشطة الرقابية المسجلة، أن ينقل أنشطة الرقابة هذه إلى جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (النموذج التوضيحي 6.7) وتسجيلها مقابل كل خطر مسجل بالفعل. وهذا يضمن ربط كل نشاط من أنشطة الرقابة بمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى التأكيد. وعلاوة على ذلك، يتذكر المراقب باستمرار، من خلال اتباع هذه العملية، اعتبار الصلة بين المخاطر وأنشطة الرقابة الداخلية.

6.54. من الأهمية بمكان أن يفهم المراقب الصلة بين تقييم المخاطر وتأكيدات الرقابة. ويتعين على المراقب تحديد المخاطر التي من شأنها أن تسبب أخطاء مادية في القوائم المالية. ويجب على إدارة الجهة عمل تأكيدات مختلفة أثناء إعداد القوائم المالية. لذلك، يجب على المراقب التأكد من أن المخاطر المحددة تتعلق بالتأكد (التأكيدات). وسيتم استخدام مصطلح التأكيد بالتناوب للدلالة على تأكيد الرقابة أو تأكيد الإدارة. وبعد تحديد الخطر، ينبغي للمراقب تقييم "الأمر التي قد تحدث" على مستوى التأكيد نتيجة لهذا الخطر. وسيتم التطرق إلى ذلك بمزيد من التفصيل في القسم التالي الخاص بوضع إجراءات رقابة إضافية، حيث سيتم توضيح الربط بين تأكيد الرقابة والخطر وإجراءات الرقابة الإضافية.

6.55. وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1315: A124، فإن التأكيدات التي يستخدمها المراقب للنظر في الأنواع المختلفة للأخطاء المحتملة التي قد تحدث تدرج ضمن الفئات الثلاث الواردة في الجدول أدناه وقد تتخذ الأشكال التالية الموصوفة.

أ. التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات وأحداث الفترة		
الرقم	التأكيد	الوصف
1	الحدوث	وقعت المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها وتعلق بالجهة
2	الاكتمال	سُجلت جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها
3	الدقة	سُجلت القيم والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة بشكل ملائم
4	إجراءات القطع	سُجلت المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة
5	التصنيف	سُجلت المعاملات والأحداث في الحسابات الصحيحة
6	الالتزام	أُجريت المعاملات والأحداث وفقاً للقانون أو اللوائح التنظيمية أو أي سلطة أخرى
ب. تأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة		
الرقم	التأكيد	الوصف
1	الوجود	وجود الأصول والخصوم وحقوق الملكية في تاريخ معين
2	الحقوق والالتزامات	ينسب الأصل أو الخصم إلى الجهة في تاريخ معين
3	الاكتمال	سُجلت جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية التي كان يجب تسجيلها
4	التقييم والتخصيص	أُدرجت الأصول والخصوم وحقوق الملكية في القوائم المالية بقيم صحيحة، وسُجلت أي تعديلات ناتجة عن التقييم أو التخصيص بشكل ملائم
ج. تأكيدات تتعلق بالعرض والإفصاح		
الرقم	التأكيد	الوصف
1	الحدوث والالتزامات	وقعت الأحداث والمعاملات المفصوح عنها والمسائل الأخرى وتتصل بالجهة
2	الاكتمال	أُدرجت جميع الإفصاحات التي كان ينبغي إدراجها في القوائم المالية
3	التصنيف وإمكانية الفهم	تعرض المعلومات المالية وتوضح على نحو مناسب، ويتم التعبير عن الإفصاحات بوضوح
4	الدقة والتقييم	يتم الإفصاح عن المعلومات المالية وغيرها من المعلومات بصورة عادلة وقيم مناسبة
5	الالتزام	يتم الإفصاح عن المعلومات المالية وغيرها من المعلومات وفقاً للقانون أو اللوائح التنظيمية أو أي سلطة أخرى



6.56. كما أقر المعيار الدولي 1315:29A، ينبغي مراعاة التأكيدات الإضافية في رقابة القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام أثناء التخطيط للرقابة. حيث تتعلق إلى حد كبير بمخاطر الأخطاء الجوهرية التي توجد بسبب عدم الالتزام بالقانون واللوائح التنظيمية والسلطات التي تحدد التصميم المناسب لإجراءات الرقابة (يشتمل الجدول السابق تأكيدًا إضافيًا باسم "الالتزام"). ويتضمن هذا الفصل قسمًا منفصلاً يتناول هذه الجوانب وكيف يتعامل معها المراقب (المعيار الدولي 1250 "مراعاة القوانين واللوائح التنظيمية عند رقابة القوائم المالية").

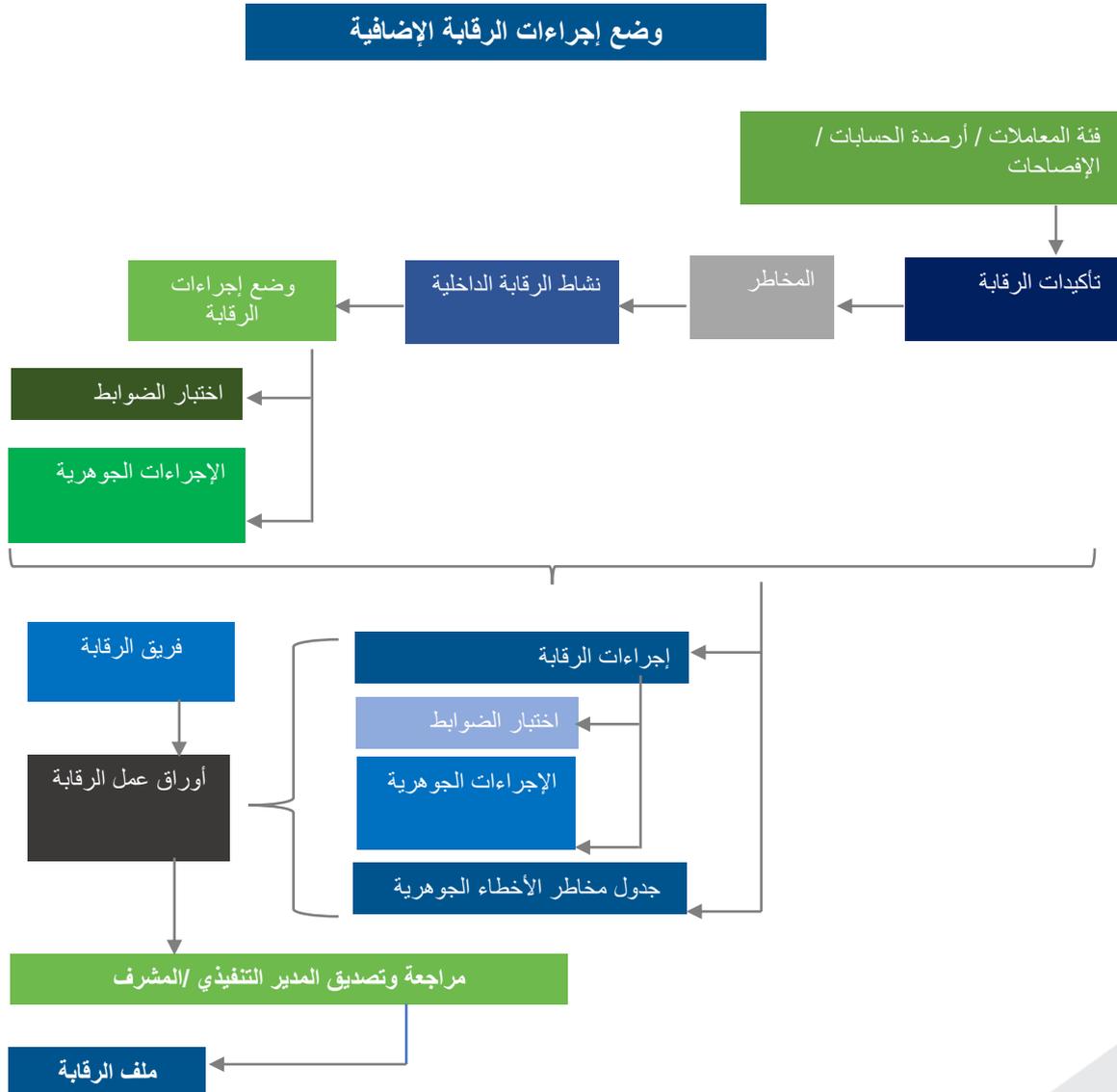
الشكل التوضيحي 6.3: تأكيدات الرقابة

المعاملات والأحداث	
بالنسبة لأحد المعاملات كسواء معدات مكتبية، تؤكد الإدارة في القوائم المالية ما يلي:	
الحدوث	تم الشراء بالفعل.
الاكتمال	إدراج جميع معاملات الشراء في القوائم المالية.
الدقة	ذكر الكميات والأسعار بشكل صحيح.
إجراءات القطع	تم إجراء المعاملة في الفترة المحاسبية الصحيحة.
التصنيف	المعدات التي تم شرائها بالفعل، وليس التكلفة الواردة في كشف معدات أخرى، وحسابها وفقًا لذلك.
الالتزام	تم دفع بدل السفر وفقًا للوائح السفر.
أرصدة الحسابات في نهاية السنة	
تختلف التأكيدات بالنسبة لأرصدة الحسابات في نهاية السنة اختلافًا طفيفًا، لأن الأمور التي تتخذ بشأنها التأكيدات مختلفة:	
الوجود	<ul style="list-style-type: none"> هل السيارات والمعدات المكتبية والأراضي والمخزون والمباني حقيقية؟ هل جميعها موجودة بالفعل؟ هل هذه الذمم التجارية حقيقية؟ هل تم بيع شيء لهم يدينون لنا بالمال من أجله؟ هل تم شراء شيء بفعالية من هذه الذمم التجارية، ولذلك ندين لهم حقًا ببعض المال؟
الحقوق والالتزامات	<ul style="list-style-type: none"> هل نحوز ملكية المصنع؟ السيارة؟ الحاسوب؟ قد تكون الذمم التجارية موجودة، ولكن هل شملناها أم نقلنا حقوقنا إليهم بطريقة أخرى؟
التقييم	<ul style="list-style-type: none"> هل تم حساب استهلاك قيمة الأصول غير المتداولة بشكل صحيح؟ هل سيسدد المدينون التجاريون لنا؟ هل تلف المخزون أو تباطأ إنتاجه أو أهمل؟

وضع إجراءات الرقابة الإضافية للتصدي للخطر

6.57. يكمن الغرض من وضع إجراءات الرقابة في جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة وتُعد إجراءات تقييم المخاطر إجراءات رقابية بموجب المعيار الدولي 1315. وعند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها، من المتوقع أن يستجيب المراقب بشكل مناسب لتلك المخاطر من خلال وضع "إجراءات رقابة إضافية" مناسبة كما هو محدد في المعيار الدولي 1330. ويعرض الشكل 6 (ج) لمحة عن وضع إجراءات الرقابة الإضافية.

الشكل 6 (ج): وضع إجراءات الرقابة الإضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة



6.58. في منهج الرقابة القائم على المخاطر، لن تفي إجراءات الرقابة غير المرتبطة بالمخاطر المقيمة بالغرض. حيث يتم نقل المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد سواء إلى جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية، الأمر الذي يحدد أيضًا العمود المتعلق بإجراءات الرقابة.

6.59. قبل اقتراح كيفية تلبية متطلبات المعيار الدولي 1330، من المهم أن يدرك المراقبون الفئات المختلفة لإجراءات الرقابة كما هو محدد في المعيار الدولي 1330:4 ومفصل أدناه:

اختبار الضوابط الرقابية: هو إجراء رقابي مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية للضوابط في الحد من الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد أو اكتشافها وتصحيحها.

- تعد هذه الاختبارات ضرورية عندما يحتوي تقييم المخاطر الذي يجريه المراقب على التوقع المحتمل للفعالية التشغيلية للضوابط، مما يتطلب اختبار تلك الضوابط لدعم تقييم المخاطر، وعندما لا توفر الإجراءات الجوهرية وحدها أدلة رقابية كافية ومناسبة، مما يتطلب اختبار الضوابط للحصول على أدلة رقابية بشأن فعاليتها التشغيلية.
- بالنظر إلى الشكل التوضيحي 6.3 أعلاه، دعونا نلقي نظرة على الطريقة التي يضع بها المراقب اختبار الضوابط كما هو موضح في الشكل التوضيحي 6.4 أدناه. ويرتبط ذلك بالأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد. وهنا يحتاج المراقب إلى وصل الخطر ونشاط الرقابة بتأكيد الرقابة لوضع اختبار إجراءات الرقابة.

الشكل التوضيحي 6.4: وضع اختبار الضوابط الرقابية في ضوء الخطر المحدد ونشاط الرقابة

المخاطر	نشاط الرقابة	اختبار الضوابط الرقابية	تأكيد الرقابة
التواطؤ بين الموظف وموظف الحسابات لسداد مطالبات سفر الموظف.	يجب التحقق من مطالبة سفر الموظف واعتماده من قبل المشرف المباشر له قبل أن يصرح بها المدير المالي، وعندئذ فقط سيقوم موظف الحسابات بدفعها.	اختر عينتين من مطالبات السفر التي يقدمها الموظفون وانظر إلى أنهم تم التحقق منها واعتمادهم من قبل المشرف المعني (يعرف المراقب الذي يقوم بهذا الإجراء من هو المشرف).	الدقة (التحقق من دقة مطالبات السفر للموظفين)

الإجراء الموضوعي: هو إجراء رقابي مصمم بهدف اكتشاف الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد. وتشمل الإجراءات الجوهرية اختبارات التفاصيل (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)، والإجراءات التحليلية الجوهرية.

- وبناء على السبب الوارد في الشكل التوضيحي 6.4 أعلاه، دعونا نلقي نرى كيفي يقوم المراقب بوضع الإجراءات الجوهرية للرقابة كما هو موضح في الشكل التوضيحي 6.5 أدناه:

الشكل التوضيحي 6.5: وضع إجراء رقابي موضوعي (اختبارات التفاصيل) في ضوء الخطر المحدد

المخاطر	نشاط الرقابة	اختبار الضوابط الرقابية	إجراء رقابي جوهري	تأكيد الرقابة
التواطؤ بين الموظف وموظف الحسابات لسداد على حساب مطالبات سفر الموظف.	يجب أن يتحقق المشرف المباشر من مطالبة سفر الموظف ويعتمده قبل أن يصرح بها المدير المالي للجهة، وعندئذ فقط سيقوم موظف الحسابات بدفعها.	اختر عينتين من مطالبات السفر التي يقدمها الموظفون وانظر إلى أنهم تم التحقق منها واعتمادهم من قبل المشرف المعني (يعرف المراقب الذي يقوم بهذا الإجراء من هو المشرف).	احصل على عينة لتوقيع المشرف وقارنه بالتوقيع على مطالبة السفر للتأكد من تطابقهما والتأكد من أن مطالبة السفر تم التحقق منها واعتمادها من قبل المشرف المعني.	الدقة (التحقق من دقة مطالبات سفر الموظفين)

يتعامل كلا من اختبارات الضوابط الرقابية والإجراءات الجوهرية للرقابة، كما يتضح مما سبق، مع كشف الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد. ويتمثل الفرق في أن اختبار الضوابط الرقابية يتناول تقييم الفعالية التشغيلية للضوابط الداخلية يفترض أن تمنع الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد وتكتشفها، في حين أن الإجراء الموضوعي يعد اختباراً مفصلاً يتعين وضعه وتنفيذه على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بصرف النظر عما إذا كانت الضوابط الداخلية موجودة أم لا. وسيعتمد أساس وضع اختبارات الضوابط الرقابية وتنفيذها على الضوابط الداخلية التي تضعها الجهة.

تشمل الإجراءات الجوهرية اختبار تفاصيل المكونات وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات - مثل: المطابقة بين إجمالي مصروفات حساب دفتر الأستاذ العام مع دفتر يومية المشتريات، فحص (عينة من) الحساب الإجمالي والإضافات في دفتر يومية المشتريات، المطابقة بين (عينة من) القيم المسجلة في فواتير الشراء مع السلع الواردة. كما تشمل إجراءات تحليلية جوهرية - على سبيل المثال: حساب متوسط فترة حيازة المخزون ومقارنته بالعام الماضي (تحليل النسب)، حساب النسبة المئوية للزيادة في الإيرادات ومقارنتها بالتوقعات وبالعام الماضي (تحليل الاتجاه)، إجراء حسابات لاختبار مدى معقولية الفائدة المستلمة، على سبيل المثال، متوسط رصيد البنك مقابل متوسط سعر الفائدة للسنة (دليل إجمالي).

- وباختصار، يتضمن **اختبارات التفاصيل** تتبع الأرقام الواردة في الوثائق الداعمة ذات الصلة لتحديد مدى صحة المعاملات، والتصنيف السليم، والاكتمال. وتتألف الإجراءات التحليلية الجوهرية من مقارنة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية مع معلومات موثوقة أخرى أو مع توقعات المراقب، لتحديد ما إذا كانت المعلومات المبلغ عنها دقيقة. وقد تؤدي التغيرات أو الاختلافات غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية إلى مزيد من المراجعة والتحقق. ويمكن توضيح الفرق بين هذين الإجراءين من خلال الشكل التوضيحي 6.5:

الشكل التوضيحي 6.5: الإجراءات التحليلية الجوهرية واختبارات التفاصيل

تأكيد الرقابة	رصيد الحساب	الإجراءات التحليلية	اختبارات التفاصيل
الدقة	الرصيد الختامي (البنك والنقد)	إعادة حساب الرصيد النقدي الختامي من خلال الحصول على الرصيد الافتتاحي للسنة بالإضافة إلى النقد المستلم خلال السنة مطروحًا منه إجمالي نفقات (بيان النفقات) السنة ومقارنته بالرصيد الختامي المذكور في دفتر النقد.	استلام خطاب تأكيد البنك والموافقة على الرصيد الختامي المذكور في دفتر النقد للجهة.

- إن اختيار الإجراءات المناسبة أمر يتعلق بالحكم المهني أثناء الظروف. وتشمل العوامل التي ينبغي مراعاتها عند تحديد مزيج اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية ما يلي:
 - طبيعة المعاملات والأرصدة فيما يتعلق بالتأكدات المعنية.
 - توافر البيانات الماضية أو غيرها من المعايير لاستخدامها في الإجراءات التحليلية. إذا لم تكن البيانات الماضية للسنة المالية المعنية أو السنة السابقة مباشرة متاحة، ينبغي أن يُعد ذلك ناقوس خطر.
 - توافر السجلات المطلوبة لإجراء اختبارات التفاصيل الفعالة وطبيعة الاختبارات الخاضعة لها.

6.60 ثمة تقنيات مختلفة، ضمن الفئات المختلفة لإجراءات الرقابة كما هو موضح أعلاه، لوضع إجراءات الرقابة وتنفيذها مثل: الفحص، والتقصي، وإعادة الحساب، والتفتيش، والتأكد على البنود أو المعاملات الفردية، وتدوين الملاحظات.

6.61 عند وضع كل "إجراء رقابي إضافي"، من الأهمية بمكان ذكر التأكيد الذي سيخضع للاختبار، والإجراء الرقابي، والسبب من تنفيذ الإجراء. ويمكن اتباع الخطوات الواردة في الشكل 6 (د) أدناه لوضع إجراءات رقابة إضافية:

الشكل 6 (د): الطريقة المنهجية لوضع إجراءات الرقابة



6.62. يوضح الشكل التوضيحي التالي والمثال الوارد في القسم السابق بشأن تحديد المخاطر بشكل أكبر العلاقة المذكورة أعلاه وقد يساعد على فهم أفضل لكيفية عمل هذه العلاقة.

الشكل التوضيحي 6.6: تأكيد الرقابة، والمخاطر، وإجراءات الرقابة

تأكيد الرقابة	الدقة
فئة المعاملة/رصيد الحساب	الرصيد الختامي (النقد والبنك)
المخاطر	اختلاس الأموال
إجراءات الرقابة	استلام خطاب تأكيد بنك مستقل من البنك ومقارنة الرصيد الذي قدمه البنك مع الرصيد الختامي الوارد في دفتر الخزينة والقوائم المالية لضمان مطابقة الرصيد.

6.63. عند وضع إجراءات الرقابة، قد يُراعى المراقبون التوصيات الواردة في الشكل التوضيحي 6.7 أدناه.

الشكل التوضيحي 6.7: أمور يجب مراعاتها عند وضع إجراءات الرقابة

ضمان وضوح إجراءات الرقابة

يجب وضع إجراءات الرقابة بطريقة تُمكن حتى المراقب الجديد أو المبتدئ ومراقب المراجعة في فريق الرقابة من فهم ما يجب القيام به. ينبغي عدم ذكر الإجراءات بعبارة غامضة مثل: "فحص مطالبات سفر الموظفين". فهذا لا يحدد ما يجب فحصه في مطالبات السفر. وعادة ما تتضمن مطالبة السفر الكثير من التفاصيل مثل: تواريخ السفر، وتكاليف البدلات اليومية، والمسافة بالأميال في حالة استخدام السيارة الشخصية/دفع أجرة التاكسي، ووقت السفر، وما إلى ذلك. ولذلك ينبغي أن يحدد الإجراءات ما ينبغي فحصه في مطالبات السفر.

أذكر سبب تنفيذ إجراء الرقابة

يجب أن يكون هناك غاية من وضع إجراء الرقابة وتنفيذه. وفي مثال مطالبة السفر، لا يذكر إجراء الرقابة الذي ينص على "فحص مطالبات سفر الموظفين" سبب فحص مطالبة السفر. وبدلاً من ذلك، يمكن وضع هذا الإجراء هكذا "طابق مبلغ البذل اليومي المذكور في استمارة مطالبة سفر الموظف مع القيم المعتمدة من الحكومة لضمان دفع البذل اليومي وفقاً للمبالغ التي اعتمدها الحكومة". إن وضع هذا الإجراء وتنفيذه يؤكد أن البذل اليومي للموظف تم دفعه وفقاً للمبالغ التي اعتمدها الحكومة.

ما هو التأكيد الذي يجري اختباره؟

من المفترض أن تختبر إجراءات الرقابة التأكيدات الواردة في القوائم المالية. وبعبارة أخرى، فإن سبب تنفيذ إجراء الرقابة كما هو مبين أعلاه هو لاختبار التأكيد. ومع ذلك، من الهام أن يدرك المراقب ما التأكيد الذي سيتم اختباره قبل وضع إجراء الرقابة. باستخدام مثال مطالبة السفر، "طابق مبلغ البذل اليومي المذكور في استمارة مطالبة سفر الموظف مع القيم التي اعتمدها الحكومة (1) لضمان دفع البذل اليومي وفقاً للمبالغ التي اعتمدها الحكومة (2)". وهذا سيثبت تأكيد دقة نفقات السفر الواردة في القائمة المالية (3).

[1] إجراء الرقابة، و2 سبب إجراء الرقابة، و3 التأكيد] وجود المكونات الثلاثة هذه بضمن اكتمال إجراء الرقابة.

المصطلحات شائعة الاستخدام في وضع إجراءات الرقابة

قد تستخدم المصطلحات المتعلقة بالرقابة مثل: "مطابقة"، و"حساب إجمالي"، و"تتبع" عند إعداد إجراءات الرقابة لتكون محددة جداً.

قد تعني كلمة "حساب إجمالي" جمع قائمة مفردات — على سبيل المثال، حساب إجمالي نفقات السفر المذكورة في القوائم المالية. إن كلمة "مطابقة" أو "تتبع" تعني مضاهاة المعلومات الواردة في وثيقتين/سجلين — على سبيل المثال، مطابقة المطالبة اليومية المقدمة من موظف مع المبلغ الذي اعتمده الحكومة، أو تتبع إجمالي نفقات السفر في القوائم المالية مع دفتر أستاذ السفر للتأكد من الدقة.

6.64. إن الأشكال التوضيحية المقدمة لوضع إجراءات الرقابة مدعومة بشكل أكبر في جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقترح في النموذج التوضيحي 6.7. يمكن للأجهزة العليا للرقابة أو المراقبين اعتماد هذه المنهجية لتوثيق مزيد من إجراءات الرقابة في رقابة القوائم المالية.

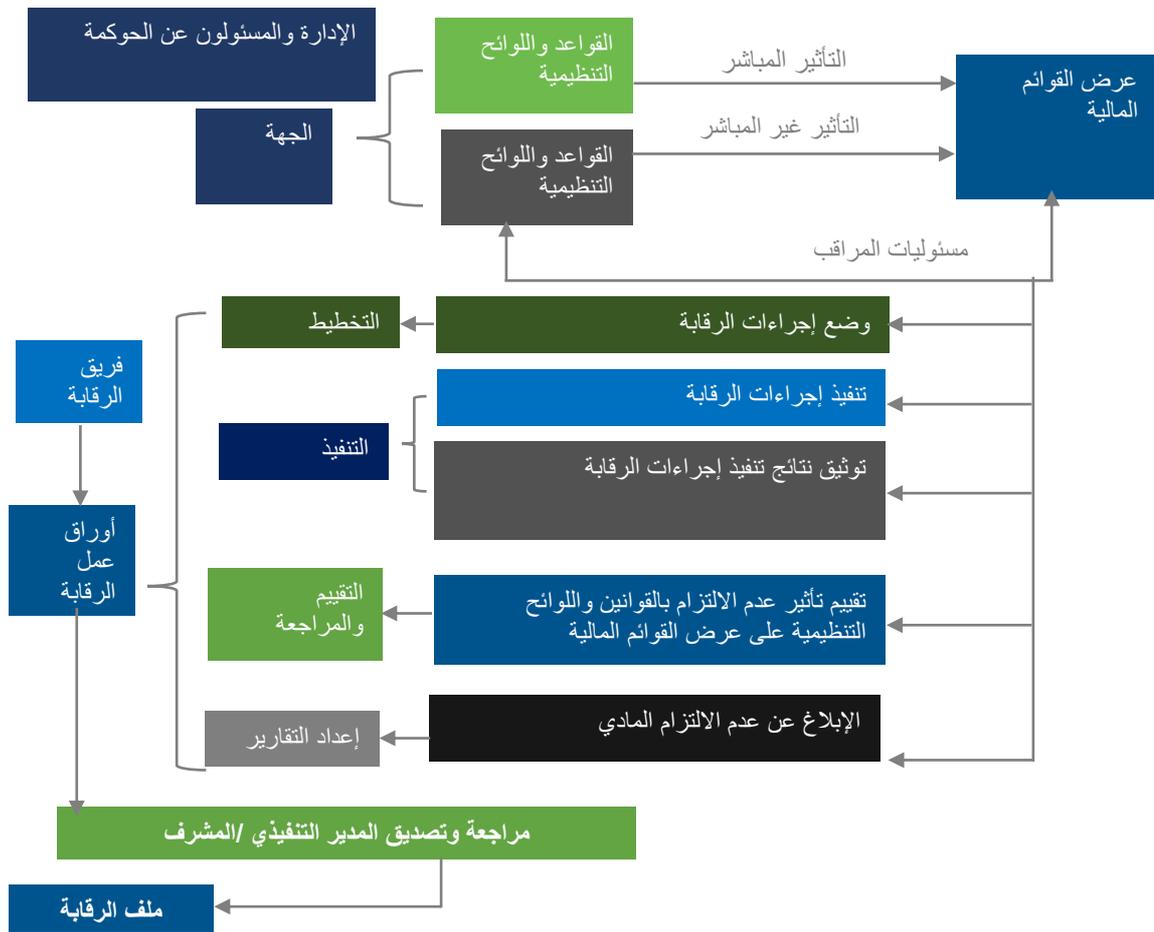
6.65. تنتهي مرحلة التخطيط لرقابة القوائم المالية بوضع إجراءات رقابة إضافية استناداً إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد. بيد أن إجراءات الرقابة التي تم وضعها في مرحلة التخطيط قد تتغير في مرحلة التنفيذ، بناءً على الظروف والأوضاع الجديدة التي قد تنشأ في المجال والتي لم تؤخذ في الاعتبار أثناء مرحلة التخطيط. إن مرحلة التخطيط لعملية الرقابة هي عملية متكررة بشكل كبير، وينبغي تحديثها بتقديم عملية الرقابة.

الرقابة

مراعاة القوانين واللوائح التنظيمية عند رقابة القوائم المالية

- 6.66. عند النظر بعين الاعتبار إلى القوانين واللوائح التنظيمية في رقابة القوائم المالية، فإن أهداف المراقب وفق المعيار الدولي 1250.10 هي:
- الحصول على دليل رقابي كافي ومناسب فيما يتعلق بالالتزام بأحكام هذه القوانين واللوائح المعترف بها بشكل عام والتي لها تأثير مباشر على تحديد القيم الجوهرية والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
 - تنفيذ إجراءات رقابة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية.
 - الاستجابة بشكل مناسب عندما يتم تحديد عدم الامتثال أو الاشتباه في عدم الامتثال للقوانين واللوائح خلال عملية الرقابة.
- 6.67. بينما قد يكون لبعض القوانين المعمول بها آثار مباشرة على عرض القوائم المالية، قد تكون الآثار في حالات أخرى غير مباشرة. قد يكون لعدم الامتثال لكليهما أثر مادي على عرض القوائم المالية. يقدم الشكل 6 (هـ) أدناه لمحة عن الكيفية التي يجب بها على المراقب مراعاة القوانين واللوائح عند تخطيط الرقابة وإجرائها.

الشكل 6 (هـ): لمحة عن مراعاة القوانين واللوائح عند تخطيط وإجراء رقابة القوائم المالية



6.68. تتحمل الإدارة والمكلفون بالإدارة مسؤولية التأكد من أن عمليات الجهة تتم وفقاً لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بالأحكام التي تحدد القيم والإفصاحات المبلغ عنها في القوائم المالية للجهة.

6.69. وكجزء من استيعاب الجهة لعملية رقابة القوائم المالية، يحتاج المراقب في مرحلة التخطيط إلى تحديد القوانين واللوائح السارية التي تؤثر على عمليات الجهة. وفي حالة هينات القطاع العام، قد تكون تلك القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها في شكل نظام بيئي، وقوانين المالية العامة، ونظام مالي، ونظام لتوريد المشتريات، وقوانين التوظيف، وقرارات برلمانية، وما إلى ذلك.

6.70. في عمليات القطاع العام، ولاسيما في الحكومة، تستند القيم المذكورة في القوائم المالية إلى القوانين التي سنها البرلمان مثل: قانون الموازنة، واللوائح التنظيمية، وغيرها من الأوامر الدائمة والتعاميم الصادرة عن الحكومة، إلى جانب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الذي يوفر الأساس للمعاملة المحاسبية وإعداد القوائم المالية. وقد يكون لهذه القوانين واللوائح تأثيراً مباشراً على تحديد القيم الجوهرية والإفصاحات في القوائم المالية. قد يكون لعدم الالتزام بالقوانين واللوائح تأثيراً مادياً على القوائم المالية، كما هو موضح في الشكل التوضيحي 6.8 أدناه:

الشكل التوضيحي 6.8: عدم الالتزام باللوائح له تأثير مباشر على القوائم المالية

فئة المعاملة	قانون وزارة المالية - السفر للخارج	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق وفق قانون وزارة المالية (يستحق الحصول على 50% من البديل اليومي الثابت)	فائض المبلغ المدفوع
السفر	ينص البند 9: "يُدفع للموظف 50% من البديل اليومي الثابت وفقاً للمعدل المطبق في البلد المُسافر إليه، إذا تم توفير الإقامة من المُضيف"	5000 وحدة عملة	2500 وحدة عملة	2500 وحدة عملة
<p>الحالة: قام موظف الجهة X برحلة عمل إلى الخارج لحضور ندوة عن التحديات والفرص في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحكومة. وذكرت دعوة الجهة المنظمة للندوة أن المضيف سيوفر الإقامة طوال فترة الندوة. وامتدت مدة الندوة لخمسة أيام، وعُقدت في مكان ما. إن معدل بدل الإقامة اليومي المطبق للموظف الحكومي في المكان وفقاً للجدول 9 لوزارة المالية لحكومة الموطن هو 1000 وحدة عملة لليوم.</p>				
<p>الحقيقة: يُحدد البند 9 من قانون وزارة المالية معدل بدل الإقامة اليومي الثابت الذي ينبغي دفعه للموظف نظير حضور ندوة مدتها 5 أيام في المكان هذا، وهذا المبلغ هو 2500 وحدة عملة. ومع ذلك، تم دفع مبلغ 5000 وحدة عملة للموظف، وهو ما يمثل خرقاً للبند 9 من قانون وزارة المالية. ولذلك، فهذه حالة عدم امتثال للبند 9 من قانون وزارة المالية. وفي هذه الحالة، من المفترض أن المدفوعات الزائدة وقدرها 2500 وحدة عملة سيكون لها تأثير مادي على القوائم المالية. ومع ذلك، ففي الواقع، يعتمد ما إذا كان هناك تأثير مادي للمدفوعات الزائدة أم لا على الأهمية النسبية المُحددة للسفر (فئة الإنفاق).</p>				

6.71. كما يتعين على الجهة، في عملياتها اليومية، أن تلتزم بالقوانين واللوائح الأخرى مثل: القانون البيئي، وقانون التوظيف، وقوانين العمل، وما إلى ذلك التي لا يكون لها تأثير مباشر على تحديد القيم والإفصاحات في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن عدم الالتزام بتلك القوانين واللوائح قد يكون له تأثير مادي على القوائم المالية. على سبيل المثال، قد يؤدي انتهاك حكم من أحكام القانون البيئي إلى دفع الغرامات والوقوع تحت طائلة الجزاءات التي سيكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. انظر إلى الشكل التوضيحي 6.9 أدناه:

الشكل التوضيحي 6.9: عدم الالتزام باللوائح له تأثير غير مباشر على القوائم المالية

فئة المعاملة	قسم قاتون إدارة النفايات الصلبة - هيئة البيئة	قيمة الغرامات والجزاءات
(الغرامات والجزاءات) المختلفة	تنص الفقرة 55 أن "دفن النفايات الصلبة في منطقة غير تلك المخصصة لها سيؤدي إلى الوقوع تحت طائلة الجزاءات ودفع الغرامات التي حددتها هيئة البيئة".	50000 وحدة عملة
<p>الحالة: في رصد روتيني لمباني المكاتب والأماكن العامة من قبل موظفي البيئة التابعين لهيئة البيئة خلال السنة، لوحظ أن الجهة X قد دفنت النفايات الإلكترونية في الطريق على بعد 100 متر تقريباً من مباني مكاتبها، بدلاً من دفنها في منطقة مخصصة تبعد حوالي 20 كيلومتراً عن المدينة. وقد عوقبت الجهة X لانتهاك الفقرة 55 من قانون إدارة النفايات الصلبة وأصدر إخطاراً بطلب دفع 50000 وحدة عملة إلى هيئة البيئة بحلول 31 يوليو 2015. كما نص الإخطار على أن عدم سداد الغرامة خلال المهلة المحددة سيؤدي إلى فائدة جزائية بنسبة 15% سنوياً. وتحدد مبلغ الغرامة وفقاً لجدول مبالغ الغرامات والجزاءات الذي حددته هيئة البيئة في عام 2014. وفقاً لإخطار طلب الدفع، دفعت الجهة X الغرامة من خلال إصدار شيك مصرفي برقم 000100 بتاريخ 25 يوليو 2013 ومقداره 50000 وحدة عملة لهيئة البيئة. ويُعد مبلغ الغرامة البالغ 50000 وحدة عملة في حساب خاص - الغرامات والجزاءات.</p> <p>الحقيقة: إن دفع 50000 وحدة عملة إلى هيئة البيئة وتقييمها في الحساب الخاص ليست مبلغاً تم إنفاقه في المسار الطبيعي لأعمال الجهة X. لقد كان المبلغ في حساب انتهاك القانون. إن دفع 50000 وحدة عملة ليس فقط له تأثير مادي على القوائم المالية من حيث القيمة (مقارنة بالأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية الرقابة) بل إن انتهاك القانون في حد ذاته جسيم. قد لا يكون لقانون البيئة نفسه تأثيراً مباشراً على عرض القوائم المالية، ولكن انتهاك القانون -عدم الالتزام- سيكون له تأثير، كما هو مبين في هذه الحالة.</p>		

6.72. بالنسبة للقوانين واللوائح التي سيكون لها تأثيراً مباشراً على تحديد القيم الجوهرية والإفصاحات في القوائم المالية، يتحمل المراقب مسئولية الحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة فيما يتعلق بالالتزام بتلك القوانين واللوائح، مثل: قوانين وزارة المالية، كما تمت الإشارة سابقاً في الشكل التوضيحي 6.8.

6.73. يتعين على المراقب وضع إجراءات الرقابة وتنفيذها لجمع أدلة رقابة كافية وملائمة تتعلق بالالتزام بالقوانين واللوائح. قد تكون الإجراءات في شكل استفسارات موجهة للإدارة والمكلفين بالإدارة -عند الاقتضاء- وفحص الوثائق داخل الجهة وخارجها. ويرد مثال على ذلك في الشكل التوضيحي 6.9 إذ يمكن الحصول على الوثائق من هيئة البيئة لمعرفة ما إذا كانت هناك حالات لعدم التزام الجهة بالقوانين البيئية ذات الصلة. يمكن وضع الإجراءات الرقابية للحالة المذكورة في الشكل التوضيحي 6.8 أعلاه كما هو موضح في الشكل التوضيحي 6.10 أدناه:

الشكل التوضيحي 6.10: إجراءات الرقابة للكشف عن حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح

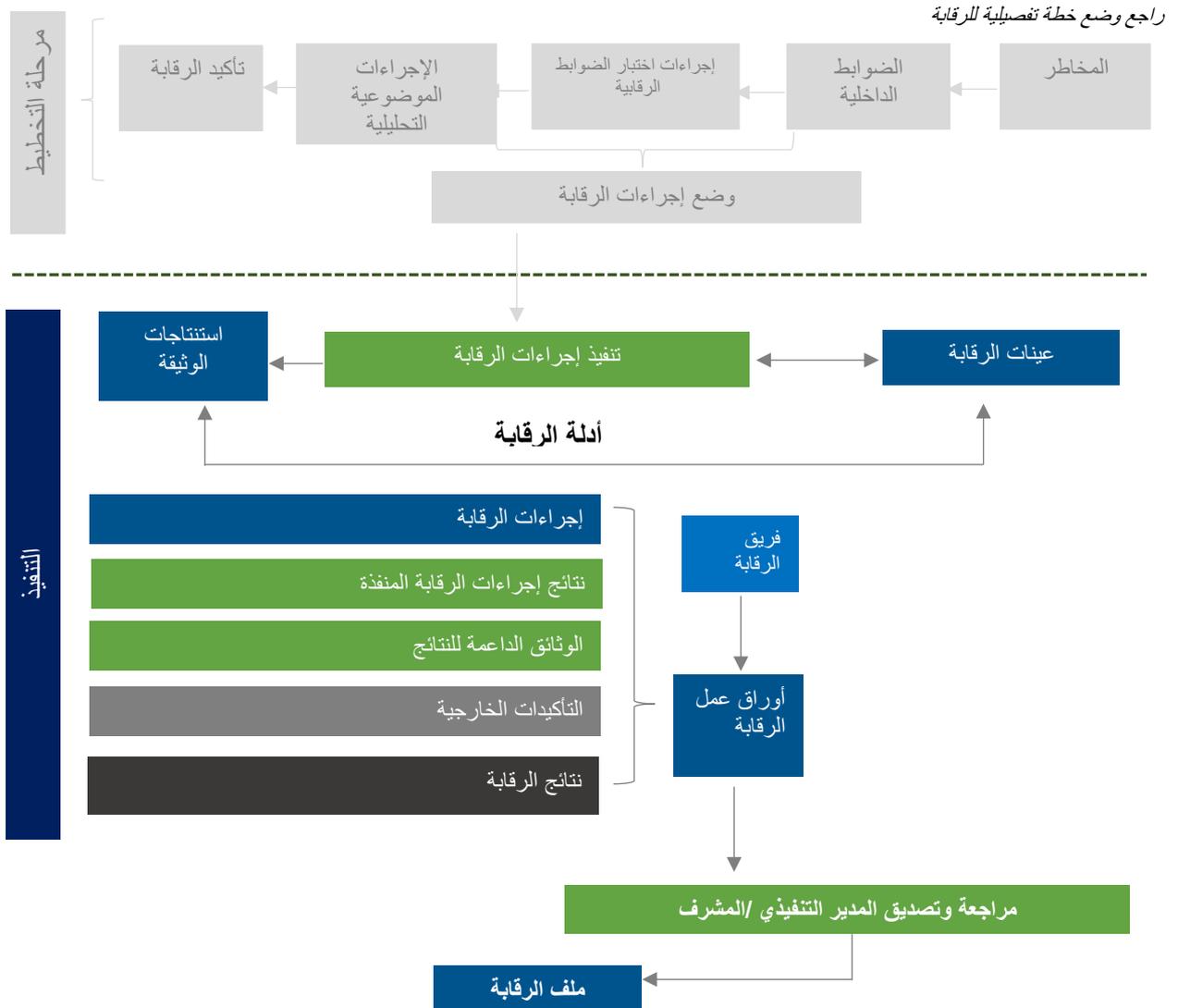
فترة المعاملة	التأكيد	إجراءات الرقابة	الاستنتاج
السفر (السفر للخارج)	الدقة	انتقاء خمس عينات من سفر الموظفين للخارج من دفتر الأستاذ الخاص بالسفر ومطابقة أن البديل اليومي الثابت المدفوع تم وفق القيم المحددة في البند 9 من قوانين السفر للخارج الصادرة عن وزارة المالية.	من بين خمس عينات تم اختبارها، كان فائض الدفع لموظف واحد 2500 وحدة عملة. فكانت نفقات السفر مبالغاً فيها مبالغاً كبيرة في القوائم المالية.
الغرض: الهدف من تنفيذ هذا الإجراء هو التأكد من أن المبلغ المدفوع للسفر إلى الخارج قد تم وفقاً للقوانين التي أصدرتها وزارة المالية. ومن خلال تنفيذ هذا الإجراء، يتم ضمان دقة النفقات المقيّدة في بند السفر إلى الخارج في القوائم المالية. وبجانب ضمان المعالجة الصحيحة لنفقات السفر في دفاتر الحسابات الخاصة بالجهة، تتحمل الإدارة أيضاً مسؤولية ضمان أن النفقات المتكبدة لهذا الغرض تتفق مع القوانين الصادرة عن وزارة المالية.			
الدليل: إن الإجراء الرقابي، ونتائج الإجراء الرقابي المنفذ، واقتباس البند 9 والجدول 9 من قوانين وزارة المالية، والمستخرج المطبوع من عينات السفر إلى الخارج الخمس الخاصة بخمسة موظفين (النتائج عن نظام المحاسبة الخاص بالجهة) هم أدلة الرقابة.			

