دليل تطبيق

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية

الإصدار 1

مبادرة تنمية الانتوساي

28 مايو 2019

© مبادرة تنمية الانتوساي

Stenersgata 2
N-0184
أوسلو، النرويج

جدول المحتويات

بيان الجودة لدليل تنفيذ معيار الانتوساي بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1 10
شكر وعرفان 11

الفصل 1 12
نبذة عن الدليل 12
معلومات أساسية 12
الغرض من الدليل 12
عملية وضع الدليل 13
محتوى الدليل 13

الفصل 2 15
مقدمة إلى إطار معايير الانتوساي وتنفيذ الرقابة المالية على القطاع العام 15
إطار معايير الانتوساي وإطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية المنقح 15
المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام 16
أهمية الرقابة في القطاع العام 18
الأهداف العامة لمراقب القطاع العام الخارجي عند إجراء رقابة مالية وفقًا لمعايير الانتوساي 20
آلية الرجوع إلى معايير الرقابة المالية في التقرير الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة 20
ظروف لا يمكن معها الرجوع إلى إرشادات الرقابة المالية (معايير الانتوساي 1200-1810) كمعايير موثوقة 21
تقييم معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية لتأثير الإطار القانوني والتنظيمي على البيانات المالية 21

الفصل 3 24
عملية الرقابة المالية 24
أنشطة ما قبل التعاقد 24
التخطيط للرقابة 25
تنفيذ الرقابة 25
الانتهاء والمراجعة 25
إعداد التقارير 25
إجراءات المتابعة 25
مراجعة ضمان الجودة 26

الفصل 4 27
أنشطة ما قبل التعاقد 27
تقييم ما إذا كانت شروط ما قبل الرقابة متوفرة 28
الحصول على اتفاق بأن الإدارة تفهم مسؤوليتها 34
متطلبات أخرى 35
التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة 36

الفصل 5 37
التخطيط لعملية الرقابة 37

فهم الجهة وبيئتها 38
تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم العملية 42
تحديد أنشطة الرقابة الداخلية للحد من حدوث المخاطر 43
تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها 46
تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية 51
وضع إجراءات الرقابة الإضافية للتصدي للخطر 52
مراعاة القوانين واللوائح عند رقابة البيانات المالية 56

الفصل 6 61
تنفيذ الرقابة 61
تنفيذ إجراءات الرقابة وتوثيق النتائج 62
التأكيدات الخارجية 63
انتقاء البنود للاختبار 66
استخدام العينات 66
الخطوات الرئيسية في عملية أخذ عينات الرقابة 67

الفصل 7 69
الانتهاء والمراجعة 69
إجراءات الإنتهاء الأخرى 71
توثيق عملية المراجعة 72
الاجتماع النهائي للرقابة 73

الوحدة 8 74
إعداد التقارير الخاصة بالرقابة 74
تكوين رأي بشأن البيانات المالية 77
تحديد أنواع التعديلات على رأي المراقب 79
فقرة لفت الانتباه 84
فقرات الموضوعات الأخرى الواردة في تقرير المراقب 84
الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة في تقرير المراقب المستقل 84
شكل ومحتوى تقرير المراقب حول البيانات المالية 86
تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى 87
الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام المحدد أو المشتبه به 87

الوحدة 9 88
إجراءات المتابعة 88

الفصل 10 91
ضمان الجودة على مستوى التعاقد 91

المراجع 97

النماذج التوضيحية 98

الاختصارات والاصطلاحات

AWP	أوراق عمل الرقابة
COTABD	المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات
FA	الرقابة المالية
FAAS	اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة
FRF	إطار إعداد التقارير المالية
FIPP	منتدى التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي
INTOSAI	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي)
INCOSAI	المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنكوساي)
IFPP	إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية
IDI	مبادرة تنمية الانتوساي (آي دي آي)
ISSAI	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (معايير الانتوساي)
IAASB	المجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأكيد
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IPSAS	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
KAM	موضوعات الرقابة الرئيسة
PN	مذكرات الممارسات في معايير الانتوساي
PSC	لجنة الانتوساي للمعايير المهنية
QA	ضمان الجودة
ISA	المعايير الدولية للرقابة
ROMM	مخاطر الأخطاء الجوهرية
SAI	الجهاز الأعلى للرقابة
SDG	أهداف التنمية المستدامة

جدول الأشكال

الفصل 2	**مقدمة إلى إطار معايير الانتوساي وتنفيذ الرقابة المالية على القطاع العام**	
الشكل 2 (أ)	المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام الخاصة بالرقابة على البيانات المالية	19
الشكل 2 (ب)	إطار الإدارة الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة	19
الشكل 2 (ج)	شجرة القرار التي توضح نطاق معيار الانتوساي (**ISSAI 1250**)	23
الفصل 3	**عملية الرقابة المالية**	
الشكل 3 (أ)	عملية الرقابة المالية	24
الفصل 4	**أنشطة ما قبل التعاقد**	
الشكل 4 (أ)	لمحة عن أنشطة ما قبل التعاقد	27
الشكل 4 (ب)	شجرة القرار لتحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية	34
الفصل 5	**التخطيط للرقابة**	
الشكل 5 (أ)	عملية وضع خطة تفصيلية للرقابة	38
الشكل 5 (ب)	لمحة موجزة عن فهم الجهة وبيئتها	38
الشكل 5 (ج)	نبذة عن عملية تقييم المخاطر	42
الشكل 5 (د)	لمحة موجزة عن تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها	47
الشكل 5 (هـ)	وضع إجراءات الرقابة الإضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة	52
الشكل 5 (و):	الطريقة المنهجية لوضع إجراءات الرقابة	55
الشكل 5 (ز)	لمحة موجزة عن مراعاة القوانين واللوائح عند تخطيط رقابة البيانات المالية وتنفيذها	58
الفصل 6	**تنفيذ الرقابة**	
الشكل 6 (أ)	لمحة موجزة عن مرحلة تنفيذ الرقابة (تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع أدلة الرقابة).	61
الفصل 7	**الانتهاء والمراجعة**	
الشكل 7 (أ)	لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها	70
الفصل 8	**إعداد التقارير (توضيحات حول تقرير المراقب)**	
الشكل 8 (أ)	لمحة عن إعداد تقارير الرقابة	74
الشكل 8 (ب)	عملية مراجعة رقابة الجودة الخاصة بتقرير الرقابة	76
الشكل 8 (ج)	تحليل الحكم المهني لصياغة أنواع مختلفة من رأي الرقابة المعدل	80
الشكل 8 (د)	شكل ومحتوى تقرير المراقب	81
الشكل 8 (هـ)	تكوين رأي سلبي بشأن البيانات المالية	82
الشكل 8 (و)	الشروط اللازمة لتوصيفها في أساس الرأي	83
الشكل 8 (ز)	إطار صنع القرارات بشأن موضوعات الرقابة الرئيسة	86
الشكل 8 (ح)	العلاقة بين فقرة التأكيد وأمور الرقابة الرئيسية الواردة في تقرير المراقب	86
الفصل 9	**إجراءات المتابعة**	
الشكل 9 (أ)	لمحة عن عملية المتابعة	89
الفصل 10	**ضمان الجودة على مستوى التعاقد**	
الشكل 10 (أ)	لمحة عن مراجعة ضمان الجودة في الرقابة المالية	92

جدول الأشكال التوضيحية

الفصل 1	نبذة عن الدليل	
الشكل التوضيحي 1.1	مقارنة بين معايير الرقابة المالية ودليل الرقابة المالية	14

الفصل 2	مقدمة في إطار عمل معايير الانتوساي وتنفيذ الرقابة على القطاع العام	
الشكل التوضيحي 2.1	إطار عمل معايير الانتوساي	15
الشكل التوضيحي 2.2	إطار عمل معايير الانتوساي المنقح	16
الشكل التوضيحي 2.3	المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام كما هي منصوص عليها في معيار الانتوساي (100)، والرابط بينها وبين متطلبات الرقابة المالية المحددة	17
الشكل التوضيحي 2.4	مثال على مهمة التأكيد	21

الفصل 4	أنشطة ما قبل التعاقد	
الشكل التوضيحي 4.1	إطار إعداد التقارير المالية المقبول	30
الشكل التوضيحي 4.2	موقف نموذج لإطار إعداد التقارير المالية في بيئة القطاع العام	31

الفصل 5	التخطيط للرقابة	
الشكل التوضيحي 5.1	المخاطر والأمور التي يمكن أن تحدث في البيانات المالية	43
الشكل التوضيحي 5.2	تحديد أنشطة الرقابة التي تعالج المخاطر	44
الشكل التوضيحي 5.3	تأكيدات القوائم المالية وأمثلتها	45
الشكل التوضيحي 5.4	حساب الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل	48
الشكل التوضيحي 5.5	حساب الأهمية النسبية لفئات المعاملات	48
الشكل التوضيحي 5.6	حساب الأهمية النسبية للأداء في القوائم المالية ككل	49
الشكل التوضيحي 5.7	حساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات	49
الشكل التوضيحي 5.8	وضع اختبار الضوابط الرقابية وفق الخطر المحدد ونشاط الرقابة	53
الشكل التوضيحي 5.9	وضع إجراء رقابي موضوعي (اختبارات التفاصيل) في ضوء الخطر المُحدد	53
الشكل التوضيحي 5.10	الإجراءات التحليلية الجوهرية واختبارات التفاصيل	54
الشكل التوضيحي 5.11	تأكيد الرقابة، والمخاطر، وإجراءات الرقابة	55
الشكل التوضيحي 5.12	اعتبارات وضع إجراءات الرقابة	56
الشكل التوضيحي 5.13	التأثير المباشر لعدم الالتزام باللوائح على البيانات المالية	59
الشكل التوضيحي 5.14	التأثير غير المباشر لعدم الالتزام باللوائح على البيانات المالية	59
الشكل التوضيحي 5.15	إجراءات الرقابة للكشف عن حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح	60

الفصل 6	تنفيذ الرقابة	
الشكل التوضيحي 6.1	أهمية توثيق النتائج التي تم التوصل إليها من إجراءات الرقابة المنفذة	62
الشكل التوضيحي 6.2	توثيق النتائج التي تم التوصل إليها بإجراء اختبار الضوابط الرقابية	62
الشكل التوضيحي 6.3	توثيق النتائج التي تم التوصل إليها عند القيام بالإجراءات الجوهرية للرقابة	63

الفصل 8	إعداد التقارير	
الشكل التوضيحي 8.1	اعتبارات المراقب في تكوين الرأي	77
الشكل التوضيحي 8.2	إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ورأي المراقب	78

جدول نماذج ورقة عمل الرقابة

أنشطة ما قبل التعاقد		
ورقة عمل الرقابة 4.1	تقييم مدى قبول إطار التقارير المالية المعمول به	95
ورقة عمل الرقابة 4.2	مصفوفة كفاءة فريق الرقابة	98
ورقة عمل الرقابة 4.3	بيان المراقب بشأن الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية أثناء إجراء الرقابة.	101
ورقة عمل الرقابة 4.4	بيان عدم تضارب المصالح	104
ورقة عمل الرقابة 4.5	بيان تضارب المصالح	105
ورقة عمل الرقابة 4.6	تقييم التهديدات والضمانات الأخلاقية	106
ورقة عمل الرقابة 4.7	نموذج خطاب التعاقد	108

التخطيط للرقابة		
ورقة عمل الرقابة 5.1	فهم الجهة وبيئتها	111
ورقة عمل الرقابة 5.1أ	فهم وظيفة الرقابة الداخلية، والاعتماد على أعمالها	116
ورقة عمل الرقابة 5.1ب	نموذج طلب مقدم إلى الممثل المعتمد لجهة ما لطلب المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين	118
ورقة عمل الرقابة 5.1ج	اتفاق مكتوب مقدم من الممثل المعتمد للجهة للتصريح بالمساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين	119
ورقة عمل الرقابة 5.2	تقييم بيئة الرقابة	121
ورقة عمل الرقابة 5.3	توثيق تدفق العمليات لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية (المتعلقة ببنود محددة في القوائم المالية)	124
ورقة عمل الرقابة 5.4	سجل المخاطر	126
ورقة عمل الرقابة 5.5	سجل أنشطة الرقابة	128
ورقة عمل الرقابة 5.6	تحديد الأهمية النسبية في التخطيط للرقابة وتنفيذها	130
ورقة عمل الرقابة 5.7	تقييم المخاطر	137
ورقة عمل الرقابة 5.8	الاستجابة للمخاطر	141