- 6.74. يمكن الإبلاغ عن الحالات التي لاحظها المراقب لحالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح للإدارة والمكلفين بالإدارة وللجهات المعنية الأخرى. وتعتمد الحاجة إلى إبلاغ السلطات المعنية على أهمية حالات عدم الالتزام وشدتها.
- 6.75. يمكن إدراج حالات عدم الالتزام في نتائج الرقابة (في قسم منفصل) للإبلاغ عنها، بجانب تقرير المراقب حول القوائم المالية. وإذا لم تكن المسألة هامة، وفي حكم المراقب يمكن حلها أثناء الرقابة، يمكن إبلاغ هذه المسألة إلى الإدارة أو المكلفين بالإدارة. ولا زال يمكن ذكر هذه المسائل في نتائج الرقابة، أو الاحتفاظ بها في ملف عمل منفصل كمسائل تم حلها أثناء الرقابة.
- 6.76. وإذا استدعت حالة عدم الالتزام انتباه السلطات العليا المعنية، أو البرلمان في هذا الصدد، يمكن الإبلاغ عن تلك المسائل بشكل منفصل في صورة نتائج الرقابة التي يمكن إلحاقها مع تقرير المراقب عن القوائم المالية.



7.1. تشمل مرحلة تنفيذ الرقابة تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع أدلة الرقابة. يعرض الشكل 7 (أ) لمحة عن مرحلة تنفيذ عملية الرقابة المالية:

الشكل 7 (أ): لمحة عن مرحلة تنفيذ الرقابة (تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع أدلة الرقابة)



- 7.2. يتعين على المراقب تنفيذ إجراءات الرقابة لجمع أدلة الرقابة، والتي ستشكل أساس النتائج التي توصل لها المراقب. إن المراقب مطالب بجمع أدلة رقابة كافية وملائمة. وفي حين ترتبط الكفاية بكمية أدلة الرقابة، ترتبط مدى ملاءمتها بالجودة من حيث الصلة والموثوقية.
- 7.3. بعد تنفيذ إجراءات الرقابة، يتعين على المراقب تسجيل النتائج التي توصل لها، وينبغي أن يبين فيها أيضًا ما إذا تم استيفاء الغرض من إجراءات الرقابة. كما تضمن إجراءات توثيق النتائج قيام المراقب بتنفيذ إجراءات الرقابة التي وضعت في مرحلة التخطيط، وأن تكون الوثائق بمثابة أدلة رقابة. وبعبارة أخرى، النتائج الموثقة توثيقًا صحيحًا هي الدليل على أن إجراءات الرقابة قد أُجريت.

الشكل التوضيحي 7.1: أهمية توثيق النتائج التي تم التوصل إليها من إجراءات الرقابة المنفذة

(حالة واقعية) أشرك الجهاز الأعلى للرقابة أ ب ج في عام 2014 فريقًا من الجهاز الأعلى للرقابة س في بلد آخر لإجراء تقييم إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة. وأثناء مراجعة ملف الرقابة لمهمة رقابة مالية أُجريت عام 2013، وجد فريق التقييم أن فريق الرقابة قد وضع إجراءات الرقابة استنادًا إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة في وثيقة تخطيط الرقابة. بيد أن فريق التقييم لم يجد أي دليل على إجراءات الرقابة التي أجراها المراقبون إذ لم تسجل أية نتائج مقابل كل إجراء وُضع في مرحلة التخطيط. وقد أجرى فريق التقييم مقارنة مع فريق الرقابة للسؤال عما إذا كانوا قد قاموا بإجراءات الرقابة المذكورة، ورد فريق الرقابة بأن إجراءات الرقابة قد أُجريت وفق ما تم وضعه. وعندما سئلوا عما إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها سجلت، أجاب الفريق بأن النتائج المغالطة لكل إجراء لم تُسجل. وأفاد الفريق بأن ملاحظات الرقابة تم اعتبارها استنتاجاتهم. ونتيجة لذلك، كان التقييم منخفضًا للغاية في المجال ج من تقرير تقييم إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة.

وبالنظر إلى المثال أعلاه، من الأهمية بمكان أن يسجل المراقبون نتائج إجراءات الرقابة المنفذة بغض النظر عما إذا كانت الإجراءات قد أدت إلى ملاحظات عن الرقابة.

- 7.4. بالإشارة إلى الشكل التوضيحي 6.2 في الفصل 6، فإن أحد أنشطة الرقابة التي وضعتها الجهة للموافقة على مطالبة السفر الخاصة بالموظف هو أنه يجب أن يتم التحقق من المطالبة والتوقيع عليها من المشرف/المدير المباشر لمقدم الطلب قبل أن يُصرح بها المدير المالي ليتم دفعها. وباستخدام المثال الوارد في الشكل التوضيحي 6.2، فإن الطريقة التي يمكن بها للمراقب تسجيل النتائج بناءً على إجراء اختبار الضوابط الرقابية المذكورة في الشكل التوضيحي 7.2:

الشكل التوضيحي 7.2: تسجيل النتائج بناءً على إجراء اختبار الضوابط الرقابية

الخطر	التوافق بين الموظف وموظف الحسابات بتسجيل الدفع على حساب مطالبة سفر الموظف.
نشاط الرقابة	يجب التحقق من مطالبة سفر الموظف والموافقة عليها من المشرف المباشر له قبل أن يصرح بها المدير المالي للجهة، وعندئذ فقط سيقوم موظف الحسابات بدفعها.
اختبار الضوابط الرقابية	انتقي عينتين من مطالبات السفر التي يقدمها الموظفون وعين ما إذا تم التحقق منها والموافقة عليها من قبل المشرفين المعنيين (المراقب الذي يقوم بهذا الإجراء على علم بماهية المشرف).
الاستنتاج	نوع النتيجة 1: تم التحقق من صحة مطالبات السفر والموافقة عليها من قبل المشرف المباشر للموظف نوع النتيجة 2: لم يتم التحقق من صحة مطالبات السفر والموافقة عليها من قبل المشرف المباشر للموظف، وتم التصريح بها مباشرة من قبل المدير المالي ليتم دفعها.
تأكيد الرقابة	الدقة (التحقق من دقة مطالبات السفر للموظفين)

ملحوظة: هناك نوعان للنتائج. النوع 1 حيث يعمل نشاط الرقابة بفعالية، والنوع 2 حيث لا يعمل نشاط الرقابة بفعالية. ومن ثم، فإن النتيجة من النوع 2 ستؤدي إلى صياغة ملاحظات الرقابة وتوصيلها ليتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة.

- 7.5. بعد إجراء اختبار الضوابط الرقابية، يتعين على المراقب تسجيل النتائج في جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (النموذج التوضيحي 6.7)، والتي سيصدق عليها المراجع عند التحقق من أن إجراءات اختبار الضوابط الرقابية قد أُجريت.
- 7.6. يتم إجراء اختبارات الضوابط الرقابية على مستويين: تقييم وضع الضوابط وتنفيذها (لمعرفة ما إذا كانت الضوابط ذات الصلة قد وضعت وتُنفذت)، واختبار الضوابط لمعرفة ما إذا كانت تعمل بفعالية. وعلى المستوى الأخير، يعتزم المراقب جمع أدلة رقابة مناسبة وكافية حول الفعالية التشغيلية للضوابط الموضوعية لمنع الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وكشفها، وتحديد المستويات المناسبة للإجراءات الجوهرية والاعتماد على الضوابط الداخلية.

7.7. لا يُعد تقييم وضع الضوابط وتنفيذها مناسباً إلا إذا كانت الضوابط الداخلية غير موجودة ولكن ينبغي وضعها. في الرقابة المالية على الجهات الحكومية، قد يتم تحديد الضوابط الداخلية بموجب القوانين والقواعد واللوائح. وليس من الشائع أن يقيم المراقبون وضع وتنفيذ الضوابط الموضوعية بالفعل، وفي هذه الحالة يختبر المراقب الفعالية التشغيلية للضوابط.

7.8. يعرض النموذج التوضيحي 7.1 الطريقة التي يمكن بها للمراقب تنفيذ إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط وتوثيق الإجراءات المنفذة والنتائج التي تم التوصل إليها.

7.9. بغض النظر عن إجراء اختبارات للضوابط والتوصل إلى نتائج بشأن الفعالية التشغيلية للضوابط الداخلية، ينبغي أن ينفذ المراقب الإجراءات الجوهرية للمكونات الجوهرية وفئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات، لأن تقييم المراقب للمخاطر تقديري وقد لا يكون دقيقاً بما فيه الكفاية لتحديد جميع مخاطر الأخطاء الجوهرية. وبالإضافة إلى ذلك، ثمة قيود متصلة على الرقابة الداخلية، بما في ذلك مخاطر تجاهل الإدارة للضوابط، واحتمال وقوع الخطأ البشري، وتأثير تغيرات النظم.

7.10. يتطلب المعيار الدولي 1330:6 من المراقب وضع وتنفيذ إجراءات رقابة إضافية تعتمد طبيعتها وتوقيتها ومداهها على مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيد وتستجيب لها. يوضح مثال المطالبة بالسفر الوارد في الشكل التوضيحي 6.2 كيف يمكن للمراقبين توثيق النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة، وكيفية التصدي للمخاطر والتعامل مع تأكيدات الرقابة المحدد.

الشكل التوضيحي 7.3 توثيق النتائج التي تم التوصل إليها عند القيام بالإجراءات الجوهرية للرقابة

الخطر	التواطؤ بين الموظف وموظف الحسابات بتسجيل الدفع على حساب مطالبة سفر الموظف.
نشاط الرقابة	يجب التحقق من مطالبة سفر الموظف والموافقة عليها من المشرف المباشر له قبل أن يصرح بها المدير المالي للجهة، وعندئذ فقط سيقوم موظف الحسابات بدفعها.
اختبار الضوابط الرقابية	اختر عينتين من مطالبات السفر التي يقدمها الموظفون وانظر إلى أنهم تم التحقق منها واعتمادهم من قبل المشرف المعني (يعرف المراقب الذي يقوم بهذا الإجراء من هو المشرف).
الإجراءات الجوهرية للرقابة (اختبارات التفاصيل)	الحصول على نموذج لتوقيع المشرف ومقارنته بالتوقيع على مطالبة السفر؛ للتأكد من تطابقهما والتأكد من أن مطالبة السفر تم التحقق منها والموافقة عليها من قبل المشرف المكلف.
النتيجة	نوع النتيجة 1: يتطابق نموذج توقيع المشرف مع التوقيع الوارد في مطالبة السفر. يشير تطابق التوقيعين إلى أنه تمت الموافقة على المطالبة من قبل المشرف المكلف. نوع النتيجة 2: لم يتطابق نموذج توقيع المشرف المباشر مع التوقيع الوارد في مطالبة السفر. يشير ذلك إلى أنه لم تتم الموافقة على المطالبة من قبل المشرف المكلف. (يتطلب التوصل إلى هذه النتيجة مزيد من التحقيق.)
تأكيد الرقابة	الدقة (التحقق من دقة مطالبات السفر للموظفين)

ملحوظة: هناك نوعان للنتائج. النوع 1 حيث يعمل نشاط الرقابة بفعالية، والنوع 2 حيث لا يعمل نشاط الرقابة بفعالية. ومن ثم، فإن النتيجة من النوع 2 ستؤدي إلى صياغة ملاحظات الرقابة وتوصياتها ليتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة.

7.11. يتعين على المراقب تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة لجمع أدلة رقابة جوهرية وداعمة. يعرض النموذج التوضيحي 7.2 الطريقة التي يمكن بها للمراقب تنفيذ وتوثيق الإجراءات الجوهرية للرقابة.

7.12. قد تشير بعض الظروف أو الأوضاع إلى احتمالية وجود خطأ جوهري. ومن أمثلة ذلك:

- الإجراءات التحليلية التي تفصح عن اختلافات جمة عن التوقعات (انظر أدناه)
- فروق جمة بين تسوية حساب الرقابة والسجلات الفرعية أو بين الجرد الفعلي والحساب ذي الصلة
- طلبات التأكيد التي تفصح عن اختلافات كبيرة أو تسفر عن استجابات أقل من المتوقع
- المعاملات المحددة للاختبار غير المدعومة بالوثائق المناسبة أو غير المصرح بها بشكل مناسب
- السجلات أو الملفات الداعمة التي يجب أن تكون متاحة بسرعة ولكن لا يتم تقديمها فوراً عند طلبها
- اختبارات الرقابة التي تكشف الأخطاء التي يبدو أنها كانت معروفة لموظفي الجهة ولكن لم يتم الإفصاح عنها للمراقب إفساحاً تطوعياً.

7.13. عندما تتواجد الظروف أو الأوضاع السابقة، قد لا تكون الإجراءات الجوهرية المخطط لها في الأصل كافية للكشف عن الأخطاء الجوهرية التي قد تكون حدثت. ينبغي للمراقب النظر فيما إذا كان التقييم الأولي لمخاطر الأخطاء الجوهرية والإجراءات الجوهرية المخطط لها ما زالت ملائمة. يجب تنفيذ إجراءات جوهرية إضافية حسب الضرورة لتحديد ما إذا قد حدثت أخطاء جوهرية وتحديد مقدار تلك الأخطاء. إن اختيار الإجراءات المناسبة، بما في ذلك نطاق تنفيذ مجموعة من الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، هو أمر يتعلق بالحكم المهني.

- وجود أو عدم وجود اتفاقيات أو ترتيبات مع أطراف ثالثة بشأن الشروط والأحكام التشريعية أو غيرها من الشروط والأحكام مثل: ضمانات الأداء أو التمويل
- الالتزام بالنفقات التي لم تصرح بها الهيئة التشريعية بعد
- استمرار أهلية الأفراد الذين يتلقون المعاشات التقاعدية، أو المساعدة في الدخل، أو دفعات سنوية، أو غيرها من المدفوعات الجارية، أو
- وجود "صفقات جانبية" مع الموردين لإعادة البضائع بسبب الائتمان من أجل استخدام التمويل الذي كان من الممكن أن ينقضي بطريقة أخرى في فترة مالية لاحقة.

7.17. إن التأكيد من أطراف ثالثة هو إجراء رقابي هام؛ لأن عادة ما تقدم المواد المثبتة من مصادر مستقلة عن الجهة ضمان أكبر للموثوقية من الأدلة المضمونة داخل الجهة فقط.

7.22. يتعين على المراقب تحديد ما إذا كانت الاستثناءات الهامة و / أو المتكررة مؤشراً على نمط الأخطاء في الحسابات غير المؤكدة. كما يجب على المراقب ممارسة الشك المهني عند التعامل مع الاستجابات الاستثنائية أو غير المتوقعة لطلبات التأكيد. (على سبيل المثال: تغيير ملحوظ في عدد أو توقيت الاستجابات لطلبات التأكيد ذات الصلة بالمهام الرقابية السابقة) أو عدم الاستجابة عند توقع حدوث استجابة. وقد تشير هذه الحالات إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية غير المحددة مسبقاً الناجمة عن الاحتيال.

7.23. عندما لا يتلقى المراقب استجابة لطلبات التأكيد، ينبغي له تنفيذ إجراءات رقابية بديلة لعدم الاستجابة وذلك للحصول على الأدلة اللازمة لتقليل مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول. وتختلف طبيعة الإجراءات البديلة التي يتعين القيام بها بناءً على الحساب وعملية التأكيد. وينبغي أن يطبق المراقب إجراءات بديلة لكافة البنود التي تشكل الرصيد الكامل للتأكيدات غير المستلمة.

7.24. يتضح المثال الأكثر شيوعاً لإجراءات التأكيد في تأكيد الأرصدة المصرفية، ويؤكد المراقب الرصيد النقدي في نهاية السنة من خلال الاتصال المباشر مع جميع البنوك التي كان لدى الجهة حسابات فيها خلال الفترة. وتقدم إجراءات التأكيد دليلاً على أن النقد الوارد في بيان الوضع المالي أو الإيرادات والمدفوعات موجود في نهاية السنة وأنه مملوك للجهة.

7.25. تفرض طلبات التأكيد المصرفية على البنك تقديم تأكيد مستقل لأرصدة حسابات الجهة والمعلومات الأخرى التي يحتفظ بها البنك نيابة عن العميل، بما في ذلك الأوراق المالية وأدوات إدارة الخزنة والوثائق. وترتبط المعلومات الواردة في التأكيد بالأنشطة المصرفية العادية. ويعرض النموذج التوضيحي 7.5 مثلاً لنموذج طلب التأكيد المصرفي.

7.14. إن التأكيد الخارجي هو إجراء رقابي فني للغاية، ولاسيما عندما لا يتمكن المراقب من الاعتماد على أدلة الرقابة المجمعمة داخل الجهة وكانت الأدلة تتطلب تأكيداً من طرف ثالث. والتأكيد الخارجي هو إجابة خطية مباشرة من طرف ثالث إلى المراقب، وقد تكون ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى.

7.15. تسترشد إجراءات التأكيد الخارجي للحصول على أدلة رقابة بالمعيار الدولي 1505، والذي ينص، من بين أمور أخرى، على أن المعلومات الداعمة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الجهة قد تزيد من مستوى تأكيد المراقب من الأدلة في السجلات المحاسبية أو من العروض التي قدمتها الإدارة (المعيار الدولي 1505).

7.16. في القطاع العام، يمكن استخدام التأكيدات الخارجية للحصول على أدلة حول:

7.18. من المتوقع أن يجري المراقب الرقابة لتقديم ضمان معقول بأن طلبات التأكيد موجهة إلى الأطراف الثالثة التي اختارها. وهذا يتطلب الآتي:

- التحكم في إعداد الطلبات وإرسالها (إما بالبريد الشخصي، أو عن طريق البريد أو الفاكس).
- التحقيق في أسباب توجيه طلبات لأفراد معينين داخل جهة ما.
- إرسال الطلبات بالبريد في ظرف تحمل عنوان الإرجاع الخاص بالمراقب بحيث يتم إرجاع أية عناصر لم يسلمها مكتب البريد إلى المراقب لإعادة التوجيه، إن أمكن.
- التحقيق بشأن الطلبات التي لم يتم تسليمها
- الانتباه إلى الإجابات المتشابهة إلى حد مريب في بعض النواحي، مثل: الكتابة اليدوية، والعنوان، وما إلى ذلك.

7.19. قد يكون التأكيد الخارجي إما سلبي أو إيجابي. ويكمن الاختلاف بين الاثنين في صياغة محتوى خطاب التأكيد والإشارة إلى ما إذا يجب على الطرف الثالث الاستجابة لمثل هذا الطلب من المراقب وكيفية ذلك. يتم تقديم أمثلة على خطابات التأكيد الإيجابية والسلبية في النموذج التوضيحي 7.3 والنموذج التوضيحي 7.4.

7.20. يتطلب طلب التأكيد الخارجي الإيجابي أن يجيب المستجيب على المراقب في جميع الحالات بغض النظر عما إذا كان الطرف يوافق أو لا يوافق على الرصيد المذكور في طلب التأكيد. توفر الاستجابة لطلب التأكيد الإيجابي بشكل عام أدلة رقابة موثوقة. يتطلب طلب التأكيد الخارجي السلبي أن يرد المستجيب فقط في حالة عدم الموافقة على الرصيد المذكور في الخطاب.

7.21. يمكن تقديم استثناءات تأكيد لإدارة الجهة وذلك للتحقيق بعد إجراء المراقب للمراقبة من خلال إصدار نسخة أو سجل آخر من الرد على التأكيد. إذا أجرى موظفو الجهة التحقيق في الاستثناءات، يتعين على المراقب، على أساس اختياري بحد أدنى، فحص الأدلة التي توضح الاستثناءات ومدى تطابقها.

7.26. يُقصد "بالإجراءات التحليلية" تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كلٍ من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضًا تلك التحقيقات اللازمة لتحديد النقليات أو العلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1520: 3).

7.27. يمكن استخدام الإجراءات التحليلية للأغراض التالية:

- المساعدة في تخطيط طبيعة الإجراءات الرقابية ومداهما وتوقيتها.
- كاختبار فني للكشف عن الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.
- كمراجعة شاملة للقوائم المالية.

7.28. عادةً ما تتألف الإجراءات التحليلية التي يتم اتخاذها أثناء تخطيط الرقابة ومراجعة شاملة من أساليب بسيطة نسبيًا تطبق على مستويات إجمالية، مثل أرصدة القوائم المالية. وقد تشمل تلك الإجراءات الجوهرية للرقابة المنفذة تحليلات عالية الدقة، اعتمادًا على مدى فعالية وكفاءة هذه الاختبارات مقارنة بالإجراءات الرقابية الأخرى.

7.29. يقدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1520 إرشادات بشأن أداء الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية للرقابة. وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1520: 12، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تحليلية جوهرية أو للمساعدة عند تكوين استنتاج عام، يتعين على مراقبي القطاع العام أيضًا اعتبار مثل هذه علاقات كما يلي:

- (أ) المقارنات
- النفقات مقابل الموازنات أو الاعتمادات
 - مدفوعات الاستحقاقات، مثل رعاية طفل والمعاشات مقابل المعلومات الديموغرافية
 - إيرادات الضرائب مقابل المعلومات الديموغرافية أو الظروف أو المؤشرات الاقتصادية
 - الفائدة كنسبة مئوية من الدين الوطني مقارنة بمعدل الاقتراض الحكومي
 - النتائج المحققة بشأن النفقات، حيث تدرج معلومات الأداء كجزء من القوائم المالية
 - المنح الحكومية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، مثل: منح المزارعين ذوي الدخل المنخفض، ومنح المباني المدرسية مقابل المؤشرات الاقتصادية والديموغرافية.
- (ب) الأدلة الإجمالية، أي عندما ينتبأ المراقب بقيمة الرصيد ويقارنه بالرصيد المعلن عنه
- (ج) مراعاة العلاقات، على سبيل المثال؛ تكاليف الرواتب لعدد من الموظفين

7.30. عند تخطيط الإجراءات التحليلية كاختبار فني، ينبغي للمراقب أن يأخذ بعين الاعتبار مقدار الفرق عن التوقعات الذي يمكن قبوله دون مزيد من التحقيق. ويتأثر مستوى الضمان المنشود من الإجراءات التحليلية بالعوامل التالية:

- **طبيعة رصيد الحساب أو التأكيد**
قد تكون الإجراءات التحليلية اختبارات فعالة وكافية لأرصدة الحسابات أو التأكيدات، وذلك عندما لا تكون الأخطاء المحتملة واضحة من فحص الأدلة التفصيلية أو عندما لا تكون الأدلة التفصيلية متاحة بسهولة.
- **مدى معقولة العلاقة وإمكانية التنبؤ بها**
ينبغي أن يكون هناك مستوى عالٍ من القدرة على التنبؤ إذا ما استخدمت إجراءات جوهرية تحليلية للرقابة لمعالجة المخاطر على مستوى التأكيد. وإذا كانت إمكانية التنبؤ منخفضة، فقد تصبح الإجراءات الرقابية هذه غير فعالة وليست ذي صلة.
تميل العلاقات التي تنطوي على حسابات بيان الدخل إلى أن تكون أكثر قابلية للتنبؤ من العلاقات التي تنطوي فقط على حسابات الميزانية العمومية أو الحسابات التي تشير إلى الوضع المالي، حيث تمثل حسابات بيان الدخل أو بيانات مماثلة المعاملات على مدى فترة زمنية، في حين تمثل حسابات الميزانية العمومية أو الحسابات التي تشير إلى الوضع المالي القيم في وقت معين. إن العلاقات التي تنطوي على معاملات تخضع لسلطة الإدارة التقديرية تكون أحيانًا أقل قابلية للتنبؤ.
- **توافر البيانات**
قد تكون البيانات متاحة أو غير متاحة بسهولة لوضع التوقعات لبعض أرصدة الحسابات أو التأكيدات.



● موثوقية البيانات

- تتضمن العوامل التي تؤثر على نظر المراقب في موثوقية البيانات لأغراض تحقيق أهداف الرقابة ما إذا:
 - تم الحصول على البيانات من مصادر مستقلة خارج الجهة أو من مصادر داخلها؛
 - كانت المصادر داخل الجهة مستقلة عن هؤلاء المسؤولين عن المبلغ الجاري رقابته؛
 - تم وضع البيانات بموجب نظام موثوق ذي ضوابط كافية؛
 - أخضعت البيانات لاختبار الرقابة في السنة الحالية أو السابقة؛
 - تم وضع التوقعات باستخدام بيانات من مصادر متنوعة.

● دقة التوقعات

- ينبغي أن يكون التوقع دقيقاً بما فيه الكفاية لتوفير مستوى من الضمان بحيث يمكن تحديد الاختلافات التي قد تمثل أخطاء جوهرية محتملة فردية أو جماعية مع أخطاء أخرى. وعندما تكون التوقعات أكثر دقة، يصبح نطاق الاختلافات المتوقعة أضيق وبالتالي، فمن المرجح أن تشير الاختلافات الكبيرة عن التوقعات إلى أخطاء. ويمكن استخدام أي مما يلي لتحسين دقة الإجراءات التحليلية:
 - زيادة مستوى التفاصيل.
 - استخدام تقنيات عالية الدقة.
 - تحليل النتائج على مدى فترات زمنية أقصر.
 - استخدام تقنيات أو تدابير تكميلية.

7.31 يجب على المراقب أن يضع في اعتباره مدى الاختلاف عن التوقعات الذي يمكن قبوله دون مزيد من التحقيق. ويتأثر هذا الاعتبار أساساً بالأهمية النسبية وينبغي أن يكون متنسفاً مع مستوى الضمان المنشود من الإجراءات. ويتضمن تحديد مقدار الاختلاف المقبول النظر في إمكانية تجميع مجموعة من الأخطاء الواردة في أرصدة الحسابات المحددة أو فئات المعاملات أو غيرها من الأرصدة أو الفئات إلى مقدار غير مقبول. إن إعادة النظر في الطرق والعوامل المستخدمة في وضع التوقعات والاستفسار عن إدارة الجهة قد تساعد المراقب في هذا الصدد. بيد أنه ينبغي أن تُعزز ردود الإدارة في العادة بأدلة أخرى.

7.32 في الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تفسير للفرق، ينبغي للمراقب الحصول على أدلة كافية بشأن رصيد الحساب أو تأكيده من خلال تنفيذ إجراءات رقابية أخرى، للتأكد مما إذا كان الاختلاف يمثل خطأ محتملاً. وعند وضع إجراءات أخرى، ينبغي للمراقب مراعاة أن الاختلافات غير المبررة قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية.

7.33. غالبًا ما ينطوي تطبيق الإجراءات الرقابية على اختيار عناصر الاختبار لجمع الأدلة الرقابية من المجموعات. ويجب على المراقب تحديد الوسائل المناسبة لاختيار عناصر الاختبار من أجل جمع أدلة الرقابة، والتي تتضمن ما يلي:

اختيار جميع العناصر (فحص 100% من العناصر)، ويُعد هذا مناسبًا في الحالات التالية:

- تشكل المجموعة عدد صغير من العناصر ذات القيمة الكبيرة،
- وجود مخاطر كبيرة ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة رقابة كافية وملائمة،
- إن الطابع المتكرر للحساب أو غيره من العمليات التي يؤديها نظام المعلومات تلقائيًا يجعل فحص 100% من العناصر ذي تكلفة معقولة، على سبيل المثال، باستخدام تقنيات الرقابة بمساعدة الحاسوب.

اختيار عناصر معينة، ويُعد هذا مناسبًا لـ:

- العناصر ذات القيمة العالية أو الرئيسية التي قد تؤدي بشكل فردي إلى أخطاء جوهرية؛
- الحالات التي يرغب فيها المراقب بتغطية جميع المعاملات ذات القيمة المحددة؛
- أي عناصر غير عادية أو حساسة أو إفصاحات القوائم المالية؛
- أي مواد معرضة بشكل كبير لأخطاء؛
- العناصر التي ستقدم معلومات عن مسائل مثل: طبيعة الجهة، وطبيعة المعاملات، والرقابة الداخلية؛
- عناصر اختبار تشغيل بعض أنشطة الرقابة.

استخدام العينات (انتقاء عناصر من المجموعة). ويُعد هذا مناسبًا لـ:

- التوصل إلى استنتاج حول مجموعة كاملة من البيانات (المجموعة) عن طريق اختيار وفحص عينة ممثلة من عناصر داخل المجموعة، وهو أمر ممكن عندما يستخدم المراقب طريقة إحصائية لأخذ العينات.

7.34. ينبغي أن يعتمد القرار على حكم المراقب وكذلك الظروف. وقد يكون تطبيق أي من الأساليب المذكورة أعلاه أو مزيج منها مناسبًا في حالات معينة.

7.35. تتضمن عينة الرقابة تطبيق إجراءات الرقابة على أقل من 100% من العناصر ضمن فئة من المعاملات أو رصيد الحساب، حيث تتاح لكافة وحدات العينات فرصة ليتم اختيارها. وتمكن المراقب من الحصول على أدلة الرقابة وتقييمها بشأن بعض خصائص العناصر المختارة لتكوين استنتاج حول المجموعة التي تؤخذ منها العينة أو المساعدة في تكوينه. ويمكن تحديد حجم العينة باستخدام طرق إحصائية أو غير إحصائية.

- إن *المعينة الإحصائية* هو طريقة لاختبار عينة عشوائيًا، بمعنى أن كل عنصر من المجموعة لديه احتمال معروف لإدراجه في العينة. وتساعد الاحتمالية المراقب في تصميم عينة فعالة، وقياس كفاية الأدلة التي تم الحصول عليها، وتقييم نتائج العينة.
- *المعينة غير الإحصائية* هي طريقة يستخدم فيها المراقب الحكم المهني لتحديد حجم العينة، واختيار العينة، وتقييم نتائجها. فمن خلال ممارسة الحكم المهني، يستخدم المراقبون معارفهم ومهاراتهم وخبراتهم لجمع الأدلة بحسن نية ونزاهة. وتتيح ممارسة الحكم المهني للمراقبين الحصول على تأكيدات معقولة حول إمكانية الكشف عن أي أخطاء جوهرية أو عدم وجود دقة بالغة في البيانات.

7.36. على الرغم من أن تطبيق المعاينة غير الإحصائية المصممة بشكلٍ سليم يمكن أن يوفر نتائج صحيحة مثل تلك التي يتم أخذها من عينة إحصائية مصممة بشكلٍ صحيح، إلا أن هناك فارقاً رئيسياً واحداً: ألا وهو قياس المعاينة الإحصائية مخاطر أخذ العينات المرتبطة بإجراءاتها قياساً واضحاً.

7.37. يوفر استخدام العينات العديد من الفوائد، على سبيل المثال:

- المراجعة العاجلة لأوراق العمل،
- تمكن المراقبين من التوصل إلى استنتاجات صحيحة وتحقيق هدف تخفيض المخاطر إلى حد معقول وليس اليقين المطلق،
- السماح للمراقبين بجمع نتائج الإجراءات الجوهرية من الاختبارات الأخرى، بحيث يمكن دعم الأدلة المستمدة من مصدر واحد بأدلة تم الحصول عليها من مصدر آخر لزيادة الحد من المخاطر،
- تقليل تكاليف الرقابة، إذ إن تكلفة فحص كل إدخال في السجلات المحاسبية وجميع الأدلة الداعمة غير اقتصادية.

7.38. يسترشد استخدام العينات في الرقابة بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1530. وعلى وجه التحديد، يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1530:6 أن يراعي المراقب عند تصميم عينة رقابية الغرض من إجراءات الرقابة وخصائص المجموعة التي سيتم استخلاص العينة منها.



7.39. سواء كانت طريقة أخذ العينات إحصائية أو غير إحصائية، وبغض النظر عن أسلوب أخذ العينات المطبق، يمكن للمراقب اتباع الخطوات الرئيسية التالية في عملية أخذ عينات الرقابة:

وضع العينة الرقابية. يجب على المراقبين النظر في أهداف إجراءات الرقابة وخصائص المجموعة التي سيتم استخلاص العينة منها، يجب أن تتناول التوصيات

- تحديد أهداف الاختبار؛
 - تحديد حالات الخطأ؛
 - تحديد المجموعة التي سيتم استخلاص العينة منها؛
 - تحديد طريقة أخذ العينات وتقنية الاختيار؛
 - تحديد وحدات العينات، أي العناصر الفردية التي تتألف منها المجموعة.
- تحديد حجم العينة.** يتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر العينة التي يرغب المراقب في قبولها. وكلما قلت المخاطر المقبولة بالنسبة للمراقب، زاد حجم العينة. يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني بصورة موضوعية على الظروف. ومن بين العوامل المؤثرة على حجم العينة ما يلي:

- مستوى الثقة أو عامل الموثوقية. كلما زادت الدرجة المطلوبة لموثوقية المراقب أو ثقته بأن نتائج العينة هي في الواقع مؤشرًا على حدوث الخطأ فعليًا في المجموعة، يتعين أن يكون حجم العينة أكبر.
- مدى تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية بفضل الفعالية التشغيلية للضوابط. كلما كان المراقب ينتوي الحصول على ضمان أكبر من الفعالية التشغيلية للضوابط، انخفض تقييم المراقب لمخاطر الأخطاء الجوهرية ووجب زيادة حجم العينة.
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. كلما زاد تقييم المراقب لمخاطر الأخطاء الجوهرية، ووجب زيادة حجم العينة.
- معدل الانحراف المقبول، أي معدل يحدده المراقب للانحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة. يسعى المراقب إلى الحصول على مستوى مناسب من التأكيد على عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في المجموعة المعدل المحدد للانحراف؛ فكلما انخفض معدل الانحراف الذي يستعد المراقب لقبوله، كان حجم العينة أكبر.
- معدل انحراف المجموعة المتوقع. كلما ارتفع معدل الانحراف الذي يتوقعه المراقب، يتعين أن يكون حجم العينة أكبر، حيث يكون المراقب قادرًا على إجراء تقدير معقول للمعدل الفعلي للانحراف.
- خطأ مقبول. كلما قل الخطأ الذي يستعد المراقب لقبوله، كان حجم العينة أكبر.

انتقاء العينة. اختيار العينة مع التوقع بأن جميع الوحدات في المجتمع الإحصائي لديها فرصة متساوية ليتم اختيارها. ومن بين تقنيات اختيار العينات معاينة الوحدة العشوائية أو المنهجية أو النقدية. ويمكن لكل جهاز أعلى للرقابة اعتماد أساليبه الخاصة باختيار عينات الرقابة كي يطبقها المراقبون بصورة موحدة ولتجنب التحيز في اختيار العينة.

تطبيق إجراءات الرقابة. ينبغي للمراقب تطبيق إجراءات الرقابة المناسبة لهدف الاختبار على كل من العناصر المحددة على النحو التالي:

- بالنسبة لاختبارات الضوابط، يتعين على المراقب اختيار وحدات العينة وفحصها لتحديد ما إذا كانت تحتوي على انحرافات عن الضوابط ذات الصلة بالرقابة. ويجد بعض المراقبين أن من العملي اختيار مجموعة واحدة من العينات لأكثر من هدف اختبائي واحد، وكذلك اختيار عدة وحدات عينات إضافية للاستبدال المحتمل. وإذا تعذر على المراقب تطبيق إجراءات الرقابة المخطط لها نظرًا لعدم توفر العنصر المحدد وعدم إمكانية اتخاذ أي إجراء بديل لاختبار ما إذا تم تطبيق الضوابط كما هو محدد، ينبغي اعتبار هذا العنصر انحرافًا عن الضوابط لأغراض تقييم العينة. وفي حالة وجود عدد كبير من الانحرافات في اختبار الجزء الأول من العينة، يمكن للمراقب إعادة تقييم مستوى مخاطر الرقابة والنظر فيما إذا كان من الضروري مواصلة الاختبار لعدم مستوى مخاطر الرقابة المعاد تقييمه.
- بالنسبة لاختبارات التفاصيل، في الحالات التي يتعذر على المراقب تطبيق إجراءات الرقابة المخطط لها على وحدات العينات المختارة بسبب فقدان الوثائق الداعمة، تعتمد كيفية التعامل مع العناصر التي لم يتم فحصها على مدى تأثيرها على تقييم العينة. وليس من الضروري فحص العناصر التي لم يتم فحصها إذا لم يتم تغيير تقييم المراقب لنتائج العينات من خلال اعتبارها غير صحيحة.

تقييم نتائج العينة. بعد اختبار العينات وتلخيص الأخطاء المرصودة، يتولى المراقب تقييم النتائج للوصول إلى نتيجة شاملة، على النحو التالي:

- النظر في طبيعة الأخطاء وأسبابها. وينبغي عند تقييم النتائج، أن ينظر المراقب في التأثير المباشر للأخطاء المحددة على القوائم المالية. وقد يكون للأخطاء سمة أو اتجاه مشترك. وفي مثل هذه الحالة، قد يقرر المراقب تحديد جميع عناصر المجموعة التي لديها سمة مشتركة ويوسع نطاق إجراءات الرقابة في تلك الفئة. وقد تكون أيضًا هذه الأخطاء مقصودة وقد تشير إلى إمكانية وجود احتيال.
- حساب خطأ العينة وإسقاطه.
- الوصول إلى نتيجة شاملة. يتعين على المراقب تقييم نتائج العينة لتحديد ما إذا كان التقييم المبني لخصائص المجموعة ذات الصلة مؤكدًا أو بحاجة إلى مراجعة، وتأثير نتيجة العينة على كل من هدف الاختبار ومجالات الرقابة الأخرى.
- النظر في الحاجة إلى تقرير ما إذا كانت الأخطاء المحددة تستدعي أخذ عينات أكثر وإجراء اختبارات إضافية.

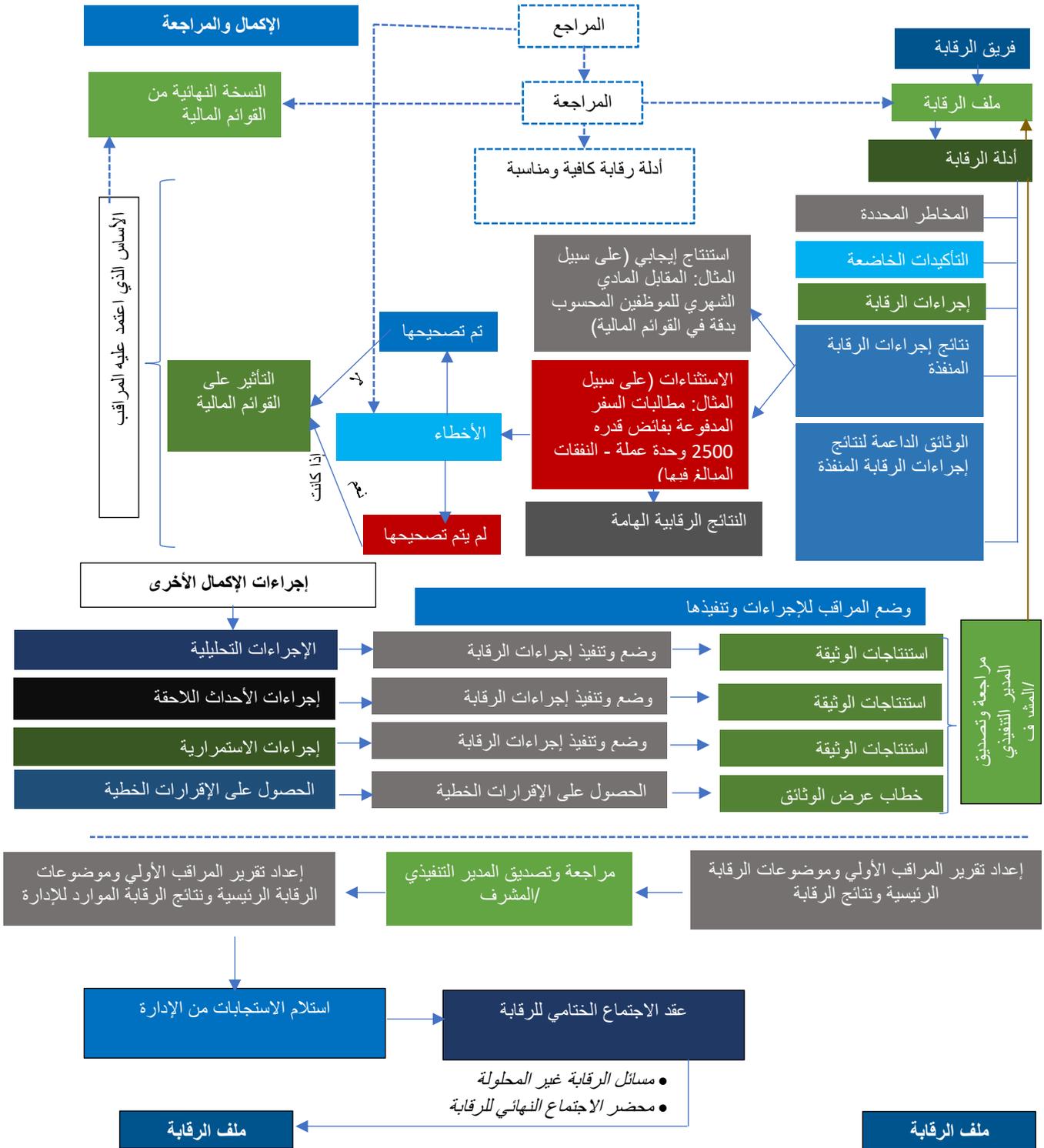
توثيق إجراءات أخذ العينات. ينبغي للمراقب توثيق خطة أخذ العينات وإجراءاتها في شكل أوراق عمل.

7.40. يمكن للأجهزة العليا للرقابة إما اعتماد طريقة معاينة الوحدة النقدية (MUS) المعروضة في النموذج التوضيحي 7.6 أو طريقة المعاينة العشوائية باستخدام وظيفة الجداول المحورية في مايكروسوفت إكسل لتقسيم المجموعة إلى طبقات كما هو موضح في النموذج التوضيحي 7.7.