تنفيذ الرقابة		
ورقة عمل الرقابة 6.1	تنفيذ إجراءات الرقابة الخاصة باختبار الفعالية التشغيلية للضوابط	147
ورقة عمل الرقابة 6.2	تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة	150
ورقة عمل الرقابة 6.3	نموذج خطاب تأكيد الرصيد الإيجابي المتعلق بالرصيد المستحق القابل للتعديل أو المستحق من الموظفين والمتعهدين والموردين	153
ورقة عمل الرقابة 6.4	نموذج خطاب تأكيد الرصيد السلبي المتعلق بالرصيد غير القابل للتعديل أو المستحق من الموظفين والمتعهدين والموردين	155
ورقة عمل الرقابة 6.5	عينة من خطاب تأكيد رصيد البنك	157
ورقة عمل الرقابة 6.6	استخدام مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية	158

الانتهاء والمراجعة		
ورقة عمل الرقابة 7.1	تقييم أثر الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية	161
ورقة عمل الرقابة 7.2	الإجراءات التحليلية المنفّذة خلال مرحلة الانتهاء والمراجعة	163
ورقة عمل الرقابة 7.3	نموذج معياري لخطاب التمثيل الإداري	165
ورقة عمل الرقابة 7.4	توثيق أوراق العمل الخاصة بالرقابة المالية	166

جدول الملاحق

الفصل 8	إعداد التقارير (توضيحات حول تقرير المراقب)	
الملحق 8.1	تقرير المراقب حول البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل (معيار الانتوساي 1700)	167
الملحق 8.2	تقرير المراقب حول البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار الالتزام (معيار الانتوساي 1700)	171
الملحق 8.3	رأي مؤهل بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل ذي الغرض العام (معيار الانتوساي 1705)	174
الملحق 8.4	رأي متحفظ بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار التزام ذي غرض عام (معيار الانتوساي 1705)	177
الملحق 8.5	الرأي المتحفظ بسبب عدم قدرة المراقب على أن يحصل على أدلة رقابية مناسبة كافية بخصوص الاعتراف بقيمة مبنى المكتب الجديد في دفاتر الحسابات (معيار الانتوساي 1705)	180
الملحق 8.6	رأي مخالف بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل ذي الغرض العام (معيار الانتوساي 1705)	184
الملحق 8.7	امتناع عن إبداء الرأي نظرًا لعدم قدرة المراقب على الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية نظرًا لأن السجلات المحاسبية دمرتها النيران (معيار الانتوساي 1705)	187
الملحق 8.8	تقرير المراقب الذي يتضمن قسم موضوعات الرقابة الرئيسة، وفقرة تأكيد الأمر وفقرة الأمور الأخرى (معيار الانتوساي 1706)	190
الملحق 8.9	تقرير المراقب المستقل الذي يحتوي على رأي متحفظ نظرًا للابتعاد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يتضمن فقرة بعنوان التأكيد على الأمور وفقرة تتناول أمرًا آخر (معيار الانتوساي (ISSAI 1706))	194

الفصل 9	إجراءات المتابعة	
الملحق 9.1	ملخص تقرير المتابعة وتقرير المتابعة التفصيلي بشأن الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة بخصوص تقرير (تقارير) الرقابة للسنة (للسنوات) السابقة	197

بيان الجودة لدليل تنفيذ معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1

بروتوكول ضمان الجودة

بروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي لضمان جودة المنافع العامة العالمية في مبادرة تنمية الانتوساي يحدد إجراءات ضمان الجودة، وتتضمن هذه الإجراءات: تصديق مجلس إدارة مبادرة تنمية الانتوساي على تكوين المنافع العامة العالمية، وتشكيل فريق لتطوير منتجات ذات قدرة تنافسية، وتنفيذ مراجعة بواسطة خبراء من غير أعضاء فريق التطوير، وإجراء تعديلات تستند إلى المراجعة، وتدقيق الوثائق وتحريرها وترجمتها بواسطة أشخاص أكفاء، وإجراء عرض عام يمتد لـ 90 يومًا، وتعديل المستندات استنادًا إلى التعليقات المتحصلة خلال العرض العام، واستصدار الموافقات اللازمة للإصدار 1 من المنافع العامة العالمية.

تحديثات المنافع العامة العالمية

للإبقاء على كون المنافع العامة العالمية وثيقة الصلة بالغرض منها، سوف تضطلع مبادرة الانتوساي للتنمية بمراجعة رئيسة لدليل الرقابة المالية متى وقعت تعديلات على معايير الانتوساي ذات الصلة بالرقابة المالية (الموعد المتوقع بعد 2019)، وسوف تلتزم المراجعات الرئيسة ببروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي لضمان الجودة، علاوة على ما سبق، سيتم إجراء المراجعات السريعة سنويًا بالاستناد إلى مستجدات اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة، على ألا تخضع تلك المراجعات السريعة إلى هذا البروتوكول.

عملية مراجعة ضمان الجودة

السيد Martin Aldcroft (وحدة الدعم الإستراتيجي، مبادرة تنمية الانتوساي) قام بإجراء مراجعة ضمان الجودة للعملية التي تلت وضع هذه المنافع العامة العالمية، وكان مراجع ضمان الجودة على دراية ببروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي لضمان جودة المنافع العامة العالمية ولم يكن مشاركًا في وضع المنافع العامة العالمية. وعملية مراجعة ضمان الجودة مصممة لتضمن لجميع الأطراف ذات العلاقة أن مبادرة تنمية الانتوساي التزمت بجميع إجراءات الجودة المذكورة أعلاه.

نتائج مراجعة ضمان الجودة

مراجعة ضمان الجودة للعملية التي تلت وضع هذه المنافع العامة العالمية توصلت إلى حقيقة الالتزام بالبروتوكول في أغلب الجوانب، ولكن تكشف من خلالها الاستثناء الآتي:

- بدأ وضع المنافع العامة العالمية قبل إدخال البروتوكول، مما ترتب عليه عدم إعداد الشروط المرجعية التي تقرر خطوات العملية المقترحة لوضع المنافع العامة العالمية، والإجراءات الفعلية التي اتبعت تتشابه في غالبيتها مع تلك المنصوص عليها في البروتوكول.

وقد توصل مراجع ضمان الجودة في النهاية إلى أن هذه الأمور لا تقلل جوهريًا من جودة هذه المنافع.

الاستنتاج

وفقا لمراجعة ضمان الجودة، فإن مبادرة تنمية الانتوساي تضمن لمستخدمي المنافع العامة العالمية أن هذه الوثيقة خضعت لعملية ضمان الجودة تكافئ العملية اللازمة لإطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)، بما يتضمن تمديد فترة العرض العام المتمتع بالشفافية.

Mr. Einar Gørrissen
المدير العام
مبادرة تنمية الانتوساي
21 ديسمبر 2018

شكر وعرفان

قام على وضع دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (معايير الانتوساي) بشأن الرقابة المالية لمبادرة تنمية الانتوساي الخبراء وفريق عمل مبادرة تنمية الانتوساي الآتية أسماؤهم، ونتوجه بالشكر لكل من ساهم بفكرة أو خبرة فنية في وضع هذا الدليل.

مسلسل	الاسم	المنظمة
1	كارولين لويس	الجهاز الأعلى للرقابة في جامايكا
2	هيدويغ بيوكس	الجهاز الأعلى للرقابة في ناميبيا
3	جوزفين مانالو	الجهاز الأعلى للرقابة في الفلبين
4	سونام وانغ	الجهاز الأعلى للرقابة في بوتان
5	سونيا فرنانديز	الجهاز الأعلى للرقابة في البرتغال
6	تورنيك شيرماديني	الجهاز الأعلى للرقابة في جورجيا

كما نتوجه بالشكر إلى خبراء الرقابة المالية الآتية أسماؤهم لما قدموه من خبراتهم في المراجعة والتعليقات التي كانت في غاية الأهمية لتحسين هذا الدليل.

مسلسل	الاسم	المنظمة
1	ألان فيندلاي	محكمة المدققين الأوروبية
2	أغنيس توياي أروفافو	أمانة الباساي
3	الكسندرا بوبوفيتش	الجهاز الأعلى للرقابة في السويد
4	شلمدين بتزر	الجهاز الأعلى للرقابة في جنوب أفريقيا

وأخيرًا، نحن نرغب في التعبير عن شعورنا بالامتنان تجاه لجنة المعايير المهنية (PSC) للانتوساي، واللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة (FAAS)، وخاصة الرئيس والأمانة (للجهاز الأعلى للرقابة في الإمارات العربية المتحدة) لضمان السلامة الفنية لهذا الدليل من خلال مراجعتهم قبل وبعد العرض العام للمنتج لتحصيل التعليقات العامة. هذا التعاون الناجح هو تجسيد الشراكة القيمة بين مبادرة الانتوساي للتنمية واللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة، فقد كان رئيس اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة داعمًا للغاية وألهمنا طوال فترة عملية وضع هذا الدليل.

الفصل 1
نبذة عن الدليل

معلومات أساسية

1.1 وُضع دليل تطبيق معيار الانتوساي بشأن الرقابة المالية ضمن المرحلة الأولى من مبادرة تطبيق **المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**[1] (والمعروفة أيضًا باسم **برنامج مبادرة تنفيذ معايير الانتوساي**[2]) التابعة لمبادرة تنمية الانتوساي [3] لمعالجة القضايا المؤسسية والإستراتيجية التي يحتمل أن تواجهها الأجهزة العليا للرقابة أثناء تنفيذ مهام الرقابة المالية وفق معيار الانتوساي المعمول به. وكان المفترض أن تستوعب الأجهزة العليا للرقابة - قبل الشروع في تنفيذ معيار الانتوساي - البيئة الداخلية والخارجية الداعمة للمهام الرقابية القائمة على معيار الانتوساي (راجع معيار الانتوساي ISSAI 100). ولذلك لم يتوغل الدليل المذكور في معايير الرقابة المالية وتطبيقاتها (أو المواد التطبيقية المقابلة، أو المنهجيات، أو غير ذلك)، أضف إلى ما سبق أن مبادرة تنمية الانتوساي تلقت أيضًا إفادة بأن الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى دليل إرشادي يمكن للمراقبين الماليين استخدامه في تنفيذ مهام رقابية تمتثل لمعيار الانتوساي.

1.2 شرعت مبادرة الانتوساي للتنمية في تسهيل تطبيق معايير الانتوساي منذ عام 2012، حيث تم تمديد الدعم على المستوى العالمي والإقليمي ومستوى الجهاز الأعلى للرقابة باتباع نهج التسليم القائم على البرامج، والذي كان له بوجه عام منظور زمني قصير إلى متوسط الأجل لمدة سنتين إلى ثلاث سنوات. ففي خطتها الاستراتيجية 2019-2023، تضع مبادرة الانتوساي للتنمية تصورها لتقديم الدعم للأجهزة العليا للرقابة لتنفيذ معايير الانتوساي من خلال نهج قائم على مسار العمل، والذي سيكون وظيفة دعم طويلة الأجل ومستمرة ومنتظمة. فمن خلال مسارات العمل، سيُتاح الدعم والتدريب لجميع الأجهزة العليا للرقابة باستمرار، وليس فقط للأجهزة المشاركة في نقاط محددة خلال أحد البرامج.

الغرض من الدليل

1.3 الدليل عبارة عن منهجية رقابة تتضمن شروحاتٍ لعملية الرقابة المالية وفق معايير الانتوساي بالإضافة إلى نماذج ورقة عمل رقابي تم تصميمها لتسهيل تطبيق معايير الانتوساي على الممارسة العملية. وقد تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تصميم وتطوير إرشادات إضافية ونماذج ورقة عمل عند الحاجة، لتلبية متطلبات إضافية قد يفرضها قانونها ولوائحها وممارساتها.

1.4 هذا الدليل يمكن استخدامه وتعديله بواسطة الأجهزة العليا للرقابة التي اعتمدت معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية في المستوى 4 باعتبارها معايير رقابية موثوقة للرقابة على البيانات المالية. إن المنهجية المقترحة في هذا الكتيب تغطي بشكل مكثف أعمال الرقابة التي يجب إجراؤها وتوثيقها على مستوى المهمة الرقابية.

1.5 كما يمكن استخدام الدليل من قبل المنظمات التي تدعم الأجهزة العليا للرقابة في تطوير منهجية رقابة للرقابة المالية.

---

[1] معايير الانتوساي.

[2] قررت الخطة الإستراتيجية للانتوساي ونموذج تعميم معايير الانتوساي المعتمد من مجلس إدارة منظمة الانتوساي في أكتوبر 2011 تكليف مبادرة الانتوساي للتنمية بـ "دعم تنفيذ معايير الانتوساي" وفي إطار التزامها بهذا التكليف، أطلقت مبادرة الانتوساي للتنمية برنامج تنمية قدرات شامل يحمل اسم مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (**3i Programme**).