- 8.1.** يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1220 "رقابة الجودة على رقابة القوائم المالية"، بالإضافة إلى طلب مراجعة جميع أعمال الرقابة طوال عملية الرقابة برمتها، أن يكتفي المراقب في مرحلة الإكمال بالحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراقب (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1220:17). ويتم ذلك من خلال مراجعة وثائق الرقابة، جنبًا إلى جنب مع النسخة النهائية من القوائم المالية والمناقشة مع فريق الرقابة.
- 8.2.** من المتوقع أن يؤدي المدير التنفيذي / المشرف دورًا بالغ الأهمية في هذه المرحلة من الرقابة، بخلاف المراجعة التي يتعين عليه القيام بها في كافة مراحل الرقابة بغرض ضمان الجودة. وسيؤدي عدم كفاية المراجعة والتقييم في مرحلة إكمال الرقابة إلى إبداء رأي رقابي غير مناسب حول القوائم المالية.
- 8.3.** تتطلب المعايير الدولية الأخرى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات محددة يتعين تنفيذها في مرحلة الإكمال والمراجعة، مثل: الإجراءات التحليلية النهائية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1520)، وإجراءات الأحداث اللاحقة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1560)، وإجراءات الاستمرارية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1570)، والحصول على التمثيل الإداري (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1580)، والتواصل مع الإدارة أو المكلفين بالإدارة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1260). ويعرض الشكل 9 (أ) لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها النهائية. ويقترح بعض الخطوات الإضافية التي لا تتطلبها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ولكنها تعتبر أفضل الممارسات التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة تبنيها. وسيتم شرح ذلك بمزيد من التفصيل في الفقرات اللاحقة.
- 8.4.** يصبح ملف الرقابة أساسًا للمراجعة، إذ يحتوي على أدلة الرقابة. وعادةً ما يجب أن يتضمن ملف الرقابة، من بين أمور أخرى، المخاطر المحددة والمقيمة، وإقرارات الرقابة الخاضعة للاختبار، وإجراءات الرقابة المنفذة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات الرقابة المنفذة، وكذلك الوثائق التي تدعم هذه الاستنتاجات. ويصبح هذا بمثابة الأساس لإجراء المراجعة وفقًا للنسخة النهائية من القوائم المالية المقدمة من الجهة⁸.
- 8.5.** في هذا الصدد، يتعين على المراجع إعادة النظر في خطة الرقابة التفصيلية (التي يمكن استنتاجها من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقترح في هذا الدليل - انظر النموذج التوضيحي 6.7)، حيث من المفترض أن يسجل المراقب إجراءات الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند تنفيذ تلك الإجراءات وأن يعيد تقييم ما إذا تم وضع وتنفيذ إجراءات رقابة كافية.
- 8.6.** بالنسبة للوثائق الداعمة للاستنتاجات التي توصل إليها المراقب عند القيام بإجراءات الرقابة، فعادةً ما تُعتبر نسخ الوثائق التي تم الحصول عليها من الجهة والأطراف الثالثة بمثابة أدلة رقابة، غير أنه لا يمكن اعتبارها أدلة رقابة كافية وملائمة في حد ذاتها. وتعتبر الأدلة الرقابية -بشكل عام- بمثابة سجل العمل الذي يؤديه المراقب.
- 8.7.** يعرض الشكل 8 (أ) لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها. وقد تم اقتراح بعض الخطوات الإضافية التي لا تتطلبها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ولكنها تعتبر أفضل الممارسات التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة تبنيها. وسيتم شرح ذلك بالتفصيل في الفقرات اللاحقة.

⁸ يُشار إليها بالنسخة النهائية نظرًا لخضوع القوائم المالية إلى عددٍ من التغييرات منذ الحصول على المسودة الأولى، نظرًا بوجود أخطاء وسهوء، وقيام الإدارة بتصحيحها بناءً على طلب المراقب.

الشكل 8(أ): لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها



8.13. على الرغم من تصحيح الأخطاء الواردة في القوائم المالية (على سبيل المثال، مطالبة السفر الزائدة)، فقد يشير هذا المبلغ الفائض في مطالبات السفر إلى وجود تواطؤ بين الشخص الذي أذن بالدفع والمدفوع له، وهو الموظف في هذه الحالة. ويصبح هذا الفعل **جوهرياً بطبيعته**، وقد يظل يؤثر على عرض القوائم المالية ورأي المراقب، على الرغم من إمكانية استرداد المبلغ وتسويته وفقاً لذلك في دفاتر الحسابات والقوائم المالية.

8.14. عندما لا توافق الإدارة على تصحيح الأخطاء، يجوز للمراقب تطبيق الحكم المهني وإعادة تقييم مستوى الأهمية النسبية المُحدد في مرحلة التخطيط الشاملة للتأكد من أنه لا يزال مناسباً. ويمكن توثيق مراجعة الأهمية النسبية بوضوح في ورقة عمل الرقابة بشأن الأهمية النسبية (راجع النموذج التوضيحي 4.2 فيما يتعلق بكيفية تسجيل الأهمية النسبية المنقحة). ويمكن بعد ذلك مقارنة الأخطاء غير المصححة بمستوى الأهمية النسبية لتحديد ما إذا كانت جوهرية فردية أو في مجموعها.

8.15. وفي استجابة إلى الأخطاء المحددة، قد يحتاج المراقب إلى القيام **بمزيد من إجراءات الرقابة**، على سبيل المثال: تحديد ما إذا تم سداد مطالبات السفر الإضافية بمبلغ فائض (مع مراعاة المثال الوارد أعلاه)، أي ما إذا كانت هناك أخطاء أخرى. وقد يوجه المراجع المراقب لزيادة حجم عينة مطالبة السفر وتنفيذ إجراءات رقابية أخرى والوصول إلى الخلاصة.

8.8. عند تنفيذ إجراءات الرقابة على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يتوقع من المراقب التوصل إلى استنتاجات إيجابية أو سلبية—أخطاء، وكلاهما يحتاج إلى تسجيله في أوراق عمل الرقابة. وبالنظر إلى المثال الوارد في الشكل 8 (أ) أعلاه، فإن المقابل المادي الشهري للموظفين المحسوب بدقة في دفاتر الحسابات هو نتيجة إيجابية، في حين أن مطالبات السفر التي تدفع بفائض قدره 2500 وحدة عملة هي نتيجة سلبية. وتصبح كلتا الحالتين أساساً لرأي المراقب حول القوائم المالية، والذي سيتم تناوله بالتفصيل في الفصل 9 المتعلق بإعداد تقارير الرقابة.

8.9. يحدد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1450 متطلبات تقييم الأخطاء التي تم تحديدها أثناء عملية الرقابة، والتي تنتهي في مرحلة إكمال الرقابة: ينبغي تجميع جميع الأخطاء المحددة أثناء رقابة المراقب / المراجع لتقييم كلاً من تأثيرها على الرقابة (تنفيذ المزيد من إجراءات الرقابة) وأثر أي أخطاء غير مصححة على القوائم المالية (مضمنة في رأي المراقب). ويمكن تسجيل الأخطاء في ورقة عمل تحمل اسم "قائمة المراقبة"، على النحو المقترح في النموذج التوضيحي 8.1.

8.10. كما يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1450 إبلاغ الإدارة بكافة البيانات الخاطئة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى طلب تعديل الأخطاء المحددة⁹ ويستعرض المراجع الأخطاء التي تم تحديدها أثناء الرقابة، كما سيتحقق مما إذا تم إبلاغ الإدارة بها في الوقت المناسب.

8.11. عادةً ما يقدم المراقب إلى الإدارة قائمة بالأخطاء (قد يستخدم قائمة المراقبة المقترحة في هذا الدليل)، محددًا مقدار كل خطأ، ومقترحًا الإجراء اللازم والتسوية في القوائم المالية. وباعتبار المثال الوارد بشأن مطالبات السفر، فيجوز لمراقب أن يقترح استعادة القيمة الإضافية من الموظف وإضافة المدخلات المحاسبية في دفتر الحسابات النقدية/المصرفية ودفتر حسابات السفر. ويتعين تسوية إجمالي تكاليف السفر والرصيد الختامي نقدًا / مصرفيًا لضمان الدقة، وبالتالي تسوية القوائم المالية.

8.12. عندما تجري الإدارة التسويات اللازمة على دفاتر الحسابات والقوائم المالية، يجب على المراقب التحقق من إجراء التسويات بشكل صحيح. ويتعين على المراقب بعد ذلك تسجيل الاستنتاج المنقح بشأن إجراءات الرقابة المنفذة استنادًا إلى التسويات التي أجرتها الإدارة. وينبغي أن يوثق المراقب مدخلات التسويات اللازمة والوثائق الداعمة الأخرى لدعم الاستنتاج المنقح استنادًا إلى إجراءات الرقابة المنفذة.

⁹ يمثل الفهم المشترك في تواصل المراقب مع الإدارة على مدى عملية الرقابة كاملة، وعليه فلا بد أن تتم الإبلاغ عن الأخطاء المحددة والمكتشفة من أجل التصحيح والتدارك.

الإجراءات التحليلية

- 8.16** ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 6:1520 على قيام المراقب بوضع إجراءات تحليلية وتنفيذها قرب نهاية الرقابة التي تساعد المراقب عند تكوين استنتاج عام حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع فهم المراقب للجهة. ولا تختلف الإجراءات التحليلية التي أجريت في نهاية الرقابة عن تلك التي أجريت في مرحلة التنفيذ؛ ويجوز للمراقب أيضًا إعادة تنفيذ تلك الإجراءات ووضع وتنفيذ إجراءات جديدة للرقابة من أجل التوصل إلى استنتاج مفاده أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- 8.17** نظرًا لأن القوائم المالية تضم ملاحظات على الحسابات كما هو مطلوب من مختلف أطر إعداد التقارير المالية والتشريعات الأخرى التي تستخدمها الجهة، يتعين على المراقب مراجعة الملاحظات من أجل اكتمال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والالتزام به وكذلك مراجعة العناصر الرئيسية للقوائم المالية. وفي هذا الصدد، يتعين على المراقب وضع إجراءات رقابية جديدة وتنفيذها، حيث يتم إعداد هذه الملاحظات عادةً في نهاية عملية الرقابة.
- 8.19** يجب توثيق الإجراءات الإضافية الموضوعية والمنفذة في نموذج الإجراءات التحليلية المقترح في النموذج التوضيحي 8.4 من هذا الدليل. ولكن كدليل على مراقبة الجودة، ينبغي الإشارة بوضوح في ورقة العمل إلى أن هذه الإجراءات قد أجريت في نهاية الرقابة.

إجراءات الأحداث اللاحقة

- 8.20** تؤثر "الأحداث اللاحقة" على عرض القوائم المالية ومن ثم على رأي المراقب، إلى الحد الذي يتطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية ويفرض على المراقب تعديل تقريره. وبناءً عليه، يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1560 "الأحداث اللاحقة" أن ينفذ المراقبون إجراءات الرقابة للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة على أن جميع الأحداث التي تحدث بين تاريخ القوائم المالية وتقرير المراقب والتي تتطلب تعديلها أو الكشف عنها في القوائم المالية قد تم تحديدها.
- 8.21** استنادًا إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية، من المفترض أن تحدد الإدارة أي أحداث لاحقة وكيفية التعامل معها في القوائم المالية. ويتعين على المراقب معرفة ما إذا كانت الإدارة قد وضعت إجراءات كافية لتحديد الأحداث اللاحقة ذات الصلة.
- 8.22** يتعين على المراقب مراجعة ما إذا كانت هذه الأحداث قابلة/غير قابلة للتعديل، مع الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية.

إجراءات الاستمرارية

- 8.23** إن افتراض الاستمرارية هو أن الشركة ستستمر في أعمالها في المستقبل القريب. وبالتالي، تفترض إدارة الجهة عند إعداد القوائم المالية كونها تؤمن أنها قادرة على الاستمرار كجهة ناجحة.
- 8.24** ويؤثر هذا الافتراض تأثيرًا بالغًا على القوائم المالية للجهة، نظرًا لأن الجهات غير المستمرة تُعد تقاريرًا على أساس مختلف عن تلك التي (على سبيل المثال، سيتم الاعتراف بالأصول والالتزامات بقيمة التصفية بدلاً من قيمتها المتوقعة مستقبلًا).
- 8.25** يتم اعتماد افتراض الاستمرارية ما لم تشير الأدلة إلى خلاف ذلك. وهذا هو سبب أن المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1570 "الاستمرارية" ينص على وجوب بقاء المراقب في حالة تأهب طوال فترة الرقابة للحصول على أدلة الأحداث أو الظروف التي قد تثير الشكوك حول قدرة الجهة على الاستمرار كجهة ناجحة.
- 8.26** في نهاية الرقابة، يتعين على المراقب تنفيذ إجراءات الرقابة على افتراضات الاستمرارية التي تستخدمها الإدارة في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك الحصول على الأدلة التي يمكن استخدامها لتقييم مدى ملاءمة افتراضات الاستمرارية الخاصة بالإدارة، وتكوين استنتاج عما إذا كانت الأدلة تشير إلى أي شكوك جوهرية حول قدرة الجهة على الاستمرار كجهة ناجحة. وفي الواقع، ينطوي افتراض الاستمرارية على أحكام بشأن الأحداث التي تجري في المستقبل، وهي أمور غير مؤكدة بطبيعتها.
- 8.27** من المفترض أن تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية بافتراض أن الشركة ستستمر في أعمالها في المستقبل القريب، وهو 12 شهرًا من تاريخ توقيع تقرير المراقب.

- 8.28.** قد يكون مفهوم افتراض الاستمرارية في القطاع العام، ولا سيما القطاع الحكومي، أقل أهمية من القطاع الخاص إذ يتم تسهيل الأموال العامة من خلال الضرائب والمصادر الأخرى للإيرادات غير الضريبية. بيد أنه لا يمكن استبعاد انطباق هذا المفهوم، وفي الحقيقة:
- في القطاع العام، قد يكون تطبيق مفهوم الاستمرارية أكثر أهمية عندما يتم رقابة حسابات الحكومة بكاملها من قبل **الجهاز الأعلى للرقابة**، حيث إن تأثير الحكومة أو اهتمامها بالشركات، سواء كانت عامة أو خاصة، يتم احتسابها في القوائم المالية الموحدة. ومن ثم، فمع قيام الحكومات بإضفاء الطابع المؤسسي على الجهات الحكومية وخصخصتها والحفاظ على نفوذها أو اهتمامها بها، ستصبح قضايا الاستمرارية ذات أهمية متزايدة للقطاع العام.
 - بالإضافة إلى ذلك، عند رقابة جهات القطاع العام بترتيبات التمويل المدعومة من الحكومة والتي يمكن سحبها، قد يكون وجودها أيضًا في خطر، وبالتالي يوفر **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1570** إرشادات مفيدة لرقابتها.

في حالة وجود شك كبير في قدرة الجهة على الاستمرار كجهة ناجحة وقد تم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية للجهة، يتعين على المراقب صياغة ذلك في فقرة لفت انتباه المستخدمين إلى الملاحظة المطبقة في القوائم المالية. إذا لم يوافق المراقب على افتراض الإدارة بشأن مبدأ الاستمرارية، يتعين عليه تعديل رأيه في تقرير الرقابة.

الإقرارات الخطية

- 8.29.** تعتبر الإقرارات الخطية، التي يشار إليها غالبًا بإقرارات الإدارة، أحد أشكال أدلة الرقابة الخاصة بها أو أحد الأدلة التي تدعم أدلة رقابة أخرى حصل عليها المراقب.
- 8.30.** يتطلب **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1580** أيضًا من المراقب تنفيذ بعض إجراءات الرقابة على إقرارات الإدارة بنهاية الرقابة. ويتعين على المراقب التأكد من أن تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يكون إلى تاريخ تقرير المراقب وليس بعده. ولا يمكن للمراقب التعبير عن رأي بشأن عرض القوائم المالية في تاريخ يسبق تاريخ الإقرارات الخطية، وذلك لاعتبار تلك الإقرارات أدلة رقابة.
- 8.31.** يعرض **النموذج التوضيحي 8.5** عينة من الإقرارات الخطية التي تحتاج إلى تكييفها وفقًا لاحتياجات **الجهاز الأعلى للرقابة** أو المراقب. وتقدم العينة نظرة عامة على ما يجب أن تتضمنه الإقرارات الخطية. واعتمادًا على هيكل الحكومة للجهات محل الرقابة من قبل الأجهزة العليا للرقابة في مختلف الولايات القضائية، يجب على إدارة الأجهزة العليا للرقابة أن تقرر وتبلغ الجهة بالطرف الذي يجب عليه التوقيع على الإقرارات الخطية.

8.32. يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1230 "توثيق الرقابة" أن يتضمن توثيق عملية المراجعة من راجع عمل الرقابة المكتمل وتاريخ هذه المراجعة ومداهما. تم إنشاء صفوف وأعمدة محددة في أوراق العمل المقترحة في هذا الدليل كنماذج توضيحية مختلفة لتسجيل "المسؤول عن أعمال الرقابة" و"المسؤول عن مراجعة العمل المكتمل". كما تضمن أدلة المراجعة على مختلف المستويات اتباع الإجراءات الواجبة لمراقبة الجودة في عملية الرقابة.

8.33. يعرض النموذج التوضيحي 8.6 توثيق أوراق العمل ذات الترقيم المحدد، وقد تتبنى الأجهزة العليا للرقابة هذه الممارسة.

التقرير الأولي للمراقب

8.34. استنادًا إلى الشكل المقترح "كفائة مراقبة" في النموذج التوضيحي 8.1 من هذا الدليل، ينبغي للمراقب مراجعة التقرير الأولي فقط إذا ظلت الأخطاء غير مصححة وإذا أبلغت في شكل نتائج رقابة إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة، بناءً على مدى أهمية المسائل.

8.35. يتم ذلك بشكل مختلف في الولايات القضائية المختلفة، وتصدر بعض الأجهزة العليا للرقابة الأخطاء كملاحظات رقابية، بينما يستخدم البعض مصطلح "نتائج الرقابة". ويعرض النموذج التوضيحي 8.3 كيفية تقييم تأثير الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية وكيفية توثيق تأثيرها على رأي المراقب.

8.36. وينبغي أن يطلب المراقب أيضًا، في إبلاغه للأخطاء غير المصححة التي تتضمن نتائج رقابية هامة إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة، ردودًا على تلك النتائج. ويمكن إصدار هذا البلاغ كـنتائج رقابة أولية، والتي يجب أن تتضمن أيضًا تقرير المراقب حول القوائم المالية، مع الإشارة بوضوح إلى الأساس الذي بنى عليه المراقب رأيه. ومن خلال إصدار التقرير الأولي للمراقب حول القوائم المالية، تدرك الإدارة والمكلفين بالإدارة أيضًا أثر الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية.

8.37. ينبغي إعطاء الوقت الكافي للإدارة من أجل الاستجابة لنتائج الرقابة الأولية، ويحدد القانون المدة القصوى لتقديم هذه الاستجابة. اعتمادًا على طبيعة وحجم وأهمية القضايا التي تعكسها نتائج الرقابة الأولية، قد يقرر المراقب فترة تلقي الاستجابة من الإدارة في ضوء قوانين وسياسات الجهاز الأعلى للرقابة.



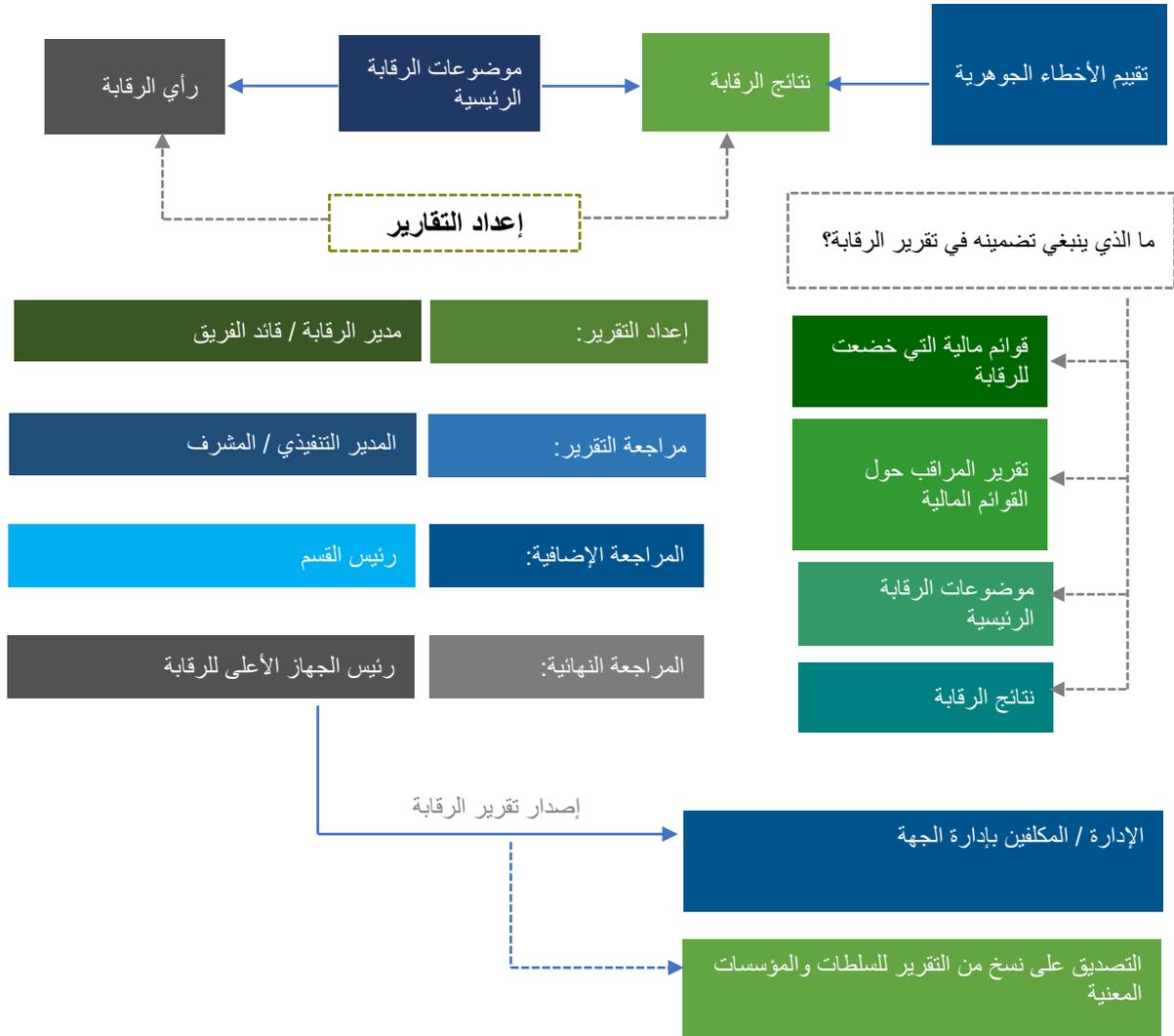
الاجتماع النهائي للرقابة

- 8.38** لا يمثل الاجتماع النهائي للرقابة أحد متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولكنه غالبًا ما يستخدم لضمان مناقشة التقرير الأولي للمراقب، ونتائج الرقابة، واستجابة الإدارة، والنسخة النهائية من القوائم المالية والموافقة عليها مع الإدارة والمكلفين بالإدارة عند الاقتضاء. ويقلل هذا الاجتماع أيضًا من مخاطر سوء الفهم في وقت لاحق بين الإدارة والمراقب بشأن القضايا الواردة في تقرير الرقابة النهائي. ويشير البعض إلى ذلك باجتماع الرقابة الختامي.
- 8.39** يمكن أيضًا مناقشة المسائل الأخرى ذات الصلة بالرقابة، مثل: الصعوبات التي يتم مواجهتها خلال عملية الرقابة حتى يتسنى معالجتها في الرقابة المقبلة، وتفاصيل أي مسائل أخلاقية يمكن توضيحها مع الإدارة، وما إلى ذلك.
- 8.40** يجب على المراقب والإدارة المحافظة على محاضر الاجتماع النهائي الذي يتضمن تفاصيل مناقشات تقرير المراقب ونتائج الرقابة المحددة والقرارات التي تم التوصل إليها في كل نقطة مناقشة. وينبغي بعد ذلك تأريخ المحاضر وتوقيعها من قبل ممثلي فريق الرقابة والإدارة. كما تصبح محاضر الاجتماع النهائي للرقابة دليلًا رقابيًا يُستخدم كأساس لالنتهاء من تقرير الرقابة.
- 8.41** عند إجراء الاجتماع النهائي للرقابة، يقوم فريق الرقابة بإعداد تقرير الرقابة مراعيًا استجابة الإدارة والمكلفين بالإدارة.

9.1. إن تقرير الرقابة هو الناتج النهائي لعملية الرقابة برمتها، والذي يتم إعداده بناءً على أدلة الرقابة المناسبة الكافية التي جمعها المراقبون أثناء تنفيذ إجراءات الرقابة. وفي هذا الصدد، ووفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 1700، تتمثل أهداف المراقب في تكوين رأي بشأن القوائم المالية استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستمدة من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها؛ والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف أيضاً أساس هذا الرأي.

9.2. استناداً إلى تقييم أثر الاستنتاجات المستمدة من أدلة الرقابة، يقوم المراقبون بإعداد تقرير الرقابة وإصداره. يوضح الشكل 9 (أ) أدناه مثلاً على عملية إعداد التقارير في الرقابة المالية، التي يمكن تكييفها بما يلائم منظمة الجهاز الأعلى للرقابة وقسم المسؤوليات.

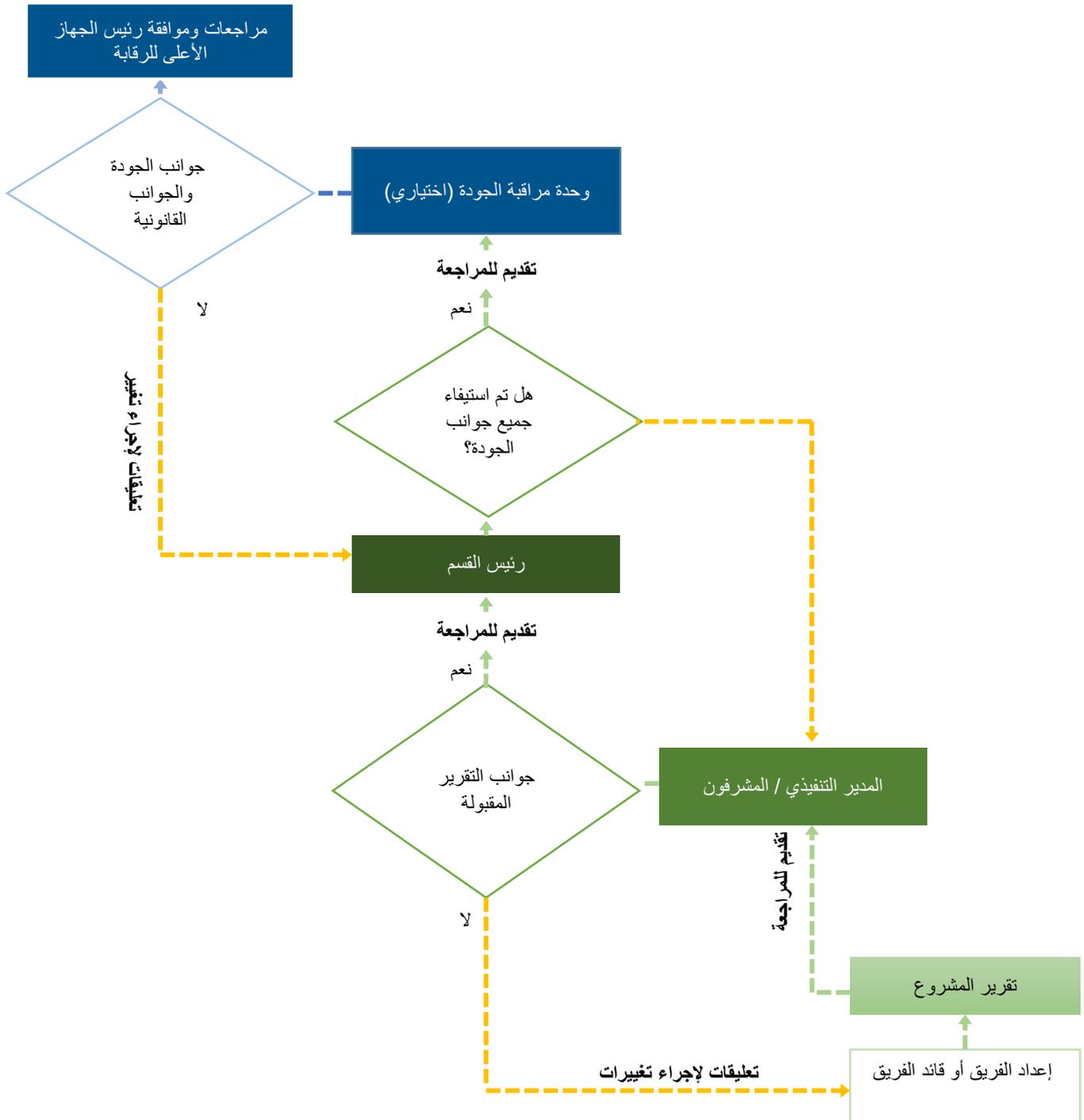
الشكل 9 (أ): لمحة عن إعداد تقارير الرقابة



9.3. ترد متطلبات إعداد التقارير في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700 "تكوين الرأي وإعداد التقارير بشأن القوائم المالية"، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1701 "الإبلاغ عن مسائل الرقابة الرئيسية في تقرير المراقب المستقل"، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1705 "إجراء تعديلات على رأي المراقب في تقرير المراقب المستقل"، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706 "فقرة لفت الانتباه فقرات موضوعات أخرى واردة في تقرير المراقب المستقل". وبالإضافة إلى هذه المتطلبات، قد تتحمل الأجهزة العليا للرقابة مسؤوليات إضافية بشأن إعداد التقارير المحددة في القانون واللوائح التنظيمية في الدوائر القضائية ذات الصلة. ويتم التأكيد على ذلك في مذكرات الممارسات للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وكذلك المعيار الدولي للرقابة ذي الصلة.

9.4. للحفاظ على الاتساق وإعداد تقرير رقابة ذي جودة عالية، يجب أن يمر التقرير بعملية مراجعة الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة كما هو موضح في الشكل 9 (ب) (وهذا مثال يمكن تكيفه بما يلائم الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة). وهذا الشكل واضح، ويعتمد الهيكل على عملية المراجعة التي وضعت في الجهاز الأعلى للرقابة.

الشكل 9 (ب): عملية مراجعة رقابة الجودة الخاصة بتقرير الرقابة



9.5. تعتمد صياغة رأي الرقابة على إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية (التي يفسرها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1200:13)، إذ يُحدد شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية على تحديدًا كبيرًا.

تكوين رأي بشأن القوائم المالية

- 9.6. ينبغي للمراقب مراعاة الحالات التالية أو تقييمها عند تكوين رأي حول القوائم المالية:
- ما إذا كانت القوائم المالية مُعدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها.
 - ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش أو الخطأ. وينبغي أن يستند هذا الاستنتاج إلى ما يلي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:11):
 - ما إذا قد تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة على النحو الذي يقتضيه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1330؛
 - ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة جوهرية بشكل فردي أو في مجموعها وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1450.
 - مراعاة الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للجهة، بما في ذلك مؤشرات التحيز المحتمل في القرارات الإدارية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:12).
- 9.7. سوف يساعد الشكل التوضيحي 9.1 الوارد أدناه المراقب على إجراء التقييم لتكوين رأي.

الشكل التوضيحي 9.1: اعتبارات المراقب في تكوين الرأي

أدلة الرقابة	كافية مناسبة	ذات الصلة
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم
الأخطاء غير المصححة	جوهرية	موثوقة
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم
السياسات المحاسبية الهامة	تم الإفصاح عنها بشكل كافٍ	المعلومات المقدمة في القوائم المالية يمكن مقارنتها
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم
السياسات المحاسبية	متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية ¹⁰	يمكن فهمها
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم
التقديرات المحاسبية	ملائمة	إفصاحات القوائم المالية كافية
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم
التقديرات المحاسبية	معقولة	المصطلحات المستخدمة ملائمة
لا	لا	لا
نعم	نعم	نعم

- 9.8. إن الرقابة المالية هي تقييم مستقل للقوائم المالية، حيث يعبر المراقب عن رأي يقدم ضمان معقول (مستوى عالٍ من الضمان ولكن ليس ضمانًا مطلقًا). وهناك نوعان شائعان من آراء الرقابة:
- رأي غير معدل،
 - رأي معدل.

¹¹ إطار إعداد التقارير المالية.

9.9. إن رأي الرقابة غير معدل عندما يخلص المراقب إلى أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو تعرض بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

9.10. تعتمد صياغة فقرة الرأي في تقرير المراقب على نوع إطار إعداد التقارير الذي تستخدمه الجهة في إعداد القوائم المالية، أي إطار العرض العادل أو إطار الالتزام. وفيما يلي أمثلة مستمدة من الإيضاحات المقدمة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:

الشكل التوضيحي 9.2: إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ورأي المراقب

رأي المراقب وفق إطار العرض العادل

(أ) في رأينا، إن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، عن المركز المالي للجهة في 31 ديسمبر 20×1، والأداء المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو

(ب) في رأينا، إن القوائم المالية المرفقة تعطي صورة حقيقية وعادلة، من جميع النواحي الجوهرية، عن المركز المالي للجهة في 31 ديسمبر 20×1، والأداء المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به)

رأي المراقب وفق إطار الالتزام*

في رأينا، يتم إعداد القوائم المالية المرفقة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لقانون س للاختصاص ص.

*الالتزام بمتطلبات التشريعات أو القانون.

9.11. قد يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق الذي اعتمدهته الجهة محل الرقابة هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. غير أنه يجوز لبعض الجهات إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير المحاسبة الوطنية التي تتفق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو لا يستند إلى أي منها. وعادةً ما تستند القوائم المالية للجهات الحكومية إلى القانون الذي سنه البرلمان أو القواعد واللوائح التنظيمية التي تصدرها الحكومة (وزارة المالية أو وزارة الخزانة).

9.12. يُعد إطار إعداد التقارير المالية مثل: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إطار عرض عادل. وفي حالة إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار العرض العادل، ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً أم لا. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:14، ينبغي أن يتضمن تقييم المراقب لمدى تحقيق القوائم المالية للعرض العادل ما يلي:

- العرض الشامل وهيكلي ومحتوى القوائم المالية؛ و
- بيان عما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة، تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

9.13. وفي حالة إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار الالتزام، لا ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً أم لا (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700:19)

9.14. ويعرض ملحق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700 توضيحات لتقرير الرقابة غير المعدل، إن إطار إعداد التقارير هو إطار العرض العادل أو إطار الالتزام.

- 9.15.** ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **1700:17** على أن يقوم المراقب بتعديل الرأي في تقرير المراقب إذا كان المراقب:
- يستخلص -استنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها- أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية (عدم الموافقة) - على سبيل المثال، عدم الموافقة على السياسات المحاسبية التي تستخدمها الجهة أو المعاملات المحاسبية التي تُجرى في دفاتر الحسابات؛
 - يتعذر عليه الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية (تحديد النطاق) - على سبيل المثال، عدم الوصول إلى بعض مجالات مستندات المعاملات المحاسبية أو إخفاق الإدارة في إصدار وثائق إلى المراقب.
- 9.16.** يتوقف مدى التعديل في رأي المراقب على الظروف ومدى نطاق آثار المسألة أو أثارها المحتملة على القوائم المالية. وينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **1705** على متطلبات تعديل الرأي في تقرير المراقب المستقل، كما ينبغي قراءتها تزامنًا مع متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **1700**، لأنهما مترابطتان.

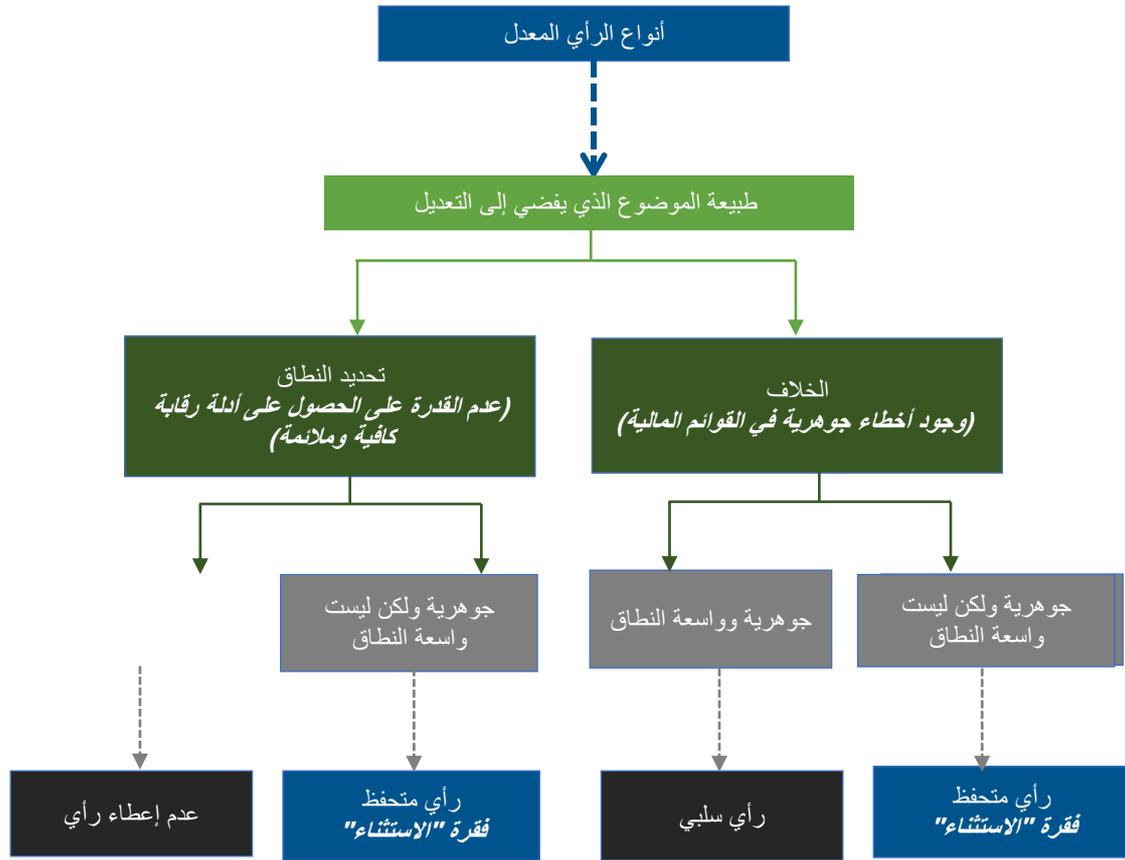
تحديد أنواع التعديلات على رأي المراقب

9.17. عند تحديد أنواع التعديلات على رأي المراقب، فإن الحكم المهني للمراقبين يلعب دورًا حاسمًا في تحديد مدى نطاق الآثار أو والتأثيرات المحتملة للمسألة التي أدت إلى تعديل رأي المراقب في القوائم المالية. ويعرض الشكل **9 (ج)** شجرة القرارات للوصول إلى أنواع مختلفة من رأي الرقابة المعدل.

9.18. كما يتبين من الشكل **9 (ج)**، فإن المسألة التي تفضي إلى تعديل رأي الرقابة يمكن أن تعزى إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية أو عدم القدرة على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة. وبعبارة أخرى، قد يكون أساس التعديل هو خلاف مع الإدارة بشأن بعض المسائل الواردة في القوائم المالية أو تحديد النطاق مما يمنع المراقب من القيام بمزيد من إجراءات الرقابة لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة.

9.19. إذا كانت المسألة التي أفضت إلى التعديل ترجع إلى وجود أخطاء مادية في القوائم المالية، فإن على المراقب أن يقيم ما إذا كانت هذه الأخطاء جوهرية أو واسعة النطاق، سواء بشكل فردي أو في مجموعها. وإذا كان الأمر جوهريًا ولكن غير واسع النطاق، يمكن للمراقب أن يعبر عن رأي رقابي متحفظ في فقرة "الاستثناء" (يعرض ملحق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **1705** التوضيح). وهذا النوع من رأي الرقابة شائع جدًا في المهمات الرقابية التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة.

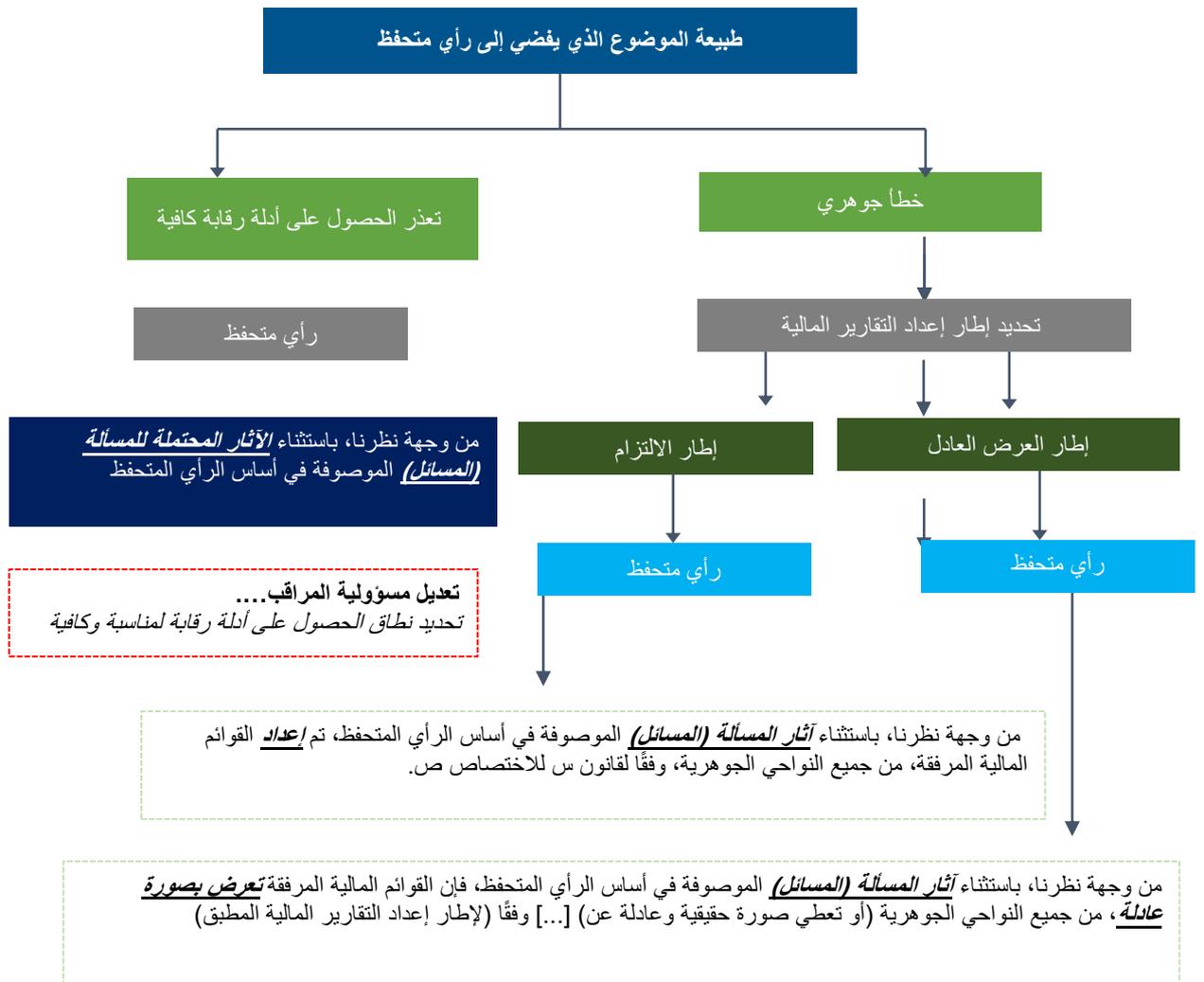
الشكل 9 (ج): تحليل الحكم المهني لصياغة أنواع مختلفة من رأي الرقابة المعدل



- 9.20** إذا كانت المسألة جوهرية وواسعة النطاق وأفضت إلى التعديل نتيجة لأخطاء جوهرية، ينبغي أن يعبر المراقب عن رأي سلبي. وهذا النوع من الرأي نادر نسبيًا.
- 9.21** بالمثل، إذا كانت المسألة التي أفضت إلى التعديل بسبب عدم قدرة المراقب على جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة، يتعين على المراقب تقييم ما إذا كانت المسألة جوهرية أو واسعة النطاق. وإذا كانت المسألة التي أدت إلى التعديل جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق، يمكن للمراقب التعبير عن رأي متحفظ في فقرة "الاستثناء".
- 9.22** إذا كانت عدم قدرة المراقب على الحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة جوهرية وواسعة النطاق، ينبغي للمراقب حينها عدم إبداء رأي بشأن القوائم المالية. وفي كلتا الحالتين، يتعذر على المراقب إجراء مزيد من إجراءات الرقابة للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة تشكل الأساس لإبداء رأي بشأن القوائم المالية. هذا النوع من الرأي أيضًا نادر جدًا.
- 9.23** يعرض الشكل 9 (د) أدناه بمزيد من الإيضاح كيف أن حكم المراقب بشأن طبيعة المسألة التي أدت إلى التعديل ومدى نطاق آثارها أو تأثيراتها المحتملة على القوائم المالية من شأنه أن يؤثر على نوع الرأي الذي يعبر عنه.

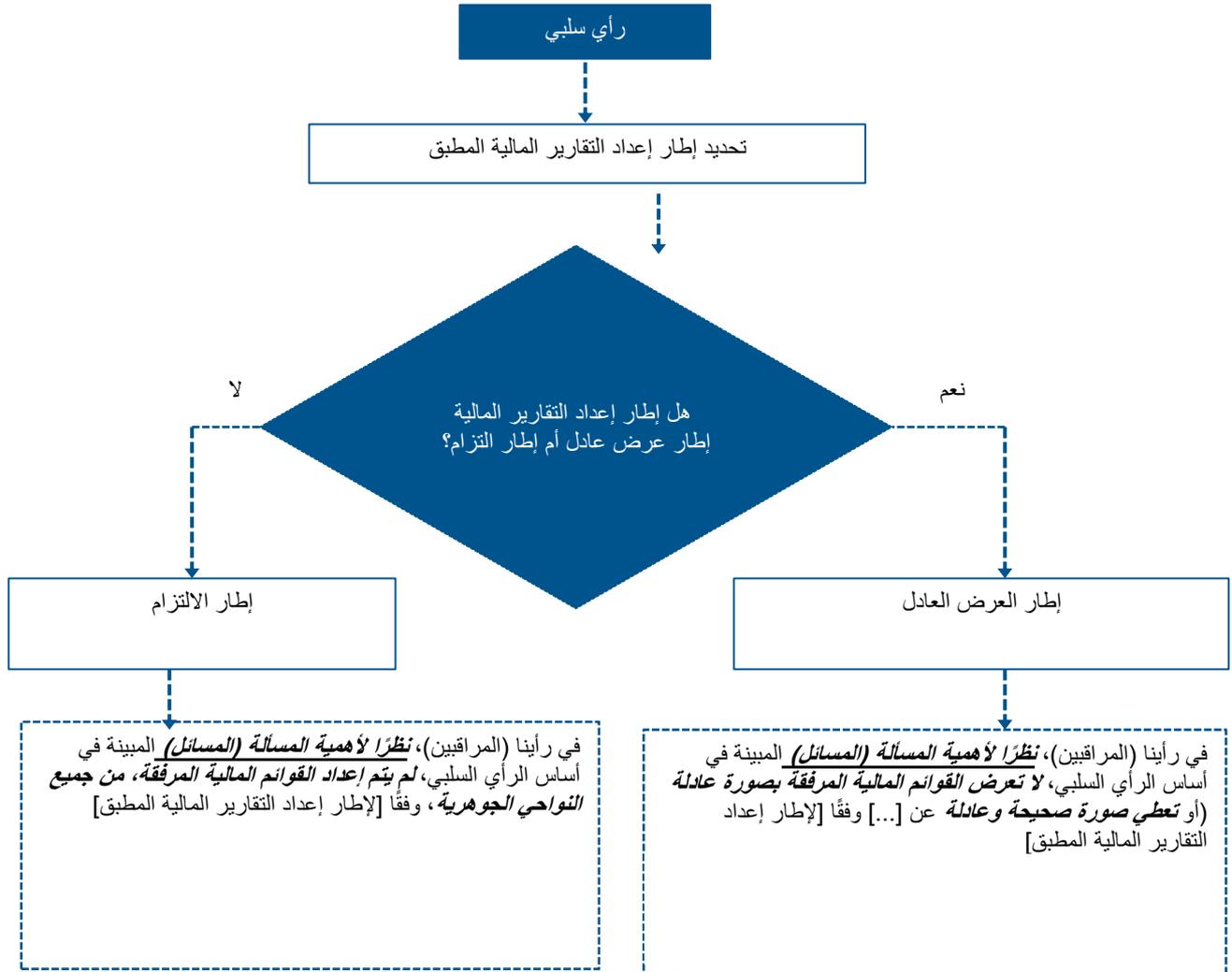
9.24. تتحدد الصياغة والعبارات المستخدمة في فقرة الرأي المتحفظ في تقرير المراقب بما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو إطار عرض عادل أو إطار التزام. وفي حالة تعذر الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، يتعين على المراقب تعديل فقرة مسؤولية المراقب في تقرير المراقب. ويوضح الشكل 9 (د) شكل الرأي المتحفظ ومحتواه:

الشكل 9(د): شكل ومحتوى رأي المراقب بما في ذلك وصف مسنوليات المراقب



9.25. يوضح الشكل 9 (هـ) أدناه فقرة الرأي السلبي بموجب إطار العرض العادل أو إطار الالتزام.

الشكل 9 (هـ): تكوين رأي سلبي بشأن القوائم المالية



عدم إعطاء رأي

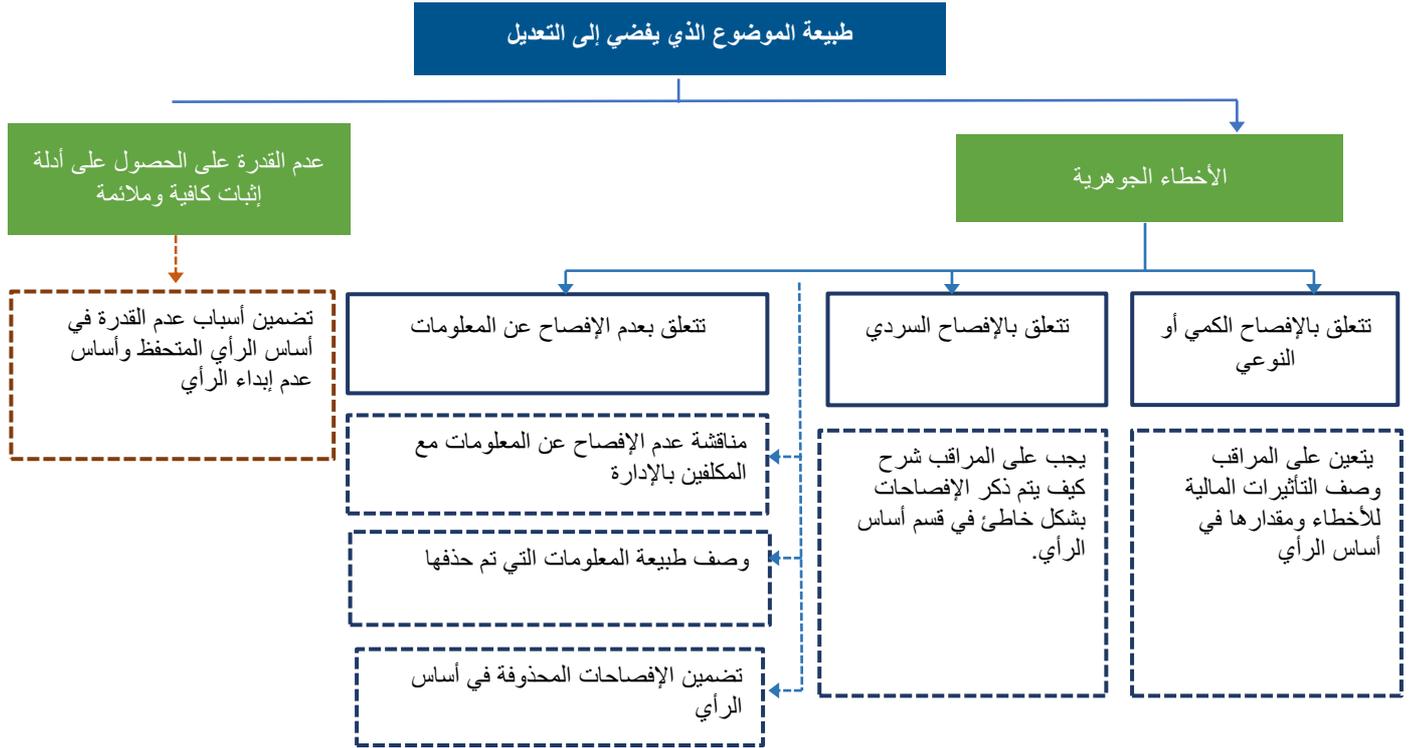
9.26. عندما يمتنع المراقب عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، فإن صياغة عدم إبداء الرأي ستكون كما هو منصوص عليه في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1705:

عدم إعطاء رأي

لا يمكننا إبداء رأي حول القوائم المالية المرفقة. بسبب أهمية المسألة (المسائل) الموضحة في قسم "أساس عدم إبداء الرأي"، لم نتتمكن من الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي الرقابة حول القوائم المالية.

9.27. بموجب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1705.20، عند تعديل الرأي، يتعين على المراقب تعديل عنوان أساس الرأي إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس عدم إبداء الرأي"، بما في ذلك وصف الموضوع الذي أدى إلى التعديل. وفي حالة عدم القدرة على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، يتعين على المراقب تعديل فقرة مسؤولية المراقب في تقرير المراقب. ويعرض الشكل 9 (و) الوارد أدناه بمزيد من التوضيح المتطلبات الواردة في الفقرة 21-27 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1705:

الشكل- 9 (و): الشروط اللازمة لتوصيفها في أساس الرأي



يرد في ملحق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1705 أمثلة على تقارير المراقبين المتضمنة الآراء المتحفظة والآراء السلبية بسبب الأخطاء الجوهرية. كما يضم مثلاً على تقرير المراقب المتضمن رأي متحفظ بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة.

أساس عدم إبداء الرأي

9.28. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 1705.28، عندما يمتنع المراقب عن إبداء رأي بشأن القوائم المالية، يتعين عليه تعديل الوصف الوارد في فقرة مسؤولية المراقب ليشمل ما يلي:

- بيان بأن مسؤولية المراقب هي إجراء رقابة على القوائم المالية للجهة وفقاً للمعايير الدولية للرقابة وإصدار تقرير المراقب.
- بيان أنه نظراً للمسألة (المسائل) الموصوفة في قسم أساس عدم إبداء الرأي، لم يتمكن المراقب من الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي الرقابة حول القوائم المالية.
- بيان حول استقلال المراقب والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى التي يتطلبها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700.28 (c).

9.29. وإذا كان الموضوع جوهرياً وواسع النطاق، ينبغي أن يمتنع المراقب عن إبداء الرأي بشأن القوائم المالية. وفي كلتا الحالتين، يتعذر على المراقب القيام بمزيد من إجراءات الرقابة للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة تشكل الأساس لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية.



فقرة لفت الانتباه

9.30. تؤكد فقرة لفت الانتباه الواردة في تقرير المراقب على موضوع سبق عرضه أو الكشف عنه في القوائم المالية. والغرض من ذلك هو لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى الموضوعات التي تعتبر، في حكم المراقب، أساسية لفهم مستخدم القوائم المالية لها. يقدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706 المتطلبات المتعلقة بفقرة لفت الانتباه. وفيما يلي مثال على فقرة لفت الانتباه:

"لفت الانتباه إلى الملاحظة العاشرة على القوائم المالية، والتي تصف عدم اليقين بشأن النتيجة المستقبلية للدعوى القائمة ضد مستشفى ص. ومع ذلك، لم يكن لدينا رأي متحفظ فيما يتعلق بهذا الموضوع".

9.31. لا تؤثر فقرة لفت الانتباه، التي ستدرج مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المراقب، على رأي الرقابة، وينبغي الإشارة إلى ذلك بوضوح في التقرير (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 9.7:1706). يعرض الشكل التوضيحي 9.7 مثالاً على تقرير مراقب يحتوي على فقرة لفت الانتباه (مقتبس من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706؛ ويحتوي على أمثلة خاصة بالقطاع العام).

فقرات الموضوعات الأخرى الواردة في تقرير المراقب

9.32. تختلف فقرات الموضوعات الأخرى عن فقرة لفت الانتباه: فالأولى تشمل موضوعات غير تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية والتي تكون، في حكم المراقب، ذات صلة بفهم المستخدم للرقابة ومسؤوليات المراقب أو تقرير المراقب (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706:10).

9.33. ويجب أن تدرج فقرات الموضوعات الأخرى مباشرة بعد فقرة الرأي أو أي فقرة لفت انتباه أخرى. ويقدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706 المتطلبات المتعلقة بفقرات الموضوعات الأخرى. وقد تنشأ الحاجة إلى وجود فقرة الموضوعات الأخرى في تقرير المراقب في الحالات التالية:

- عدم قدرة المراقب على الانسحاب من التعاقد، على الرغم من إمكانية تأثير عدم القدرة على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بسبب القيود التي فرضتها الإدارة على نطاق الرقابة تأثيراً واسع النطاق (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706:A5).
- يقتضي القانون أو اللوائح التنظيمية أو الممارسة المقبولة عمومًا في الولاية القضائية أو يسمح للمراقب بتفصيل الموضوعات التي تقدم مزيداً من التوضيح عن مسؤوليات المراقب في رقابة القوائم المالية أو تقرير المراقب بشأنها.

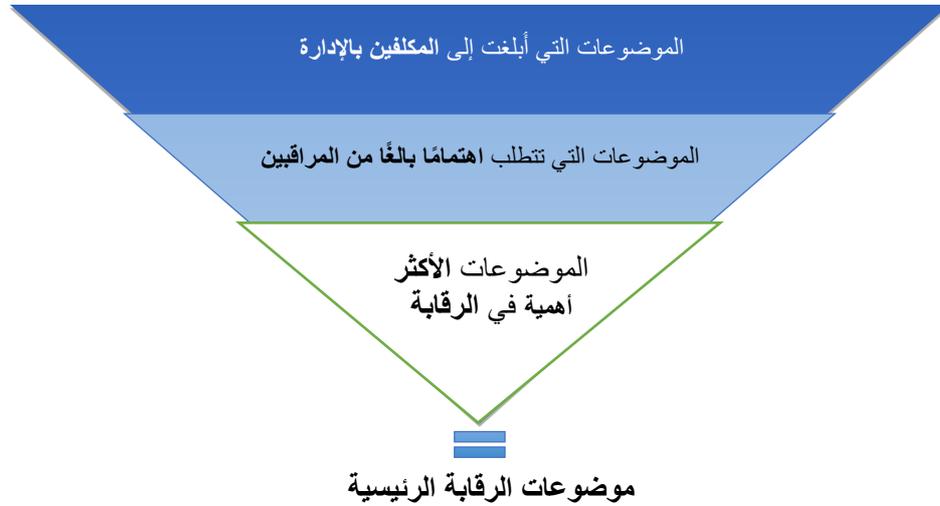
- إعداد الجهة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار الغرض العام (مثل: الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار الغرض العام آخر (مثل: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) ويلتزم المراقب بإعداد التقارير حول كلتا المجموعتين من القوائم المالية. وإذا قرر المراقب أن الأطر مقبولة في الظروف المعنية، يمكن أن يضمن المراقب فقرات الموضوعات الأخرى في تقرير المراقب، مُشيرًا إلى أن مجموعة أخرى من القوائم المالية قد أعدتها الجهة نفسها وفقاً لإطار الغرض العام آخر وأن المراقب قد أصدر تقريرًا عن تلك القوائم المالية.
- إعداد القوائم المالية لغرض محدد وفقاً لإطار الغرض العام نظراً لأن المستخدمين المعنيين قد قرروا بأن القوائم المالية ذات الغرض العام تلبي احتياجاتهم من المعلومات المالية. وبما أن تقرير المراقب تم إعداده لمستخدمين معينين، فقد يرى المراقب أنه من الضروري، في ظل هذه الظروف، إدراج فقرة موضوعات أخرى تفيد بأن تقرير المراقب مُعد فقط للمستخدمين المعنيين، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

يوضح ملحق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1706 تقرير المراقب الذي يحتوي على فقرة الموضوعات الأخرى.

الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية في تقرير المراقب المستقل

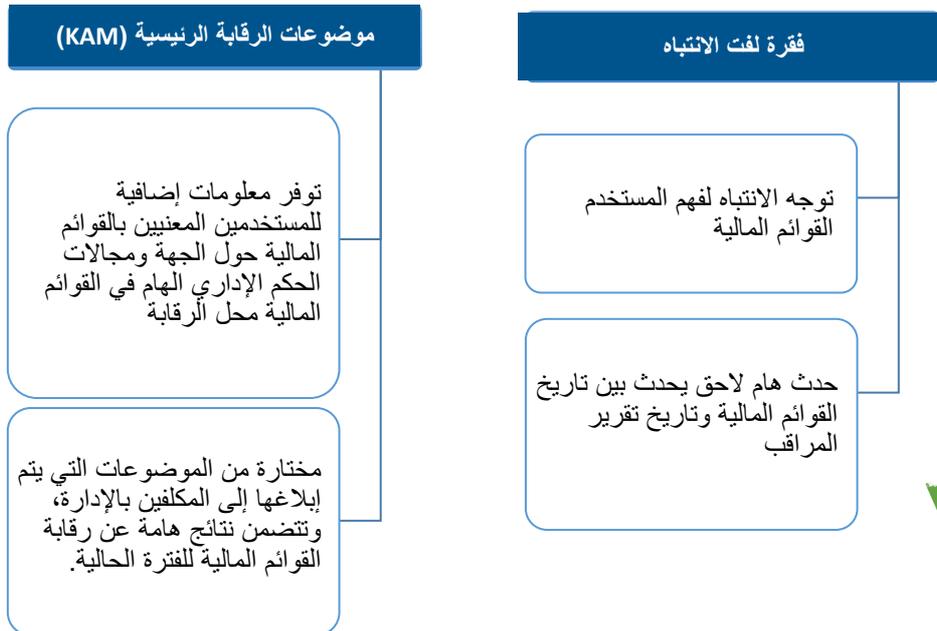
- 9.34. يحدد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1701 موضوعات الرقابة الرئيسية باعتبارها الموضوعات التي كان لها، في حكم المراقب، أهمية بالغة في رقابة القوائم المالية للفترة الحالية.
- 9.35. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1701، يتعين على المراقب الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية في رقابة الشركات المدرجة ويمكنه التقدم طوعاً إلى جهات الرقابة غير الجهات المدرجة. وكما جاء في الفقرة 3 من ملاحظات الممارسة الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1701 "بالنظر إلى أن القطاع العام يشكل مشاركة كبيرة في أي اقتصاد ويتحمل مسؤولية الحفاظ على الوظائف الهامة التي تؤثر على المواطنين وتوفيرها، ينبغي لمراقبي القطاع العام أيضاً أن يضعوا في اعتبارهم الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية للجهات محل الرقابة غير الجهات المدرجة."
- 9.36. تُستمد موضوعات الرقابة الرئيسية من الموضوعات التي يتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة وتعتبر ذات أهمية قصوى عند رقابة القوائم المالية للفترة الحالية، بعد أن تتطلب اهتماماً بالغاً من المراقبين. ويبين الشكل 9 (ز) أدناه عملية صنع القرار في موضوعات الرقابة الرئيسية.
- 9.37. يكمن الغرض من الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية في تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المراقب من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول الرقابة. كما يوفر معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المعنيين.
- 9.38. وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1701، لا يُسمح بالإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسية في حالة عدم إبداء الرأي ولكنها مطلوبة في حالة الرأي المتحفظ أو السلبي، وفي بعض الحالات المحدودة، قد لا يكون من الضروري الإبلاغ عنها.

الشكل 9 (ز): إطار صنع القرارات بشأن موضوعات الرقابة الرئيسية



9.39. في تقرير المراقب، يتم إدراج فقرة "موضوعات الرقابة الرئيسية" بعد فقرة "لفت الانتباه" وقبل فقرة "الموضوعات الأخرى" (انظر ملحق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1700 و1705 و1706 لتوضيح موضوعات الرقابة الرئيسية).

الشكل 9 (ح): العلاقة بين فقرة لفت الانتباه وموضوعات الرقابة الرئيسية في تقرير المراقب



شكل ومحتوى تقرير المراقب حول القوائم المالية

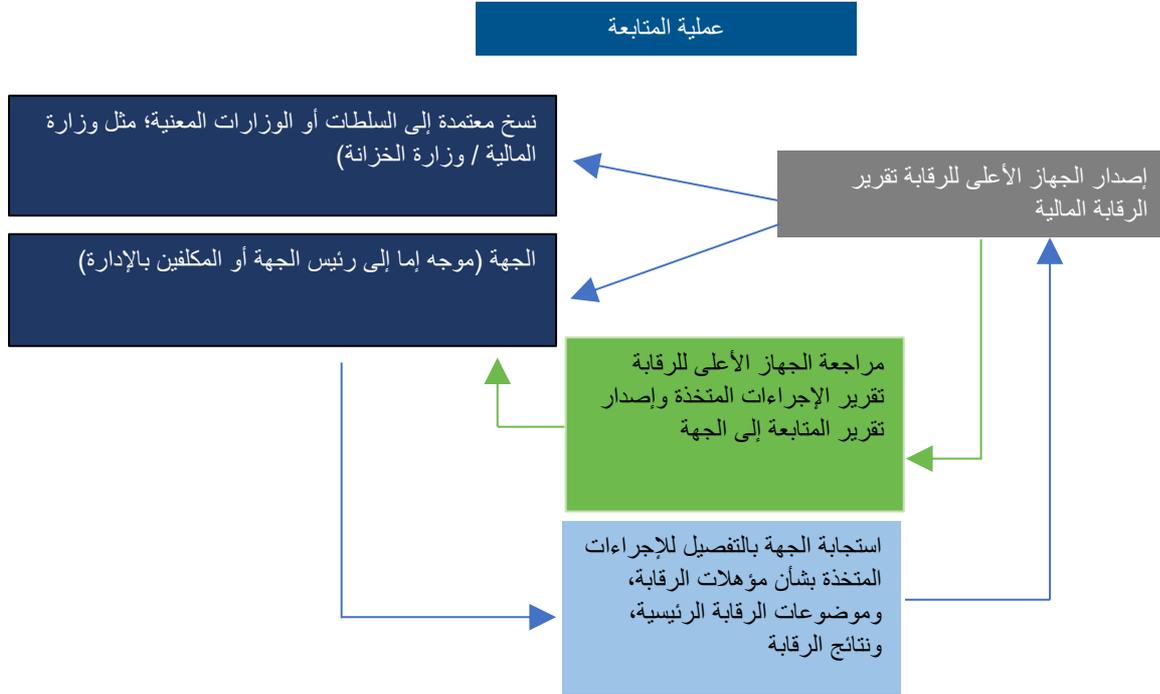
9.40. ينبغي أن يتضمن تقرير المراقب العناصر التالية:

- العنوان
- المرسل إليه
- رأي المراقب
- أساس الرأي
- فرض الاستمرارية (إن وجد)
- موضوعات الرقابة الرئيسية (ذات الصلة وعند الاقتضاء فقط)
- مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية
- مسؤوليات المراقبين بشأن رقابة القوائم المالية
- مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى (إن وجدت)
- اسم المشرف / المدير المسئول (المشار إليه باسم شريك التعاقد في المعايير الدولية للرقابة)
- اسم شريك التعاقد (يمكن حذفه في حالات نادرة)
- توقيع المراقب
- عنوان المراقب
- تاريخ تقرير المراقب

9.41. يتغير شكل تقرير المراقب ومحتواه عند وجود تعديل للرأي. وتقتصر المحتويات المذكورة أعلاه إذا لم يتم تعديل رأي المراقب.

- 10.1. قد يتضمن تقرير الرقابة، كما نوقش في الفصل 9، رأياً رقابياً متحفظاً بشأن **القوائم المالية** وموضوعات الرقابة الرئيسية ونتائج الرقابة التي تغطي أوجه القصور في الضوابط الداخلية وعدم الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية التي قد يكون أو لا يكون لها تأثير مباشر على **القوائم المالية**.
- 10.2. ينبغي أن يتضمن التقرير أيضاً **توصيات** رقابية تقترح اتخاذ إجراءات أخرى من قبل الإدارة أو المكلفين بالإدارة (على سبيل المثال: لتحسين الرقابة الداخلية المتعلقة بسداد مطالبات السفر، حيث يقترح المراقب تدابير مختلفة لمنع الدفع الزائد لمطالبات السفر)، أو في حالة وجود احتيال أو إشارة إلى وجود احتيال، الإشارة إلى السلطات المعنية باتخاذ المبادرات المناسبة.
- 10.3. إن المتابعة ليست شرطاً مطلوباً في مستوى التعاقد؛ في المستوى الثاني، رغم أن المتابعة تمثل إحدى الممارسات الجيدة للأجهزة العليا للرقابة بموجب المبدأ 3 من **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 20** (المستوى الثاني). وبالإضافة إلى ذلك، يعترف **المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100** (المستوى الثالث) بأن **الأجهزة العليا للرقابة** دور في رصد الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول رداً على الموضوعات المثارة في تقارير الرقابة.
- 10.4. تركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت على نحو ملائم الموضوعات التي أثارها الرقابة، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقاً. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي الذي اتخذته الجهة الخاضعة للرقابة تقريراً إضافياً من **الجهاز الأعلى للرقابة**.
- 10.5. إلى جانب المتطلبات القانونية، يتمثل أحد أغراض إجراء مهمات الرقابة المالية في المساعدة على تحسين الأنظمة والإجراءات بما في ذلك عملية إعداد التقارير المالية في الجهة. ومن خلال إجراء المتابعة، سيتمكن **الجهاز الأعلى للرقابة** أيضاً من تحديد القيمة المضافة من خلال الرقابة المالية من حيث التحسينات التي أدخلت على النظام. وإذا لم يتم إجراء هذه المتابعة، لن يستطيع **الجهاز الأعلى للرقابة** قياس ما إذا كان الأثر المرغوب من الرقابة فعالاً أم لا. ولذلك، فإن متابعة الرقابة هي أحد العناصر الهامة لعملية الرقابة، ولا يمكن أن تكتمل هذه العملية بدونها. وعلاوة على ذلك، قد لا تتحرك الإدارة والمكلفين بالإدارة لاتخاذ إجراءات إذا لم يكن هناك نظام للمتابعة في **الجهاز الأعلى للرقابة**.
- 10.6. قد يكون **الأجهزة العليا للرقابة** المختلفة **عمليات** متابعة مختلفة تبعاً لكيفية تنظيمها (نموذج المحكمة، نموذج وستمنستر، نموذج مجلس الإدارة، إلخ). ويعرض الشكل 10 (أ) لمحة عن عملية متابعة مقترحة.
- 10.7. بناءً على القضايا الواردة في تقرير الرقابة ومتطلبات القوانين ذات الصلة، يتعين على **الأجهزة العليا للرقابة** المصادقة على نسخ من تقارير الرقابة إلى السلطات المعنية أو الوزارات الحكومية، مثل وزارة المالية، إلى جانب الإدارة والمكلفين بالإدارة. ومع ذلك، ينبغي أن يتحمل رئيس الجهة أو المكلفون بالإدارة مسؤولية اتخاذ إجراءات بشأن مسائل الرقابة القائمة المشار إليها في تقرير الرقابة.
- 10.8. **قد تحدد الأجهزة العليا للرقابة** و / أو القوانين واللوائح التنظيمية الموعد النهائي للجهات محل الرقابة للرد على توصيات تقرير الرقابة، مع بيان الإجراءات التصحيحية التي يتعين على الجهة اتخاذها (مشار إليه بتقرير الإجراءات المتخذة بشأن نتائج الرقابة).

الشكل 10 (أ): لمحة عن عملية المتابعة



10.9. يتولى الجهاز الأعلى للرقابة مراجعة تقرير الإجراءات المتخذة بشأن نتائج الرقابة وإعداد تقرير المتابعة. ويمكن إجراء المتابعة إما بإجراء مراجعة مكتبية أو زيارة للجهة للتأكد الفعلي للاستجابة التي تقدمها الإدارة أو المكلفون بالإدارة. وينبغي أن يمر تقرير المتابعة أيضاً بالإجراءات السليمة لمراقبة الجودة. ويعتمد ذلك أيضاً على كيفية تنظيم وظيفة المتابعة في الجهاز الأعلى للرقابة، إذا كان هناك وظيفة قائمة.

10.10. قد يكون من المناسب وجود وظيفة متابعة مستقلة في الجهاز الأعلى للرقابة لإجراء تقييم موضوعي للإجراءات التي اتخذتها الإدارة وممارسة الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، إذا أجرى نفس القسم / الوحدة الوظيفية أو فريق الرقابة الذي قام بعملية الرقابة المتابعة، فقد يميل إلى الدفاع عن نتائج الرقابة ومؤهلات الرقابة، حتى لو اتخذت الإدارة أو المكلفون بالإدارة إجراءات مناسبة بشأن قضايا الرقابة تلك.

10.11. بناءً على نموذج مختلف الأجهزة العليا للرقابة والهيكل البرلماني السائد في الولايات القضائية للأجهزة العليا للرقابة، تؤدي لجنة الحسابات العامة دوراً نشطاً في مراجعة تقارير الرقابة المقدمة في البرلمان ومتابعتها. لذلك، قد يكون هناك مستويان لمتابعة نتائج الرقابة وتوصياتها، أي واحد على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة والآخر على مستوى لجنة الحسابات العامة / المستوى البرلماني.

10.12. لقد تم اقتراح بعض التنسيقات أدناه في الشكل التوضيحي 10.1 لإعداد تقرير متابعة موجز ومفصل، والذي يمكن للأجهزة العليا للرقابة تكيفه وفقاً لاحتياجاتها والبيئة التي تعمل فيها.

10.13. قد تكون متابعة تقرير الرقابة لسنة محاسبية/سنة مالية واحدة فقط والتي أجريت بشأنها عملية الرقابة وأصدرت التقارير. ومع ذلك، قد تكون هناك قضايا قائمة من تقارير الرقابة في السنوات السابقة (المالية أو غيرها) بشأن الجهة نفسها، والتي قد يتعين أيضاً متابعتها مع التقرير الصادر مؤخراً.

الشكل التوضيحي 10.1: موجز تقرير متابعة الإجراءات التي اتخذتها الجهة

السنة المالية / السنة المحاسبية	إجمالي عدد ملاحظات / توصيات الرقابة	عدد الملاحظات/التوصيات المنفذة	عدد الملاحظات/التوصيات المنفذة جزئياً	بقية الملاحظات / التوصيات التي يتعين تنفيذها
....20				
.....20				
....20				

تقرير متابعة مفصل عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20 ...

عدد الملاحظات/التوصيات	الملاحظات / التوصيات باختصار	استجابة الإدارة - الوضع الحالي	تعليقات الجهاز الأعلى للرقابة الأخرى
			يُشار إليه بـ منفذ، غير منفذ، منفذ جزئياً داخل القوسين أمام كل ملاحظة وتوصية

ملحوظة: ينبغي أن يشمل ذلك أيضاً أي تحفظات رقابية للقوائم المالية وملاحظات وتوصيات

10.14. ينبغي أن تكون عملية المتابعة في الجهاز الأعلى للرقابة عملية مستمرة، حتى يتم حل نتائج الرقابة المعلقة بناءً على الإجراءات المناسبة التي اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالإدارة. وبعد إصدار تقرير الرقابة الأولي وعند تلقي أول استجابة من الإدارة أو المكلفين بالإدارة، قد يتم تحديد وتيرة المتابعة بعد ذلك من قبل الجهاز الأعلى للرقابة أو قد يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة لوائح تنظيمية أو قوانين معينة توجه هذه العملية. ومع ذلك، فمن مصلحة كل من الجهاز الأعلى للرقابة والجهة حل مسائل الرقابة المعلقة في أقرب وقت ممكن، بما في ذلك أي رأي متحفظ بشأن القوائم المالية.

- 11.1** على مستوى التعاقد، يجب على الأجهزة العليا للرقابة وضع تدابير لمراقبة الجودة خاصة لضمان الجودة العالية لكل منتج رقابي. وتتحقق الجودة العالية عندما يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ويكون تقرير المراقب مناسباً في ظل الظروف (راجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 6:1220).
- 11.2** ومع ذلك، لكي تكون هذه التدابير فعالة، يجب أن تخضع للرصد المستمر (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 23:1220) لتوفير ضمان مستقل ومعقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة ذات صلة وكافية وتعمل بفعالية¹¹.
- 11.3** في هذا الصدد، وضعت مبادرة تنمية الانتوساي دليلاً وأداة لضمان الجودة لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة على تنفيذ وظيفة ضمان الجودة. وتضع أداة ضمان الجودة مجموعة من الأسئلة والبيانات، حيث تشير الردود إلى مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة بالمستوى المناسب من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويمكن التحقق من صحة الردود التي تم الحصول عليها من خلال الوثائق التي يقدمها الجهاز الأعلى للرقابة والتي يجب فحصها خلال مراجعة ضمان الجودة، لأنها توفر نظرة ثاقبة لجودة العمليات التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه بشكل عام، وجودة مهمات الرقابة المالية، وإصدار تقارير الرقابة ذات الصلة على وجه الخصوص.
- 11.4** من الناحية المؤسسية، ينبغي إنشاء وظيفة ضمان الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة، مدعومة بالاستقلالية عن الهدف الذي يجب ضمان جودته¹² وتنفيذه من قبل هيئة (في الأجهزة العليا للرقابة الكبرى) أو مهني (في الأجهزة العليا للرقابة الصغرى) داخل الجهاز الأعلى للرقابة أو من قبل أحد الأقران حيث تقوم إحدى الأجهزة العليا للرقابة بإجراء عملية مراجعة ضمان الجودة على جهة أخرى. بغض النظر عن يقوم بمراجعة ضمان الجودة، يجب أن يتكون الفريق من مزيج من المهنيين الذين لديهم معرفة واسعة بالمعايير و / أو الخبرة و / أو المهارات الإشرافية المطبقة في الرقابة المالية.
- 11.5** لقد وضعت معظم الأجهزة العليا للرقابة (إما بصورة رسمية أو غير رسمية) ممارسات ضمان الجودة التي يمكن تعزيزها من خلال الأدوات المذكورة أعلاه التي وضعتها مبادرة تنمية الانتوساي. وفي البداية، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة إنشاء فريقاً مخصصاً لتقييم مدى الحاجة إلى إنشاء وظيفة ضمان الجودة. وستكون نتائج التقييم هي الأساس لصياغة سياسة ضمان الجودة التي تشمل، من بين أمور أخرى، الغرض من سياسة ضمان الجودة، وإنشاء هيئة ضمان الجودة، وطبيعة مراجعات ضمان الجودة وتواترها، ومعايير اختيار موضوع ضمان الجودة، ومتطلبات إعداد التقارير والمتابعة. وعند إنشاء هيئة ضمان الجودة، يجب مراعاة إمدادها بالموظفين على النحو الواجب. كما ينبغي وضع دليل لضمان الجودة من أجل توجيه أداء وظيفة ضمان الجودة، ولاسيما مراجعة عمليات ونواتج الرقابة المالية.

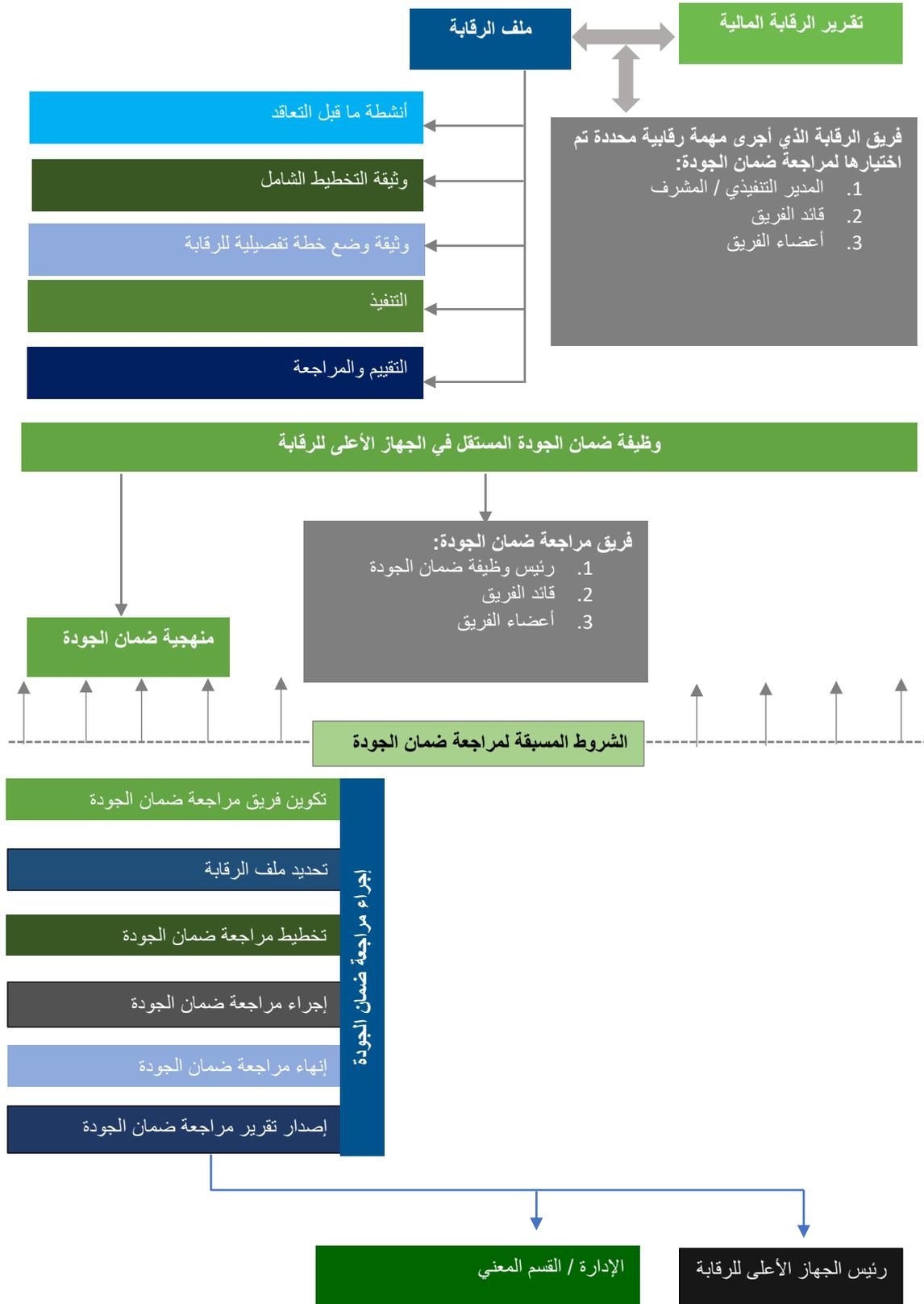


¹¹ على المستوى المؤسسي، لكي يكون النظام فعالاً، يجب أن يكون جزءاً من إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة، وثقافته، وسياساته، وإجراءاته. أما بالنسبة للجودة، على هذا المستوى، يجب على الأجهزة العليا للرقابة وضع سياسة الجودة التي ربما تتضمن بيان مهمة الجودة وأهداف الجودة للجهاز الأعلى للرقابة.

¹² إن عرض عمل الجهاز الأعلى للرقابة من منظور خارجي يوفر الموضوعية في تكوين استنتاج حول ما إذا أجريت الرقابة وفقاً للمعايير الدولية أو ما يعادلها. على الرغم من اعتبار ضمان الجودة نشاطاً لكشف الخلل في بعض الحالات، إلا أن المراجعة من منظور خارجي غالباً ما تعتبر أكثر مصداقية: يمكن لمراجع ضمان الجودة، كمهني خارجي، تقديم توصيات واضحة وخالية من التحيز استناداً إلى حكمه المهني من أجل التوصية بالتحسينات.