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

عملية وضع الدليل

1.6 اتبعت مبادرة الانتوساي للتنمية بروتوكول ضمان الجودة الخاص بالمنافع العامة العالمية لها عند وضع هذا الدليل الإرشادي، وهو ما يحدد الإجراءات القياسية لضمان جودة المنتج كما هو موضح أدناه:

- تم تطوير المسودة الأولى لهذا الدليل من قبل مجموعة من الخبراء العالميين الذين احتشدوا من مختلف مناطق الانتوساي وموظفي مبادرة تنمية الانتوساي. بعد الانتهاء من المسودة الأولى، قام فريق تطوير المنتجات وموظفو مبادرة تنمية الانتوساي بمراجعة المسودة ووضعها في صيغتها النهائية.
- ثم روجعت المسودة بشكل منفصل بمعرفة مجموعة من خبراء الرقابة المالية. تم تعديل المسودة باعتبارها مسودة الإصدار 0 بناء على التعليقات المتحصلة من مجموعة الخبراء هذه.
- تم عرض مسودة الإصدار 0 من هذا الدليل لمدة 90 يومًا لتلقي التعقيبات والتعليقات من الأطراف ذات العلاقة. نشرت المسودة على الموقعين الإلكترونيين لمبادرة تنمية الانتوساي والانتوساي، ومن ثم أرسلت رسائل البريد الإلكتروني إلى جميع الأطراف ذات العلاقة داخل مبادرة تنمية الانتوساي وخارجها لإعلامهم بتوافر مسودة الإصدار 0 للتعليق عليها.
- بعد تحصيل التعليقات من الأطراف ذات العلاقة على مسودة الإصدار 0 من هذا الدليل - والتي تم عرضها لمدة 90 يومًا بأربع من اللغات المستخدمة في مبادرة الانتوساي للتنمية (الإنجليزية والعربية والإسبانية والفرنسية) - تم الانتهاء من هذا الإصدار (الإصدار 1) بالتعاون مع لجنة الرقابة المالية واللجنة الفرعية المحاسبية التابعة للجنة المعايير المهنية للانتوساي.

1.7 هذا الدليل الذي بين يديك يحل محل مسودة الإصدار 0، والتي تُسحب اعتبارًا من تاريخ توافر الإصدار 1. بينما تُجرى المراجعة الرئيسة لهذا الدليل متى وقع تغيير في معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية (الموعد المتوقع بعد 2019)، فسوف تجرى المراجعات السريعة سنويًا بناء على التحديثات الصادرة عن اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة.

محتوى الدليل

1.8 هذا الدليل يتضمن منهجيات رقابية قائمة على معايير الانتوساي تهدف إلى معالجة تلك المهام الرقابية التي تعتبر أساسية وشائعة التطبيق على الرقابة

1.9 المالية التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة في بيئة القطاع العام ضمن معايير المستوي 4 السبعة والثلاثين (معايير الانتوساي 1200 إلى 1810).

1.10 إن هيكل ترقيم معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية يتبع هيكل ترقيم المعايير الدولية للرقابة (ISAs) التي وضعها المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB). حيث دمجت المعايير الدولية للرقابة في إطار عمل معايير الانتوساي دون تعديل. ومعايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية قد تتضمن أرقامًا بارزة إضافية لتتوافق مع هيكل ترقيم معايير الانتوساي، وقد تتغير هذه الأرقام من وقت إلى آخر.

1.11 بالإضافة إلى توضيح الفرق بين المعايير وهذا الدليل الذي بين يديك، يرسخ **الشكل التوضيحي 1.1** أيضًا حقيقة أن كلًا منهما مكمل للآخر، أي أن متطلبات المعايير تصبح أساس التقدم بمقترح يتناول منهجيات الرقابة.

الشكل التوضيحي 1.1: مقارنة بين معايير الرقابة المالية ودليل الرقابة المالية

معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية (المستوى 4)	عملية الرقابة المالية القائمة على معايير الانتوساي	دليل الرقابة المالية
الغرض الأساسي: ما الذي يجب القيام به في رقابة البيانات المالية للزعم بأن المهمات الرقابية نُفذت وفق معايير الانتوساي؟		الغرض الأساسي: ما هي آلية تنفيذ الرقابة على البيانات المالية لتلبية متطلبات معايير الانتوساي؟
تحديد الحد الأدنى للمقياس المرجعي لضمان جودة الرقابة المالية.		تقديم آلية (منهجية) لتحقيق الحد الأدنى من المقياس المرجعي للرقابة المالية.
ما موضوعه؟ • المتطلبات • التطبيق وغيره من الإيضاحات التفسيرية • الى المتطلبات • إيضاحات تطبيقية		**ما موضوعه؟** • عملية الرقابة المالية المحددة (التي تعكس، من بين أمور أخرى - منهجية الامتثال للأخلاقيات والتواصل والدور القيادي والجودة) • الأدوات والتقنيات • الأشكال التوضيحية • نماذج أوراق عمل الرقابة لتوثيق أعمال الرقابة

1.12 الدليل يعزز أفضل الممارسات العالمية. وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تعدل المنهجية المذكورة في هذا الدليل لتفي بالاحتياجات المحلية بالاعتماد على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو غيره من مسؤوليات إعداد التقارير.

1.13 يتكون هذا الدليل من 10 فصول: الفصل 2 يقدم معلومات أساسية حول إطار معايير الانتوساي على النحو المعروض في إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP) الجديد، الذي يمر بمرحلة انتقالية إلى جانب فهم إطار إعداد التقارير المالية (FRF) ذي الصلة في إحدى المهمات الرقابية للبيانات المالية (FS). ولما كان من أهداف الدليل أيضا الترسيخ لفهم عملية الرقابة المالية، فإن الفصل 3 يشرح عملية الرقابة المالية، وتتبع الفصول التي تليه (الفصول من 4 إلى 10) ترتيب إجراءات عملية الرقابة.

1.14 ولأن المهمات الرقابية تتألف من إجراءات تكرارية، تم بذل العناية الواجبة للحفاظ على الارتباط بين المراحل المختلفة للمهمة الرقابية عند كتابة كل فصل ووضع نماذج أوراق العمل. كما يضمن الرجوع إلى نماذج أوراق العمل كذلك أن يفهم المستخدمون الحاجة إلى الحفاظ على مثل هذا الترابط في الرقابة الفعلية على البيانات المالية.

1.15 المنتجات العالمية الأخرى الصادرة عن مبادرة تنمية الانتوساي تكمل هذا الدليل ويجب قراءته بحيث يُربط بينه وبين تلك المنتجات، مثل إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة 2016، وأدوات تقييم تنفيذ معايير الانتوساي، وإرشادات ضمان الجودة وأدواته.

الفصل 2

مقدمة إلى إطار معايير الانتوساي وتنفيذ الرقابة المالية على القطاع العام

2.1 يناقش الفصل 2 تاريخ تطور معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية، ويقدم المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام، كما يوضح العلاقة بين المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام وبين متطلبات معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية.

إطار معايير الانتوساي وإطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية المنقح

2.2 يوضح هذا القسم إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP) المنقح، بما يتضمن معايير الانتوساي باعتبارها مجموعة من المعايير المهنية التي وضعتها لجنة الانتوساي للمعايير المهنية (IPSC).

2.3 قبل اعتماد معايير الانتوساي، اعتمدت منظمة الانتوساي معايير منفصلة للرقابة في مؤتمر **الانكوساي**[4] الذي عُقد في عام 1998، والتي تم تحديثها في 2001. وبالرغم من ذلك، فقد قررت الانتوساي في خطتها الإستراتيجية 2005-2010 أن "تقدم إطار مُحَدَّث للمعايير المهنية"، لذا قررت لجنة المعايير المهنية دمج معايير الانتوساي القائمة والجديدة وتوجيهاتها في إطار واحد. وصنف الإطار المبدئي لمعايير الانتوساي التوجيهات والإصدارات الرسمية إلى أربعة مستويات، يعرضها **الشكل التوضيحي 2.1**.

الشكل التوضيحي 2.1: إطار عمل معايير الانتوساي

المستوى 1	**مبادئ التأسيس (معايير الانتوساي ISSAI 1-2)** يحتوي المستوى 1 من إطار عمل معايير الانتوساي على مبادئ التأسيس للانتوساي. معيار الانتوساي (ISSAI 1)، إعلان ليما لعام 1977م يدعو إلى تأسيس أجهزة عليا للرقابة تتسم بالفاعلية ويوفر إرشادات حول مبادئ الرقابة.
المستوى 2	**الشروط المسبقة لعمل الأجهزة العليا للرقابة (معايير الانتوساي 10-99)** تتضمن الشروط المسبقة لعمل الأجهزة العليا للرقابة توجيهات وإصدارات الانتوساي بشأن الشروط المسبقة الضرورية لعمل الأجهزة العليا للرقابة على نحو سليم وتنفيذ مهامها بمهنية. وتتضمن هذه القواعد مبادئ وتوجيهات تخص كل من الاستقلالية والشفافية والمساءلة والسلوك المهني ورقابة الجودة. وقد تخص الشروط المسبقة صلاحيات الأجهزة وغيرها من السلطات التشريعية، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة والممارسات اليومية للمنظمة والعاملين بها.
المستوى 3	**المبادئ الأساسية للرقابة (معايير الانتوساي 100-999)** تتسم معايير الانتوساي المستوى 3 بأنها المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام، والتي تقدم أُسسًا مفاهيمية للرقابة على القطاع العام وتضمن الاتساق في إطار عمل معايير الانتوساي. ويشتمل معيار الانتوساي (ISSAI 100) على المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام ويضع المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تتشاركها ثلاثة مجالات من مجالات الرقابة (الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام). وتتناول معايير الانتوساي (200 و300 و400 المبادئ المحددة لمجالات الرقابة الثلاثة.
المستوى 4	**إرشادات الرقابة (معايير الانتوساي 1000-4999)** تترجم معايير الرقابة في المستوى 4 المبادئ الأساسية للرقابة إلى معايير أكثر تحديدًا وتفصيلاً وأكثر قابلية للتنفيذ حتى يمكن للمراقبين اللجوء إليها يوميًا عند تنفيذ المهام الرقابية. وتهدف المعايير إلى توفير الأساس لوضع منهجيات الرقابة (والكتيبات) حول رقابة القطاع العام التي يمكن للاعضاء الفرديين في الانتوساي تطبيقها. وتحتوي الإرشادات العامة للرقابة (معايير الانتوساي ISSAI 1000-4999) على المتطلبات الموصى بها في الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام وتقدم المزيد من التوجيهات للمراقب. كما تحدد أفضل الممارسات الحالية المعترف بها دوليًا في مجال تطبيقها العام.

[4] مؤتمر الانتوساي.

2.4 أعاد الإطار المنقح - والمعتمد في مؤتمر الانكوساي 2016 - تصنيف التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي كالآتي:

الشكل التوضيحي 2.2: الإطار المنقح

مبادئ الانتوساي	تتكون مبادئ الانتوساي من مبادئ التأسيس والمبادئ الجوهرية. وتتمتع مبادئ التأسيس بأهمية تاريخية، فتحدد الدور والمهام التي يجب أن تصبو إليها الأجهزة العليا للرقابة. وربما تكون هذه المبادئ غنية بالمعلومات المفيدة للحكومات والبرلمانات، بالإضافة إلى الأجهزة العليا للرقابة ونطاق أوسع من العامة، كما يمكن استخدامها كمرجع لترسيخ الصلاحيات الوطنية للأجهزة العليا للرقابة. أما المبادئ الجوهرية فتدعم مبادئ التأسيس للجهاز الأعلى للرقابة، حيث توضح دوره في المجتمع بالإضافة إلى الشروط المسبقة رفيعة المستوى لكي يعمل على النحو السليم وينفذ مهامه بشكل مهني.
المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة	معايير الانتوساي هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة على القطاع العام. تتكون معايير الانتوساي من: • المجموعة الأساسية للمبادئ والمفاهيم التي تحدد الرقابة على القطاع العام والأنواع المختلفة للمهام التي تدعمها معايير الانتوساي. • المبادئ الأساسية التي حددتها الانتوساي باعتبارها معايير مهنية قابلة للتطبيق عالميًا. ويجب أن تتوافق الممارسات الرقابية في جميع الأجهزة العليا للرقابة مع هذه المبادئ، هذا بجانب أي معايير وطنية للرقابة على القطاع العام. • المتطلبات على المستوى المؤسسي والمتطلبات على مستوى المهمة والتي يجب على الأجهزة العليا للرقابة والمراقب على التوالي الامتثال لها إذا صرحوا بالامتثال لمعايير الانتوساي (بدلا من المعايير الوطنية). • المواد التطبيقية التي تضمن فهم المبادئ والمتطلبات الأساسية وتطبيقها تطبيقًا ملائمًا في ظروف المهام الفردية.
توجيهات الانتوساي	توفر التوجيهات والإصدارات الإرشاد الذي يدعم الأجهزة العليا للرقابة في: • تعزيز الأداء المؤسسي في الممارسات المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية وتنفيذ معايير الانتوساي. • تنفيذ آليات وبرامج تهدف إلى تطوير الكفاءات بالتوافق مع معايير الانتوساي. توفر التوجيهات والإصدارات الإرشاد الذي يدعم المراقب في: • تطبيق معايير الانتوساي في الممارسات المتعلقة بإجراءات الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو رقابة الالتزام. • تطبيق معايير الانتوساي في الممارسات المتعلقة بإجراءات المهام الأخرى. • فهم موضوع الرقابة المعني وتطبيق معايير الانتوساي ذات الصلة.
توجيهات الكفاءة	سوف تحدد توجيهات الكفاءات والمهارات المهنية والمعارف والأخلاقيات والقيم والسلوكيات التي يتطلبها مراقب القطاع العام لتنفيذ مهام رقابية تمتثل لمعايير الانتوساي.