11.6. على مستوى وظيفة الرقابة المالية، تتبع المراجعة النموذجية لضمان الجودة بإيجاز الخطوات المبينة أدناه في الشكل 11 (أ):

الشكل 11 (أ): لمحة عن مراجعة ضمان الجودة في الرقابة المالية





11.7. بعد اختيار مهمات الرقابة المالية لضمان الجودة، يمكن استخدام أداة ضمان الجودة لفحص / التحقق من توافق وثائق الرقابة مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتغطي الاستبيانات منهجية الرقابة المالية، ومراحل الرقابة المختلفة، وكذلك إجراءات رقابة الجودة. خلال جمع الأدلة، يتم استخدام الطرق التالية، من بين أمور أخرى: مراجعة الوثائق، والملاحظة المادية، ومجموعة النقاش، والمقابلات أو التأكيدات الخارجية؛ (أي: أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها كاستجابة خطية مباشرة إلى مراقب من طرف ثالث - الطرف المؤكد - في شكل ورقي أو بواسطة وسيلة إلكترونية أو وسيلة أخرى).

11.8. يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من استبيانات ضمان الجودة ويتم تسجيل أية أوجه قصور بجانب التوصيات المقابلة.

11.9. يتم مناقشة نتائج مراجعة ضمان الجودة أولاً مع فريق الرقابة المعني في الاجتماع النهائي لضمان فهم جميع المعنيين للنتائج بوضوح. ويجب على فريق ضمان الجودة الحصول على موافقة فريق الرقابة على ملاحظات ضمان الجودة وتوصياتها. وفي حالة وجود أي خلاف بين فريق ضمان الجودة وفريق الرقابة، ولاسيما فيما يتعلق بمسألة شديدة الخطورة، ينبغي مراعاة معايير حل الخلافات والوثائق المناسبة. ولا يصدر تقرير ضمان الجودة إلا بعد حل المسألة من قبل الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة. وقد تشير نتائج ضمان الجودة أيضاً إلى وجود فجوة في كفاءة المراقبين. ولذلك، قد توفر أيضاً أساساً لتحديد الاحتياجات التدريبية للمراقبين لمعالجة فجوات الكفاءة تلك.

11.10. بعد ذلك، يتم الإبلاغ عن نتائج ضمان الجودة (الملاحظات والتوصيات) إلى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة، الذي يضمن بعد ذلك تصحيح أوجه القصور لتحسين نظام مراقبة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة.

11.11. يهدف تنفيذ توصيات ضمان الجودة إلى تعزيز أو تصحيح ممارسات الجهاز الأعلى للرقابة باستخدام المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأفضل الممارسات كمعيار، مما يمكن الجهاز الأعلى للرقابة من التطور ليصبح منظمة أكثر قدرة وذات مصداقية ومهنية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 12)

المراجع

1. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، متاحًا على الموقع الإلكتروني www.ISSAI.org
2. خطة التنمية الإستراتيجية في إطار الانتوساي للإعلانات المهنية 2017-19
3. دليل المجلس الدولي لمعايير الرقابة والضمان 2016-2017 - المجلد 1
4. مقال تقني صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) بعنوان استكمال الرقابة (إعداد أحد أعضاء فريق الفحص التابع لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين)
5. مقال تقني صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بعنوان إجراءات الرقابة، إعداد فيجايا سواميناثان

النماذج التوضيحية

النموذج التوضيحي-4.1: مصفوفة كفاءة فريق الرقابة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	31.12.20XX إلى 01.01.20XX

المسؤول عن تقييم كفاءة الفريق	التوقيع	مسؤول المراجعة والموافقة	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

أ. مصفوفة الكفاءة

جوانب الكفاءة (يُتبع في الجدول ب)				اسم فريق الرقابة والمسمى	الرقم
عدد السنوات التي شغل فيها المراقب دور الرقابة على هذه الجهة المحددة أو الجهات المماثلة	الاختلاف بين الكفاءات الفعلية والمطلوبة	المؤهلات المهنية الفعلية والخبرات ذات الصلة لفريق الرقابة	الكفاءة المطلوبة بشأن المؤهلات والخبرات		
				المشرف	1.
				السيد: أ	1.1
				مدير الرقابة / قائد الفريق	2.
				السيد: ب	2.1
				أعضاء الفريق	3
				السيد: س	3.1
				السيد: ص	3.2
				السيد: ع	3.3

ب. تقييم المهارات وأساليب أعضاء فريق الرقابة لاستكمال الكفاءات والإجراءات المطلوبة لمعالجة الثغرات

هل يمتلك أعضاء الفريق المعني المهارات والكفاءات المطلوبة؟ (نعم/لا) (يُتبع من الجدول أ)						
الإطار الزمني المستغرق لمعالجة الثغرات	الإجراءات التي يتعين اتخاذها لمعالجة ثغرات الكفاءة	فهم طبيعة الأمور التي تم الإبلاغ عنها في تقرير الرقابة للعام الماضي بما في ذلك؛ التحفظات على القوائم المالية، إن وجدت	نظم تكنولوجيا المعلومات والبيئة المحوسبة	فهم نظم الجهة محل الرقابة وعملياتها بما في ذلك؛ أساس إعداد القوائم المالية (أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي) وإطار إعداد التقارير المالية	المشاركة في رقابة الجهة للعام الماضي	فريق الرقابة
						السيد: ب قائد الفريق (اكتب الاسم)
						أعضاء الفريق
						س (اكتب الاسم)
						ص (اكتب الاسم)
						ع (اكتب الاسم)

ملحوظة: بناءً على طبيعة الجهة المحددة للرقابة ومدى تعقيدها، يجوز للجهاز الأعلى للرقابة أو فريق التقييم إضافة المزيد من العناصر لهذا الجدول.

(اسم المشرف)

المسمى

الاستنتاج

يملك الفريق المشارك سويًا القدرات والكفاءات والخبرات المناسبة التي تؤهله لإجراء الرقابة. قد تم تحديد الإجراءات والتدابير التي سيتم تناولها قبل بدء الرقابة وخلالها.

<p>يتمثل الهدف العام لهذا النموذج في تحديد مدى الكفاءة والقدرات المطلوبة والخبرات الكافية التي يمتلكها فريق الرقابة سويًا والتي تؤهله إلى التخطيط للرقابة وتنفيذها. كما ستوضح أيضًا الثغرات الموجودة بين الكفاءات اللازمة لإجراء الرقابة لجهة معينة وبين الكفاءات الفعلية للفريق المكون لتنفيذ الرقابة. وينبغي التعامل مع الثغرات التي أوضحتها مصفوفة كفاءة الفريق هذه قبل البدء في الرقابة وخلالها أيضًا.</p>	<p>الهدف العام من استكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1210 و 1220</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>الجدول أ: مصفوفة كفاءة الفريق – يتمثل الهدف في تحديد الكفاءة المطلوبة والكفاءة الفعلية لكافة أعضاء الفريق والتأكد من عدم وجود ثغرات. كما تحدد أيضًا خبرة كل عضو في الفريق في إجراء الرقابة على تلك الجهة المحددة أو على جهات مماثلة.</p> <p>العمود 1 اذكر أعضاء الفريق ومسمياتهم الواردة في الجهاز الأعلى للرقابة. ومن المتوقع أن يكون هذا المسمى بمثابة الأساس لمعرفة ما إذا كان هناك مزيج صحيح من فريق الرقابة.</p> <p>العمود 2 اذكر الكفاءة المطلوبة بشأن المؤهلات والخبرات اللازمة لإجراء الرقابة على هذه الجهة. واستنادًا إلى طبيعة العمليات التي تقوم بها الجهة ومدى تعقيدها، بما في ذلك نظام المحاسبة ونوع إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة، يتعين على مشرف الرقابة أو قائد الفريق تطبيق الحكم المهني لتحديد المؤهلات والخبرات المطلوبة لأعضاء الفريق المعني واضعًا في الحسبان أن عملية الرقابة تلك ستتطلب مزيجًا من المؤهلات والخبرات المختلفة وعادةً ما يتكون فريق الرقابة من مراقبين على مستويات مختلفة.</p> <p>العمود 3 اذكر المؤهلات المهنية الفعلية والخبرات ذات الصلة لكافة أعضاء فريق الرقابة.</p> <p>العمود 4 حدد الاختلاف بين الكفاءات الفعلية والمطلوبة لكل عضو في الفريق.</p> <p>العمود 5 حدد عدد السنوات التي شغل فيها المراقب دور الرقابة على هذه الجهة المعينة أو الجهات المماثلة. ونظرًا إلى قيام أحد أعضاء الفريق بالرقابة على هذه الجهة المعينة لعدد من السنوات ليس بالقليل، فقد تستكمل المصفوفة الثغرات المحددة من حيث مؤهلاته أو تعالجها.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>الجدول ب: تقييم مهارات أعضاء فريق الرقابة وسمايتهم لاستكمال الكفاءات والإجراءات المطلوبة لمعالجة الثغرات – يتمثل الهدف في تحديد مهارات أعضاء فريق الرقابة وسمايتهم ذات الصلة التي ستسد الثغرة المتعلقة بالكفاءة لإجراء الرقابة. وبناءً على الثغرات المحددة في الجدول أعلاه وكذلك الثغرات الموجودة في المهارات الخاصة بإجراء رقابة معينة، يمكن تحديد الإجراءات ذات الصلة ومعالجتها على نحو مناسب قبل الرقابة وأثناءها وبعد انتهائها. كما قد يشكل هذا النشاط أساسًا لتحديد الاحتياجات لتدريب فريق الرقابة وأعضاء الفريق المعني في المستقبل.</p> <p>العمود 1 اذكر أعضاء الفريق ومسمياتهم الواردة في الجهاز الأعلى للرقابة.</p> <p>العمود 2 اذكر مشاركة كل عضو في رقابة الجهة العام الماضي. حيث توفر هذه المعلومات مساهمة مفيدة أثناء وضع خطة تفصيلية للرقابة، خاصةً عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.</p> <p>العمود 3 حدد استيعاب كل عضو لنظم وعمليات الجهة محل الرقابة وأساس إعداد القوائم المالية. وهذا لتحديد وتقييم مدى فهم الأنظمة الخاصة بالجهة، وعملية إعداد القوائم المالية، وكذلك عملياتها. حيث ينبغي أن يكون لدى المراقب معرفة جيدة بالمعاملات المحاسبية للعناصر والمعاملات الواردة في دفاتر الحسابات والقائمة على أساس الاستحقاق والنقد. وهذا يحتاج إلى تأكيد من خلال إجراء مقابلات مع أعضاء الفريق. ويعتمد تحديد ما إذا كانت المعاملة قائمة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي على إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية.</p> <p>العمود 4 حدد إذا ما كان كل عضو على دراية بنظم تكنولوجيا المعلومات والبيئة المحوسبة للجهة محل الرقابة. حيث صار نظام المحاسبة اليدوي متوفرًا بظهور نظم تكنولوجيا المعلومات. لذا فمن المتوقع أن يتمتع كل عضو في الفريق بمعرفة ومهارات جيدة في مجال تكنولوجيا المعلومات. فقد يؤثر الافتقار إلى هذه المهارات سلبًا على سير عملية الرقابة.</p> <p>العمود 5 تأكد من إمام أعضاء فريق الرقابة بالأمور الواردة في تقرير الرقابة للعام الماضي، بما في ذلك المؤهلات التي ذكرها المراقبون حول القوائم المالية، إن وجدت. وبعد تكوين فريق الرقابة لتلك الرقابة المعينة، يتوقع من كل عضو بالفريق أن يدرس تقرير الرقابة للعام الماضي ويراجعه. وإذا لم يكن أحد الأعضاء في الفريق على دراية بنتائج الرقابة للعام الماضي أو وجد صعوبة في الفهم، يجب تسجيل مثل هذه الحالات في هذا العمود حتى يتثنى معالجتها على نحو سليم من خلال الإجراءات المقترحة.</p> <p>العمود 6 حدد الإجراءات المقترحة التي يتعين اتخاذها للتعامل مع الثغرات المتعلقة بالكفاءة. وبناءً على تقييم المهارات والمعلومات اللازمة لهذه الرقابة المعينة، يجوز لمشرف الرقابة أو قائد الفريق أن يقرر ما إذا كانت المعرفة والمهارات التي يمتلكها عضو معين في الفريق ستضيق الفجوة بين المؤهلات</p>	

<p>المطلوبة والمؤهلات الفعلية وعليه يجب معالجة أي خلل وارد من خلال الإجراء المقترح بهذا العمود.</p> <p>العمود 7</p> <p>حدد الإطار الزمني لتطبيق الإجراءات المقترحة، فقد يكون هذا على شكل قصير الأجل ومتوسط الأجل وطويل الأجل. وقد يتم التعامل مع تلك التي تستغرق فترة زمنية قصيرة أو متوسطة قبل وأثناء عملية الرقابة. وبالرغم من ذلك، فلا يمكن تطبيق الإجراءات المقترحة التي تستغرق فترة زمنية طويلة قبل وأثناء الرقابة. في هذه الحالة، يجب وضع تدبير مناسب من خلال الإجراءات قصيرة ومتوسطة الأجل لضمان عدم تأثر توقيت وجودة الرقابة سلباً.</p>	
<p>استناداً إلى التقييم المذكور أعلاه، يتعين على مشرف الرقابة استنتاج أن الفريق إجمالاً يتمتع بقدرات وكفاءات وخبرات مناسبة لتخطيط وتنفيذها. كما ينبغي للمشرف أن يعلن أنه يتم وضع التدابير المناسبة لمعالجة فجوة الكفاءة (يجب أن يكون هذا التدبير واضحاً في الجدول 2). وبالتالي يجب أن يوقع مشرف الرقابة على الاستنتاج باسمه ومسماه (الحقل المناسب الموجود في النموذج)</p>	<p>الاستنتاج</p>
<p>يوفر الجدول الوارد قبل الجدول أ أعلاه حقولاً مناسبة لتسجيل الأدلة التي توصل إليها أحد الأشخاص أو المسؤول الذي أجرى تقييم كفاءة الفريق وراجعها. وفي هذه الحالة، قد يكون المقيم قائد/مدير فريق الرقابة وقد يكون المراجع هو المشرف على الرقابة. ويعتمد هذا على كيفية تنظيم الجهاز الأعلى للرقابة لإدارات الرقابة وأقسامها والفريق الخاص بها. ومن المستحسن عامةً أن يكون المقيم/المعد والمراجع مستقلين عن بعضهما. ويجب التوقيع عليه وفقاً لذلك بمجرد اكتمال التقييم ومراجعتة.</p>	<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p>

النموذج التوضيحي - 4.2: بيان المراقب بشأن الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية أثناء إجراء الرقابة.

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	31.12.20XX إلى 01.01.20XX

توثيق:	التوقيع	راجعه ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى			
التاريخ:			

قواعد الأخلاقيات المهني	البيان أعلن أن:	التأكيد من قبل أعضاء فريق الرقابة (نعم/لا)	الأسباب المانعة لامتثال لقواعد الأخلاقيات المهنية
			يتبع في النموذج التوضيحي 4.4
النزاهة	إجراء الرقابة وفقاً لمعايير السلوك العالية (الأمانة والصراحة)		
	سوف أجري الرقابة على نحو تتلاءم مع الثقة العامة ويتجاوز الشكوك واللامبالاة.		
	سأراقب نموذج الرقابة وروحها والمعايير الرقابية ومبادئ الاستقلالية والموضوعية.		
	سأحافظ على معايير السلوك المهني النزاهة وسأخذ القرارات مع مراعاة المصلحة العامة.		
	سأطبق الأمانة المطلقة عند إجراء العمل والتعامل مع مصادر الجهاز الأعلى للرقابة		
الاستقلالية والموضوعية والحيادية	سأتصرف بطريقة تزيد، أو لا تقلل بأي حال، من حياديته واستقلاليته عن الجهة محل الرقابة وغيرها من مجموعات المصالح الخارجية.		
	سألتزم بالموضوعية في التعامل والبت في مشاكل الرقابة والمواضيع ومسائل الرقابة.		
	سأمتثل في المهام الرقابية التي أنفذها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولن أمتثل للدوافع الخفية أو النفوذ غير المشروع. ستستند المشاكل التي تنتج إلى أدلة رقابية مجموعة وليست تحت تأثير أي اعتقادات مفهومة أو تأثير آخر.		
الحياد السياسي	سأحافظ على الموضوعية والدقة والحيادية في التعبير عن الآراء استناداً إلى أدلة تم الحصول عليها وتقييمها وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة		
	سألتزم بالحياد السياسي ولن أدع انتماءاتي الشخصية أو السياسية تؤثر على عملي الرقابي واستنتاجاتي كما لن تؤثر آرائتي التي أتوصل إليها أثناء الرقابة على جودة العمل الرقابي.		
تضارب المصالح	لن أشارك في أي نشاط سياسي من شأنه التأثير على حكمي المهني		
	لن أعبر عن آرائتي السياسية أثناء الرقابة وسأحافظ على الأخلاق التي تقي مظهري وعملي الخضوع لأي تأثير.		
	لن أقدم أي خدمة أو مشورة مهنية تتعلق بالمعلومات المالية إلى الجهة محل الرقابة أو تتعلق بمسؤوليات أو سلطة الإدارة.		

		لن أقبل أي هدايا أو إكراميات أو أي شيء غير مستحق في العادة.	
		سأتجنب أي علاقة مع المديرين والموظفين والأطراف الأخرى المعنية التي قد تؤثر أو تهدد قدرتي على العمل بشكل مستقل. لقد أعلنت أنه ليس لدي أي تضارب في المصالح في هذه الرقابة. (يتبع في النموذج التوضيحي - 4.3 و 4.4)	
		لن أستخدم سلطتي الحالية أو وظيفتي الرسمية لتحقيق مكاسب شخصية وسأتجنب العلاقات التي تتطوي على مخاطر الفساد.	
		لن أستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة في تأمين المصالح الشخصية ولن أفصح عن المعلومات التي من شأنها أن تعطي مزايا غير عادلة أو غير معقولة لأطراف آخرين.	
		لن أفصح عن أي معلومات توصلت إليها أثناء الرقابة لأي طرف ثالث إلا إذا استدعى القانون ذلك مني.	السرية المهنية
		سأهذب نفسي مهنيًا وأطبق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كافة أعمالي التي أؤديها أثناء الرقابة.	
		سأسعى للحصول على وجهات نظر وإرشادات مهنية في العمل الذي لست مؤهلاً للقيام به.	الكفاءة
		سأواكب وأطبق معايير الرقابة والمحاسبة والتقارير المالية بالإضافة إلى السياسات والإجراءات والممارسات المعمول بها.	
		سأمارس العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ / الإشراف على الرقابة وإعداد التقارير.	المهنية
		سوف أستخدم الطرق والممارسات عالية الجودة في المهمات الرقابية.	

اتفاقية أحد أعضاء الفريق

أقر أنا الموقع أدناه بالامامي التام بالمتطلبات والمسؤوليات المنوطة بي بشأن قواعد الأخلاقيات المهنية الواردة في الجدول أعلاه.

سأمتثل للمتطلبات الأخلاقية الواردة في الجدول أعلاه ذات الصلة برقابة (أذكر اسم الجهة)

التوقيع
اسم المراقب
القسم/الوحدة/الشعبة

بناءً لما صادف علمي واعتقادي وبعد النظر في الإعلانات الواردة أعلاه وإجراء المقابلات الشخصية مع الموظفين، أخلص أن المتطلبات الواردة في قواعد الأخلاقيات المهنية للمراقبين العاملين في الجهاز الأعلى للرقابة يفهمها (انكر الاسم) (انكر المسمى). تم القضاء على أي تهديدات لاستقلالية فريق الرقابة أو تخفيضها إلى مستوى مقبول كما هو موثق هنا (يتبع في النموذج التوضيحي 4.4).

اسم المشرف:
التوقيع:
التاريخ:

إرشادات استكمال بيان المراقب بشأن الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية أثناء إجراء الرقابة.

<p>يتمثل الهدف العام في الحصول على تصريح من كافة أعضاء فريق الرقابة بما في ذلك؛ المشرف على الرقابة بأنه سوف يلتزم بقواعد الأخلاقيات المهنية للجهاز الأعلى للرقابة أثناء تنفيذ الرقابة. كما يضمن حفاظ المراقب على الموضوعية والاستقلالية طوال فترة الرقابة.</p>	<p>الهدف العام من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، و1200، و1220</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>يتعين على كل عضو بفريق الرقابة بما في ذلك المشرف على الرقابة استكمال هذا البيان للتأكيد على التزامه بقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة أثناء إجراء الرقابة المعنية. فمثلاً، إذا كان فريق الرقابة يتألف من خمسة أعضاء بما فيهم المشرف على الرقابة، فلا بد أن يتوفر خمسة بيانات في ملف الرقابة.</p> <p>ثمة أربعة أعمدة في هذا النموذج. وفيما يلي الشرح في العمود 1 و2 والإرشادات الخاصة باستكمال العمود 3 و4:</p> <p>العمود 1 يشمل هذا العمود قواعد الأخلاقيات المهنية بإيجاز. وهي قواعد السلوك المهني الرئيسية التي يتعين على المراقب الالتزام بها أثناء إجراء الرقابة. وسيعتمد حجم القائمة على قواعد السلوك المهني الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، التي يفترض أن يتم وضعها وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30.</p> <p>العمود 2 وتعد هذه بعض التصريحات أو البيانات المحددة مسبقاً والتي يتوقع من كل عضو بفريق الرقابة الإعلان عنها في كافة قواعد الأخلاقيات المهنية. وبناءً على طبيعة الجهة المحددة للرقابة ونوعها، يمكن تخصيص تصريحات البيان وفقاً لاحتياجات الجهاز الأعلى للرقابة.</p> <p>العمود 3 يتعين على كل عضو بفريق الرقابة أن يذكر "نعم" أو "لا" أمام البيانات المحددة مسبقاً ليمثل لقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالرقابة. ونظراً لكوننا مهنيين، فيتوقع من كل عضو في الفريق أن يكون أميناً في إجابته على كل تصريح. ويتوقع بفضل وجود عملية مراجعة قوية لكل بيان مقدم على نحو مستقل (كما هو موضح في الجزء الأخير) أن تولي ورقة العمل هذه الاعتبار الواجب لقواعد السلوك المهني لكل عضو بفريق الرقابة.</p> <p>العمود 4 إذا كان الجواب على أحد تصريحات البيان بـ "لا"، فيجب تسجيل السبب وراء هذه الإجابة في هذا العمود والذي مكن تتبعه لاحقاً في النموذج التوضيحي 4.4. فمثلاً، قد يكون السبب هو المصلحة الشخصية أو تهديد المراجعة الذاتية. ويتمثل الهدف من هذا في التعامل مع هذه المخاطر باتخاذ ضمانات على نحو سليم.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>بناءً على البيان الخاص بكل تصريح بموجب قواعد الأخلاقيات المهنية لدى الجهاز الأعلى للرقابة المعني، يتعين على العضو التابع لفريق الرقابة أن يقدم تعهداً تاماً بأنه على دراية بالمسؤوليات التي يتحملها بشأن قواعد الأخلاقيات المهنية وأنه سيتم الالتزام بها وفقاً لذلك. وينبغي التصديق على ذلك وتقديمه للمراجع لإجراء المراجعة المستقلة.</p>	<p>التعهد التام من العضو</p>

<p>يجب أن يخلص المشرف أو المراجع المستقل في الجهاز الأعلى للرقابة أو فريق الرقابة أنه قد راجع البيانات التي قدمها أعضاء فريق الرقابة ويؤكد على أن الأعضاء قد أحاطوا علماً بقواعد الأخلاقيات المهنية وأنهم سيمثلون لها أثناء تنفيذ عملية الرقابة.</p>	<p>استنتاج المشرف</p>
<p>ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى تفاصيل المدقق والمراجع في النهاية. وذلك للتأكد من وجود نظام مستقل للتحقق والموازنة في فريق الرقابة، والتأكد من اكتماله قبل بدء الرقابة.</p> <p>وفي هذه الحالة، يكون المدقق عادةً قائد فريق الرقابة، والمراجع هو المشرف على الرقابة. وبالمثل، عندما يقدم قائد فريق الرقابة والمشرف على الرقابة بياناً، يمكن عندئذٍ مواجهة المدقق والمراجع استناداً إلى الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة. وهذا يحتاج إلى التوقيع وفقاً لذلك من قبل المدقق والمراجع على التوالي.</p>	<p>تسجيل أدلة المدقق والمراجع</p>

النموذج التوضيحي-4.3: بيان عدم تضارب المصالح

أنا، السيد: (.....) عُينت مشرفاً على الرقابة / قائد الفريق / عضو بفريق الرقابة (.....) للفترة من 1 يوليو 20.. إلى 30 يونيو 20..، ووفقاً لفقرة تضارب المصالح المنصوص عليها في قواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، أعلن بموجب هذا أنه على حد علمي، ليس لدي أي من أقاربي المقربين يتمتع بمنصب مؤثر في..... وعلاوةً على ذلك، أتعهد بإبلاغ المشرف أو قائد الفريق إذا نمتي إلى علمي لاحقاً أن أحد أقاربي في..... يتمتع بمنصب مؤثر أو أن هناك ظرف قد يتعارض أو قد يبدو منه التعارض مع مصالح الشخصية. وفي حالة حدوث أي موقف سلبي ناجم عن تضارب المصالح التي أمثل جزءاً فيها، أعلم أنني سأتحمل المسؤولية الكاملة وسأكون معرضاً للمقاضاة بموجب قوانين الدولة.

التوقيع والتاريخ
: اسم عضو فريق الرقابة الذي يدلي بالبيان
: المسمى والقسم/الشعبة/الوحدة

التوقيع والتاريخ
: المشرف/رئيس القسم
: المسمى والقسم/الشعبة/الوحدة

إرشادات استكمال بيان عدم تضارب المصالح

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام في الحصول على بيان من مشرف الرقابة وقائد فريق الرقابة وأعضاء فريق الرقابة يفيد بأنه لا يوجد تضارب في المصالح حيث لا يشغل الأقارب المقربين مناصب مؤثرة في الجهة المحددة للرقابة. كما يجب التأكد من إجراء عملية الرقابة بموضوعية واستقلالية كاملة. حيث ينبغي أن يكون فريق الرقابة بما في ذلك المشرف على الرقابة مستقلاً.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، و1200، و1220
الإرشادات	يتعين أن يصدق المشرف على البيان الذي يصدر عن كل عضو بفريق الرقابة. وإذا صدر عن مشرف الرقابة بياناً، يتعين على الشخص الذي يلي المشرف في السلم الوظيفي التصديق عليه. فقد يختلف الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة المتنوعة، وعليه تختلف مسميات موظفي الرقابة على مستويات مختلفة. ولذلك يجب أن يتم تعديل الوظائف المذكورة في هذا النموذج بما يلائم تكوين فريق الرقابة ومستويات الإشراف المحددة. وبناءً على ذلك يتم تعديل نصوص النموذج كذلك.

النموذج التوضيحي-4.4: بيان تضارب المصالح

أنا، السيد: (.....) عُينت قائدًا للفريق / عضوًا في فريق الرقابة على (.....) للفترة من 1 يوليو 20.. إلى 30 يونيو 20..، ووفقًا لفقرة تضارب المصالح المنصوص عليها في قواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، أعلن بموجب ذلك أن الشخص (الأشخاص) المقربين المذكورين في الجدول أدناه يتمتعون بمناصب مؤثرة في..... وبهذا فإن المصلحة تتعارض إذا صرت جزءً من فريق الرقابة الذي يجري عملية الرقابة تلك. لذلك فإني أود الانسحاب من فريق الرقابة هذا.

الرقم التسلسلي	اسم الأقارب	المنصب الذي يشغله في الجهة
1	السيد: س	المراقب المالي
2	السيد: ص	مدير الموارد البشرية
3	السيد: ع	مسؤول المشتريات

التوقيع والتاريخ
اسم عضو فريق الرقابة الذي يدلي بالبيان :
المسمى والقسم/الشعبة/الوحدة :

التوقيع والتاريخ
المشرف/رئيس القسم :
المسمى والقسم/الشعبة/الوحدة :

إرشادات استكمال بيان تضارب المصالح

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف العام من استكمال النموذج
يتمثل الهدف العام في الحصول على بيان من مشرف الرقابة وقائد فريق الرقابة وأعضاء فريق الرقابة يفيد بأن لديه تضارب في المصالح حيث يشغل الأقارب المقربين مناصب ذات نفوذ في الجهة المحددة للرقابة. إذ قد يؤدي تعارض المصالح لدى المشرف أو قائد الفريق أو أعضاء الفريق المخصص للرقابة إلى إضعاف الموضوعية واستقلالية أداء الرقابة. حيث ينبغي أن يكون فريق الرقابة بما في ذلك المشرف على الرقابة مستقلاً.	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، و1200، و1220
يتعين أن يصدق المشرف على البيان الذي يصدر عن كل عضو بفريق الرقابة. وإذا صدر عن مشرف الرقابة بيئاً، يتعين على الشخص الذي يلي المشرف في السلم الوظيفي التصديق عليه. فقد يختلف الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة المتنوعة، وعليه تختلف مسميات موظفي الرقابة على مستويات مختلفة. ولذلك يجب أن يتم تعديل الوظائف المذكورة في هذا النموذج بما يلائم تكوين فريق الرقابة ومستويات الإشراف المحددة. وبناءً على ذلك يتم تعديل نصوص النموذج كذلك.	الإرشادات
في حالة وجود أكثر من شخص واحد قريب يحتل موقعاً مؤثراً في الجهة، يجوز للشخص الذي يدلي بالبيان ذكر أسماء الأشخاص في الجدول الوارد بالنموذج. ويعتمد مدى النفوذ الذي يمتلكه الشخص على نوع الوظيفة التي يقوم بها. حيث لا يمثل جميع الأقرباء العاملين في الجهة مصدر تأثير على عملية اتخاذ القرار، لذلك يلزم إيضاح الوظائف التي يشغلها هؤلاء الوارد أسماؤهم في القائمة.	
ويتعين أن يتأكد أحد الأشخاص من البيانات التي يقدمها كل عضو بالتصديق عليها، ليتأكد على الأقل من صحة وصلاحيه الوظائف التي يشغلها أحد الأشخاص المشار إليهم باعتبارهم من الأقارب المقربين ولتأكد من قدرته على التأثير على عملية اتخاذ القرار.	

النموذج التوضيحي- 4.5 تقييم المخاطر الأخلاقية والأساليب الوقائية

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	31.12.20XX إلى 01.01.20XX

التوقيع	راجعه ووافق عليه	التوقيع	مسؤول التقييم
			الاسم:
			المسمى
			التاريخ:

اسم المراقب:
المسمى:

الضمانات المقترحة	المخاطر الأخلاقية (يُتبع من النموذج التوضيحي 6.5)
	مخاطر المصلحة الشخصية (مخاطر مالية تهدد أحد أعضاء فريق الرقابة أو أحد أفراد العائلة المقربة)
	خطر المراجعة الذاتية (عدم الوقوف على العيوب الموجودة في العمل نتيجة مراجعة الشخص لعمله الخاص)
	خطر التأييد (يُطلب من المراقب تعزيز مكانة الجهات محل الرقابة أو تمثيلها بطريقة ما)
	خطر الإلمام (الثقة العالية في الجهة محل الرقابة بسبب الصلة الوثيقة بها)
	خطر الابتزاز (يتم ردع المراقبين بسبب التصرف بموضوعية من خلال تهديدهم بالتقاضي)
الاستنتاج	
<p>يتم تقييم المخاطر الأخلاقية الناشئة نتيجة لقبول المراقب المذكور أنفاً الرقابة على (انكر اسم الجهة) واتخاذ الأساليب الوقائية كما هو موضح أعلاه لدعم الاستقلالية والموضوعية في تنفيذ الرقابة على هذه الجهة.</p>	
<p>(اسم المشرف) المسمى: القسم/الوحدة/الشعبة:</p>	

إرشادات استكمال بيان تضارب المصالح

<p>يتمثل الهدف العام في تقييم المخاطر الأخلاقية الناشئة عن إجراء الرقابة لهذه الجهة واقتراح الأساليب الوقائية للتقليل من هذه المخاطر إلى مستوى مقبول.</p>	<p>الهدف العام من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، و1200، و1220</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>يجب استخدام نموذج ورقة العمل هذه فقط في حال وجود خطر (مخاطر) أخلاقية تعود على مراقب فردي أو قائد فريق الرقابة أو المشرف على الرقابة وما إلى ذلك، نتيجة إجراء الرقابة على إحدى الجهات. ويرتبط هذا النموذج بالنموذج التوضيحي 5.2. وإذا ذكر أحد الأعضاء في فريق الرقابة أن السبب هو عدم استطاعته الالتزام بقواعد السلوك المهني، فالحل النهائي هو انسحاب ذلك العضو بعينه من فريق الرقابة. ومع ذلك، نظرًا إلى حقيقة أن الأجهزة العليا للرقابة لديها ضغوطاً على الموارد البشرية، فقد لا يكون انسحاب أحد الأعضاء واستقدام البديل أمراً ممكناً كما هو الحال دائماً. لذلك، يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أو مشرف الرقابة اقتراح أساليب وقائية للتقليل من المخاطر الأخلاقية إلى مستوى مقبول.</p> <p>إضافة إلى تتبع تلك الأسباب التي قدمها أعضاء الفريق الواردة في النموذج التوضيحي 5.2، قد يتمكن المراقبون الفرديون ومشرفو الرقابة وقائد الفريق كذلك من تقييم المخاطر الأخلاقية وبالتالي اقتراح الأساليب الوقائية. وذلك لضمان اتخاذ الأساليب الوقائية المناسبة لكل خطر محدد.</p> <p>تمثل القائمة المدرجة هنا مثلاً فقط، وقد لا تنطبق في جميع الأجهزة العليا للرقابة.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>بينما يتوقع من قائد فريق الرقابة المكلف بتقييم المخاطر الأخلاقية والضمانات لكل عضو في فريق الرقابة، فسيتولى مشرف الرقابة المراجعة وتقديم ملخصاً لاستنتاجات التقييم.</p> <p>وبالمثل، إذا كان هناك تهديد أخلاقي على مشرف الرقابة، فيتوقع من رئيسه إجراء تقييم وتقديم استنتاج مماثل على النحو الوارد أعلاه.</p>	<p>الاستنتاج</p>
<p>ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى تفاصيل الشخص الذي يقيم المخاطر الأخلاقية والمراجع في النهاية. وذلك للتأكد من وجود نظام مستقل للتحقق والموازنة في فريق الرقابة، والتأكد من اكتماله قبل بدء الرقابة.</p> <p>وفي هذه الحالة، عادةً ما يكون المقيم قائد فريق الرقابة، والمراجع هو المشرف على الرقابة. وبالمثل، عند تقييم المخاطر الأخلاقية ضد قائد فريق الرقابة والمشرف على الرقابة، يمكن مواجهة المقيم والمراجع استناداً إلى الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة. وهذا يحتاج إلى التوقيع وفقاً لذلك من قبل المقيم والمراجع على التوالي.</p>	<p>تسجيل أدلة المقيمين والمراجعين</p>

الرقم المرجعي للتعاقد.	التاريخ:
رئيس الجهة (رئيس الإدارة أو المكلف بالإدارة) جهة س	
السيد:	
هدف الرقابة ونطاقها	
<p>بموجب قانون الرقابة للأجهزة العليا للرقابة و.... (القوانين ذات الصلة الأخرى)، يتولى الجهاز الأعلى للرقابة التابع ل... (انكر اسم البلد) رقابة القوائم المالية للجهة س، التي تشمل بيان الوضع المالي بتاريخ 31 ديسمبر 20X1، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفقات النقدية للعام المنتهي في ذلك الحين، بالإضافة إلى ملاحظات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة (أسماء القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق، والأسماء المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي حالة المحاسبة القائمة على الأساس النقدي، يمكن أن يتضمن القوائم المالية الإيرادات وقوائم المدفوعات أو المقبوضات النقدية والدفعات النقدية بالإضافة إلى قائمة النفقات للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2016). وهذه رقابة واجبة كما تنص القوانين. ونؤكد على إمامنا بالتعاقد في هذه الرقابة بهذا الخطاب.</p> <p>تتمثل أهداف الرقابة في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من أية أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. تعتبر التأكيدات المعقولة مستوى عال من الضمان، ولكنها لا تضمن أن الرقابة التي تجري وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سوف تكشف دائما الأخطاء الجوهرية الموجودة.</p> <p>يُعد التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضماناً أن تكشف الرقابة المؤداة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوماً عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. فقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية عن الغش أو الخطأ وتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالاً) أثراً متوقعاً على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه القوائم المالية.</p>	
مسؤوليات المراقبين	
<p>سنتولى إجراء الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتتطلب تلك المعايير الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية. وكجزء من الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في القوائم المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساساً يستند عليه رأينا. فعدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال تؤدي إلى مخاطر أعلى من تلك التي تحدث بسبب الخطأ، حيث أن الاحتيال قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية. • الإلمام بالضوابط الداخلية ذات الصلة بالرقابة من أجل اتخاذ إجراءات الرقابة المناسبة للظروف، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للجهة. وبالرغم من ذلك، فإننا سنتواصل معك خطياً بشأن أوجه القصور الجوهرية الموجودة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالقوائم المالية التي حددناها أثناء الرقابة. • تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة. • استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستناداً إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهرية يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير الرقابة إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة. ومع ذلك، فقد تسبب الأحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الجهة عن الاستمرار كمنشأة ناجحة. 	

- تقييم العرض العام وهيكل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يعرض عرضاً عادلاً.

نظرًا للقيود المتأصلة في الرقابة، بالإضافة إلى القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية، ثمة خطر متحتم بعدم التعرف على بعض الأخطاء الجوهرية، رغم التخطيط للرقابة وتنفيذها بشكل صحيح وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

سوف تصدر نتائج الرقابة في شكل ملاحظات رقابية من وقت لآخر أثناء الرقابة التي تتطلب معلومات إضافية وشرح مناسب وإجراءات ملائمة من الإدارة.

مسؤوليات الإدارة

يتم إجراء رقابتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفون بالإدارة، عند الاقتضاء] يفرون ويدركون أنهم يتحملون مسؤولية ما يلي:

- أ) إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (إذا استخدمت الجهة إطار العرض العادل) أو إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المعمول به أو قانون س لولاية ص (إذا استخدمت الجهة إطار الالتزام)؛
 - ب) الرقابة الداخلية التي تراها [الإدارة] ضرورية لإعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ.
1. لتزويدنا بما يلي:
 2. الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك [الإدارة] أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل؛ السجلات والوثائق والأمور الأخرى
 3. المعلومات الإضافية التي نطلبها من [الإدارة] من أجل الرقابة
 4. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص المتواجدين داخل الجهة الذين نعتبرهم مهمين للحصول على أدلة الرقابة.
- كجزء من رقابتنا، سوف نطلب من [الإدارة والمكلفين بالإدارة، عند الاقتضاء]، تقديم تأكيد خطي بشأن الإقرارات المقدمة إلينا فيما يتعلق بالرقابة. ونتطلع إلى التعاون الكامل من جانب موظفيكم أثناء رقابتنا.

المؤتمر التمهيدي للرقابة

يجرى المؤتمر التمهيدي للرقابة عند بدء الرقابة. ومن بين أمور أخرى، ستجري مناقشة محتويات خطاب الاشتراك في المؤتمر التمهيدي.

الإفصاح عن الاحتيال والفساد

إذا كانت الإدارة على علم بالاحتيال والفساد الذي حدث في الجهة، فيتعين عليهم الإفصاح بذلك للمراقبين في المؤتمر التمهيدي للرقابة أو أثناء الرقابة. وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع نظام ملائم للضوابط الداخلية لمنع الاحتيال والفساد وكشفه.

الإشراف على الوثائق ورقابتها

تتحمل الإدارة مسؤولية الإشراف على الوثائق ورقابتها. ويتعين على المراقب عدم إزالة الوثائق من أماكن العمل للجهة دون موافقة الإدارة. وفي نهاية الرقابة، يتعين على المراقبين تسليم جميع الوثائق إلى الإدارة.

الاجتماع النهائي للرقابة

يُعد الاجتماع النهائي للرقابة في غضون شهر واحد فور الانتهاء من الرقابة الميدانية. وسيتم، خلال الاجتماع النهائي، مناقشة تقرير المراقب الخاص بالقوائم المالية ونتائج الرقابة مع استجابات الإدارة ووضع اللمسات الأخيرة عليها.

إعداد التقارير

عند الانتهاء من الرقابة، يتعين على المراقب المعين من قبل الجهاز الأعلى للرقابة إبداء رأيه حول إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية أو إعطاء رؤية حقيقية ومنصفة بشأن الأداء المالي لأي جهة.

الموافقة على الشروط

يرجى توقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادته للإشارة إلى إقرارك وموافقتك على الترتيبات المتعلقة براقبتنا على القوائم المالية بما في ذلك مسؤولياتنا ذات الصلة.