2.5 معيار الانتوساي (ISSAI 100) "المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام" يحدد كلًا من حدود تطبيق معيار الانتوساي وكيفية إثبات المراقب الامتثال لمعايير الانتوساي في تقرير المراقب، ويفعِّل هذا المعيار مبادئ الانتوساي في صورة معايير: فيقدم المبادئ الأساسية القابلة للتطبيق في كل مهام الرقابة على القطاع العام من حيث رقابة الالتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء.

2.6 يستند معيار الانتوساي (ISSAI 200) "المبادئ الأساسية للرقابة المالية" إلى معيار الانتوساي (ISSAI 100) ويضيف مزيدًا من التطوير لهذه المبادئ لتطبيقها في السياق المختص بالرقابة المالية.

الشكل التوضيحي 2.3: المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام كما هي منصوص عليها في معيار الانتوساي (ISSAI 100) والرابط بينها وبين متطلبات الرقابة المالية المحددة

المبادئ العامة للرقابة		شرح المبدأ في معيار الانتوساي (ISSAI 100)	المتطلبات التفصيلية المتعلقة بالمبادئ العامة في معيار الانتوساي (ISSAI 200 و1810-ISSAI 1200).*
المبدأ 1	الأخلاقيات والاستقلالية	يتعين على المراقبين الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والتمتع بالاستقلالية.	معيارا الانتوساي (**ISSAI 30** و**ISSAI 200**) لا يوجد اشتراط منفصل لوجود قواعد للأخلاقيات المهنية على مستوى المهمة الرقابية. وبالرغم من هذا، يتعين على المراقبين في الأجهزة العليا للرقابة - التي إما تعتمد معايير الانتوساي على هذا المستوى باعتبارها معاييرها الموثوقة أو تطبق المعايير الدولية للرقابة [5] (راجع معيار الانتوساي **ISSAI 200.13**) - الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين (**IESBA**) - قانون **IESBA** -أو اعتماد المتطلبات الوطنية التي هي شاقة على أقل تقدير.
المبدأ 2	الحكم المهني، والعناية الواجبة، والشك المهني	ينبغي للمراقبين المحافظة على السلوك المهني المناسب عبر تطبيق مبدأ الشك والحكم المهنيين والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة.	**معيارا الانتوساي (ISSAI 200 و1200 ISSAI)**
المبدأ 3	رقابة الجودة	يجب على المراقبين أن ينفذوا عملية الرقابة وفقًا للمعايير المهنية لرقابة الجودة.	**معايير الانتوساي 40 و200 و1200 و1220**
المبدأ 4	إدارة فريق الرقابة ومهاراته	يجب أن يتمتع المراقبون بالمهارات الضرورية أو يسهل عليهم اكتسابها	**معايير الانتوساي 200 و1200 و1220**
المبدأ 5	مخاطر الرقابة	ينبغي للمراقبين إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في ظل الظروف المُحيطة بالرقابة،	**معيارا الانتوساي (ISSAI 200 و1315 ISSAI)**
المبدأ 6	الأهمية النسبية	ينبغي أن يراعي المراقبون الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة	**معيارا الانتوساي (ISSAI 200 و1320 ISSAI)**
المبدأ 7	التوثيق	ينبغي للمراقبين إعداد وثائق الرقابة بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه والأدلة المجمعة والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها.	**معيارا الانتوساي (ISSAI 200 و1230 ISSAI)، المعيار بالكامل**
المبدأ 8	التواصل	ينبغي أن يقيم المراقبون تواصلًا فاعلًا خلال عملية الرقابة	**معايير الانتوساي 200 و1200 و1210 و1240 و1260 و1265**

(*) يجب التأكيد على أن كل هذه المبادئ العامة الثمانية هي ذات أهمية بالغة في سياق الرقابة المالية. وهكذا، فإن المتطلبات المتعلقة بهذه المبادئ والمرجعيات التي تستند إليها هذه المبادئ ربما تتواجد في العديد من معايير الرقابة المالية الأخرى المعمول بها على مستوى المهمة، كما أشير إليه أعلاه.

2.7 تطبق المبادئ السابق ذكرها خلال عملية الرقابة. ومن أجل ضمان الالتزام بالمبادئ العامة للرقابة، تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى سياسات وأدلة إرشادية مطبقة تُعرّف المبادئ في سياق بيئاتها الخاصة.

2.8 كما سبق الشرح في معيار الانتوساي (ISSAI 100.8)، يمكن استخدام المبادئ كأساس لتطوير المعايير الموثوقة بثلاث طرق:

- كأساس يستند إليه الجهاز الأعلى للرقابة في تطوير المعايير (لكن قد لا يكون هذا الخيار مجديًا في الممارسات).
- كأساس لأعتماد المعايير الوطنية المتوافقة
- كأساس لاعتماد إرشادات الرقابة العامة (معايير الانتوساي) باعتبارها معاييرًا.

[5] المعايير الدولية للرقابة

2.9. الغرض الرئيس للرقابة على القطاع العام هو الحفاظ على مبدأ المساءلة العامة ونشره بين الجهات العامة والمؤسسات المنتخبة ديمقراطيًا. ووفقا للمبادئ المنصوص عليها في معيار الانتوساي (ISSAI 12) "قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – إحداث الفارق في حياة المواطنين"، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة وتتحمل المسؤولية في استخدامها للموارد العامة، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدول.

2.10. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 100.18) على أنه "يمكن بشكل عام توصيف الرقابة على القطاع العام بأنها عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات أو الشروط الفعلية تتوافق مع المعايير الموضوعة من عدمه. والرقابة على القطاع العام أمر ضروري، حيث إنها تمد السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والعامة بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص وصاية الحكومة وأدائها فيما يخص سياساتها أو برامجها أو عملياتها".

2.11. تتمحور المساءلة المالية حول الإدارة المالية السليمة (قانونيًا وتنظيميًا) والإنصاف الذي اعتمدته الجهة في إعداد تقرير مركزها المالي ونتائجها واستخدامها للموارد، وامتثال ذلك الإعداد للتقارير لإطار إعداد التقارير المالية (FRF) المعمول به.

2.12. من الشائع الاعتراف بالرقابة المالية في القطاع العام بأنها آلية تحكم في يد الدولة لتأمين المساءلة المالية: حيث تدعم آليات المساءلة المالية ذات الأفضلية داخل الدول عمل الأنظمة بواسطة نقل معلومات بشأن أعمال الأذرع التنفيذية والإدارية للدولة إلى البرلمان أو الجهات المكافئة له.

2.13. وهكذا، فأمام مراقبو القطاع العام دورًا مهمًا ليؤدوه بالتدقيق في الإنفاق على البرامج العامة. ويتضمن هذا الدور تقديم تأكيدات معقولة على أن المعلومات التي أعدتها الحكومة تمثل المركز المالي لهيئات القطاع العام بشكل سليم، بما يشمل الوزارات/الجهات الحكومية أو الحكومة ككل.

2.14. في القطاع العام تبدأ دورة المساءلة بعملية وضع الموازنة وتنتهي بعرض التقارير على البرلمان، وقد تشمل تقارير الرقابة المنشورة والخاصة بالأجهزة العليا للرقابة رأيًا في القوائم المالية، وقد تتضمن أيضًا نتائج الرقابة على انتظام المعاملات الأساسية، وأنظمة التحكم الداخلي في نقاط الضعف والغش وسوء إدارة التمويلات وغير ذلك.

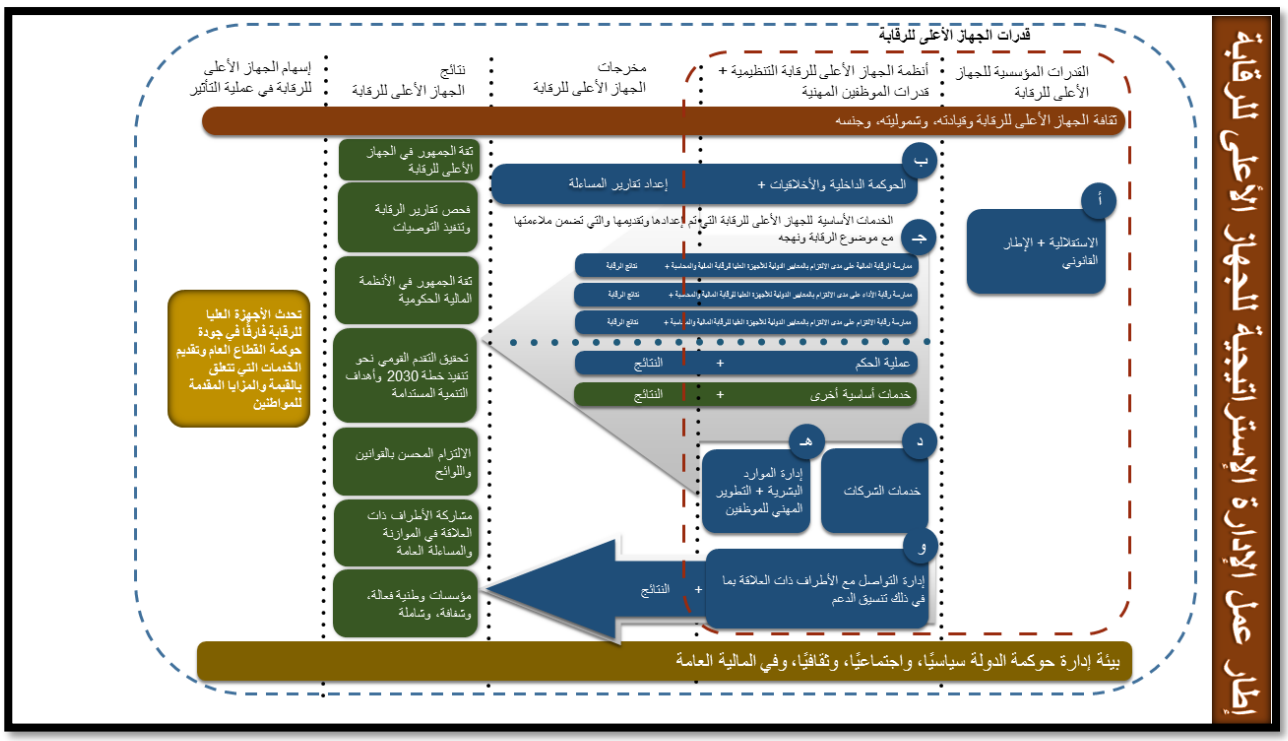
2.15. يشرح **الشكل التوضيحي 2(أ)** أدناه كيف أن تطبيق المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام في الرقابة على البيانات المالية يتيح للأجهزة العليا للرقابة تلبية توقعات الأطراف ذات العلاقة وإضافة قيمة من خلال تعزيز عملية مساءلة الحكومة:

- أولًا، سياسات الرقابة المالية في الجهاز الأعلى للرقابة والتوجيهات الرقابية بحاجة لأن تشرح كيفية الوفاء بتلك المبادئ في سياق الصلاحية المعينة للجهاز الأعلى للرقابة، أي أن تلك المبادئ يجب ترجمتها إلى إجراءات رقابية (داخل كتيبات التوجيهات الرقابية المعتمدة) ويجب تنفيذها في الممارسات.
- ثانيًا، كل مهمة 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 معيار الانتوساي (ISSAI 12).

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

2.16. من ناحية أخرى، لتحقيق الأثر وإضافة قيمة من خلال الرقابة المالية، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة أيضًا التأكد من إعداد التقارير الملائمة بشأن عملها وإتاحة تلك التقارير أمام العامة، وأنها تعرض بطريقة واضحة ويسهل الوصول إليها من قبل الجماهير على اختلافها (راجع مذكرة الممارسات الجيدة الصادرة عن لجنة بناء القدرات بالانتوساي بشأن "آلية زيادة استخدام وأثر التقارير الرقابية"، أكتوبر 2013، التي أعدت من أجل مؤتمر الانكوساي الحادي والعشرين الذي عُقد في بكين). كما يوضح إطار الإدارة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة ضمن مبادرة تنمية الانتوساي الوارد في **الشكل التوضيحي 2(ب)** مساهمة الرقابة المالية على القطاع العام في تحسين جودة حوكمة القطاع العام وتقديم الخدمات التي تزيد من قيمة المواطنين وتثري مزاياهم.

الشكل 2(ب) إطار الإدارة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة



2.17. في سياق أهداف التنمية المستدامة، تساهم الرقابة المالية في تحقيق الهدف 16: حيث السلام، والعدل، والمؤسسة القوية، كما توفر التأكيد على عرض البيانات المالية الخاصة بجهات القطاع العام وعلى مستوى الحكومة بالكامل، وخصوصًا في المستهدف للمؤسسات ذات الفاعلية والمساءلة والشفافية على جميع الأصعدة.

2.18. يتطلب تحقيق الأهداف أعلاه تطبيق معيار الانتوساي والذي يشمل رقابة الالتزام، والرقابة المالية، ورقابة الأداء. يرد شرح الهدف من تنفيذ معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية في القسم التالي.

الأهداف العامة لمراقب القطاع العام الخارجي عند إجراء رقابة مالية وفقًا لمعايير الانتوساي

2.19. يتناول معيار الانتوساي (ISSAI 1200) المسؤوليات الكلية للمراقب المالي المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية بما يتوافق مع معايير الانتوساي. وتحديدًا، فهي تضع الأهداف العامة للمراقب المستقل، وتشرح طبيعة ونطاق الرقابة المصممة لتمكين المراقب المستقل من تحقيق تلك الأهداف.

2.20. الهدف من الرقابة المالية هو تعزيز الثقة التي يمكن أن يحظى بها المستخدمون المستهدفون في القوائم المالية، وقد تحقق ذلك من خلال إبداء رأي المراقب حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت - من جميع النواحي الجوهرية - وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أم لا.

2.21. المعايير المتبقية (معيارا الانتوساي ISSAI 1210–1810) والتي أضافت إلى معيار الانتوساي (ISSAI 1200)، تتعامل مع المتطلبات المحددة للمراقب المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية.

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

2.22. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 200.11) على أنه "يجب ألا يُشار إلى معيار الانتوساي 200 في التقارير الرقابية أو تقرير المراقب إلا إذا تم وضع أو اعتماد معايير رقابية تلتزم بشكلٍ كامل بالمبادئ ذات الصلة بمعيار الانتوساي (ISSAI 200)". وبالتالي عند اعتماد أو وضع معايير رقابية تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة، يمكن الرجوع إلى هذه المعايير في التقارير الرقابية من خلال ذكر معيار الانتوساي (ISSAI 200.12):

"أجرينا الرقابة وفقًا [للمعايير] التي تستند إلى [أو تتوافق مع] مبادئ الرقابة الأساسية لمعايير الانتوساي 100-999".

2.23. يوضح معيار الانتوساي (ISSAI 200.13) أن الأجهزة العليا للرقابة التي تعتمد إرشادات الرقابة المالية على مستوى المهمة باعتبارها معاييرها الرقابية الموثوقة يجب أن ترجع إلى هذه المعايير في تقاريرها الرقابية. ووفقًا للمعايير المعمول بها وصلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن تنفيذ ذلك بطريقتين:

- طبقًا لمعايير الانتوساي 1200–1810، ويعني هذا الالتزام الكامل بالمعايير الدولية للرقابة ذات الصلة والتوجيهات الإضافية الواردة في المذكرات التطبيقية للانتوساي، أو
- طبقًا للمعايير الدولية للرقابة، وهذا يعني الالتزام بكل المعايير الدولية للرقابة ذات الصلة.

وفي كلتا الحالتين، ينبغي للمراقب - على مستوى المهمة - ألا يظهر الالتزام بمعيار الانتوساي أو بالمعيار الدولي للرقابة في تقرير المراقب، إلا إذا التزم المراقب بمتطلبات جميع معايير الانتوساي أو المعايير الدولية للرقابة والتي تتعلق بالمهمة الرقابية (راجع معيار الانتوساي ISSAI 1200.20). مما يعني أن الجهاز الأعلى للرقابة قد يقرر عدم اتباع سوى عدد قليل معين من جوانب معايير الانتوساي أو المعايير الدولية للرقابة، مع ذكر التزامه بمعايير الانتوساي أو المعايير الدولية للرقابة.

وعند الإشارة إلى الالتزام بمعيار الانتوساي، ينصح بكتابة الإحالة في تقرير المراقب على النحو الآتي (من الفقرة 10 من معيار الانتوساي ISSAI 100):

"أجرينا عملية (عمليات) الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي".

ظروف لا يمكن معها الإحالة إلى إرشادات الرقابة المالية (معايير الانتوساي 1200-1810) كمعايير موثوقة

i. عندما لا تكون المهام مهامًا تأكيدية

2.24. قد تجري الأجهزة العليا للرقابة مهامًا عن طريق تحقيقات أو مراجعات أو إجراءات متفق عليها. وهذه المهام التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة لا تشملها معايير الانتوساي الموجودة حاليًا. وطبقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 200.38)،[6] تعد الرقابة المالية مهمة تأكيدية، مما يعني أنها مهمة يبدي فيها المراقب رأيًا يهدف إلى تعزيز الثقة لدى المستخدمين المستهدفين (بخلاف الطرف المسؤول) في نتائج موضوع الرقابة أو تقييمه أو قياسه في مقابل المعيار.

2.25. وفقا لمعايير الانتوساي 100.24 و200.32–39، تتسم عناصر مهمة التأكيد بوجود علاقة ارتباط ثلاثية الأطراف، بين مراقب، وطرف مسؤول، ومستخدمين مستهدفين، وبين موضوع الرقابة ومعايير تقييمه، وبين المعلومات الناتجة عن موضوع الرقابة (القوائم المالية).

الشكل التوضيحي 2.4: مثال على مهمة التأكيد

استوفت إدارة (الطرف المسؤول) للمؤسسة س مسؤوليتها من خلال إعداد القوائم المالية التي تشمل بيان المركز المالي، وبيان الأداء المالي، وبيان التغييرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيان وإيضاحات التدفقات النقدية (باختصار، هذه العناصر الخمسة للقوائم المالية تمثل موضوع الرقابة) وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام—المعايير. تم الاعتراف بالعناصر (الأصول والالتزامات، إلخ) وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية (المعلومات موضوع الرقابة) حسب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ويبدي الممارس (المراقب) التابع للجهاز الأعلى للرقابة رأيه (التأكيد) في صورة تقرير حول العرض العادل للقوائم المالية. ويتوصل المراقب إلى أن القوائم المالية (المعلومات موضوع الرقابة) التي أعدتها الإدارة (الطرف المسؤول) معروضة وفقا للمعايير (إطار إعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام)، كما يفيد بأن المعلومات موضوع الرقابة تعرض عرضًا عادلًا من جميع الجوانب المادية، مثل المركز المالي للجهة، وأدائها المالي، وصافي حقوق ملكيتها، وتدفقاتها النقدية (موضوع الرقابة).

2.26. إذا لم يتم عرض عنصر أو أكثر من العناصر الواردة أعلاه، فلا تعد المهمة من مهمات التأكيد المعقولة. بعبارة أخرى: إذا تولى المراقب مهمة لا تتضمن عناصر المهام التأكيدية، لا يمكن اعتبارها رقابة مالية، فعلى سبيل المثال، طُلب من الجهاز الأعلى للرقابة أن يجري **مراجعة** على تنفيذ موازنة الوزارات وإعداد تقرير عن النتائج في حالة وجود مخالفات للموازنة التي أقرها البرلمان بدون إبداء رأي شامل.

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

2.27. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 200.16)، يتمثل الغرض من تنفيذ الرقابة على البيانات المالية في تعزيز درجة الثقة للمستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. وتتعامل مهام الرقابة المالية مع المعلومات المالية التاريخية التي تظهر في شكل مصطلحات مالية متعلقة بجهة معينة، مستمدة أساسًا من نظام المحاسبة لتلك الجهة، حول الأحداث الاقتصادية التي حدثت في الماضي أو حول الظروف أو الأحوال الاقتصادية في نقاط زمنية معينة في الماضي. وفي حالة وجوب تقديم الجهاز الأعلى للرقابة تقريرًا حول معلومات مالية غير تاريخية، فلا يمكن أن يشار إلى إرشادات الرقابة المالية في المستوى 4 على أنها معايير موثوقة. على سبيل المثال: في حالة إصدار الجهاز الأعلى للرقابة تقريرًا حول دقة تقديرات الموازنة، لا يمكن الإشارة إلى معايير الانتوساي في المستوى 4 كمعايير موثوقة.

2.28. عندما تتضمن صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة إصدار رأي/بيان حول الامتثال للقوانين واللوائح بخلاف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة النظر بعين الاعتبار إلى استخدام معياري الانتوساي (ISSAI 400 و ISSAI 4000) كإرشادات لتلك الآراء/البيانات بعينها.

تقييم معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية لتأثير الإطار القانوني والتنظيمي على البيانات المالية

2.29. يتمثل الهدف من الرقابة المالية في ضوء معايير الانتوساي في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية الخاضعة للرقابة. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراقب رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت، من جميع الجوانب المادية، وفقًا

[6] راجع أيضًا القسم 7 من إطار عمل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، والمتاح عبر الرابط الآتي: http://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf

لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أم لا. وعند تنفيذ الرقابة، تكون القوائم المالية هي الموضوع الذي يجرى رقابته، ويكون إطار التقرير المالي المعمول به هو المعيار الذي يقيم المراقب على أساسه موضوع الرقابة هذا.

2.30. تهدف الرقابة الممتثلة للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى تقييم ما إذا كان موضوع الرقابة المعين يتوافق مع القانون أو اللائحة ذات العلاقة (المرجع)، فعند تنفيذ هذه الرقابة، يكون موضوع الرقابة الجاري هو النشاط الذي يؤديه الطرف المسؤول والذي يجب أن يتماشى مع المرجعية ذات الصلة على أن يكون هذا المرجع معيارًا لهذه الرقابة.

2.31. وعليه، تحظى الرقابة المالية ورقابة الالتزام وفقًا لمعايير الانتوساي بأهداف محددة مختلفة، لكن غالبًا تلتقي هذه الأهداف نتيجة للطبيعة التشريعية لبيئات القطاع العام.

2.32. وعند تنفيذ الرقابة المالية وفقًا لمعايير الانتوساي، ثمة ضرورة للنظر في تأثيرات الإطار القانوني والتنظيمي للجهة الخاضعة للرقابة على القوائم المالية. ففي القطاع العام، يمكن للإطار القانوني والتنظيمي أن يكون له تأثير واضح على القوائم المالية. بل إن هذا الإطار يمكن أن يشكل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يطبق لإعداد القوائم المالية. ولذلك، أحيانا تصبح المراجع ذات الصلة معاييرًا لتقييم عملية إعداد القوائم المالية عند تنفيذ الرقابة المالية وفقًا لمعايير الانتوساي. وبحدوث هذا، تلتقي أهداف الرقابة المالية مع رقابة الالتزام لمعايير الانتوساي.

2.33. يحدد معيار الانتوساي (ISSAI 1250) نوعين من التأثيرات التي يحدثها الإطار القانوني والتنظيمي في القوائم المالية، وعليه، يجب على المراقب النظر فيها بشكل مباشر وغير مباشر.

2.34. ويؤثر الإطار القانوني والتنظيمي مباشرة في القوائم المالية إذا أثر مباشرة في المعلومات التي يجب ذكرها في القوائم المالية. وعند إعداد القوائم المالية للقطاع العام بالاستناد إلى المراجع المذكورة سابقًا، تعتبر هذه المراجع ذات تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تقييمها طبقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1250). أما عند إعداد القوائم المالية للقطاع العام عبر تطبيق أحد أطر المحاسبة التي لا تستند إلى المراجع، تستمر المراجع الأخرى ذات الصلة التي تؤثر مباشرة على القوائم المالية في وقوعها ضمن نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250)؛ فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار المرجع الذي يتطلب نوعًا محددًا من التوسع لتسجيله عند قيمة معينة أو الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات محددة لتقديمها في القوائم المالية أن له تأثيرًا مباشرًا على القوائم المالية.