(توقيع)

رئيس الجهاز الأعلى للرقابة/الإدارة/القسم

نيابة عن الجهة س، أقر عليها ووقعها

(التوقيع)

.....
الاسم واللقب والتاريخ

<p>يتمثل الهدف العام من إصدار خطاب التعاقد في وضع أحكام الرقابة وشروطها. وفي سياق الرقابة التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة، قد يؤدي إصدار خطاب التعاقد إلى تعزيز صلاحيات ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة وإدارة الجهات التي ربما نص عليها بالفعل عدد القوانين والقواعد واللوائح.</p> <p>ويحدد هذا الخطاب أيضًا أحكام وشروط التعاقد في الرقابة.</p>	<p>الهدف العام من استكمال النموذج</p>
<p>المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1210 و 1260)</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p><i>النموذج التوضيحي 5.6: يتوافق خطاب التعاقد مع الملحق 1 للجهاز الأعلى للرقابة 210 (النسخة المعدلة). وتم تخصيص بعض المحتويات التي يمكن تطبيقها في رقابة القوائم المالية لهيئات القطاع العام.</i></p> <p>وينبغي تعديل محتويات خطاب التعاقد وفقاً لنوع إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة أو الجهات لإعداد القوائم المالية. ويمكن للإطار أن يكون إطار عرض عادل أو إطار الامتثال، وبالتالي فيجب تعديل صياغة الفقرة رقم (أ) ضمن مسؤوليات الإدارة وفقاً لذلك. وبالمثل، إذا أعدت القوائم المالية على أساس نقدي، تصبح مسؤولية المراقب في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية غير ذي صلة (راجع النقطة رقم 3 ضمن مسؤوليات المراقب).</p> <p>يتعين أيضاً مراجعة الفقرة المتعلقة بفرضية استمرارية العمل، حيث إنها تنطبق أكثر على الجهات التجارية أو الشركات المدرجة. ولا يزال تطبيقها جائزاً إذا أجريت الرقابة على حسابات الحكومة بأكملها، حيث قد يظهر الدين العام القائم كذلك في القوائم المالية. وقد يبدو أقل أهمية عندما تتم رقابة الهيئات الحكومية.</p> <p>ومن ثم، ينبغي تعديل خطاب التعاقد وفقاً لذلك، وجعله مرتبطاً برقابة إحدى الجهات المحددة للرقابة.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>يجب على مشرف الرقابة أو قائد الفريق التأكد من إمام إدارة الجهة أو المكلفين بالإدارة بمضمون خطاب التعاقد. ومن بين أمور أخرى، يمكن استخدام المؤتمر التمهيدي للرقابة كمنتدى للمناقشة والتواصل مع الإدارة، والمكلفين بالإدارة عند الاقتضاء، حول شروط وأحكام التعاقد في الرقابة.</p>	<p>الاستنتاج</p>

النموذج التوضيحي 5.1: وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة

التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع	إعداد
			الاسم:
			المسمى:
			التاريخ:

الجدول أ: تقييم أنشطة ما قبل التعاقد التي من المرجح أن تؤثر على إستراتيجية الرقابة الشاملة

4	3	2	1
إذا كانت الإجابة نعم، اشرح تفاصيل التأثيرات على إستراتيجية الرقابة الشاملة	هل لها أثرًا على إستراتيجية الرقابة الشاملة (نعم/لا)	الأمر الملحوظة في أنشطة ما قبل التعاقد	أنشطة التعاقد التي من المحتمل أن تؤثر على إستراتيجية الرقابة الشاملة
يُتبع في الجدول ب أدناه		يُتبع من النموذج التوضيحي 4.1 إلى 4.6	
الحاجة إلى التعامل مع خبير في رقابة أنشطة التشييد	نعم	كفاءة أعضاء فريق التعاقد لإجراء الرقابة غير كافية	كفاءة الفريق
تحديد البديل للعضو الموجود في فريق الرقابة	نعم	لدى أحد أعضاء فريق الرقابة أحد الأقرباء في الجهة ويشغل منصب رئيس المراقب المالي	المتطلبات الأخلاقية
الخلاصة (استخلاص استنتاج شامل يستند إلى تقييم أنشطة ما قبل التعاقد التي من المرجح أن تؤثر على إستراتيجية الرقابة الشاملة)			
اسم المشرف على الرقابة المسمى التاريخ.....			

4				3	2	1
إذا كان الجواب نعم، اشرح تفاصيل الآثار المترتبة على المجالات التالية على سبيل المثال لا الحصر:				هل لتلك الأمور تأثيرًا على وضع خطة تفصيلية للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها؟ نعم/لا	اذكر الأمور الملحوظة والمسجلة	مجالات النظر
مرحلة إعداد التقارير	والتقييم والإجراء	تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	والتوقيت والنطاق والإرشادات			
					يُتبع من الجدول أ	1. المخلص الشامل لأنشطة ما قبل التعاقد
						2. سمات التعاقد
				لا	(أ) بالنسبة للهيئات الحكومية المعنية بالموازنة، يتكون إطار إعداد التقارير من القواعد واللوائح المالية التي نصت عليها الوزارة المالية أو وزارة الخزانة الحكومية، ويعتبر مقبول (على سبيل المثال فقط). (ب) يُعد إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الحكومة إطارًا ذا غرض عام. (ج) يُعد إطار إعداد التقارير المالية الصادر عن وزارة المالية أو وزارة الخزانة إطارًا للالتزام.	2.1. إطار إعداد التقارير (أ) هل ثمة إطار لإعداد التقارير المالية المعمول به لإعداد القوائم المالية في الجهة؟ إذا وجد، هل يُعد إطار إعداد التقارير المالية مقبولاً؟ (ب) هل يمثل إطار إعداد التقارير المالية إطارًا ذا غرض عام؟ (ج) هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار للالتزام؟ (د) ما الخيار الذي يتبعه الجهاز الأعلى للرقابة إذا كان إطار إعداد التقارير المالية غير مقبول؟

						<p>2.2. متطلبات إعداد التقارير</p> <p>(أ) هل هناك أي متطلبات قانونية أخرى لإعداد التقارير ينص عليها القانون أو اللوائح بالإضافة إلى مسؤولية إعداد التقارير سواء كانت القوائم المالية تعطي وجهة نظر حقيقية وعادلة أم أعدت وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟</p>
						<p>2.3. تغطية الرقابة المتوقعة والاعتبارات</p> <p>(أ) حدد مكونات الرقابة ومواقعها التي يحتمل أن تؤثر على التوقيت وخطة الرقابة التفصيلية (إن وجدت).</p> <p>(ب) هل أعطى الجهاز الأعلى للرقابة اعتباراً كافياً لمزامنة مجموعات ومكونات الرقابة (إن وجدت)؟</p> <p>(ج) هل ثمة أي متطلبات لإشراك خبير بسبب الطبيعة المعقدة للعمل والنشاطات التي تجريها الجهة؟</p> <p>(د) هل ثمة أي مجالات متخصصة في الجهة تحتاج إلى أخذها بعين الاعتبار أثناء التخطيط للرقابة وتنفيذها؟</p> <p>(هـ) هل تجري الجهة معاملات معقدة تتطلب اهتماماً خاصاً من المراقبين؟</p>
						<p>2.4. الاعتماد على عمل المراقبين الداخليين</p> <p>(أ) هل يوجد وظيفة تتعلق بالرقابة الداخلية داخل الجهاز الأعلى للرقابة؟</p> <p>(ب) هل تعد الوظائف المتعلقة بالرقابة الداخلية مستقلة وتقريرها موثوقة وذات معايير عالية؟</p> <p>(ج) هل اتخذت الإدارة إجراءات بناءً على توصيات الرقابة الداخلية؟</p> <p>(د) هل عمل الرقابة الداخلية كافٍ للاعتماد عليه؟</p>
						<p>2.5. الاعتماد على أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها مسبقاً</p> <p>(أ) ما مدى تكرار تلك المؤسسة للرقابة؟ هل أجريت الرقابة في العام السابق؟</p> <p>(ب) هل ثمة أي أمور مهمة في عملية الرقابة السابقة يحتمل أن تؤثر على الرقابة الحالية؟</p> <p>(ج) هل توجد أدلة كافية ناتجة عن الاعتماد على أدلة الرقابة السابقة فيما يتعلق بتقييم المخاطر وفعالية الرقابة؟</p>
						<p>2.6. تأثير نظام تكنولوجيا المعلومات والرقابة ذات الصلة</p> <p>(أ) هل حسابات الجهات محل الرقابة تلقائية؟ ما طبيعة النظام (تخطيط موارد المؤسسة أم نظام قائم بذاته)؟</p>

					(ب) هل ستتمكن الإدارة من توفير جميع البيانات المطلوبة بالتنسيق المطلوب لتمكين فريق التعاقد من إجراء الرقابة باستخدام تقنية رقابية بمساعدة الحاسوب؟
					(ج) ما نوع التقنية الرقابية التي تؤدي بمساعدة الحاسوب التي يستطيع فريق العملية استخدامها؟ ما آثار استخدام التقنية الرقابية التي تؤدي بمساعدة الحاسوب؟
					(د) هل جميع المهمات الرقابية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات تلقائية أم يدوية؟
					3. أهداف إعداد التقارير
					3.1 تسجيل توقيت الرقابة
					(أ) ما معدل إعداد التقارير الذي تقوم به الجهة؟ مراحل مؤقتة أم نهائية؟
					3.2 التواصل
					(أ) النظر في الاقتراحات المقدمة من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن طبيعة عمل الرقابة وتوقيتها ومداهما.
					(ب) التواصل مع الإدارة والمكلفين بالإدارة بشأن نوع التقارير المتوقعة وتوقيتها الذي تصدر فيه وبشأن أي اتصالات أخرى.
					(ج) التواصل مع المراقبين على المكونات بشأن أنواع التقارير التي سيتم إصدارها.
					(د) هل ينص القانون واللوائح على أي متطلبات للتواصل مع أطراف خارجية؟
					4. العوامل الهامة
					4.1 تحديد الأهمية النسبية
					(أ) تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، كما تنص المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وممارسات الجهاز الأعلى للرقابة المعمول بها.
					(ب) تحديد الأهمية النسبية لفئات المعاملات وميزانية الحسابات والإفصاحات.
					(ج) تحديد الأهمية النسبية للأداء كما تنص المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وممارسات الجهاز الأعلى للرقابة المعمول بها.
					(د) بالنسبة لرقابة مجموعة القوائم المالية ورقابة أحد المكونات، حدد إذا ما كانت الأهمية النسبية لأحد مكونات الرقابة تم إرسالها إلى مراقبي المكونات (إذا اقتضى الحال).
					4.2 زيادة مخاطر الأخطاء الجوهرية
					(أ) النظر في التحديد الأولي للمجالات التي يحتمل أن تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية

					(ب) النظر في تأثير المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية الشامل.
					4.3 الضوابط الداخلية
					(أ) الاعتماد على التقييم المسبق لتحديد مدى فعالية الرقابة الداخلية وتنفيذها وتشغيلها.
					(ب) تأمين الإدارة على وضع الرقابة الداخلية السليمة وتنفيذها.
					(ج) حجم المعاملات التي قد تحدد إذا كان الاعتماد عليها أكثر فعالية.
					4.4 أمور أخرى جوهرية وأخر التطورات في الجهة
					5. الطبيعة والتوقيت والموارد
					5.1 اختيار فريق التعاقد
					(أ) النظر في إشراك مراجع رقابة الجودة وإسناد مجالات الرقابة إلى أعضاء الفريق ذوي الخبرة.
					(ب) مراعاة إعداد موازنة للمشاركة وتحديد الوقت المناسب للمجال الذي قد ينطوي على مخاطر أعلى من الأخطاء الجوهرية.
					6. أمور أخرى ذات أهمية

<p>يتمثل الهدف العام لورقة العمل الخاصة بالرقابة هذه في وضع النطاق الشامل والتوقيت واتجاه الرقابة. ومن المتوقع أن يوفر هذا توجيهًا إستراتيجيًا لفريق الرقابة لتنفيذ الرقابة. حيث تراعي نتائج أنشطة ما قبل التعاقد.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1300</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>الجدول أ: تقييم أنشطة ما قبل المشاركة التي من المرجح أن تؤثر على إستراتيجية الرقابة الشاملة. ويتمثل الهدف من ذلك في تقييم التأثير المحتمل لنتائج أنشطة ما قبل التعاقد على إستراتيجية الرقابة الشاملة. وتُتبع هذه النتائج في النماذج التوضيحية 5.1 إلى 5.6.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>العمود 1 اذكر أنشطة ما قبل التعاقد التي من المرجح أن يكون لها تأثير على إستراتيجية الرقابة الشاملة. وثمة ستة نماذج من أوراق العمل حول أنشطة ما قبل التعاقد، ويجوز أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد المزيد من نماذج أوراق العمل وفقاً لحاجتها. ويعتمد أساس الذي يقوم عليه إدراج نشاط ما في هذا العمود على نتيجة تقييم كل عنصر على مستوى ما قبل التعاقد، فمثلاً لم يشير تقييم كفاءة الفريق إلى وجود التنوع الصحيح بين أعضاء الفريق. ذلك سيؤثر بالتأكيد على وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة. فهذا العمود هو ببساطة لسرد هذا النوع من العناصر.</p>	
<p>العمود 2 وصف الأمور التي لوحظت في أنشطة ما قبل التعاقد المدرجة في العمود 1. بالنظر إلى مثال كفاءة الفريق، لوحظ في التقييم أن فريق الرقابة المكلف بالرقابة لم يكن يتمتع بالتنوع المناسب للمراقبين، وبهذا كانت كفاءة فريق الرقابة غير كافية.</p>	
<p>العمود 3 حدد إذا ما كانت المسائل التي أخذت على أنشطة ما قبل التعاقد سيكون لها تأثير على إستراتيجية الرقابة الشاملة - "نعم" أم "لا". ولن يؤثر نشاط ما قبل التعاقد الذي يؤدي إلى نتائج سلبية، مثل تجميع فريق غير ملائم، دائماً على إستراتيجية الرقابة الشاملة، فإذا تم معالجة الأمر، مثلاً، بإدخال شخص ذا كفاءة في الفريق، ففي هذه الحالة يجوز أن يكون الجواب في هذا العمود ب "لا".</p>	
<p>العمود 4 يتعين ملء هذا العمود فقط إن كانت الإجابة على السؤال الوارد في العمود 3 "نعم". فينبغي للفريق أن يبين كيفية تأثير نتائج أنشطة ما قبل التعاقد على إستراتيجية الرقابة الشاملة. فبالنظر إلى المثال المبين، على سبيل المثال، نجد أن عدم كفاءة فريق الرقابة سيتطلب الاستعانة بخبير في مجالات أنشطة التشييد، حيث يتم تنفيذ أعمال التشييد الرئيسية خلال الفترة قيد الرقابة. ويجب أن نتبع نتيجة هذا العمود في الجدول أ، الصف 1، العمود 4 لهذا النموذج.</p>	
<p>واستناداً إلى التقييم العام لنتائج أنشطة ما قبل التعاقد وأثرها على إستراتيجية الرقابة الشاملة، يتعين على مشرف الرقابة استنتاج كيفية معالجة الأمور التي تؤثر سلباً على إستراتيجية الرقابة الشاملة حال التخطيط للرقابة وتنفيذها.</p>	
<p>الجدول ب: مصفوفة إستراتيجية الرقابة الشاملة. يتمثل الهدف من ذلك في إعداد مصفوفة لإستراتيجية الرقابة الشاملة تفصل المجالات التي تحتاج إلى النظر بخلاف نتائج أنشطة ما قبل التعاقد، وكذلك النظر في تأثير كل عنصر على التخطيط للرقابة وتنفيذها، ومرحلة إعداد تقارير الرقابة.</p>	
<p>العمود 1 حدد المجالات التي تحتاج إلى النظر في رقابة الجهة، بما في ذلك الاستنتاج العام لأنشطة ما قبل التعاقد المتتبع من الجدول أ. واستناداً إلى طبيعة الجهة وتعقدها، قد تتضمن قائمة الأمور التي ينبغي النظر فيها أموراً أكثر من تلك المقترحة طيه. ومن المقترح أن نترجم مجالات النظر إلى أسئلة محددة يمكن الإجابة عليها استناداً إلى تقييم أولي للوضع في الجهة، وبداخل الجهاز الأعلى للرقابة باعتباره مؤسسة وفريق الرقابة على وجه الخصوص.</p>	
<p>العمود 2 في هذا العمود، حدد الأمور الملحوظة في ضوء تلك الأسئلة المدرجة في العمود 1. فعلى سبيل المثال، يمكن ذكر الاستنتاج العام لأنشطة ما قبل التعاقد، والتي يمكن تتبعه مباشرة من الجدول أ، في العمود 2. وبالمثل، يمكن النظر في نوع إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة في هذا العمود - فمثلاً استخدمت الجهة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أو المعايير المحاسبية المحددة للحكومة وذلك لإعداد القوائم المالية.</p>	
<p>العمود 3 تتمثل الخطوة التالية في معرفة إذا ما كانت الأمور الملحوظة والمذكورة في كل مجالات النظر في العمود 2 سيكون لها تأثير على مراحل التخطيط للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير عنها - "نعم" أو "لا". ففي المثال المذكور، يرى الاستنتاج أن الأمور الملحوظة على إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لا تؤثر سلباً على مراحل التخطيط للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير عنها؛ حيث يمثل وجود أحد أطر إعداد التقارير المالية إطاراً مقبولاً. وقد يكون الوضع خلاف ذلك إذا لم يكن لدى الجهة أو الحكومة إطاراً محدداً لإعداد التقارير المالية، ففي هذه الحالة تكون الإجابة على</p>	

<p>هذا الوضع في هذا العمود بـ "نعم" حيث سبترك هذا تأثيراً على التخطيط للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها.</p> <p>إذا كانت الإجابة على السؤال في العمود 3 "نعم" بالنسبة لكافة مجالات النظر، فإن هذا العمود سيتطلب تفصيلاً موضح عن التأثير الذي سبتركه على مجالات مثل نطاق الرقابة وتوقيتها واتجاهها وتقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات الرقابة وتقييم أي أخطاء وإعداد التقارير عن نتائج الرقابة. فإذا لم يكن إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة مقبولاً، فسيكون له تأثير بالتأكيد على التخطيط للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير عنها.</p>	<p>العمود 4</p>	
<p>يتعين على رئيس فريق الرقابة والمشرّف التوصل إلى إعطاء اعتبار كافٍ لجميع المجالات الهامة التي تؤثر على الرقابة ووضع إستراتيجية مناسبة للتعامل مع الأمور التي من المحتمل أن تؤثر على تخطيط الرقابة وأدائها. وينبغي أن تشير وثيقة إستراتيجية الرقابة الشاملة إلى هذا الاستنتاج.</p> <p>ينبغي تحديث ورقة العمل لإستراتيجية الرقابة الشاملة على أساس مستمر، كما يجوز لمشرّف الرقابة مراجعة أي تحديثات وتصديقاتها.</p>		<p>الاستنتاج</p>
<p>يجب أن يُستكمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا الوثيقة ووثقوها وكذلك المراجع في النهاية. ورغم أن الفريق يجب أن يعد بشكلٍ جماعي ورقة العمل هذه ويكملها، إلا أن قائد الفريق أو العضو الذي قام بإعداد الوثيقة قد يقوم بالتوقيع كمعد للوثيقة.</p> <p>ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.</p>		<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p>

النموذج التوضيحي 5.2: تحديد الأهمية النسبية في التخطيط للرقابة وتنفيذها

التوقيع	المراجع	التوقيع	حساب الأهمية النسبية تحت إشراف	
				الاسم:
				المسمى:
				التاريخ:

الجدول أ: تحديد الأهمية النسبية المخططة للبيانات المالية لكل

6	5	4	3	2	1
حجم الأهمية النسبية المنفح (وحدة العملة)	قيمة الأهمية النسبية (بالوحدة)	حجم المجتمع الإحصائي (وحدة عملة)	نسبة الأهمية النسبية المستخدمة	الحد الأساسي	المقياس المرجعي
	XXXX	XXXX	(%2)	%0.5 إلى %2	المبالغ الإجمالية (في حالة المحاسبة القائمة على الأساس النقدي)
XXXXXX		XXXX	(%1)	%0.5 إلى %2	المراجعة
التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية					
1. تبرير استخدام المقياس المرجعي (على سبيل المثال: لماذا المبالغ الإجمالية في هذا المثال)					
2. تبرير النسبة المنوية المستخدمة					
3. اعتبار الأهمية النسبية بحسب الطبيعة (الجوانب النوعية)					
4. السبب وراء الأهمية النسبية المنفحة					

الجدول ب: تحديد الأهمية النسبية لأداء القوائم المالية ككل

6	5	4	3	2	1
الأهمية النسبية للأداء المنقح	رقابة الأهمية النسبية (وحدة عملة)	حجم المجتمع الإحصائي (وحدة عملة)	نسبة الأهمية النسبية المستخدمة	الحد الأساسي	المقياس المرجعي
	XXXX	XXXX	(%1)	%0.5 إلى %2	مجموع المدفوعات (في حالة المحاسبة القائمة على الأساس النقدي)
XXXXXX		XXXX	(%0.5)	%0.5 إلى %2	المراجعة
التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية للأداء:					
1. تبرير النسبة المنوية المستخدمة:					
2. السبب وراء الأهمية النسبية للأداء المنقحة:					

إرشادات تحديد الأهمية النسبية المخططة والأهمية النسبية للأداء للقوائم المالية ككل

<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>	<p>يتمثل الهدف العام من استكمال نموذج ورقة العمل هذا في تحديد الأهمية النسبية لتخطيط الرقابة وتنفيذها، ويتم ذلك كجزء من إستراتيجية الرقابة الشاملة. ثم تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ويتم استخدام الأهمية النسبية المحددة للأداء في مرحلة التخطيط عند اختيار أحجام العينات. ويمكن مراجعة الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط أثناء تقدم عملية الرقابة.</p>								
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية المعمول بها</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقم 1320 و 1300</p>								
<p>الإرشادات</p>	<p>الجدول أ: تحديد الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل. تتمثل الخطوة الأولى في تحديد الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل، الأمر الذي سيكون له تأثير أيضاً على تكوين رأي بشأن القوائم المالية في مرحلة إعداد التقارير. في بداية الرقابة، يمكن للمراقب تحديد مستوى الأهمية النسبية باستخدام حكمه المهني والخبرة السابقة. والهدف من ذلك هو ضمان عدم تأثير أي أخطاء تحت مستوى الأهمية على عرض القوائم المالية، وبالتالي لا تؤثر على الأغراض المختلفة التي تستخدم فيها القوائم المالية الخاضعة للرقابة.</p> <p>العمود 1 حدد المقياس المرجعي المناسب لتحديد الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل. ويمكن إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي وسيحدد ذلك نوع المقياس المرجعي المحدد للأهمية النسبية. في المثال الوارد، فإن المقياس المرجعي المختار هو مجموع المدفوعات. ويحتاج المراقب، عند اختيار هذا المقياس المرجعي، إلى النظر فيما إذا كان هذا العنصر هام بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية أم لا. ويمكن تسجيل سبب اختيار المقياس المرجعي وفقاً لذلك في الصف الأول المخصص لتسجيل التعليقات المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية الشاملة.</p> <p>العمود 2 تحديد حد الأهمية النسبية. ويعتمد الحد على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة: فقد تتراوح بين 0.5% و 2% أو من 1% إلى 5%. وقد يعتمد ذلك أيضاً على نوع المقياس المرجعي المختار من القوائم المالية، مثل مجموع الأصول أو صافي الربح (المحاسبة على أساس الاستحقاق) وإجمالي المقبوضات أو مجموع المدفوعات (المحاسبة القائمة على النقد).</p> <p>العمود 3 انطلاقاً من الحد المعطى، حدد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على المجتمع الإحصائي للوصول إلى قيمة الأهمية النسبية (في المثال المحدد هو 1% من مجموع المدفوعات). وتحدد نسبة الأهمية النسبية التي يتم تطبيقها حسب حساسية بنود الإيرادات والنفقات أو بيان المركز المالي (المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق) والإيصالات والدفعات أو المقبوضات النقدية والدفعات النقدية (المحاسبة القائمة على أساس النقدي). وتمثل الحساسية مدى اعتبار بنود الإيصالات أو المصروفات "حاسمة" من قبل مستخدمي القوائم المالية. ويمكن تحديد النسبة المئوية التي يتم تطبيقها على النحو التالي:</p> <table border="1" data-bbox="470 1332 1077 1512"> <thead> <tr> <th>الحساسية</th> <th>النسبة المئوية للأهمية النسبية</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>حساس للغاية</td> <td>(0.5%)</td> </tr> <tr> <td>حساس</td> <td>0.5% إلى 2%</td> </tr> <tr> <td>غير حساس</td> <td>(2%)</td> </tr> </tbody> </table> <p>العمود 4 سجل المبلغ الإجمالي للمجتمع الإحصائي للمقياس المرجعي المختار المستمد من القوائم المالية. وهو، في المثال الوارد، مجموع الدفعات المستمدة من قائمة الإيصالات والمدفوعات.</p> <p>العمود 5 استنتج مقدار الأهمية النسبية بتطبيق النسبة المئوية المختارة (من العمود 3) من إجمالي المجتمع الإحصائي (العمود 4). ، هو مقدار الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل.</p> <p>العمود 6 ينبغي تسجيل مقدار الأهمية النسبية المنقحة، إذا كانت هناك حاجة إلى تنقيح الأهمية النسبية. وللوصول إلى هذه القيمة، كرر نفس العملية المذكورة أعلاه. وباستخدام الحكم المهني، قد يذكر المراقب أيضاً ببساطة قيمة الأهمية النسبية دون الحاجة إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة للمجتمع الإحصائي.</p> <p>تسجيل التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. سجل في التسلسل 1 سبب استخدامك للمقياس المرجعي المختار، هناك العديد من عناصر القوائم المالية التي يمكن استخدامها كمقياس المرجعي. 2. في التسلسل 2، سجل المسوغ لاستخدامك النسبة المختارة. ويعتمد السبب الرئيسي عموماً على الحساسية، كما قد يعتمد على طبيعة الجهة والنظام المالي. 3. في التسلسل 3، سجل التقدير للأهمية النسبية على حسب الطبيعة التي تحتاج إلى العناية بها أثناء الرقابة. وهذا الجانب ذا أهمية كبيرة في رقابة القطاع العام. 	الحساسية	النسبة المئوية للأهمية النسبية	حساس للغاية	(0.5%)	حساس	0.5% إلى 2%	غير حساس	(2%)
الحساسية	النسبة المئوية للأهمية النسبية								
حساس للغاية	(0.5%)								
حساس	0.5% إلى 2%								
غير حساس	(2%)								

4. في التسلسل 4، سجل سبب أي مراجعة للأهمية النسبية، وذلك لتتبع سبب مراجعة قيمة الأهمية النسبية، وسبب الحاجة لمراجعة ذلك.

الجدول ب: تحديد الأهمية النسبية لأداء القوائم المالية ككل.

يكمّن الهدف من ذلك في تحديد مستوى الأهمية النسبية للتقليل من احتمالية تجاوز الأخطاء غير المصححة وغير المكشوفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبعبارة أخرى، تُحدد الأهمية النسبية للأداء على نحو أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.

العمود 1 و 2	تعد الإرشادات الخاصة بهذين العمودين ذاتها الواردة في تحديد الأهمية النسبية المخططة للقوائم المالية ككل (انظر الجدول أ، الإرشادات).
العمود 3	قد تكون النسبة المئوية المستخدمة للأهمية النسبية للأداء أقل دائماً من الأهمية النسبية المخططة، كما هو مبين في المثال.
العمود 4	كما هو موضح في الأهمية النسبية المخططة (راجع الجدول أ، الإرشادات).
العمود 5	استنتج قيمة الأهمية النسبية للأداء بتطبيق النسبة المئوية المحددة في العمود 3. ويجوز للمراقب، بدلاً من ذلك، الاسترشاد بسياسة الجهاز الأعلى للرقابة بشأن كيفية حساب الأهمية النسبية للأداء. فأحياناً، إذا كانت المخاطر الكلية منخفضة، يحدد الجهاز الأعلى للرقابة 75% كقيمة الأهمية النسبية المخططة؛ وعندما تكون المخاطر مرتفعة، يتم استخدام نسبة أقل، 25% على سبيل المثال.
العمود 6	هنا يلزم تسجيل قيمة الأهمية النسبية للأداء، إذا كانت هناك حاجة إلى إعادة النظر في الأهمية النسبية. وللوصول إلى هذه القيمة، كرر نفس العملية المذكورة أعلاه. وباستخدام الحكم المهني، قد يذكر المراقب أيضاً ببساطة قيمة الأهمية النسبية دون الحاجة إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة للمجتمع الإحصائي. وسيكون أقل دائماً من أي قيمة منقحة للأهمية النسبية المخططة.

في قسم الوصف، سجل مسوغات استخدام النسبة المئوية الواردة، وكذلك المسوغ لتتقيح قيمة الأهمية النسبية للأداء.

يجب أن يستكمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قاموا بحساب الأهمية النسبية والمراجع في النهاية. وعادة ما يكون قائد الفريق هو من يحسب الأهمية النسبية بالتشاور مع مشرف الرقابة. وفي هذه الحالة، يتعين على قائد الفريق التصديق عليها باعتباره المعد لها.

تسجيل أدلة المُعد والمراجع

ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.

الجدول ج: تحديد الأهمية النسبية لفئات المعاملات الجوهرية وميزانية الحسابات والإفصاحات

9	8	7	6		5	4	3	2	1
			الأهمية النسبية للأداء	الأهمية النسبية					
الأهمية النسبية المنقحة للأداء، إذا وجد مع ذكر السبب	الأهمية النسبية المنقحة، إذا وجد مع ذكر السبب	مسوغ اختيار النسبة المنوية للأهمية النسبية	قيمة الأهمية النسبية للأداء (Nu.)	نسبة الأهمية النسبية للأداء المستخدمة	الأهمية النسبية (القيمة الإجمالية للمجتمع الإحصائي X نسبة الأهمية النسبية (%))	قيمة المجتمع الإحصائي (Nu.)	نسبة الأهمية النسبية المستخدمة	الحساسية	فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات
									الإيرادات الضريبية
									الإيرادات غير الضريبية
									المقبوضات الأخرى
									مدفوعات أخرى
									السفر
									جدول الرواتب
					105.16	21,032.04	(%0.5)	حساس للغاية	المصروفات الحالية
					77.22	15,443.80	(%0.5)	حساس للغاية	المصروفات الرأسمالية
									الذمم المدينة
									الذمم الدائنة
									نقدًا في البنك
									القروض

إرشادات تحديد الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

<p>يتمثل الهدف العام من استكمال نموذج ورقة العمل هذا في توثيق الأهمية النسبية المحددة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات، استناداً إلى فرضية أن الأخطاء ذات القيمة الأقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل يتوقع أن تؤثر تأثيراً معقولاً على الاقتصاد أو القرارات غير الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.</p> <p>يتم تطبيق الأهمية النسبية المحددة لهذا المستوى على فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1320</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>الإرشادات</p> <p>العمود 1 اذكر أدناه فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات من القوائم المالية. وتعتبر فئات المعاملات وأرصدة الحسابات جوهرية فقط على أساس الحكم المهني للمراقبين وفريق الرقابة من وجهة نظر المستخدمين.</p> <p>العمود 2 حدد مستوى حساسية لفئات المعاملات الجوهرية والحسابات، فقد يكون المستوى حساس أو حساس للغاية أو غير حساس، وسيترك أثراً على النسبة المستخدمة في قياس قيمة الأهمية النسبية. وينبغي النظر في مدى حساسية أحد بنود فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.</p> <p>العمود 3 إدراج النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على القيمة الإجمالية لفئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب. وستعتمد النسبة المئوية على حساسية فئة المعاملة ورصيد الحساب، والعتبة التي تحددها سياسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو حكم مراجع الحسابات.</p> <p>العمود 4 تحويل القيمة الإجمالية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات في هذا العمود من دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية التي يمكن تطبيق النسب المئوية المختارة للأهمية النسبية عليها بشأن استنتاج قيمة الأهمية النسبية.</p> <p>العمود 5 يوفر هذا العمود حقلاً لتسجيل قيمة الأهمية النسبية التي يمكن استخلاصها من خلال تطبيق النسبة المئوية للأهمية النسبية على القيمة الإجمالية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات.</p> <p>العمود 6 يوفر هذا العمود حقلاً لحساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات. وتصبح نسبة الأهمية النسبية والأهمية النسبية المحسوبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات الأساس الذي تحدد عليه الأهمية النسبية للأداء.</p> <p>العمود 7 رغم أن مسوغ اختيار نسبة الأهمية النسبية المراد تطبيقها يعتمد على حساسية فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات، فإن اختيار النسبة المئوية يكون باعتبار الحد الذي حدده الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقبين، الذي قد يختلف. ولذلك، قد يكون من المناسب تسجيل المسوغ للنسبة الأهمية النسبية المختارة.</p> <p>العمود 8 تسجيل قيم الأهمية النسبية المنقحة إذا تم تنقيحها أثناء الرقابة، إلى جانب مسوغات المراجعة.</p> <p>العمود 9 تسجيل قيم الأهمية النسبية المنقحة للأداء إذا تم مراجعتها أثناء الرقابة، إلى جانب مسوغات المراجعة.</p>	<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p> <p>يجب أن يستكمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قاموا بحساب الأهمية النسبية والمراجع في النهاية. وعادة ما يكون قائد الفريق هو من يحسب الأهمية النسبية بالتشاور مع مشرف الرقابة. وفي هذه الحالة، يتعين على قائد الفريق التصديق عليها باعتبارها المعد لها.</p> <p>ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.</p>

النموذج التوضيحي 5.3: توثيق فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات (النطاق)

التوقيع	راجعه و وافق عليه	التوقيع	إعداد	
			الاسم:	المسمى:
				التاريخ:

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
موكلة إلى	إجراءات الرقابة المخطط لها (فحص الضوابط الرقابية/ الإجراءات الجوهرية)	ملاحظات	اعتبار فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات جوهرية فردي أو مجموعة (نعم/لا)	ملاحظة أخطاء في القوائم المالية أو نقص الرقابة في العام السابق (نعم/لا)	سبب احتمالية مخاطر الاحتمال	احتمالية مخاطر الاحتمال (نعم/لا)	الأهمية النسبية	مجموع المعاملات وقيمة أرصدة الحسابات (الرقم من القوائم المالية)	فئات المعاملات الجوهرية / أرصدة الحسابات
							يُتبع من الجدول ج (النموذج التوضيحي 5.2)		الرقم المرجعي لورقة العمل

ارشادات توثيق فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات (النطاق)

<p>يتمثل الهدف العام من استكمال نموذج ورقة العمل هذا في تحديد نطاق فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية لغرض اختبار التأكيدات المقدمة من إدارة الجهة.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1300 و 1320</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>الإرشادات</p> <p>العمود 1 اذكر فئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات من القوائم المالية. تستند تقارير فئات المعاملات وأرصدة الحسابات الجوهرية فقط إلى الحكم المهني للمراقبين وفريق الرقابة ولكن يجب أيضاً أن تُقدّر من وجهة نظر المستخدمين.</p> <p>العمود 2 تتبع إجمالي قيمة المعاملات وأرصدة الحسابات من القوائم المالية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات هذه المدرجة باعتبارها جوهرية في العمود 1.</p> <p>العمود 3 تتبع قيمة الأهمية النسبية من الجدول C للنموذج التوضيحي 5.2 وسجله في هذا العمود.</p> <p>العمود 4 تعد بعض المعاملات وأرصدة الحسابات عرضة للاحتيال. ويمكن الغرض من تحديد احتمال وجود مخاطر الاحتيال في التأكد من قدرة الفريق على التركيز على المعاملات وأرصدة الحسابات الأكثر عرضة للاحتيال.</p> <p>العمود 5 أذكر السبب وراء إشارتك إلى سلامة فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات من مخاطر الاحتيال.</p> <p>العمود 6 استناداً إلى التجربة السابقة أو كما يتضح من ورقة العمل المقابلة في الرقابة السابقة، أشر ما إذا كان هناك خطأ أو نقص في الرقابة لفئة معينة من المعاملات أو رصيد حساب. إذ يساعد ذلك على تحديد إذا ما كان ينبغي للمراقبين إجراءات اختبارات الضوابط الرقابية أو الإجراءات الجوهرية.</p> <p>العمود 7 حدد إذا ما كانت فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات تعتبر جوهرية فرادى أو إجمالاً.</p> <p>العمود 8 سجل الملاحظات إن وجدت.</p> <p>العمود 9 بناءً على مؤشر احتمالية التعرض لمخاطر الاحتيال ووجود خطأ ونقص في الرقابة في السنة السابقة، يُرجى الإشارة إلى إجراءات الرقابة المخطط لها، أي اختبارات الرقابة أو إجراءات الرقابة الجوهرية.</p> <p>العمود 10 تتبع من مصفوفة كفاءة الفريق وحدد فئة معينة من المعاملات ورصيد الحساب لكل عضو في الفريق. ويقوم قائد فريق الرقابة بهذا التخصيص عادة بالتشاور مع جميع أعضاء الفريق.</p>	
<p>يوفر الجدول في بداية النموذج التوضيحي 5.5 أعلاه حقولاً معينة لتسجيل الأدلة الشخصية أو المسؤول عن استكمال نموذج ورقة العمل ومراجعتها واعتمادها. ويتعين على الفريق إعداد ورقة العمل هذه واستكمالها، بينما على قائد فريق الرقابة توقيعها، ويتولى مشرف الرقابة مراجعتها واعتمادها. ويُعد قرار تحديد ضرورة فحص فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات قراراً إستراتيجياً، ولذلك فمن المستحسن أن يشارك قائد فريق الرقابة والمشرف على الرقابة بشكل كامل. وعلاوة على ذلك، فإن أمر توكيل أعضاء الفريق بكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات متروك لقائد الفريق والمشرف.</p>	<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p>

النموذج التوضيحي 5.4: نموذج طلب مقدم إلى الممثل المعتمد للجهة لطلب المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين

ممثل المراقب الداخلي

اسم الجهة

المكان

عزيزي السيد،

إلى جانب الاعتماد على طبيعة ومدى العمل الذي تؤديه الرقابة الداخلية في.....(اسم الجهة)، قام فريق التعاقد ل.....(اسم القسم)، والجهاز الأعلى للرقابة... (اذكر اسم الجهاز الأعلى للرقابة) بتقييم الشروط المسبقة لطلب المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين. وفقاً لتقييم تهديدات الموضوعية والكفاءة، قرر فريق التعاقد التعامل مع المراقب الداخلي الخاص بك لإجراء الرقابة على... للسنة المنتهية (تاريخ نهاية السنة).
حدد فريق التعامل طبيعة العمل ونطاقه الذي يعتزم إسناده إلى المراقب الداخلي الخاص بك للحصول على المساعدة المباشرة تحت الإشراف المباشر لفريق التعاقد، على النحو الموجز أدناه:

- 1) إجراء اختبارات الضوابط (وضع وتنفيذ واختبار فعالية التشغيل) على الموظفين المتعاقدين للسنة المنتهية (تاريخ نهاية السنة) بما في ذلك الإجراءات الجوهرية وفقاً للوثيقة المخطط لها.
- 2) التأكيد المباشر على رصيد الحساب البنكي رقم ... ل..... (اسم الوكالة) للعام المنتهي تحت إشراف مباشر من (اسم فريق التعاقد).
- 3) ملخص أرقام المبيعات للعام... (سنة) حسب الوكيل وتواريخ التحصيل والودائع.
- 4)

نود أن نلتزم بالتعاون الكريم في التأكيد على موافقتكم/رفضكم تعامل المراقب الداخلي الخاص بكم مع فريق التعاقد بالتوقيع على الاتفاقية المرفقة طيه (انظر النموذج التوضيحي 5.5) وإبلاغ فريق التعاقد في موعد أقصاه (التاريخ والسنة)

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

(اسم المشرف)

اسم القسم/الإدارة

النموذج التوضيحي 5.5: نموذج الموافقة المكتوبة المقدم من الممثل المعتمد للجهة للتصريح بالمساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين

المشرف على الرقابة
اسم القسم/الإدارة
الجهاز الأعلى للرقابة س

عزيزي السيد،

بناءً على الطلب المكتوب المقدم من... (المسمى) (اسم القسم) للتعامل مع المراقبين الداخليين لدينا، فقد خلصت الإدارة، بعد مراجعة نطاق وطبيعة الأعمال المنصوص عليها في خطاب الطلب، إلى ما يلي:

(1) أوافق على انتداب المراقبين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الرقابة الموكلة تحت الإشراف المباشر وإعداد التقارير لفريق التعامل دون التدخل نهائياً في عمل المراقبين الداخليين الذي يقدمونه لفريق التعامل،

(2) نعتذر عن إخطاركم بعدم قدرتنا على انتداب المراقبين الداخليين لدينا للتعامل الجاري للأسباب التالية:

✓
أوافق على الالتزام بهذه الاتفاقية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

(ممثل المراقب الداخلي)
اسم القسم

إرشادات استكمال نماذج أوراق العمل- النموذج التوضيحي 5.4 و 5.5

<p>يتمثل الهدف العام في توثيق طلب التقدم بالمساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين في رقابة القوائم المالية وتوثيق الاتفاقية المقدمة من الإدارة أو ممثل المراقبين الداخليين لتقديم هذه المساعدة.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1300 و 1610</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>أولاً، قم بإعداد خطاب الطلب الوارد أعلاه في النموذج التوضيحي 5.4 موضحاً المجالات التي سيتم تخصيصها للمراقبين الداخليين وإرساله إلى الإدارة أو المكلفين بالإدارة أو ممثل المراقب الداخلي للجهة. وسيعتمد ذلك أيضاً على الشخص الذي يقدم المراقب الداخلي له التقارير.</p> <p>إلى جانب خطاب الطلب، أرسل النموذج المحدد للحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالإدارة أو ممثل المراقبين الداخليين (النموذج التوضيحي 5.5) على الطلب المقدم من الجهاز الأعلى للرقابة بشأن المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين. وكما هو مبين في النموذج، قد تكون الاستجابة إيجابية أو سلبية. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة ضمان، من بين أمور أخرى، فهم الإدارة أو المكلفين بالإدارة طبيعة هذا التعامل. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو مشرف الرقابة أن يضمن، إلى أقصى حد ممكن، أن يكون الغرض من هذه المساعدة المباشرة موضحاً للإدارة أو المكلفين بالإدارة.</p>	<p>الإرشادات</p>

النموذج التوضيحي 6.1: فهم الجهة وبيئتها

التوقع	المراجع	التوقع	إعداد
			الاسم:
			المسمى:
			التاريخ:

1. معلومات حول الجهة

--

2. البيئة الخارجية المؤثرة في الجهة

2.1. التوجيه البرلماني والمصلحة

--

2.2. القوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة المؤثرة في الجهة

--

2.3. القضايا ذات الصلة بمهمة الرقابة المنع عنها في وسائل الإعلام

--

2.4 مجالات محددة/طبيعة العمل المؤثرة في حياة المواطنين

3. البيئة الداخلية المؤثرة في الجهة

3.1 الإعداد التنظيمي ومصدر التمويل

3.2 أهداف الجهة وإستراتيجياتها

3.3 الوظيفة الأساسية أو طبيعة الجهة

3.4 تفعيل واستقلالية وظيفة الرقابة الداخلية

4. اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها

4.1. إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الذي تتبعه الجهة

--

4.2. السياسات المحاسبية

--

4.3. عمليات تحديد الميزانية

--

4.4. الأنظمة المحاسبية والميزانية المستخدمة (شبكات الإنترنت/دليل إرشادي/منفصلة-قائمة بذاتها)