2.35. يؤثر الإطار القانوني والتنظيمي بشكل غير مباشر على القوائم المالية إذا لم يؤثر مباشرة على القوائم المالية كالوارد أعلاه، لكنه قد يكون له تأثير عند وقوع عدم الالتزام؛ فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار عدم الالتزام بأحد المراجع الذي قد يؤدي إلى توقيع غرامة ما أو خصومات محتملة أخرى أن له تاثيرًا غير مباشر على القوائم المالية عند وقوع عدم الالتزام.

2.36. عادةً، يتحمل مراقبو القطاع العام مسؤولية تقييم الالتزام بالمراجع كجزء من صلاحياتهم. قد يستوفي تطبيق معيار الانتوساي (ISSAI 1250) جزءًا من هذه المسؤولية -كما ذُكر أعلاه- لكن قد يتوجب على مراقبي القطاع العام أو قد يختارون تقييم الالتزام بالمراجع الأخرى التي قد لا تقع في نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250). وغالبًا يتسم تقييم الالتزام بتلك المراجع الأخرى بأنه الأمر الأكثر كفاءة باعتباره جزءًا من عملية الرقابة على القوائم المالية السنوية، حيث يقيم المراقب عادةً الأنشطة الاقتصادية المادية التي جرت أثناء اختبار القوائم المالية، وحيث ربما تكون العينات المختارة نفسها والتي خضعت للاختبار لتحسين القوائم المالية ذات صلة أيضًا بعملية اختبار الالتزام بهذه المراجع الأخرى. وعلى سبيل المثال، عند اختبار عينة من عمليات الشراء لتحسين تأكيدات القوائم المالية ذات العلاقة، قد يقيم المراقب الالتزام بمرجع توريد المشتريات الذي يراقب أحد عناصر عملية الشراء غير أنه لا يؤثر بأي شكل على القوائم المالية.

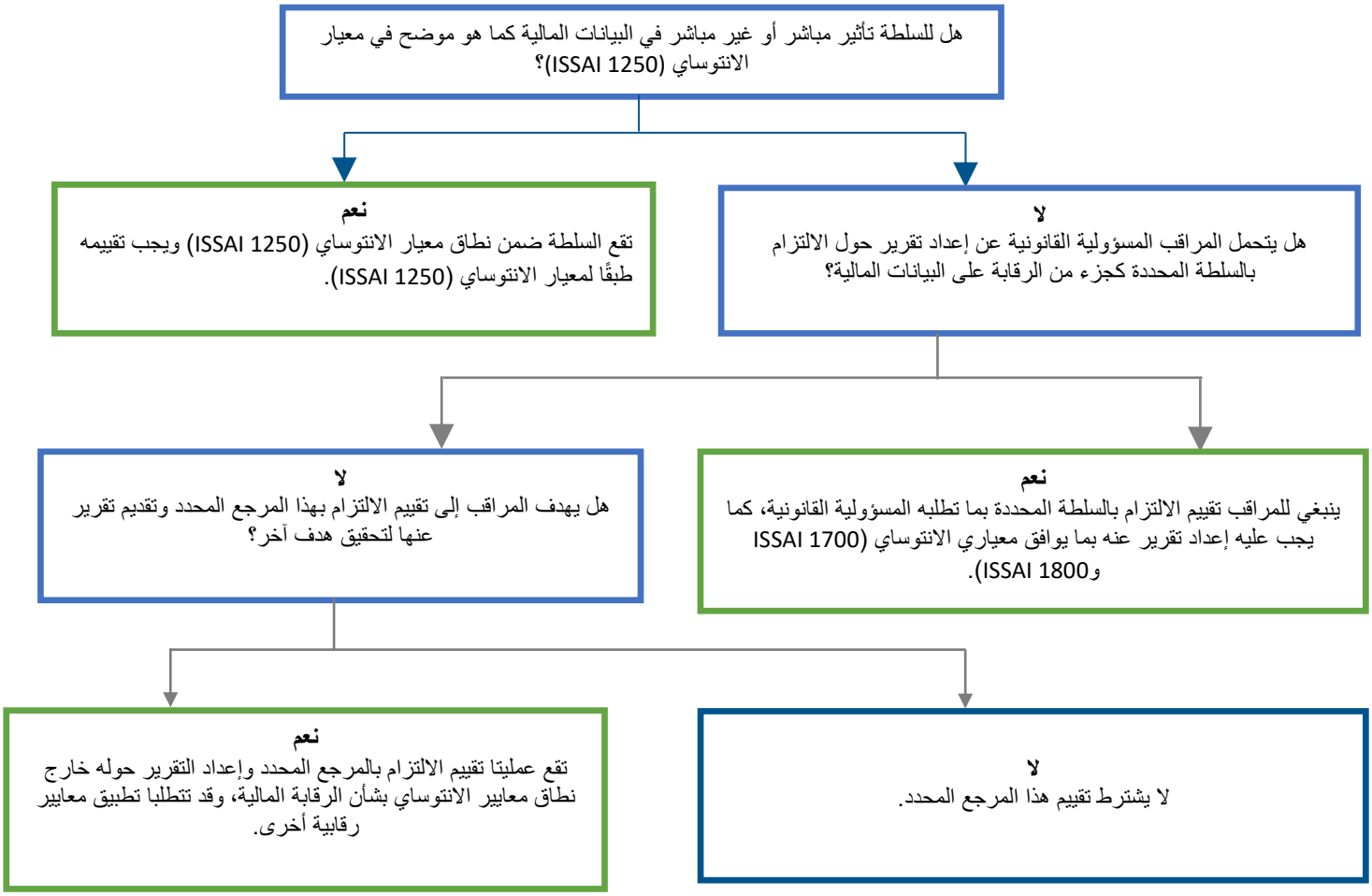
2.37. تسمح معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية بإعداد تقارير حول نتائج اختبار الالتزام بالمراجع في تقرير المراقب عندما يكون هذا الإعداد ضروريًا لتلبية أحد متطلبات إعداد التقارير القانونية المحددة. ويجب ذكر هذه المعلومات في فقرة منفصلة من تقرير المراقب تحت عنوان "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى". وقد تقع هذه المراجع أو لا تقع ضمن نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250).

2.38. يجب ذكر حالات عدم الالتزام بالمراجع في تقرير المراقب لأسباب مختلفة عن متطلبات إعداد التقارير القانونية؛ فعلى سبيل المثال، "موضوع الرقابة الرئيس" أو "موضوع آخر" الذي يعتمد على طبيعة عدم الالتزام وأهميته وتأثيره على القوائم المالية. وقد تقع هذه المراجع أو لا تقع ضمن نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250)، إذ قد يدرج المراقبون المراجع التي تقع خارج نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250) ضمن خطتهم الرقابية وذلك للأسباب الموضحة أعلاه. ويتعين على المراقب ضمان ذكر عدم الالتزام على نحو مناسب بما يتماشى مع متطلبات معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية، وقد يلزم تطبيق الحكم المهني لتحديد المعالجة الأكثر تناسبًا لإعداد التقارير، لاسيما عند تقديم تقرير عن المراجع التي تقع خارج نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250) والتي لا تؤثر على القوائم المالية، ورغم ذلك، قد تكون ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.

2.39. في بعض البيئات، قد يكون على المراقبين تقديم إفادة واقعية في تقرير المراقب خاصتهم حول جميع حالات عدم الالتزام بالمراجع التي حددوها أثناء رقابتهم على القوائم المالية، فلا تتطلب معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية ممارسة إعداد التقارير. وعندما يطلب من المراقب ذكر حالة عدم التزام بأحد المراجع بأسلوب ينحرف عن متطلبات معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية، يجب تقييم ذلك الانحراف لضمان استمرار تلبية جميع متطلبات معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية ذات الصلة بفاعلية.

2.40. يبين **الشكل التوضيحي 2(جـ)** شجرة القرار التي توضح نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250).

الشكل التوضيحي 2(جـ) شجرة القرار التي توضح نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250)

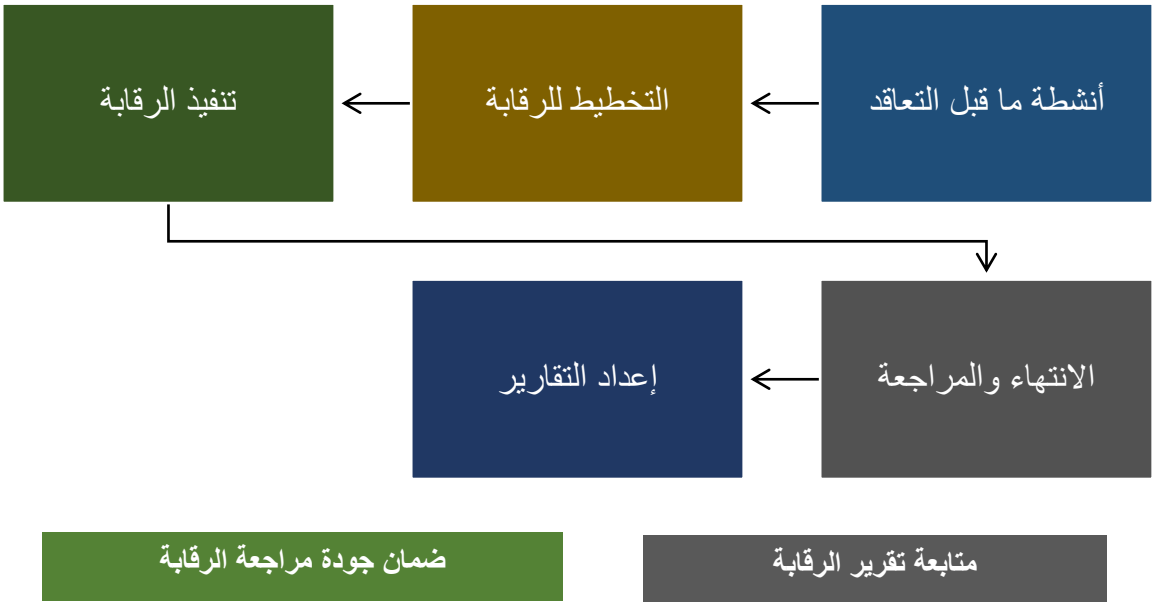


الفصل 3
عملية الرقابة المالية

3.1 يتمثل الهدف من الرقابة المالية في ضوء معايير الانتوساي في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية الخاضعة للرقابة. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراقب رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت، من جميع الجوانب المادية، وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أم لا.

3.2 يحتاج المراقب إلى جمع أدلة رقابية سليمة وكافية من خلال وضع إجراءات رقابية ملائمة وتنفيذها حسبما تتطلب معايير الانتوساي وذلك ليتمكن من إبداء رأيه. ويجب القيام بعملية الرقابة المالية على النحو المبين في **الشكل 3(أ)**. أثناء القيام بذلك، حيث إن عمليات الرقابة مرتبطة بعضها ببعض ارتباطًا وثيقًا وينبغي الحفاظ على ذلك خلال مراحل عملية الرقابة، أي تكتمل فقط بمجرد إصدار تقرير الرقابة.

الشكل 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، يجري المراقب تقييمًا بشأن إمكانية قبول مهمة الرقابة أو ما إذا كان هناك أي أسباب مهنية تمنع قبولها. وهناك أيضًا - عند الاقتضاء - ممارسة الحصول على تصريح مهني من المراقب السابق قبل قبول المهمة. وعلى جانب القطاع العام، تلتزم الأجهزة العليا للرقابة - على الرغم من ذلك - بتشريعاتها وغيرها من القوانين واللوائح ذات الصلة في إجراء الرقابة المالية على الجهات المقرر إجراء الرقابة عليها. وهكذا، سيكون عدم قبول مهمة الرقابة أمرًا نادرًا للغاية في سياق القطاع العام. ويتثمل أحد أغراض تنفيذ أنشطة ما قبل التعاقد -من بين الأغراض الأخرى - في معرفة ما إذا كانت الشروط المسبقة للرقابة متوفرة أم لا، مثل وجود إطار مقبول لإعداد التقارير المالية، وفهم الإدارة مسؤولياتها وما إلى ذلك. كما ينفذ المراقبون أنشطة أخرى محددة: تقييم المتطلبات الأخلاقية، وكفاءة الفريق، وإعداد خطاب المهمة الرقابية وإصداره، وإجراء اجتماع الرقابة الافتتاحي، وغير ذلك. ويجب على المراجعين مراجعة الانتهاء من أنشطة ما قبل التعاقد والتصديق عليها. وسيرجع المراجع عمومًا إلى أحد المشرفين على المهمة الرقابية في سياق التكوين العادي لفريق مهمة الرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة.

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

التخطيط للرقابة

3.4 تتمثل الخطوة التالية - على أساس أنه قد تم الانتهاء من أنشطة ما قبل التعاقد - في إعداد خطة الرقابة لتنفيذ مهمة الرقابة على القوائم المالية. فمعايير الانتوساي مبنية على نهج قائم على تقييم المخاطر. وفي هذه المرحلة من العملية، يقوم المراقبون بشكل أساسي بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الغش أو الخطأ وتقييمها وتحديد مدى أهميتها النسبية. ويتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 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 المخاطر أو تقضي عليها، وأن يختبر مدى فاعلية هذه الضوابط عند تطبيقها. كاستجابة للمخاطر (معيار الانتوساي ISSAI 1330)، فإن المراقبين مطالبون بوضع إجراءات رقابية، مثل اختبار الضوابط والاختبارات الجوهرية. يجب مراجعة خطة الرقابة والتصديق عليها من قبل المراجعين، ويجب أيضًا - طبقًا لمتطلبات معايير الانتوساي - أن تظل خطة الرقابة محدثة لحين اكتمال المهمة الرقابية وإصدار التقرير الرقابي.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات إعداد الخطة الرقابية وإنهائها في الفصل 5 من هذا الدليل.

تنفيذ الرقابة

3.5 في مرحلة التنفيذ التي تتضمن أساسًا العمل الميداني، يقوم المراقبون بإجراءات الرقابة التي وضعت في مرحلة التخطيط، ويوثقون الاستنتاجات استنادًا إلى إجراءات الرقابة المنفذة ويجمعون الأدلة الرقابية. ويجب على المراجعين مراجعة إجراءات الرقابة التي ينفذها المراقبون والاستنتاجات الموثقة والتصديق عليها.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات تنفيذ إجراءات الرقابة وتوثيق الاستنتاجات وجمع الأدلة الرقابية في الفصل 6 من هذا الدليل.

الانتهاء والمراجعة

3.6 يلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1500) المراقبين بجمع أدلة رقابية سليمة وكافية لتقديم رأي رقابي بشأن القوائم المالية. وتُجمع الأدلة الرقابية من خلال تنفيذ إجراءات رقابية معينة تتعلق بالمخاطر التي سبق تحديدها على مستوى التأكيد أو مستوى القوائم المالية. وفي هذه المرحلة من عملية الرقابة، يقيم المراقبون أدلة الرقابة التي جُمعت في مرحلة التنفيذ. ويجب تقييم أدلة الرقابة من حيث الكفاية والملاءمة، فإنها تمثل الأساس الذي يقوم عليه الرأي بشأن القوائم المالية وإعداد التقارير حول عدم الالتزام بالقوانين والقواعد واللوائح التنظيمية، إن وجدت.

3.7 في هذه المرحلة يراعي المشرف أو المراجع على المهمة الرقابية رأي المراقب وملاحظاته ضمانًا لأن كلاهما مدعوم بشكل كاف بأدلة الرقابة وأن الحكم المهني قد طبق. ويتعين على المراقبين والمراجعين على حد سواء التأكد من اتباع خطة الرقابة أثناء تنفيذ عملية الرقابة، وهكذا يحتاج العمل الذي أداه المراقبون إلى مراجعة المراجعين وتصديقهم.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات التقييم والمراجعة في الفصل 7 من هذا الدليل.

إعداد التقارير

3.8 تتمثل الخطوة التالية، بعد تقييم أعمال المراقبين ومراجعتها في إعداد تقرير الرقابة النهائي وإصداره. ويحتوي تقرير الرقابة النموذجي على رأي المراقب بشأن القوائم المالية. ويستند الرأي إلى الدليل بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل أو معروضة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية وأي قوانين أو لوائح تؤثر في عرضها. وإضافة إلى ذلك، ربما يكون هناك مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير وفقًا لصلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، وقد تتطلب هذه المسؤوليات الأخرى عن إعداد التقارير تطبيق معايير رقابية أخرى عندما تقع هذه المسؤوليات خارج نطاق معايير الانتوساي بشأن بالرقابة المالية. وتم توضيح خيارات إعداد التقارير الواقعة في نطاق الرقابة معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية في قسم إعداد التقارير من هذا الدليل.

تم تسليط الضوء على العمليات التفصيلية ومنهجيات إعداد الخطة الرقابية في الفصل 8 من هذا الدليل.

إجراءات المتابعة

3.9 ينص معيار الانتوساي (ISSAI 100) (المستوى 3) على أن الأجهزة العليا للرقابة تؤدي دورًا في رصد الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول كاستجابة للأمور المثارة في تقرير رقابي: تركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة محل الرقابة قد تناولت تلك الأمور بشكل كافٍ، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقًا. وقد يستدعي عدم كفاية الإجراءات المتخذة من جانب الجهة محل الرقابة أو عدم الرضا عنها قيام الجهاز الأعلى للرقابة بإعداد تقرير آخر.

3.10. بالإضافة إلى ذلك، تعد إجراءات المتابعة واحدة من الممارسات الجيدة وفقًا للمبدأ 3 من معيار الانتوساي (ISSAI 20). ولا يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة قياس ما إذا نتج عن المهمة الرقابية الأثر المستهدف أو لا ما لم تكن عملية المتابعة هذه قد طبقت بعد إصدار تقرير الرقابة. ولذلك، تعتبر إجراءات المتابعة واحدة من المكونات المهمة في عملية الرقابة.

إجراءات المتابعة مشروحة في الفصل 9 من هذا الدليل.

مراجعة ضمان الجودة

3.11. بينما سيتم إجراء مراجعة أعمال الرقابة المنفذة (رقابة الجودة) في أوقات مختلفة خلال عملية الرقابة كما يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1220)، سيكون من الضروري وجود نظام مستقل لضمان الجودة لمراجعة الأعمال التي نفذتها الأجهزة العليا للرقابة بعد اكتمالها. وتساعد عملية مراجعة ضمان الجودة - على مستوى الرقابة - رؤساء الأجهزة العليا للرقابة على الوصول إلى استنتاج بخصوص ما إذا تم اتباع عملية الرقابة وإجراء الرقابة على القوائم المالية وفق متطلبات معايير الانتوساي أو ما يعادلها أم لا. ويتم تنفيذ عملية ضمان الجودة للمهمات الرقابية المكتملة على أساس أخذ عينات بما يتفق مع العنصر 6: الرقابة وفق معيار الانتوساي ISSAI 40 (ينص المبدأ الأساسي (أ) في هذا العنصر على أن عملية الرقابة يجب أن تشمل مراعاة وتقييمًا مستمرين لنظام رقابة الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة، بما في ذلك مراجعة عينة من الأعمال المكتملة ضمن الأعمال التي يقوم بها الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة). ويتعلق ذلك أيضًا بالمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.48(أ).

الفصل 10 من هذا الدليل يقدم فكرة عامة بشأن الحاجة إلى تنفيذ مراجعة ضمان الجودة على 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.

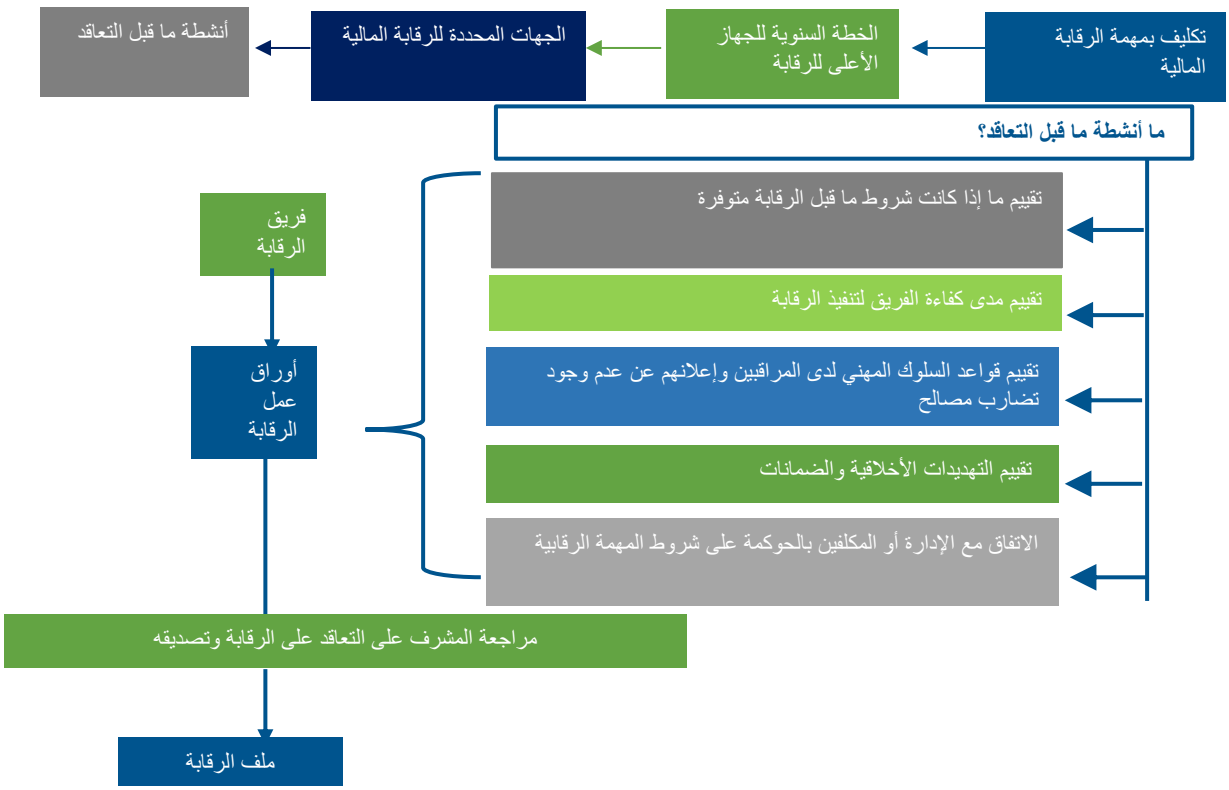
الفصل 4
أنشطة ما قبل التعاقد

4.1. يصف معيار الانتوساي (ISSAI 1210) متطلبات الموافقة على شروط مهمة الرقابة، وهي ممارسة رقابية تتماشى أكثر مع متطلبات القطاع الخاص. وينبغي للمراقبين تقييم ظروف معينة قبل قبول المهمة، وبناءً على ذلك التقييم إما أن يقبل المراقب أداء مهمة الرقابة أو يرفضها.

4.2. تفرض القوانين واللوائح عادة على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ مجموعة من المهام الرقابية، ولن يكون، على الأرجح، لمراقب القطاع العام خيار رفض المهمة الرقابية أو الانسحاب منها. ومع ذلك، لا يزال بالإمكان تطبيق المتطلبات المناسبة للرقابة على القطاع الخاص وتكون ذات صلة بالرقابة على القطاع العام.

4.3. يكمن الغرض من تنفيذ أنشطة التعاقد على الرقابة الأولية في المساعدة على ضمان أن المراقب قد راعى أي أحداث أو ظروف قد تؤثر سلبًا على قدرة المراقب على التخطيط وتنفيذ المهمة الرقابية للحد من مخاطر الرقابة والوصول بها إلى مستوى منخفض مقبول. ويوضح **الشكل 4(أ)** الوارد أدناه لمحة عن أنشطة ما قبل التعاقد المتعارف عليها في المهمات الرقابية التي نفذتها الأجهزة العليا للرقابة.

الشكل 4(أ): لمحة عن أنشطة ما قبل التعاقد



4.4. يجب أن يختص أحد المتطلبات، للتحقق من توافر شروط ما قبل المهمة الرقابية، بتحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية مقبول أم لا. والإرشادات في هذا الشأن أُضيفت أدناه.

تقييم ما إذا كانت شروط ما قبل الرقابة متوفرة

4.5 يوضح هذا القسم عملية تقييم إطار إعداد التقارير المالية الذي تطبقه الجهة محل الرقابة في إعداد القوائم المالية. فقد يواجه المراقب العديد من أطر إعداد التقارير المالية في القطاع العام؛ وبالتالي من المهم أن يعلم:

- كيفية تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مقبولاً أم لا؛ (راجع معيار الانتوساي (ISSAI 1210.6) والفقرات أ2 - أ10)،
- أوجه الاختلاف بين أطر إعداد التقارير المعروضة بصورةٍ عادلة وأطر الالتزام،
- تأثير نوع إطار إعداد التقارير المالية على تحرير رأي المراقب حول القوائم المالية.