--

4.5. المتطلبات، والهياكل والمواعيد النهائية الإلزامية لإعداد التقارير

--

5. النظر في العوامل الأخرى المؤثرة في العمل

5.1. موظفو الجهة الأساسيون

--

6. الاستنتاجات العامة: المخاطر الجسام المؤثرة في الجهة (المخاطر الناتجة عن تشغيل الجهة)

(تتبع سجل المخاطر)

إرشادات لاستكمال وثائق فهم الجهة وبيئتها

<p>الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هو تأسيس وتوثيق فهم الجهة وبيئتها، بما يتضمن الضوابط الداخلية المتعلقة بالمهمة الرقابية. ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1315 أن يُقيم المراقب مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1300، 1315، 1330، 1250)</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>يجب على المراقب أن يفهم الجهة وبيئتها حتى يتمكن من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وبناءً على القائمة المقدمة في النموذج (النموذج التوضيحي 1.6)، يستطيع المراقب التوصل إلى فهم عام للجهة وبيئتها أخذًا في اعتباره عوامل الرقابة الداخلية والخارجية. فمن الضروري أن يفهم المراقب العمل الأساسي للجهة. وعند توثيق فهم الجهة وبيئتها، يجب على المراقب أن يضع في اعتباره المخاطر المتعلقة بالجهة (مخاطر العمل أو مخاطر الجهة) التي قد تحدث أثناء سير العمل والتي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>يجب أن يتحصل لدى فريق الرقابة الفهم الكافي للجهة، وأن لدى كل مراقب في الفريق المعرفة اللازمة بالجهة. ويجب أن يؤكد الفريق أيضًا على قوة الربط بين التوثيق وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييم رقابة البيئة وتحديد أنشطة الرقابة المتعلقة بالمخاطر المحددة.</p>	<p>النتيجة</p>
<p>يجب أن يُستكمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا ووثقوا الفهم ويشير كذلك إلى المراجع، في النهاية. بينما يجب أن يوثق الفريق بشكل جماعي فهم الجهة، ويمكن لرئيس الفريق أو أحد الأعضاء الذين أعدوا هذه الوثيقة أن يوقع باعتباره المعد</p> <p>ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.</p>	<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p>



النموذج التوضيحي 6.2: تقييم بيئة الرقابة

التقييم	التوقع	المراجع	التوقع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

3	2	1
إذا كانت الإجابة لا، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	(نعم/لا/غير مُطبق)	بنود قائمة التدقيق
يتبع إلى...		
		أ. بيئة الرقابة
		(أ) هل للإدارة العليا هيكل محدد بوضوح؟ مثل اللجنة الوزارية، واللجنة الإدارية العليا، واللجنة التنفيذية، وما إلى ذلك.
		(ب) هل قامت الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالإدارة، بإنشاء ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي والتزمت بها؟ هل تواصلوا وطبقوا النزاهة والقيم الأخلاقية؟
		(ج) هل مسؤوليات هيكل الإدارة العليا محددة بوضوح؟
		(د) هل عملت الإدارة على مراعاة مستويات الكفاءة في وظائف معينة وكيف تترجم تلك المستويات إلى مهارات ومعرفة مطلوبة؟
		(هـ) هل شاركت الإدارة في تصميم وإعمال ضوابط الهيكل الإداري المناسب؟
		ب. قواعد السلوك المهني
		(أ) هل تصدر الإدارة قواعد السلوك المهني المكتوبة -المطبقة على كل من الإدارة والموظفين- لتكون بمثابة المقياس المرجعي لتصرفات الإدارة والموظفين وسلوكياتهم؟
		(ب) هل قواعد السلوك المهني معروفة في كافة أرجاء المنظمة؟ هل يوقع العاملون على إقرار بالعلم بها بشكل دوري؟ هل اشترك الموظفون في قواعد السلوك المهني ذات الصلة؟
		(ج) هل الموظفون على علم بما ينبغي عليهم فعله إذا واجهوا سلوكًا غير سليم؟
		(د) هل توجد سياسات مكتوبة لتنظيم تعامل الإدارة مع الموظفين والموردين والعملاء والدائنين؟
		(هـ) هل هناك سياسة مكتوبة فيما يتعلق بإعلان المعاملات بين الأطراف؟
		ج. موقف الإدارة من الضوابط الداخلية
		(أ) هل تشجع الإدارة إجراءات التقييم المستقل لبيئة الرقابة والضوابط الداخلية وتتخذ إجراءاتها ضمن هذا السياق؟ على سبيل المثال، هل يتم مراجعة التقارير الرقابية والتعليمات الحكومية والاستجابة لها على مستوى اللجنة الإدارية؟ هل يتم دعم تقارير الرقابة الداخلية بشأن الضوابط الداخلية من قبل الإدارة العليا والاستجابة لها على مستوى اللجنة الإدارية؟
		(ب) هل توجد لجنة رقابة معدة بشكل مناسب مع الإشراف على ترتيبات الرقابة الداخلية والخارجية، مع تكليف بالنظر في عمل الضوابط الداخلية؟

3	2	1
إذا كانت الإجابة لا، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	(نعم/لا/غير مُطبق)	بنود قائمة التدقيق
		ج) هل تستجيب الإدارة بحزم لانتهاكات قواعد السلوك المهني والقانون؟ وهل هناك تواصل في جميع أنحاء المنظمة باتخاذ إجراءات تأديبية نتيجة للانتهاكات؟
		د) هل تتجاوز الإدارة الإجراءات العادية، والقواعد، والضوابط الداخلية، وما إلى ذلك، على سبيل المثال، تُجري عمليات الشراء دون اتباع إجراءات الشراء أو تُعين الموظفين دون إعلان وسائل الإعلام؟ هل يتم توثيق هذه التجاوزات والتحقق فيها؟
		هـ) هل توفر الإدارة موارد كافية لأعمال الرقابة الداخلية؟ (مع مراعاة ما إذا كانت وظيفة الرقابة الداخلية ملائمة من حيث الحجم، الجودة، والاستقلالية).
		د. تعيين كبار الموظفين والاحتفاظ بهم وأجورهم
		أ) هل يتم الإعلان عن المناصب العليا الشاغرة على نطاق واسع ضمن مجموعة الأفراد المؤهلين تأهيلاً مناسباً (داخلياً و/أو خارجياً)؟
		ب) هل آليات التعيين والترقي تتميز بالشفافية وتستند إلى معايير موضوعية ومناسبة للحيلولة دون الوساطة والمحاباة غير المبررة؟
		ج) هل هناك مراجعة مستقلة للأجور؟
		د) هل العوامل الأخرى غير تحقيق أهداف الأداء على المدى القريب مدرجة في تقييمات الأداء؟
		هـ) هل معايير النزاهة والأخلاق متضمنة في تقييمات الأداء؟
		و) هل هناك استعراض مستقل لمهام كبار الموظفين (أي بواسطة الرقابة الداخلية أو أي طرف خارجي)؟
		ز) هل يوجد توصيفات وظيفية؟ إذا كان الأمر كذلك، فهل تتضمن إشارة ملائمة إلى المسؤوليات المتصلة بالرقابة؟
		ح) هل الوظائف التنفيذية محفوظة لمستوى مناسب من الإدارة؟
		ط) هل لدى المنظمات سياسات تحفيزية وسياسات مناسبة للاحتفاظ بالموظفين؟
		ي) هل سياسات التعيين كتابية؟
		ك) هل هناك إجراءات مناسبة للتحقق من خبرة المتقدم للوظيفة ومؤهلاته ومرجعياته؟ هل هناك لجان مناسبة مخصصة للتعين؟
		ل) هل تم توعية الموظفين الجدد بمسؤولياتهم وتوقعات الإدارة منهم؟ ويفضل أن يتضح ذلك من خلال توصيف وظيفي كتابي مفصل؟
		م) هل تغطي مراجعات الأداء تحقيق الاحتياجات التنموية والتدريبية، ومتطلبات التطوير والتدريب المستقبلية للموظفين؟
		ن) هل هناك إجراءات تأديبية مناسبة عند وقوع مخالفات لقواعد السلوك المهني الخاصة بالمنظمة أو غير ذلك من سلوك الموظفين غير المقبول؟
		هـ. الإشراف الإداري على العمليات
		أ) هل يوجد هيكل إداري/تنظيمي واضح المعالم مع خطوط إعداد التقارير واضحة تشمل جميع وظائف المنظمة وموظفيها؟
		ب) هل توجد أدلة إرشادية إجرائية حديثة تغطي كل من إجراءات المحاسبة التشغيلية والمالية؟
		ج) هل تضع الإدارة أهدافاً مالية ومادية للمنظمة؟
		د) هل توجد ممارسة لإعداد حسابات الإدارة / تقارير تقييم الأداء؟ إذا تواجدت، هل لديهم مستوى مناسب من مقارنة التعليقات / الميزانية المعدة على أساس منتظم وفي الوقت المناسب؟

3	2	1
إذا كانت الإجابة لا، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	(نعم/لا/غير مُطبق)	بنود قائمة التدقيق
		هـ) هل يتم إعداد حسابات الإدارة من نفس السجلات المحاسبية التي تشكل أساس القوائم المالية الخاضعة للرقابة؟
		و) هل تبدو السجلات المحاسبية منظمة بشكل جيد وكاملة، وهل تتم التسويات المالية بشكل دوري؟
		ز) هل عملية إعداد الميزانية: - منصوص عليها في دليل إرشادي إجرائي؟ - نفذها الموظفون المناسبون؟ - وافق عليها المدبرون وأولئك الموظفين الذين يتحملون المسؤولية التشغيلية؟ وتخضع إلى موافقة الإدارة العليا؟ وهل تؤدي إلى ضبط الميزانية؟
		ح) هل توجد مقاييس / مؤشرات أداء ذات صلة وموثوق بها مطبقة؟
		ط) هل تولي الإدارة العليا الاعتبار الواجب لعملية ونتائج الرقابة الخارجية والقوائم المالية؟

إرشادات لاستكمال وثائق تقييم بيئة الرقابة

الهدف العام لاستكمال النموذج	والهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تقييم بيئة الرقابة داخل الجهة، مما سيكون له تأثير في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. فبيئة الرقابة هي واحدة من العناصر الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1315).
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1315 و 1330
الإرشادات	فهم بيئة التحكم بشكل جزءاً من فهم الجهة وبيئتها. بعد فهم بيئة التحكم، تصبح الخطوة التالية هي تقييم المجالات المحددة المقترحة في هذا النموذج.
	يقدم هذا العمود قائمة مرجعية مقترحة لتقييم بيئة الرقابة وفقاً لخمس فئات. يمكن تخصيص القائمة المرجعية استناداً إلى طبيعة الجهة، والذي يشمل أيضاً هيكل الحوكمة.
	استناداً إلى تقييم بيئة الرقابة باستخدام القائمة المرجعية المقترحة، يمكن للمراقب تسجيل الإجابة على العمود 1 بنعم أو لا أو غير مُطبق. يقترح أن يتم هذا التقييم استناداً إلى مراجعة الوثائق والمقابلات مع الإدارة والموظفين الآخرين ذوي الصلة داخل الجهة. إذا كان الجواب بنعم، يجب تدعيمه بالأدلة ذات الصلة التي جمعت من الجهة، والتي قد تشمل أيضاً سجلات المقابلات. تستخدم الإجابة "غير مُطبق" كإجابة محتملة في حالة خطط المراقب لاستخدامها كقائمة مرجعية معيارية، وفي هذه الحالة لن تكون بعض البنود الواردة فيه قابلة للتطبيق على الرقابة المحددة.
	إذا سُجلت الإجابة على قائمة مرجعية (قوائم) محددة ضمن العمود 1 على أنها غير تابعة للعمود 2، يجب على المراقب أن يسجل كيفية تأثير ذلك على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في العمود 3. ثم ينبغي تتبع ذلك في ورقة العمل الخاصة في مخاطر الأخطاء الجوهرية (المشار إليها هنا في النموذج التوضيحي 6.7)
تسجيل دليل المقيم والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قِيموا بيئة الرقابة والمراجع في النهاية. ويمكن لأحد أعضاء الفريق تقييم بيئة الرقابة، وفي هذه الحالة يجب أن يوقع كمقيم. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.

النموذج التوضيحي 6.3: فهم وظيفة الرقابة الداخلية، بما يتضمن الاعتمادية على أعمالها

التوقيع	المراجع	التوقيع	قام بتقييم عمل المراقب الداخلي
			الاسم:
			المسمى:
			التاريخ:

إذا كانت الإجابة بـ "لا"، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بتبع في...	إذا كان الجواب بـ "نعم"، فإن مدى الاعتمادية على العمل يوديه المراقب الداخلي وفي أي مجال	(نعم/لا)	القائمة المرجعية للفهم الخاص بوظيفة الرقابة الداخلية وتقييم الاعتمادية على أعمال الرقابة الداخلية
4	3	2	1
			أ. تقييم الموضوعية
			أ) هل يوجد هيكل ودور للرقابة الداخلية محددان بوضوح داخل الجهة؟ هل الإعداد الحالي يساعد على تحقيق موضوعية المراقبين الداخليين؟
			ب) هل هناك عنصر من عناصر الاستقلال في التقرير؟ وإلى من يُقدم تقرير المراقبين الداخليين؟
			ج) هل هناك أي أدوار متعارضة يُعهد بها إلى الرقابة الداخلية؟
			د) هل تفرض الإدارة أو المكلفون بالإدارة أي قيود على وظيفة الرقابة الداخلية؟
			هـ) هل اتخذت الإدارة أي إجراء بشأن التوصيات التي قدمتها الرقابة الداخلية؟
			ب. كفاءة المراقبين الداخليين
			أ) هل المراقبون الداخليون هم أعضاء الهيئات المهنية ذات الصلة؟ أذكر الهيئة.
			ب) هل خضعوا لتدريب تقني كافي وهل يتمتعون بكفاءة كافية كمراقبين داخليين؟
			ج) هل هناك أي سياسة مطبقة لتعزيز الكفاءات التقنية للمراقبين الداخليين؟
			ج. الرعاية المهنية الواجبة
			أ) هل تم التخطيط والإشراف على ومراجعة وتوثيق أنشطة المراقبين الداخليين على النحو المناسب؟
			ب) هل هناك أدلة رقابية كافية تكمل الاستنتاجات المتوصل إليها؟
			د. أنشطة وظيفة الرقابة الداخلية
			أ) مخصصة لمراجعة ضوابط الرقابة والرصد وما إلى ذلك.
			ب) مخصصة لمراجعة الوسائل المعمول بها لتحديد المعلومات المالية والتشغيلية وقياسها وتصنيفها وإعداد تقارير بها.
			ج) مخصصة لمراجعة اقتصاد الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفعاليتها بما في ذلك الأنشطة غير المالية.
			د) مخصصة لمراجعة الامتثال للقوانين واللوائح وغيرها من المتطلبات الخارجية شاملة السياسات.
			هـ) مخصصة لإدارة المخاطر.

القائمة المرجعية للفهم الخاص بوظيفة الرقابة الداخلية وتقييم الاعتمادية على أعمال الرقابة الداخلية	(نعم/لا)	إذا كان الجواب ب "نعم"، فإن مدى الاعتمادية على العمل يوديه المراقب الداخلي وفي أي مجال	إذا كانت الإجابة ب "لا"، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يتبع في...
1	2	3	4
(و) مخصصة لتقييم عمليات الحوكمة.			
هـ. التوثيق			
(أ) هل يحافظ المراقبون الداخليون على وثائق كافية عن أعمال الرقابة الداخلية المؤداة بطريقة احترافية؟			

إرشادات لاستكمال وثائق فهم وظيفة الرقابة الداخلية واعتماد عملها.

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توثيق فهم وظيفة الرقابة الداخلية في الجهة وتقييم العمل الذي يقوم به المراقبون الداخليون، وذلك إذا كان يتعين على المراقب الخارجي أن يعتمد عملهم المتصل بالرقابة على القوائم المالية. يعرف المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1315) وظيفة الرقابة الداخلية كعنصر هام في الإشراف على الرقابة الداخلية.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1300، 1315، 1330، 1610)
الإرشادات	تمثل الرقابة الداخلية في أي جهة عنصرًا هامًا قد يمنع وقوع أو يكتشف عن أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي قد تنتج عن ضعف الرقابة الداخلية. ويمكن الحد من عمل المراقبين الخارجيين ليتمكنوا من النظر في حجم العمل الذي قام به المراقب الداخلي وما إذا كان يمكن الاعتماد على عمله فقط. لا يمكن استخدام هذا النموذج إلا إذا كانت هناك وظيفة رقابة داخلية موجودة في الجهة.
العمود 1	يقدم هذا العمود قائمة مرجعية مقترحة لتوثيق فهم وظيفة الرقابة الداخلية وتقييم العمل الذي يوديه المراقبون الداخليون ضمن خمس فئات رئيسية. يمكن تخصيص هذه القائمة المرجعية في وقت التخطيط للرقابة. هذه القائمة ليست شاملة.
العمود 2	عند وضع اللمسات الأخيرة على القائمة المرجعية إذا خُصصت، أو عند استخدام القائمة المرجعية المقترحة في العمود 1، يمكن للمراقب تسجيل الإجابة بشكل مناسب في العمود 2 إما "بنعم" أو "لا". إذا كان الجواب ب "نعم"، يمكن الحصول على الأدلة الداعمة من الجهة وتوثيقها وفقًا لذلك في ملف الرقابة.
العمود 3	يُقدم هذا العمود مجالًا يمكن للمراقبين أن يسجلوا فيه إلى أي مدى يمكن الاعتماد فيه على العمل الذي يوديه المراقب الداخلي في رقابة القوائم المالية وفي أي مجالات. ولن تظهر هذه النتيجة إلا إذا تم تسجيل الإجابة على أسئلة محددة في القائمة المرجعية على أنها "نعم". ويمكن أن يكون مدى الاعتماد إما "اعتمادًا كاملًا" أو "اعتمادًا جزئيًا"، ومن ثم تعتمد مجالات الاعتماد على بنود القوائم المالية.
العمود 4	إذا تم تسجيل الإجابة على أسئلة محددة في القائمة المرجعية ب "لا"، يجب على المراقب تسجيل كيفية تأثير ذلك على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وهذا يمكن تتبعه في النموذج التوضيحي 6.7 مخاطر الأخطاء الجوهرية. يؤدي ضعف وظيفة الرقابة الداخلية أو عدم اتخاذ إجراءات إدارية بشأن أعمال الرقابة الداخلية إلى زيادة احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.
النتيجة	يجب على فريق الرقابة أن يتوصل إلى أنه تم ترسيخ فهم ملائم لوظيفة الرقابة الداخلية وكذلك أن ما قام به المراقبون الداخليون من عمل تم تقييمه ليعتمد عليه في رقابة القوائم المالية.
تسجيل دليل المقيم والمراجع	بمجرد الاكتمال، يجب أن يوقع هذه الوثيقة المشرف على الرقابة. ومع ذلك، ينبغي تحديث الوثيقة كلما ووقتها اقتضت الحاجة.
	يجب أن يكتمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قيموا وظيفة الرقابة الداخلية والعمل الذي قام به المراقبون الداخليون والمراجع في النهاية. ويمكن لأحد أعضاء الفريق أو قائد الفريق إجراء هذا التقييم ويجب التصديق عليه وفقًا لذلك.
	يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

الرقم المرجعي لورقة العمل:

النموذج التوضيحي 6.4: توثيق تدفق العملية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية (المتعلقة ببنود محددة في القوائم المالية)

إعداد	التوقيع	راجعه ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

اسم فئة المعاملة أو رصيد الحساب
أساس تحديد تدفق العملية

مراجعة الوثائق والمقابلات مع الموظفين المعيّنين في الجهة

تم تعريف تدفق العملية على النحو التالي (ضع وصف تدفق العملية هنا):

إرشادات لتوثيق تدفق العملية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل لتوثيق تدفق العملية هو تيسير فهم المراقبين للعملية المحاسبية المتصلة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والتي ستسهل تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1315) أن يُقيم المراقب مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها. وأثناء ذلك، يجب على المراقب ترسيخ فهم محدد للعملية المتضمنة في كل فئة من المعاملات ورصيد الحساب والإفصاح عند الاقتضاء
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1300، 1315، 1330)
الإرشادات	<p>هناك نموذج مقترح للفهم الشامل للجهة في النموذج التوضيحي 6.1. ويعرض النموذج التوضيحي 6.4 بشكل رئيسي إرشادات حول كيفية توثيق المراقب لعملية تدفق فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات عند الاقتضاء. والغرض من ذلك هو تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد، من خلال فهم العملية المحاسبية وما يمكن أن يحدث من خطأ في كل مرحلة من مراحل العملية.</p> <p>يمكن توثيق تدفق العملية في سرد كتابي، أو رسم بياني، وما إلى ذلك. ويجب على المراقب، خلال توثيق تدفق العملية، تصور ما يمكن أن يقع من خطأ في كل مرحلة من مراحل العملية المتعلقة بكل فئة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات. ويمكن بعد ذلك تسجيل المخاطر المحددة في سجل المخاطر المقترح في النموذج التوضيحي 6.5.</p> <p>في الجدول المقترح أعلاه، سجل أولاً اسم فئة المعاملة أو رصيد الحساب. وفي الصف الثاني، سجل الأساس الذي استند إليه تدفق العملية: يمكن أن يكون في شكل استعراض للوثائق أو ملاحظة معالجة المعاملات المحاسبية أو إجراء مقابلة مع الموظفين المعيّنين في جهة ما.</p>
تسجيل دليل المقيم والمراجع	<p>يجب أن يكتمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قيموا بيئة الرقابة والمراجع في النهاية. يمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق ويجب التصديق عليه وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>

النموذج التوضيحي 6.5: سجل المخاطر

إعداد	التوقيع	راجعته و وافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

الرقم التسلسلي	الفئات الجوهرية من المعاملات / أرصدة الحسابات	المخاطر المحددة	الرقم في سجل المخاطر	التأكيدات ذات الصلة
		متتبع من النموذج التوضيحي-7.4 تدفق العملية	يتتبع في سجل الرقابة ومخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM)	
	1	2	3	4
1.	العائدات		R/01	
			R/02	

إرشادات لتسجيل المخاطر في سجل المخاطر

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تسجيل مخاطر الأخطاء الجوهرية المعينة أثناء تحديد تدفق العملية من الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1315) أن يُقيم المراقب مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1300، 1315، 1330)
الإرشادات	يجب تسجيل المخاطر في سجل المخاطر في وقت واحد مع تحديد تدفق العملية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. يمكن تحديث سجل المخاطر هذا -في مراجعة لاحقة- بناءً على المخاطر الجديدة المحددة، دون الحاجة إلى إعادة العملية برمتها مرة أخرى.
العمود 1	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل أو نقل فئات مواد المعاملات وأرصدة الحسابات المسجلة وفقاً لتوثيق الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات في النموذج التوضيحي 6.3.
العمود 2	في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل المخاطر المحددة مقابل فئة المعاملة ورصيد الحساب، استناداً إلى تدفق العملية المحدد في النموذج التوضيحي 6.4. وعند تسجيل هذه المخاطر، يجب على المراقب أن يضع في اعتباره "ما يمكن أن يقع من خطأ" في القوائم المالية نتيجة للمخاطر المحددة.
العمود 3	يجب ربط المخاطر التي تم تحديدها وتسجيلها في سجل المخاطر بأنشطة المراقبة وجدول مخاطر الأخطاء الجوهرية في وقت لاحق. ولتحقيق هذا الغرض، يمكن إعطاء كل خطر محدد مقابل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات رقم تعريف مميز (راجع الأمثلة أعلاه) لتسهيل الرجوع إليها.
العمود 4	يجب ربط كل خطر محدد بتأكيدات الرقابة ذات الصلة. ونتيجة للمخاطر التي تم تحديدها في ضوء فئات المعاملات وأرصدة الحسابات، يمكن أن تكون هناك أخطاء جوهرية في القوائم المالية ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتأكيدات ذات الصلة. والسبب الآخر لتحديد تأكيدات الرقابة ذات الصلة ضد المخاطر هو أن المراقب بحاجة إلى الاستجابة لتلك المخاطر من خلال تصميم إجراءات الرقابة المناسبة وتنفيذها، وسوف تصبح التأكيدات ذات الصلة المحددة في هذا المستوى هي أهداف الرقابة.
تسجيل دليل المقيم والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا سجل المخاطر والمراجع في النهاية. يمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق ويجب التصديق عليه وفقاً لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.

إعداد	التوقيع	راجعته و وافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

الرقم التسلسلي	الفئات الجوهرية من المعاملات / أرصدة الحسابات	الرقم المرجعي لسجل المخاطر	تحديد أنشطة الرقابة	الرقم المرجعي لنشاط الرقابة
	الرقم المرجعي لورقة العمل	متتبع من النموذج التوضيحي 6.5		
	1	2	3	4
1	العائدات	R/01	CA/01	
		R/01	CA/02	

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن تحديد أنشطة الرقابة ضد كل خطر

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تحديد وتسجيل أنشطة الرقابة القائمة أو التي ينبغي أن تكون موجودة لمنع وقوع المخاطر المحددة في الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وبعبارة أخرى، فإن الإدارة مسؤولة عن الضوابط الداخلية لمنع مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقم 1315 و 1330
الإرشادات	يمكن تسجيل أنشطة الرقابة في مقابل كل خطر استناداً إلى مراجعة الوثائق التي تحتفظ بها الجهة والمناقشة مع الموظفين المعيّنين في الجهة. يجب على المراقب التأكد من أن أنشطة الرقابة المحددة ذات صلة بالمخاطر وعند الاستجابة لما تم تقييمه من مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، يمكن للمراقب أن يقوم أولاً باختبار لفعالية تشغيل الضوابط المعمول بها، ثم يصبح سجل أنشطة الرقابة هو الأساس المرجعي لاختبار الضوابط.
العمود 1	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل أو نقل فئات المواد من المعاملات وأرصدة الحسابات المسجلة وفقاً لتوثيق الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات في النموذج التوضيحي 5.3.
العمود 2	في هذا العمود، يمكن للمراقب إما تسجيل اسم الخطر أو الرقم المرجعي للخطر فقط. متتبع من النموذج التوضيحي 6.5.
العمود 3	في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمخاطر المحددة مقابل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. كما ينبغي أن تكون أنشطة الرقابة ذات صلة ومرتبطة بشكل جيد بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. يجب على المراقب التأكد من أن أنشطة الرقابة المحددة والمسجلة هنا موجودة داخل الجهة. ما زال بإمكان المراقب تسجيل نشاطا رقابيا يجب أن يكون مطبقاً لكنه غير موجود (في وقت لاحق، قد تصبح هذه الحالة جزءاً من توصية الرقابة لتعزيز الرقابة الداخلية).
العمود 4	أنشطة الرقابة المحددة والمسجلة في سجل أنشطة التحكم هذا سيتوجب لاحقاً ربطها بالمخاطر المحددة وجدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM من أجل وضع إجراءات اختبار الرقابة. ولهذا الغرض، يمكن إعطاء كل نشاط رقابة محدد ومسجل ضد كل خطر ومرتبطة أيضاً بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات رقم تعريف مميز (يُرجى الرجوع إلى الأمثلة الواردة أعلاه على أنها رقم مرجعي لنشاط الرقابة) لتسهيل الرجوع إليها.

يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا سجل المخاطر والمراجع في النهاية. يمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق ويجب التصديق عليه وفقًا لذلك.

يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM)

		<p>الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توحيد العمل المنجز في النماذج التوضيحية 6.5 و 6.6 وتقديم لمحة عن تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية: وبالتالي اسم ورقة العمل هو جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM). وبمجرد تحديد المخاطر، ستُقيم على هذا المستوى لتحديد ما إذا كانت مجرد مخاطر أو مخاطر كبيرة.</p>
		<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1230، 1240، 1300، 1315، 1330، 1520، 1530، 1500)</p>
		<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
		<p>الإرشادات</p>
		<p>هذا النموذج يدمج العمل المنجز في مرحلتَي التخطيط والتنفيذ. لذلك، يتعين على المراقب إلى الإشارة إلى أوراق العمل ذات الصلة في مرحلة التخطيط ومرحلة التنفيذ المشار إليها أعلاه في النموذج على أنها "متتبع من" و "تتبع في". ويجب استكمال الجزء الأكبر من نموذج ورقة العمل هذا في مرحلة التخطيط، كما يمكن استكمال العمودين الأخيرين استنادًا إلى إجراءات الرقابة المنفذة في مرحلة تنفيذ عملية الرقابة. من المتوقع أن تقدم ورقة العمل هذه صورة كاملة إلى فريق الرقابة وكذلك المشرف على الرقابة بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.</p>
	العمود 1	<p>يجب على المراقب تتبع الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الواردة في النموذج التوضيحي 3-5 (سيتمثل الرقم المرجعي لورقة العمل بمجرد تطبيق هذا النموذج في ممارسة الرقابة) في إطار وثائق إستراتيجية الرقابة الشاملة وتوثيقها في العمود 1. وذلك لضمان الاتساق بين ورقتي العمل هاتين.</p>
	العمود 2	<p>هذا العمود هو لتسجيل المخاطر المتتبعة من سجل المخاطر. ويمكن للمراقب أن يسجل إما اسم المخاطرة أو الرقم المرجعي للمخاطرة</p>
	العمود 3	<p>يجب على المراقب ممارسة الحكم المهني حول ما إذا كانت المخاطر المحددة هي مخاطر ناجمة عن الاحتيال.</p>
	العمود 4	<p>يسجل هذا العمود تقييم المخاطر المحددة لترسيخ ما إذا كان كل منها مجرد خطر أم خطر كبير. والسبب في هذا التقييم هو أن يتمكن المراقب من أن يركز أولاً على المخاطر الكبيرة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية ومن ثم، نظراً لتوافر وقت الرقابة وغيرها من العوامل، يمكن التعامل مع تلك التي تم تقييمها على أنها مجرد مخاطر. إذا اعتبر المراقب المخاطر المحددة بأنها مخاطر الاحتيال، فإنها تصبح تلقائياً مخاطر كبيرة. وسواء كان الخطر يمثل مجرد خطر أو كان خطر كبير فسوف يعتمد كلياً على الحكم المهني للمراقب، الذي يمكن أن يستند إلى الخبرة السابقة، وبيئة الرقابة، والضوابط المعمول بها، وما إلى ذلك.</p>
	العمود 5	<p>وكما هو موضح في نموذج تحديد تدفق العملية، يحتاج المراقب إلى التفكير في "ما الخطأ الذي قد يقع" نتيجة المخاطر المحددة بغض النظر عما إذا كان تم تقييم هذه المخاطر على أنها مجرد مخاطر أو مخاطر كبيرة. ويمكن للمراقب أن يوثق في هذا العمود "ما الخطأ الذي قد يقع" نتيجة للمخاطر وينبغي أن يكون متوافقاً مع التأكيدات ذات الصلة. ومن الأمثلة على "ما الخطأ الذي قد يقع" المبالغة في تقدير النفقات نتيجة التواطؤ مع المورد (المخاطر)، ويمكن أن يكون التأكيد ذو الصلة- لفتراض- دقة النفقات المقررة بشأن شراء معدات المكاتب.</p>
	العمود 6	<p>في هذا العمود، يجب على المراقب تتبع التأكيدات ذات الصلة المحددة مقابل كل خطر وكل فئة مادية من فئات المعاملات، ورصيد الحساب والإفصاح في استكمال نموذج ورقة العمل لسجل المخاطر.</p>
	العمود 7	<p>في هذا العمود، يجب على المراقب أن يتتبع من سجل أنشطة الرقابة أنشطة الرقابة المحددة مقابل كل خطر.</p>
	الأعمدة 8-10	<p>لا تكون الأعمدة 8-10 ذات صلة إلا إذا كان هناك رقابة معينة متكررة وإذا تم اختبار فعالية تشغيل الضوابط في الرقابة السابقة. في حالة عدم توافر هذين الشرطين، يمكن حذف هذه الأعمدة.</p> <p>في العمود 8، يقدم الجواب "نعم" خياراً للمراقب للاعتماد على نتائج اختبار الفعالية التشغيلية في رقابة العام السابق. إذا كان الجواب "لا"، يمكن للمراقب أن يستأنف مباشرة وضع إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية لرقابة السنة الحالية (أي في العمود 14).</p> <p>إذا اعتزم المراقب الاعتماد على نتائج اختبار الفعالية التشغيلية للعام الماضي، فإنه يتعين عليه التأكد من وجود أية تغييرات فارقة في الضوابط خلال السنة الحالية. فإذا وجدها، يجب توثيق هذه التغييرات في هذا العمود، ومن ثم يمكن للمراقب المضي قدماً في وضع إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للسنة الحالية (أي العمود 14).</p> <p>إذا لم يوجد تغييرات ملحوظة في الضوابط، يمكن للمراقب أن يمضي قدماً في وضع الإجراءات الجوهرية (أي العمود 15) – بمعنى أن يعتزم المراقب الاعتماد على نتيجة اختبار الفعالية التشغيلية</p>

<p>السابق. ومع ذلك، يُفضل عند عدم وجود ملحوظة هامة، اختبار الضوابط ذات الصلة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات.</p>		
<p>هذا العمود للإشارة إلى ما إذا كانت الضوابط المتبعة المحددة ضد المخاطر في شكل ضوابط يدوية أم آلية. ولأسباب واضحة، يمكن أن يكون هناك خطر كبير من وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية إذا كانت الضوابط القائمة يدوية بالمقارنة مع الضوابط الآلية. وهو ما من شأنه أن يؤثر على حجم وملاءمة وضع إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية والإجراءات الجوهرية.</p>	<p>العمود 11</p>	
<p>يقدم هذا العمود فئات تكرر الضوابط التي يجري تنفيذها في الجهة، أي الرقابة المحددة التي يمكن تنفيذها مرات عديدة، أو أسبوعياً، أو شهرياً، أو ربع سنوياً، أو سنوياً. وستحدد وتيرة التكرار التي يتم بها تنفيذ الضوابط على أساس عدد العينات التي سيتم اختيارها لاختبار فاعليتها التشغيلية.</p>	<p>العمود 12</p>	
<p>واستناداً إلى تكرار التنفيذ المحدد تحت العمود 12، يمكن تسجيل عدد العينات التي يتعين اختبارها في العمود 13. يقترح النموذج أرقام محددة مسبقاً، ولكن يمكن تغييرها. منطقياً، إذا نُفذت الضوابط المحددة عدة مرات، ينبغي أن يكون عدد العينات المختارة أكبر من عدد الضوابط المنفذة سنوياً.</p>	<p>العمود 13</p>	
<p>في هذا العمود يقوم المراقب بوضع إجراءات اختبار فعالية التشغيل للضوابط المعمول بها لاكتشاف مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية والحيلولة دون وقوعها. وقد وضعت هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لعملية الرقابة. ويجب أن تتناول الإجراءات الموضوعات الثلاثة أشياء؛ المخاطر، وتأكيدات الرقابة، والضوابط. ينبغي أن يتبع تحديد الإجراءات في هذه المرحلة بعد ذلك مرحلة تنفيذ الرقابة لتنفيذ الإجراءات على العينات المختارة (يجب تسجيل مرجع ورقة العمل إلى مرحلة التنفيذ في هذا العمود)</p>	<p>العمود 14</p>	
<p>في هذا العمود، يقوم المراقب بوضع الإجراءات الجوهرية - وهو الاختبار المفصل الذي يتناول المخاطر المحددة والمُقيّمة للأخطاء الجوهرية. وقد وضعت هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لعملية الرقابة. وينبغي بعد ذلك تتبع الإجراءات الموضوعات في هذه المرحلة في مرحلة تنفيذ الرقابة لتنفيذ الإجراءات على العينات المختارة (يجب تسجيل مرجع ورقة العمل إلى مرحلة التنفيذ في هذا العمود).</p>	<p>العمود 15</p>	
<p>في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل ما توصل إليه من إجراءات اختبار الضوابط التي أجريت على عينات مختارة في مرحلة التنفيذ من الرقابة. ويمكن إجراء هذا التوثيق فقط في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية. (يجب إحالة هذا إلى الإجراءات التي تُجرى في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية.)</p>	<p>العمود 16</p>	
<p>في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل ما توصل إليه من الإجراءات الجوهرية التي أجريت على عينات مختارة في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية. ويمكن إجراء هذا التوثيق فقط في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية. (يجب إحالة هذا إلى الإجراءات التي تُجرى في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية.)</p>	<p>العمود 17</p>	
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا سجل المخاطر والمراجع في النهاية. يمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق ويجب التصديق عليه وفقاً لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>تسجيل دليل المقيم والمراجع</p>	

النموذج التوضيحي 7.1: تنفيذ إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط

التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع	إعداد
			الاسم:
			المسمى:
			التاريخ:

الخطوة 1: تتبع المخاطر وأنشطة الرقابة وإجراءات اختبار الفعالية التشغيلية من وثيقة التخطيط

فئة المعاملات / رصيد الحساب / الإفصاح المراد اختباره					
6	5	4	3	2	1
تأكيد الرقابة ذي الصلة الذي تم معالجته	الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية المؤداة	النشاط الرقابي الذي يعالج المخاطر	الرقم المرجعي في سجل المخاطر	المخاطر	الرقم المرجعي للرقابة
	متتبع من....			متتبع من...	متتبع من...
			R/01		CA/01
			R/03		CA/02
			R/03		CA/03

الخطوة 2: الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية المؤداة

المخاطر	R/01
أنشطة الرقابة المختبرة	CA/01

النتيجة	البيانات/البند المختبرة في العينات					الرقم المرجعي للعيينة	العيينة
	بند # 5	بند # 4	بند # 3	بند # 2	بند # 1		
							1
							2
							3
							4

الاستنتاج العام من إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية:

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن تنفيذ الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية

	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p> <p>الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توثيق إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية التي يقوم بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية لضمان توثيق العمل الذي يقوم به وفقاً لذلك. ومع أهداف الاختبار مثل تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة ضد كل خطر، تنفذ إجراءات الرقابة على عينات يختارها المراقب.</p>
	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1330 و 1500)</p>
	<p>الإرشادات</p> <p>يجب على المراقب اتباع خطوتين لاستكمال نموذج ورقة العمل كما هو موضح أدناه:</p> <p>الخطوة 1:</p> <p>في هذه الخطوة، ابدأ التتبع من وثيقة تخطيط فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تم تعيينها للخضوع للاختبار، وسجلها في الحقل المقدم أعلاه. وبناء على ذلك، يجب على المراقب بعدها تتبع المخاطر وأنشطة الرقابة وإجراءات اختبار للرقابة والتأكيدات ذات الصلة المحددة من وثيقة التخطيط.</p> <p>الخطوة 2:</p> <p>في هذه الخطوة، يحتاج المراقب إلى اختيار عينة من نشاط رقابي واحد في وقت معين حتى يُجرى اختباره. ولذلك، يجب على المراقب أن يسجل أولاً الرقم المرجعي للرقابة والرقم المرجعي للمخاطر، بحيث يكون من الواضح تماماً أي اختبار تم إجراؤه. سجل هذا في الحقل المخصص في النموذج، ثم انتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. تعتمد بيانات أو بنود العينة التي ستُختبر على هدف الاختبار، وهو تأكيد الرقابة؛ ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من إجراءات الرقابة.</p> <p>يرجى الرجوع إلى الإرشادات التفصيلية أدناه لاستكمال الخطوتين 1 و 2:</p>
	<p>الخطوة 1: تتبع المخاطر وأنشطة الرقابة وإجراءات اختبار الفعالية التشغيلية من وثيقة التخطيط</p> <p>بعد تسجيل فئة من المعاملات، أو رصيد الحساب أو الإفصاح لإجراء الاختبار، ابدأ في استكمال الجدول الذي يتكوّن من ستة عناصر.</p> <p>العمود 1</p> <p>في هذا العمود، تتبع الرقم المرجعي لنشاط الرقابة من سجل نشاط الرقابة أو من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM المُستكمل في مرحلة التخطيط للرقابة. وعلى الرغم من أن اسم نشاط الرقابة يجب ذكره في العمود 4، فإن سبب إبقاء العمود 1 لتسجيل الرقم المرجعي للرقابة هو توضيح أهمية الضوابط التي يجري اختبارها لفئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح.</p> <p>العمود 2</p> <p>تتبع المخاطر المحددة مقابل كل فئة من المعاملات، ورصيد الحساب أو الإفصاح عن جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM وسجلها في هذا العمود. يجب على المراقب أولاً تتبع المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة.</p> <p>العمود 3</p> <p>الاختبار لك لتسجيل اسم المخاطر أو رقمها المرجعي في هذا التوثيق. يمكن تتبع الرقم المرجعي للمخاطر من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM وتسجيله في هذا العمود.</p> <p>العمود 4</p> <p>تتبع اسم نشاط الرقابة من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM وسجله في هذا العمود؛ ينبغي أن تتوافق مع الرقم المرجعي لنشاط الرقابة المسجل في العمود 1 وأيضاً تتوافق مع المخاطر المتبعة من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM. يحق للمراقب إما تسجيل الرقم المرجعي لنشاط الرقابة فقط أو كل من الرقم المرجعي واسم نشاط الرقابة.</p> <p>العمود 5</p> <p>في هذا العمود، تتبع من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM إجراءات اختبار الضوابط التي سبق وضعها في مرحلة التخطيط. هذا هو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.</p> <p>العمود 6</p> <p>تتبع تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة ضد كل خطر وسجلها في هذا العمود. والغرض من ذلك هو التأكد من أن المراقب يحافظ على أهداف الاختبار باستمرار للوصول إلى الاستنتاج المناسب للاختبارات المؤداة.</p>

الخطوة 2: الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للمؤداة

في الخطوة 2، يوثق المراقب إجراء اختبار الفعالية التشغيلية الذي يُجرى على كل نشاط رقابة محدد مقابل كل خطر على فئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح. أولاً، تتبع أرقام مرجعية المخاطر والرقابة المرجعية للنشاط من الخطوة 1 وسجلها في الحقل المحدد.

العمود 1	في هذا العمود، سجّل أعداد العينات. فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.
العمود 2	وثّق الرقم المرجعي للعينات في هذا العمود. عادةً قد يكون هذا الرقم هو رقم وتاريخ قسائم الدفع أو قسائم الاستلام.
العمود 3	في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل البيانات أو البنود المختبرة في هذه العينة تحديداً. على سبيل المثال، يمكن أن تكون البنود التي خضعت للاختبار "قسائم دفع موقعة من قبل الموظف المالي" أو "قسائم دفع أعدها مساعد الحسابات". وستحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة معينة من خلال إجراءات اختبار الضوابط الموضوعية في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار، وهو ما يعد تأكيداً.
العمود 4	يجب على المراقب أن يتوصل إلى نتيجة في كل عينة خضعت للاختبار مما يوجب عليه تسجيلها في هذا العمود. وسيؤدي ذلك إلى استنتاج كلي.

يجب على المراقب، بناءً على الضوابط المحددة ضد كل من المخاطر المختبرة الفئات الجوهرية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أن يستنتج ما إذا كانت الضوابط المعمول بها تعمل بفعالية. وعند القيام بذلك، يجب على المراقب أن يسجل أولاً أساس الاستنتاج، ثم يختتم بأي من العبارات التالية:

1. الضوابط تعمل بكفاءة.

2. الضوابط لا تعمل بكفاءة.

وينبغي بعد ذلك تتبع هذا الاستنتاج رجوعاً إلى جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM) الوارد في العمود المحدد كـ "استنتاج إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية" وتسجيل "فعال" أو "غير فعال" أمام كل إجراء اختبار للرقابة.

يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.

تسجيل أدلة المُعد والمراجع

يجب على المراجع -الذي عادةً ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.

النموذج التوضيحي 7.2: تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة

إعداد	التوقيع	راجعه ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

الخطوة 1: تتبع المخاطر والإجراءات الجوهرية للرقابة من وثيقة التخطيط

فئة المعاملات / رصيد الحساب / الإفصاح المراد اختباره

4	3	2	1
تأكيد الرقابة ذي الصلة الذي تم معالجته	الإجراءات الجوهرية للرقابة التي يتعين تنفيذها	الرقم المرجعي في سجل المخاطر	المخاطر
	متتبع من....		متتبع من...
		R/01	
		R/03	
		R/03	

الخطوة 2: الإجراءات الجوهرية للرقابة التي تم تنفيذها

R/01	المخاطر
------	---------

4	3					2	1
النتيجة	البيانات/ البنود المختبرة في العينات					الرقم المرجعي للعيينة	العيينة
	بند # 5	بند # 4	بند # 3	بند # 2	بند # 1		
							1
							2
							3
							4

الاستنتاج العام لتنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة:

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة

<p>الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توثيق الإجراءات الجوهرية للرقابة التي قام بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهمات الرقابية لضمان توثيق العمل الذي قام به المراقب وفقاً لذلك. ويتحقق أهداف الاختبار مثل تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة ضد كل خطر، يُنفذ إجراء الرقابة على عينات يختارها المراقب.</p>	<p>الهدف العام لاستكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1230، 1330، 1500)</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>يجب على المراقب اتباع خطوتين لاستكمال نموذج ورقة العمل كما هو موضح أدناه:</p> <p>الخطوة 1:</p> <p>في هذه الخطوة، ابدأ التتبع من وثيقة تخطيط فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تم تعيينها للخضوع للاختبار، وسجلها في الحقل المقدم أعلاه. وبناء على ذلك، يجب على المراقب بعدها تتبع المخاطر والإجراءات الجوهرية للرقابة والتأكدات ذات الصلة المحددة من وثيقة التخطيط.</p> <p>الخطوة 2:</p> <p>في هذه الخطوة، يحتاج المراقب إلى اختيار عينة لإخضاعها للاختبارات. وعادة ما تكون العينات المختارة للإجراءات الجوهرية أكبر من العينات المختارة للضوابط الرقابية. ولذلك، يجب على المراقب تسجيل الرقم المرجعي للمخاطر أولاً بحيث يتضح تمامًا أي خطر سيتم معالجته عن طريق تنفيذ إجراءات الرقابة الجوهرية. سجل هذا في الحقل المخصص له في النموذج، ثم انتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. وتعتمد بيانات أو بنود العينة التي ستختبر على هدف الاختبار، وهو تأكيد الرقابة؛ ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من الإجراءات الجوهرية للرقابة.</p> <p>يرجى الرجوع إلى الإرشادات التفصيلية أدناه لاستكمال الخطوتين 1 و 2:</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>الخطوة 1: تتبع المخاطر والإجراءات الجوهرية للرقابة من وثائق التخطيط</p> <p>بعد تسجيل فئة من المعاملات، أو رصيد الحساب أو الإفصاح لإجراء الاختبار، ابدأ في استكمال الجدول الذي يتكوّن من ستة عناصر. يجب أن يركز المراقب أولاً على المخاطر الكبيرة ويضع وينفذ الإجراءات الجوهرية للرقابة التي تستجيب لتلك المخاطر.</p> <p>العمود 1 تتبع المخاطر المحددة مقابل كل فئة من المعاملات، ورصيد الحساب أو الإفصاح عن جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM وسجلها في هذا العمود. ويجب على المراقب أولاً تتبع المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة.</p> <p>العمود 3 يمكن تتبع الرقم المرجعي للمخاطر من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية ROMM وتسجيله في هذا العمود لتسهيل الرجوع إليها أثناء توثيق الإجراءات الجوهرية للرقابة المؤداة.</p> <p>العمود 5 في هذا العمود، تنتج من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية الإجراءات الجوهرية للرقابة المحددة في مرحلة التخطيط. هذا هو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.</p> <p>العمود 6 تتبع تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة ضد كل خطر وسجلها في هذا العمود. والغرض من ذلك هو التأكد من أن المراقب يحافظ على أهداف الاختبار باستمرار للوصول إلى الاستنتاج المناسب حول الإجراءات الجوهرية للرقابة المنفذة.</p>	
<p>الخطوة 2: الإجراءات الجوهرية للرقابة التي تم تنفيذها</p> <p>في الخطوة 2، يوثق المراقب الإجراءات الجوهرية للرقابة المنفذة والتي تستجيب للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. أولاً، تتبع مرجع المخاطر وسجله في الحقل المحدد.</p> <p>العمود 1 في هذا العمود، سجل أعداد العينات. فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.</p> <p>العمود 2 وثق الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود. عادة قد يكون هذا الرقم هو رقم وتاريخ قسائم الدفع أو قسائم الاستلام.</p>	

<p>في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل البيانات أو البنود المختبرة في هذه العينة تحديداً. وستحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة معينة من خلال الإجراءات الجوهرية للرقابة المحددة في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار، وهو ما يعد تأكيداً</p>	<p>العمود 3</p>	
<p>يجب على المراقب أن يتوصل إلى نتيجة في كل عينة خضعت للاختبار مما يوجب عليه تسجيلها في هذا العمود. وستشكل هذه القواعد الأساس لاستنتاج كلي.</p>	<p>العمود 4</p>	
<p>يجب على المراقب، للوصول إلى استنتاج كلي، وضع الأساس اللازم للاستنتاج. ويمكن التوصل إلى ذلك من خلال تلخيص الاستنتاجات لكل عينة ضمن العمود 4.</p> <p>وينبغي بعد ذلك أن يُتبع الاستنتاج العام في جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM) وفقاً لاستنتاج تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة. ويبدو من الأنسب تقديم مراجع ورق عمل في مخاطر الأخطاء الجوهرية (ROMM) وفقاً لقسم استنتاج إجراء الرقابة الجوهرية بدلاً من تقديم كامل الاستنتاج.</p> <p>يجب تتبع أي استثناءات ملاحظة أثناء تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة على كل عينة مُختارة للاختبار في قائمة الملاحظة في مرحلة استكمال ومراجعة الرقابة (راجع النموذج المقترح المشار إليه كنموذج مقترح....) للتعامل بشكل مناسب مع الإدارة وتقييم الأثر على عرض القوائم المالية وإعدادها. وبالاعتماد على طبيعتها وأهميتها، وبالاعتماد أيضاً على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن تقرير هذه الاستثناءات أو (بعبارة أخرى) الملاحظات في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية أو في مرحلة الاستكمال والمراجعة للإدارة أو المكلفين بالإدارة.</p>		
<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p> <p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>		

النموذج التوضيحي 7.3: نموذج خطاب تأكيد الرصيد الإيجابي المتعلق بالرصيد المستحق القابل للتعديل أو المستحق من الموظفين والمتعهدين والموردين

مكتوب على رأس خطاب الجهة

اسم الموظف / المتعهد/ المورد
العنوان

تاريخ النشر

الموضوع: تأكيد الرصيد

سجل المذكرة ----- يبين رصيذا قدره ---- وهو مدفوع لكم مقدماً، والذي لم يُسدد بعد حتى تاريخ -----.

شاكرين لكم إذا تفضلتم بإبلاغ المراقبين بالتأكيد على موافقتكم /عدم موافقتكم على الرصيد المبين بتوقيعكم خطاب التأكيد المرفق وإعادة إرساله إلى المراقبين في المطروف المدفوع مسبقاً قبل تاريخ-----.

في حال عدم موافقتكم على الرصيد المذكور، يُرجى إبلاغ المراقبين بتفاصيل الاختلاف وأسبابه.

يرجى ملاحظة أن هذا الطلب يتم لأغراض الرقابة فقط وليس له أي أهمية أخرى.

ونحن نقدر بشدة تعاونكم الطيب بخصوص هذه المسألة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الحسابات

التاريخ:

قائد الفريق
المراقبون
الرقابة على -----

عزيزي السيد،

أنا/نحن نؤكد أن الرصيد المبين لي/ لنا في بيان يتفق مع سجلي/ سجلاتنا.
أو
أنا/نحن لا نوافق على الرصيد المبين في قائمة حيث وفقا لسجلي/لسجلاتنا، والتفاصيل التي أوردناها أدناه، والبيان المرفق كمرجعية:

اسم الموظف / المتعهد/ المورد

التوقيع

المنصب الحالي

النموذج التوضيحي 7.4: نموذج خطاب تأكيد الرصيد السلبي تتعلق بالرصيد غير القابل للتعديل أو المستحق من الموظفين والمتعهدين والموردين

مكتوب على رأس خطاب الجهة

اسم الموظف / المتعهد/ المورد
العنوان

تاريخ النشر

الموضوع: تأكيد الرصيد

عزيزي السيد،

كجزء من إجراءات الرقابة الطبيعية، طلب المراقبون منا إبلاغك بتأكيد رصيد حسابك معنا في ----- (تاريخ نهاية العام).

رصيد حسابك وفقا لسجلاتنا هو ----- . وقد أرفقنا مع هذا الخطاب بيان حسابك. بعد مقارنة ذلك مع السجلات الخاصة بك، نرجو أن تتفضل بتوقيع خطاب التأكيد والرد فقط في حالة عدم موافقتك على الرصيد المبين في سجلاتنا، مع تقديم بيان مفصل موجه مباشرة إلى المراقبين في مظهر مدفوع مسبقاً.

يرجى ملاحظة أن هذا الطلب يتم لأغراض الرقابة فقط وليس له أي أهمية أخرى.

ونحن نقدر بشدة تعاونكم الطيب بخصوص هذه المسألة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الحسابات

التاريخ:

قائد الفريق

المراقبون

الرقابة على -----

عزيزي السيد،

إننا لا نوافق على الرصيد الموضح في بيانكم مقارنة بما هو مسجل في سجلاتنا، والتفاصيل واردة أدناه والبيان مرفق مع هذا الطاب كمرجعية:

اسم الوكالة أو العميل إذا كان فردا

التوقيع

المنصب الحالي

المدير

BOB/BNB

-----مركز-----

الموضوع: تأكيد رصيد البنك

عزيزي السيد،

طلب منا المراقبون في عملية تنفيذ الرقابة على ----- أن نؤكد على أرصدة البنك في الحسابات التالية -----:

رقم الحساب الحالي-----

رقم الحساب الحالي-----

شاكرين لكم إذا تفضلتم بتأكيد الأرصدة في الحسابات الواردة أعلاه مباشرة إلى المراقبين في المطروف المدفوع مسبقا وفقا لسجلات البنك. يرجى ملاحظة أن هذا الطلب يتم لأغراض الرقابة فقط وليس له أي أهمية أخرى.

ونحن نقدر بشدة تعاونكم الطيب بخصوص هذه المسألة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الحسابات

النموذج التوضيحي 7.6: استخدام مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية

خطوات استخدام مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية (MUS)

1. تحديد قيمة المجتمع الإحصائي الصحيحة للعناصر المختارة (حجم العينة المحدد يجب أن يكون كافياً ويجب أن يكون لكل وحدة معاينة في المجتمع الإحصائي فرص متساوية لاختيارها)
2. النظر في الأهمية النسبية للأداء للمجتمع الإحصائي المختار أو العناصر للاختبار.
3. تحديد المجتمع الإحصائي مقارنة بالأهمية النسبية للأداء.
4. النظر في المخاطر المقدرة (المخاطر / المخاطر الكبيرة).
5. النظر في نتائج اختبار الضوابط (فعالة أو غير فعالة).
6. تحديد عدد العينات التي سيتم اختبارها باستخدام الجدول التالي.

المجتمع الإحصائي - مضاعفات الأهمية النسبية للأداء	المخاطر (ليست كبيرة) والاعتماد على الضوابط - حجم الاختبار صغير	المخاطر (ليست كبيرة) والاعتماد على الضوابط - حجم الاختبار عادي	مخاطر كبيرة والاعتماد على الضوابط، أو مخاطر (ليست كبيرة) ولا اعتماد على الضوابط	مخاطر كبيرة ولا اعتماد على الضوابط
x1	1	1	2	3
x2	1	2	3	6
x3	1	3	5	9
x4	1	3	6	12
x5	1	4	8	15
x6	2	5	9	18
x7	2	5	11	21
x8	2	6	12	24
x9	2	7	14	27
x10	2	7	15	30
x15	3	11	23	45
x20	4	14	30	60
x25	5	18	38	75
x30	6	21	45	(*)75
x40	8	28	60	(*)75
x50	10	35	75	(*)75
x100	20	70	(*)75	(*)75
x200 (أو أكبر)	40(*)	75(*)	75(*)	75(*)

*تشير الأرقام إلى الحالات التي تأثرت بوجود عينة حجمها هو الحد الأقصى (أي إذا لم يكن لدينا عينة حجمها هو الحد الأقصى، فإن العدد المطلوب المحدد سيكون أكبر في هذه الحالات).

- تمثل أحجام العينات الحد الأدنى لحجم عينة. وقد يقرر فريق الرقابة أنه من المناسب في بعض الظروف زيادة أحجام العينات عن تلك الواردة في الجدول.
- أما عن المجموعة التي تتضمن مخاطر كبيرة، فنحن مطالبون بتنفيذ إجراءات جوهرية تستجيب بشكل خاص لذلك الخطر. وكثيراً ما تنطوي هذه الإجراءات الجوهرية المستجيبة على اختيار غير تمثيلي.

ملحوظة: لنفترض أن مقدار المجموعات بالنسبة إلى الأهمية النسبية للأداء هو 8، والمخاطر مقدرة بأنها مخاطر فقط، ومدى الاعتماد على الرقابة أمر طبيعي، ينبغي حينها أن يكون حجم العينة 6.

تقييم انتقاء العينات

إرشادات بشأن تقييم نتائج اختبارات الرقابة

P	
(أ)	إجمالي رصيد الحساب للمراقب (أ)
(ب)	إجمالي قيمة المعاملات المُختبرة (ب)
(ج)	إجمالي حجم الأخطاء الفعلية (ج)
(د)	الأخطاء المتوقعة للمجموعة ككل $= (ج/ب) \times (أ)$
(هـ)	الأخطاء المقبولة (هـ)
(و)	الأخطاء المتوقعة المقبولة (د)
(ز)	الحد الأدنى الموصى به من عناصر العينة الإضافية التي سيتم اختيارها (ز):

$$z = (n/h) - 1 = \text{عدد العناصر الواجب أخذ عينات منها}$$

$$N = \text{حجم العينة}$$

وعندما يكون الرقم "و" موجباً، ينبغي أن يقوم المراقب بما يلي:

الخطوة 1: تأكد من تسجيل اعتمادية الرقابة الأخيرة على أنها "لا يوجد اعتمادية". أعد صياغة اعتمادية الرقابة حيثما ذكر أي اعتمادية متوسطة أو عالية سابقاً. أعد حساب أحجام العينات حيثما ينطبق، واختبر عناصر إضافية. يمكنك التوقف هنا إذا كانت (و) الواردة أعلاه رقم موجب. أما إذا كانت (و) لا تزال رقم سالب، انتقل إلى الخطوة 2.

الخطوة 2: قم بتوسيع أحجام العينات بشكل أكبر لتحديد الأخطاء الفعلية والأخطاء في المجموعة. وبيّن إلى الحد الأدنى من عناصر العينة الإضافية الموصى باختيارها أعلاه بـ (ز). ولاحظ أن هذا الرقم هو مجرد دليل يشير إلى الحد الأدنى لعدد العناصر التي يتعين اختبارها استناداً إلى المعدل المتوقع للأخطاء في العناصر التي أُختبرت في البداية.

وفي الحالات التي يكون فيها توسيع أحجام العينات غير عملي أو مفضل لأي سبب من الأسباب، ينبغي النظر في تأثير الأخطاء المتوقعة التي تتجاوز الأخطاء التي يمكن قبولها في ضوء تقرير الرقابة.

الخطوة 3: بمجرد اختبار عناصر العينة الإضافية، تأكد مما إذا كانت الأخطاء المتوقعة هي الآن أقل من الخطأ / الأخطاء الممكن قبولها ($z < 0$). وإذا لم تكن كذلك، فهذا يعني أن المعدل المتوقع للأخطاء في المجتمع الإحصائي قد يتعين زيادته. على سبيل المثال، حينما أسفرت الاختبارات الإضافية عن أخطاء أعلى من التقدير الأولي للأخطاء، فهذا يعني أنه قد يكون هناك حاجة لإجراء المزيد من الاختبارات. وقد يرجع ذلك إلى حقيقة أن عناصر العينة الأصلية تضمنت عناصر هامة، تبين بعد ذلك أنها خاطئة. قد يكون هناك حاجة إلى اختيار المعاملات بالإضافة إلى تلك المذكورة أعلاه في (ز). غير أن بعض الاختلافات الطفيفة (على سبيل المثال، أقل من 5٪ من الأخطاء المقبولة) قد يقبلها المراقبون.

النموذج التوضيحي 7.7: استخدام الجدول المحوري في برنامج إكسيل لتصنيف أحجام العينة

استخدام الجدول المحوري في برنامج MS Excel لتصنيف العينات العشوائية

1. تقسيم المجموعة حسب خصائص العناصر (في المثال المقدم، مقسمة حسب الغرض للسفر)، وتقرير طريقة انتقاء العينات لاستخدامها.

GL Code and Account	
GL Account No.	Amounts
	trace from 1. summary
Travel in-country	4,393,100
	4,393,100
(C) Determination of number of samples:	
The population selected for audit (travel expenses) can be bifurcated into two. i.e. the one with clarity of purpose for travel and remaining without the purpose of travel.	
With clearly stated purpose	4,263,495
Without the purpose	129,605
	4,393,100
To gather sufficient appropriate evidence and to selects a representative sample, the engagement team will use random sampling technique to select sample items which have characteristics typical of the population. The random sampling will be used based on the summary performed using the pivot table	
The auditor shall select one sample each from each lot of travel purpose and test the samples.	

2. استخدم الجدول المحوري لإنتاج ملخص العينة حسب العناصر التطبيقية، تبعا لطبيعة العناصر والغرض منها. وفيما يلي ملخص طبقي للعينة:

Sum of Travel Amount (Nu.)	EMPNAME	January	February	March	April	May	June	July	September	October	November	December	Grand Total
Awareness for Servical cancer	Dr.Choljay Wangmo			38,400.00									38,400.00
General Health check-up	Dr. Dinesh Pradhan		19,200.00										19,200.00
	Dr. Thupten Pelzang						25,600.00						25,600.00
	Dr.Choni Wangmo		19,200.00										19,200.00
	Dr.Maresh Gurung		19,200.00										19,200.00
	Dr.Norbu Penden Wangchuk		19,200.00										19,200.00
	Dr.Yowaan Thapa						25,600.00						25,600.00
	Karma Dema		13,200.00										13,200.00
	Kesang Lhamo		13,200.00										13,200.00
	Sangay Dorji		13,200.00										13,200.00
	Sonam Gyeltsen		13,200.00										13,200.00
	TANDIN WANGCHUK		13,200.00										13,200.00
Geog Tour	Thinley Bidha				5,000.00								5,000.00
	Ugyen Tenzin				5,000.00								5,000.00
Geog Tour on promotion of agricultural produce	B.B Gurung	15,000.00											15,000.00
	Dasho Chencho Tshering	20,000.00											20,000.00
	Dechen Peldon	10,000.00											10,000.00
	DOLMA	10,000.00											10,000.00
Hepatitis B and AIDS Programme	Chandra Kala Mongrati	38,500.00											38,500.00
	Denka	38,500.00											38,500.00
	Gaga Dukpa	38,500.00											38,500.00
	Pabi Maya Gurung	38,500.00											38,500.00
	Purna Bdr.Gurung	38,500.00											38,500.00
	Sangay Penjore	38,500.00											38,500.00
	Sonam Yangzom	38,500.00											38,500.00
	Tenzin Tshering	38,500.00											38,500.00
	Wangchuk	56,000.00											56,000.00
Historical Data Collection and Survey of Lhakhang	JIGME YESHI								25,000.00				25,000.00
	Karma Dorji								25,000.00				25,000.00
	Kencho Lhamo								25,000.00				25,000.00

فيما يلي خطوات أساسية في استخدام طريقة أخذ العينات العشوائية حيث لا تتوفر تقنيات الرقابة بمساعدة الحاسوب (CAAT) لهذا الغرض. ويمكن للمراقب تطبيق الخطوات التالية لضمان اختيار العناصر على أساس عشوائي. وفي الانتقاء العشوائي للعينات يكون لكل عنصر من المجموعة فرص متساوية لاختياره:

- 1) تحديد قائمة المجموعة وإدراجها (على سبيل المثال، قائمة نفقات السفر مع جميع البيانات المنسوبة مثل اسم الموظف، تواريخ السفر، البلد، المدينة، الغرض، وما إلى ذلك).
- 2) تحديد حجم العينة المختارة (على سبيل المثال 25 عنصراً)
- 3) تصنيف المجموعة وفقاً لخصائص معينة بخلاف الحجم، إما بترتيب تصاعدي أو تنازلي (على سبيل المثال، يمكن فرز المجموعة وفقاً لأسماء الموظفين).
- 4) رقم كل عنصر من المجتمع الإحصائي
- 5) تحديد عامل الاختيار (أي الحجم الكلي للسكان مقسوماً على حجم العينة. على سبيل المثال، إذا كان هناك 1000 سجل وبنوي المراقب اختيار 25 من المعاملات عشوائياً، عامل الاختيار سيساوي 40 (1000 مقسوماً على 25) لذلك، يجب اختيار كل سجل ترتيبه الأربعين أو مضاعفاتهما (أي 40، 80، 120، 160، 200 ... 1000).

النموذج التوضيحي 8.1: قائمة الملاحظة (مراجعة وتوثيق تراكم الأخطاء المحددة)

إعداد	التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

توثيق قائمة الملاحظات المتتبعه من مرحلة تنفيذ الرقابة

الرقم	مجال الرقابة	النوع: 1. الخطأ 2. نقص الرقابة 3. نقص الإفصاح 4. غير ذلك	خلاصة الملاحظة	الكمية المشتركة إن وجد	مرجع ورقة العمل من مكان تتبع الملاحظات	الرقابة المسؤولة	استجابة الإدارة	حالة الملاحظة (تم حلها/لم تحل)	الرقم المرجعي للمراقبة
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الحجم الإجمالي للأخطاء (الأخطاء غير المصححة التي أُعتبرت خطأ محاسبي)									
الحجم الإجمالي للأخطاء وفقاً لفئات المعاملات/أرصدة الحسابات (أ)									
الأخطاء المتراكمة المصححة (ب)									
الأخطاء المتراكمة غير المصححة النهائية ج=(أ)-(ب)									
									يتتبع في..

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن قائمة الملاحظات

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توثيق قائمة ملاحظات الرقابة التي أشار إليها المراقب أثناء تنفيذ إجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية للرقابة، وللإشارة إلى ما إذا كانت قد تم حلها.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1450 و 1500)
الإرشادات	ملاحظات الرقابة هي الاستثناءات التي لاحظها المراقب أثناء تنفيذ إجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية للرقابة. الملاحظات التي ستسجل في نموذج ورقة العمل هذه سيتم تتبعها من مرحلة تنفيذ الرقابة، وتحديدًا من القسم المتعلق بالاستنتاج العام لإجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية التي سجلها المراقب.
	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل مجال الرقابة ذا الصلة (الفئات الجوهرية من المعاملات أو أرصدة الحسابات)
	في هذا العمود، يمكن لفريق الرقابة تصنيف ما إذا كانت الأخطاء / الملاحظة هي نتيجة لنقص الرقابة، أو نتيجة لخطأ ما، أو لنقص الإفصاح أو أي أمور أخرى. وسيساعد هذا التصنيف فريق الرقابة في تقييم أثر الأخطاء
	في هذا العمود، يمكن للفريق تسجيل خلاصة الملاحظة.
	في هذا العمود، سجل مقابل كل ملاحظة للرقابة حجم الخطأ الموجود الذي سيؤثر على القوائم المالية إذا لم يتم حله، وذلك تبعاً لما إذا كان جوهرياً أم لا.
	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الرقم المرجعي لورقة العمل في القسم الذي استمد منه ملاحظة معينة (يجب أن يُتتبع من قسم الاستنتاج العام من إجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية).

<p>ويمكن هنا في هذا العمود تسجيل اسم المراقب الذي أجرى اختبار الضوابط أو اختبار الجوهرية، والذي لاحظ وفقاً لذلك الأخطاء وسوء ملاحظات الرقابة، لسهولة المتابعة والتعامل مع المسألة إلى أن يتم حلها.</p>	<p>العمود 7</p>	
<p>ويمكن تسجيل ملخص أو خلاصة استجابة الإدارة لملاحظة الرقابة في هذا العمود.</p>	<p>العمود 8</p>	
<p>بناء على المناقشة مع الإدارة أثناء الرقابة أو في الاجتماع الأخير للمهمة الرقابية عند الانتهاء من الرقابة، قد يتم حل بعض الملاحظات أو قد لا يتم حلها. يمكن تسجيل هذه الحالة في هذا العمود.</p>	<p>العمود 9</p>	
<p>في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الرقم المرجعي لكل ملاحظة رقابية، بغض النظر عما إذا كان قد تم حلها أم لا.</p>	<p>العمود 10</p>	
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.</p>		<p>تسجيل أدلة المُعد والمراجع</p>
<p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>		



النموذج التوضيحي 8.2: تقييم النطاق العام لخطة مشاركة الرقابة

إعداد	التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

المؤشرات التي يتعين النظر فيها عند تقييم النطاق العام للرقابة	
	وهناك مؤشر على ما إذا كان من الضروري مراجعة استراتيجية الرقابة الشاملة وخطة الرقابة وهو أن مستوى الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لم تعد مناسبة فيما يتعلق بالعناصر الهامة للقوائم المالية التي يعتمزم المراقب تقريرها.
	يمكن أن تشمل المؤشرات التي تنطوي على مخاطر أعلى من التي يمكن تقبلها والتي قد تحتوي أخطاءً جوهرية غير مكتشفة (عند أخذها مع مجموع الأخطاء المتركمة أثناء المهمة الرقابية)، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:
	<ul style="list-style-type: none"> • الأهمية الأداء النسبية المكتسبة مع الأخطاء غير المصححة المتركمة أثناء المهمات الرقابية تتجاوز (انظر أدناه). • كشف المراقب عن عدد كبير من الأخطاء التي لم يكن من الواضح أنها هيئة بما يتضمن الأخطاء التي صححتها الإدارة. • إن الأخطاء التي لم يكن من الواضح أنها هيئة، بما يتضمن الأخطاء التي صححتها الإدارة، تنشأ في عدد كبير من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
	مقارنة الحجم الإجمالي للأخطاء غير المصححة بالأهمية النسبية
	الحجم الإجمالي للأخطاء غير المصححة (متتبع من قائمة الملاحظة)
	الأهمية النسبية للأداء ((متتبع من ورقة عمل حول تحديد الأهمية النسبية)
	مجموع الأخطاء الإجمالية غير المصححة + الأهمية النسبية للأداء
	الأهمية النسبية المخططة (متتبع من ورقة عمل حول تحديد الأهمية النسبية)
	ضع في اعتبارك ما إذا كانت هناك حاجة إلى مراجعة الإستراتيجية العامة للرقابة وخطة الرقابة، وثقها هنا مع الأسباب التالية:

استكمال ورقة العمل بشأن تقييم النطاق العام لخطة المهمة الرقابية.

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو معرفة ما إذا كانت الاستراتيجية الشاملة للرقابة وخطة الرقابة لا تزال ملائمة وذات صلة، وما إذا كانت هناك حاجة لإجراء مراجعات وفقاً لذلك.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1450 و 1500 المعمول بها	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1450 و 1500
الإرشادات	تقييم النطاق العام للرقابة الوارد أعلاه ذاتي التفسير.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.

النموذج التوضيحي 8.3: تقييم أثر الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية

إعداد	التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع
الاسم:			
المسمى:			
التاريخ:			

مقارنة الأخطاء غير المصححة بشكل إجمالي بالأهمية النسبية للقوائم المالية ككل	
	الحجم الإجمالي للأخطاء غير المصححة (متتبع من قائمة الملاحظة)
	الأهمية النسبية للقائمة المالية ككل (متتبع من وثيقة التخطيط)
التقييم العام للأخطاء غير المصححة والتحقق من التأثير على القوائم المالية	
1.	هل الأخطاء غير المصححة جوهرية؟ (نعم/لا)
2.	إذا كان الجواب نعم، فتأكد من التأثير على القوائم المالية ككل (مثل المبالغة في تقدير الإيرادات أو النفقات، وما إلى ذلك)
3.	إذا كان الجواب لا، فهل هي جوهرية بحكم طبيعتها (الحالة، مع السبب، إذا اعتبرت جوهرية بحكم طبيعتها ولها تأثير على عرض القوائم المالية)

استكمال ورقة العمل المتعلقة بتقييم أثر الأخطاء غير المصححة في القوائم المالية

الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تسجيل تقييم أثر الأخطاء الجوهرية غير المصححة في القوائم المالية التي ستصبح أساسا للرأي في تقرير المراقب.	الهدف العام لاستكمال النموذج
المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1450 و 1500)	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها
<p>ومن السهل جدا والمباشر إكمال ورقة العمل هذه حيث يمكن لفريق الرقابة أن يتتبع مجموع الأخطاء غير المصححة من قائمة الرقابة ومعرفة ما إذا كانت جوهرية من خلال مقارنتها بالأهمية النسبية للقوائم المالية المحددة في مرحلة التخطيط للرقابة.</p> <p>وإذا كانت الأخطاء غير المصححة جوهرية، يتعين على المراقب أن يتأكد من أثر ذلك على عرض القوائم المالية. على سبيل المثال، كنتيجة للأخطاء غير المصححة، يمكن أن يكون الأثر على القوائم المالية إما المبالغة في تقديرها أو تخفيضها في الإيرادات أو النفقات، أو قد لا يكون من الممكن حاليا التأكد من الأثر (غير مؤكد).</p> <p>وفي حين أن الأخطاء غير المصححة قد لا تكون جوهرية من حيث الحجم، فإن المراقب بحاجة إلى تقييم ما إذا كان يمكن أن يكون جوهريا بطبيعته، مما قد يؤثر على عرض القوائم المالية. ولذلك، يجب تسجيل أساس هذا الحكم المهني في ورقة العمل هذه إلى جانب كيفية تأثير ذلك على عرض القوائم المالية.</p>	الإرشادات
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.</p>	تسجيل أدلة المُعد والمراجع

النموذج التوضيحي 8.4: الإجراءات التحليلية المنفذة خلال مرحلة الإتمام والمراجعة

اسم الوكالة: س
الفترة المغطاة: 01.01.20XX إلى 31.12.20XX

التوقيع	راجعته ووافق عليه	التوقيع	إعداد
			الاسم:
			المسمى:
			التاريخ:

يمكن لفريق التعاقد استخدام البنود الواردة في القوائم المالية للجهة.

6	5	4	3	2	1
تصحيح الأخطاء من قبل الإدارة	الفرق بين الأرقام الواردة في مسودة القوائم المالية والقوائم المالية النهائية	الأرقام في القوائم المالية النهائية التي أعدت للمراقبين عند الانتهاء من الرقابة	أي أخطاء لوحظت في مسودة القوائم المالية	الأرقام في مسودة القوائم المالية المقدمة إلى المراقب من قبل الإدارة	فئات المعاملات / أرصدة الحسابات

الاستنتاج العام بشأن الإجراءات التحليلية التي أجريت عند مرحلة الاكمال والمراجعة للرقابة

استكمال ورقة العمل بشأن الإجراءات التحليلية المنجزة في مرحلة الاكمال والمراجعة

الهدف العام لاستكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تسجيل الإجراءات التحليلية التي تم إجراؤها في مرحلة إتمام ومراجعة الرقابة.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (1500 و 1520)
الإرشادات	عند مراجعة القوائم المالية، يقوم المراقب عند التخطيط للرقابة بالحصول على مسودة القوائم المالية من الجهة، ويتم تنفيذ إجراءات الرقابة وفقا لذلك على هذه المسودة. من المتوقع أن تقوم الإدارة بإجراء تصحيحات في دفاتر الحسابات الأساسية وبالتالي في القوائم المالية، استنادا إلى أي أخطاء وسهو أشار إليها المراقبون. وينبغي أن تقدم الإدارة بعد ذلك النسخة النهائية من القائمة المالية إلى المراقبين، وعادة في مرحلة الاكمال والمراجعة، بعد إجراء التصحيحات على الأخطاء والسهو. ويقوم المراقب بتنفيذ إجراءات تحليلية بشأن هذه الصيغة النهائية للقوائم المالية.
	<p>العمود 1 في هذا العمود، سجّل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات من القوائم المالية.</p> <p>العمود 2 سجل في هذا العمود الأرقام الواردة في مسودة القوائم المالية، وفقا لفئة المعاملات ورصيد الحساب.</p> <p>العمود 3 في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الأخطاء التي لوحظت في مسودة القوائم المالية عند تنفيذ إجراءات الرقابة المخطط لها.</p> <p>العمود 4 انقل الأرقام الموجودة في القوائم المالية النهائية التي أعدتها الإدارة لفريق الرقابة.</p> <p>العمود 5 قارن الأرقام في القوائم المالية النهائية مع الأرقام الواردة في مسودة القوائم المالية، وسجل أية اختلافات في هذا العمود</p> <p>العمود 6 في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل أي تصحيح على القوائم المالية من قبل الإدارة.</p>
الاستنتاج العام:	يجب على المراقب أن يقدم استنتاجا كليًا بشأن الإجراءات التحليلية التي يتم إجراؤها عند الانتهاء من الرقابة. وينبغي أن يكون ذلك في شكل سردي يسلط الضوء على العمل الذي قام به المراقب والاستنتاج الذي توصل إليه عند إنجاز العمل.
تسجيل أدلة المُدع والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُدع قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك.
	يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

رأس خطاب الجهة
التاريخ:

رئيس القسم
اسم القسم

الجهاز الأعلى للرقابة

نرسل لكم خطاب التمثيل بشأن الرقابة على القوائم المالية الخاصة بـ..... عن السنة المنتهية في..... بغرض إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تُعد من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لـ (إطار التقارير المالية الساري) أو إبداء وجهة نظر حقيقية وعادلة.

ونؤكد أنه (على حد علمنا واعتقادنا، بعد إجراء مثل هذه الاستفسارات التي رأيناها ضرورية لغرض إعلام أنفسنا بشكل مناسب):

القوائم المالية

- وقد نفذنا مسؤولياتنا، على النحو المبين في شروط المهمة الرقابية المورخة [أكتب التاريخ]، لإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية (المتبع)؛ وعلى وجه الخصوص، تعرض القوائم المالية بصورة عادلة (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) أو تم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لذلك.
- تعد الافتراضات الهامة التي يستخدمها البنك في إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تلك المقاسة بالقيمة العادلة، منطقية. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1540)
- وقد تمت المحاسبة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها على النحو المناسب وفقاً لمتطلبات (إطار التقارير المالية الساري). (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 560)
- وقد عُذلت جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وأُفصح عنها، والتي (وفقاً لإطار التقرير المالي المعمول به) تتطلب تعديل أو إفصاح. (معيار الرقابة الدولي (ISA 560)
- إن آثار الأخطاء غير المصححة غير جوهرية، سواء بشكل فردي أو إجمالي، على القوائم المالية ككل. وتلحق قائمة بالأخطاء غير المصححة برسالة التمثيل. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 450)
- [أي مسائل أخرى قد يراها المراقب مناسبة]

المعلومات المقدمة

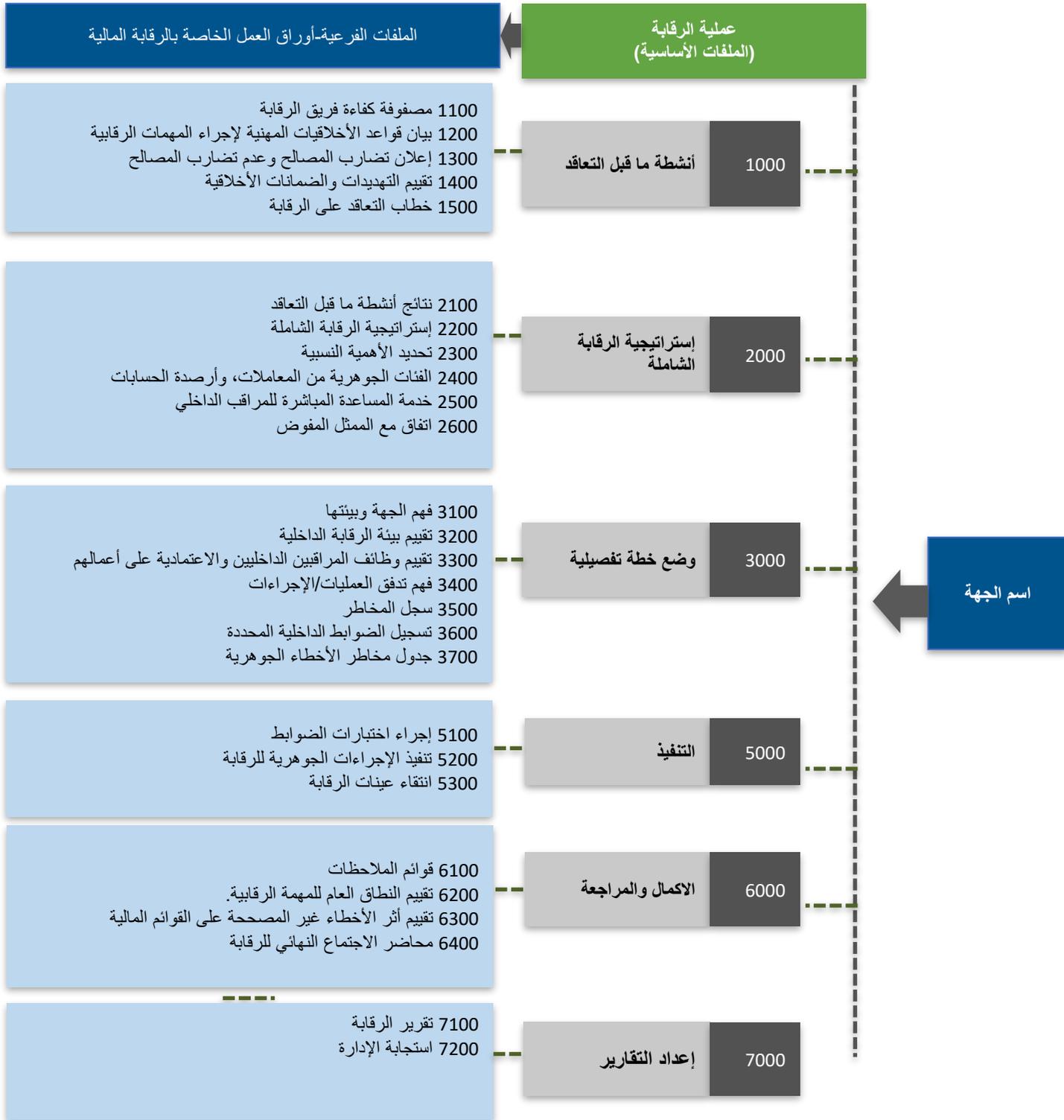
- لقد قدمنا لك:
 - الوصول إلى جميع المعلومات التي ندرك أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛
 - المعلومات الإضافية التي طلبتها منا لأغراض الرقابة؛ و
 - الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الجهة الذين قررت من خلالهم الحصول على أدلة الرقابة.
- وقد سجلت جميع المعاملات في السجلات المحاسبية، وهي واردة في القوائم المالية.
- لقد كشفنا لكم نتائج تقييمنا لخطر أن القوائم المالية قد تكون بها أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 240)
- وقد كشفنا لك جميع المعلومات المتعلقة بالاحتيال أو الاحتيال المشتبه به الذي ندركه والذي يؤثر على الجهة ويشمل:
 - الإدارة؛
 - الموظفين الذين لديهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - غيرها حيث يمكن أن يكون للاحتيال تأثيراً مادياً على القوائم المالية. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1240)
- قد كشفنا لكم جميع المعلومات المتعلقة بمزاعم الاحتيال أو الاشتباه في الاحتيال، والتي تؤثر على القوائم المالية للجهة والتي يبلغ عنها الموظفون الحاليين والموظفون السابقون والمحللون والمنظمون أو غيرهم. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1240)
- وقد كشفنا لكم جميع حالات عدم الامتثال أو المشتبه في عدم امتثالها للقوانين واللوائح التنظيمية التي ينبغي النظر في آثارها عند إعداد القوائم المالية. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1250)
- لقد كشفنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالجهة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 550)
- [أي مسائل أخرى قد يراها المراقب ضرورية]

توقيع المسؤول المفوض

الإدارة

ملحوظة: يجب تعديل الخطاب بما يتلاءم مع الرقابة على القوائم المالية المعدة على أساس نقدي وعلى أساس الاستحقاق.

النموذج التوضيحي 8.6: توثيق أوراق العمل الخاصة بالرقابة المالية



ملحوظة: هذا شكل مقترح لترتيب وهيكل أوراق العمل الإلكترونية للرقابة، والذي من شأنه تيسير عملية الحفظ النظامي والاستعراض والاسترجاع.