التعريفات ذات الصلة باستيعاب إطار إعداد التقارير المالية

4.6 تُشير القوائم المالية عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية على النحو المحدد بموجب متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، وقد تشير أيضًا إلى قائمة مالية واحدة. وتشمل الإفصاحات معلومات توضيحية أو وصفية، محددة على النحو المطلوب، ينص عليها إطار إعداد التقارير المالية المعمول بشكل صريح أو يجيزها في صلب القوائم المالية أو الملاحظات أو متضمنة في الإشارات المرجعية.[7]

4.7 المعلومات المالية التاريخية هي معلومات تتعلق بجهة معينة يعبر عنها بالمصطلحات المالية، وتُستمد هذه المعلومات في الأساس من النظام المحاسبي لهذه الجهة، تدور حول الأحداث الاقتصادية التي حدثت سابقًا أو الظروف الاقتصادية في فترات زمنية معينة في الماضي.[8]

4.8 إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو الإطار الخاص إعداد التقارير المالية الذي تعتمده الإدارة والمكلفون بالحوكمة، إذا لزم الأمر، في إعداد للقوائم المالية وهو مقبول باعتبار طبيعة الجهة والهدف من القوائم المالية أو يلزمه القانون أو اللوائح.[9] وهناك نوعان من إطار إعداد التقارير المالية، وتم شرحهما بمزيد من التفصيل في معيار الانتوساي (ISSAI 1200):

إطار العرض العادل يستخدم هذا المصطلح عادةً للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، وهي:

i. الإقرار صراحةً أو ضمنيًا بحاجة الإدارة إلى تقديم عمليات كشف مالية تتجاوز ما يتطلبه إطار العمل وذلك لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، أو

ii. الإقرار صراحة بأنه قد يكون من الضروري أن تخرج الإدارة عن أحد متطلبات الإطار لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية. ومن المتوقع أن تكون هذه الاستثناءات ضرورية فقط في بعض الحالات النادرة.

إطار الالتزام يشير إطار الالتزام إلى إطار إعداد التقرير المالي الذي يتطلب الالتزام بشروط إطار العمل ولكنه لا يحتوي على الإقرارين المذكورين في النقطتين (i) و(ii) أعلاه،

توجد كل من أطر الالتزام والأطر عرض الحسابات بصورةٍ عادة في بيئات القطاع العام.

4.9 بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، يمكن لجهات القطاع العام أيضًا 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.

---

[7] معيار الانتوساي (ISSAI 1200)، فقرة 13(و).

[8] معيار الانتوساي (ISSAI 1200)، فقرة 13(ز)

[9] معيار الانتوساي (ISSAI 1200)، فقرة 13(أ)

تقييم قبول إطار إعداد التقارير المالية

4.10. يعد إطار إعداد التقارير المالية بمثابة معايير الرقابة والمقياس المرجعي الذي سيتم على أساسه تقييم موضوع الرقابة (القوائم المالية). وبدون إطار إعداد التقارير المالية المتفق عليه، لن يكون للمراقب القدرة على تحقيق أهداف الرقابة. ولكن أيضًا، ينبغي أن تتمتع الإدارة بمعايير 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 مطبق ومعرفة ما إذا كان مقبولاً، وكيف يمكن التعامل مع الوضع إذا لم يكن مقبولاً. وبالنظر إلى وجود جهات مماثلة بجانب الأجهزة العليا للرقابة بغرض إجراء الرقابة المالية، يمكن تنفيذ هذه الخطوات على مستوى الأجهزة العليا للرقابة بدلا من أن تكون على مستوى كل مهمة رقابية:

الخطوة1: هل يوجد إطار لإعداد التقارير المالية مطبق خاص بجهات القطاع العام؟

الخطوة 2: هل إطار إعداد التقارير المالية مقبول؟

الخطوة 3: هل إطار إعداد التقارير المالية إطار ذو غرض خاص أم غرض عام؟

الخطوة 4: هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار التزام؟ ما آلية إعداد التقارير وفقًا له؟

الخطوة 5: ما خيارات الجهاز الأعلى للرقابة إذا كان إطار إعداد التقارير المالية غير مقبول؟

الخطوة1 : هل يوجد إطار لإعداد التقارير المالية مطبق خاص بجهات القطاع العام؟

4.11. تصف القوانين واللوائح- في كثير من الحالات- إطار إعداد التقارير المالية لجهات القطاع العام. ويمكن إعداد القوائم المالية لجهات القطاع العام على أساس الاستحقاق أو على أساس نقدي أو كليهما:

- في الحالة الأولى، قد تتضمن بيان المركز المالي، وبيان الدخل الشامل، وبيان التدفقات النقدية، والملاحظات التي تنطوي على ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.
- إذا أعدت الجهة قوائمها المالية على أساس نقدي، فيجوز لها أن تقدم بيانًا بالمقبوضات النقدية، وبيان المدفوعات، والملاحظات المرتبطة بها، ومقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية. وفي بعض البيئات ووفقًا 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.

4.12. *لاختتام الخطوة الأولى من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تحديد ما إذا كان هناك إطار إعداد التقارير المالية مطبق في جهات القطاع العام في بيئة الجهاز الأعلى للرقابة أو بيئة قضائية.*

الخطوة 2: هل إطار إعداد التقارير المالية مقبول؟

4.13. يتم تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية بناءً على طبيعة الجهة والهدف من قوائمها المالية. وقد نوقشت خصائص إطار إعداد التقارير المالية المقبول في معياري الانتوساي (ISSAI 200 وISSAI 1210) (راجع الملحق 2 من معيار الانتوساي (*ISSAI 1210*). ومن الطبيعي أن توضح أطر إعداد التقارير المالية المقبولة السمات المشار إليها في **الشكل التوضيحي 4.1**.

الشكل التوضيحي 4.1: إطار إعداد التقارير المالية المقبول

الخصائص	الوصف
الملائمة	المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات صلة بطبيعة الجهة محل الرقابة وللغرض من القوائم المالية. ويخضع الارتباط إلى طبيعة الجهة كما هو مشار في الشكل التوضيحي 4.2 أدناه. ومن الواضح أن الارتباط يعد قرار حاسما بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة، ويحتاج إلى التقييم بالتشاور مع الأطراف ذات العلاقة.
الاكتمال	لا يمكن تجاهل المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات وعمليات الكشف المالية التي قد تؤثر على الاستنتاجات القائمة على القوائم المالية، وقد يختلف الغرض من القوائم المالية عن أغراض التمويل أو الاستثمار كما هو مبين في الشكل التوضيحي 4.2 أدناه، وأغراض اعتماد الميزانية السنوية والموافقة عليها. وينبغي تقييم هذه القوائم المالية في سياق احتياجات الأطراف ذات العلاقة ودورة المساءلة.
الموثوقية	إن المعلومات الواردة في القوائم المالية • تعكس -حيثما ينطبق ذلك- الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات وليس مجرد شكلها القانوني؛ • 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.
الحيادية	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.
القابلية للفهم	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.

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

4.15 في القطاع العام، سيكون هناك عادة مستخدمين للقوائم المالية في عدة أنواع من الجهات ولأسباب مختلفة. ويعرض **الشكل التوضيحي 4.2** أوضاعا داخل بيئة القطاع العام. يسرد العمود الأخير أمثلة على أطر إعداد التقرير 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 لإطار 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 الماليات.	الأساس النقدي المحاسبة على الأساس النقدي المعدل أساس الاستحقاق
وكالات غير ربحية	لجنة الحسابات العامة والوزارات المسؤولة والجهات المانحة	المساءلة عن التمويل وتقييم أداء الجهات مقارنة بالتكليفات الموكلة إليها.	الأساس النقدي المحاسبة على الأساس النقدي المعدل أساس الاستحقاق
جهات وهيئات مدرة 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)

4.16 *لاختتام الخطوة الثالثة من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، يتحتم على الأجهزة العليا للرقابة تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية -قيد البحث- مقبولا أم لا.*

الخطوة 3: هل إطار إعداد التقارير المالية ذو غرض خاص أم غرض عام؟

4.17 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.

4.18 ففي بعض البيئات، تُعد جهة القطاع العام هي الجهة الوحيدة التي يمكنها إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص. 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 معيار الانتوساي ISSAI 1800).

4.19 وهكذا بالاستناد إلى معيار الانتوساي (ISSAI 200 و1200)، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة فحص 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.

4.20 عندما يخلص المراقب إلى أن الإطار المحاسبي الذي يتم تطبيقه لإعداد القوائم المالية المراد مراقبتها هو إطار عمل خاص، يجب على المراقب تنفيذ معيار الانتوساي (ISSAI 1800) الذي يتناول اعتبارات خاصة ذات صلة بـ:

- قبول مهمة الرقابة؛
- تخطيط مهمة الرقابة وتنفيذها؛
- إبداء الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية.

معيار الانتوساي (ISSAI 1800) لا يتجاوز متطلبات معايير الانتوساي الأخرى. لذلك، يجب على المراقب الاستمرار في الالتزام بجميع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معايير الانتوساي عند تنفيذ معيار الانتوساي (ISSAI 1800).

كما ورد في معيار الانتوساي (ISSAI 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 الجهة 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.

4.21 لاختتام الخطوة الأولى من تقييم إطار إعداد التقارير المالية، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة التوصل إلى ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية إطار عمل ذو غرض عام أو ذو غرض خاص.

الخطوة 4: هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار التزام؟ ما آلية إعداد التقارير وفقًا له؟

4.22 إطار إعداد التقارير المالية، هو إما إطار عرض عادل أو إطار التزام، ويؤثر نوع الإطار المستخدم لإعداد التقارير المالية في صياغة رأي المراقب. في حالة **إطار العرض العادل**، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل أم لا (راجع معيار الانتوساي ISSAI 1700:1700.14) 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.

4.23 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 لـ ..."*.

4.24 عند إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار **الالتزام**، لا يبدي المراقب رأيًا حول عدالة العرض. بل على العكس، ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها -من جميع النواحي الجوهرية- وفقًا للعرض الموصوف للقوائم المالية التي قد تنضوي 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 إعدادا لقوائم المالية -من جميع النواحي الجوهرية- وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"*

4.25 *لاختتام الخطوة الرابعة من تقييم إطار إعداد التقارير المالية:*

- يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية -قيد البحث هو إطار للعرض العادل أم إطارًا للالتزام،
- بناءً على إطار إعداد التقارير المالية الذي استخدمته جهة ما لإعداد القوائم المالية، يصيغ الجهاز الأعلى للرقابة رأي المراقب وفقًا له.

الخطوة 5: ما خيارات الجهاز الأعلى للرقابة إذا كان إطار إعداد التقارير المالية غير مقبول؟

4.26 كما هو مذكور في معيار الانتوساي (ISSAI 1210.8)، ينبغي للمراقب مناقشة هذه المسألة مع الإدارة إذا لم تتوافر شروط مسبقة لعملية الرقابة. ولا يقبل المراقب مهمة الرقابة المعروضة عليه، مالم ينص عليها القانون أو اللوائح.

4.27 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، ينبغي للأجهزة العليا للرقابة استكشاف طرق بديلة للتعامل مع أطر إعداد التقرير المالية غير المقبولة.

4.28 إذا أقر المراقب أن إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه بالقانون أو اللوائح التنظيمية غير مقبول، يطالب معيار الانتوساي (ISSAI 1210.19) بأن يناقش المراقب الأمر مع إدارة الجهة محل الرقابة وأن يطالبهم بتقديم **إفصاحات إضافية** للحول دون تضليل[10] القوائم المالية لمستخدميها. وفي حالة إعداد الإدارة للإفصاحات الإضافية، ينبغي إدراج **فقرة تأكيد** في تقرير المراقب بشأن القوائم المالية لجذب انتباه المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية (انظر **الفصل 8**).

4.29 إذا رفضت الإدارة اتخاذ إجراء بناءً على طلب المراقب لإعداد إفصاحات إضافية، ولا يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة الانسحاب من المشاركة كما تمت مناقشته في الفقرة 28 أعلاه، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة وفقاً لمعيار الانتوساي (ISSAI 1210.20)؛ أ) تقييم أثر الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراقب؛ ب) تضمين الإشارة المناسبة لهذه المسألة في شروط مهمة الرقابة.

4.30 ينص معيار الانتوساي (ISSAI 1210.20) على أنه في حالة عدم توفر الشروط الواردة في معيار الانتوساي (ISSAI 1210.19) وإلزام المراقب بموجب القانون أو اللوائح التنظيمية بإجراء عملية الرقابة، ينبغي للمراقب:

- تقييم آثار الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراقب،
- تضمين مرجع ملائم حول هذه المسألة وفق أحكام المهمة الرقابية.

4.31 المذكرة التطبيقية 5 في معيار الانتوساي (ISSAI 1210) توضح أنه إذا أقر مراقبو القطاع العام أن الإطار المنصوص عليه قانونا وفي اللوائح التنظيمية غير مقبول، يتولى الجهاز الأعلى للرقابة:

- إخطار السلطة التشريعية؛
- التأثير في عملية وضع المعايير من خلال المؤسسات التنظيمية والمهنية.

4.32 لاختتام الإجراءات المتخذة في حالة عدم قبول إطار إعداد التقارير المالية:

- ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة مطالبة إدارة الجهة محل الرقابة بإعداد الإفصاحات الإضافية.

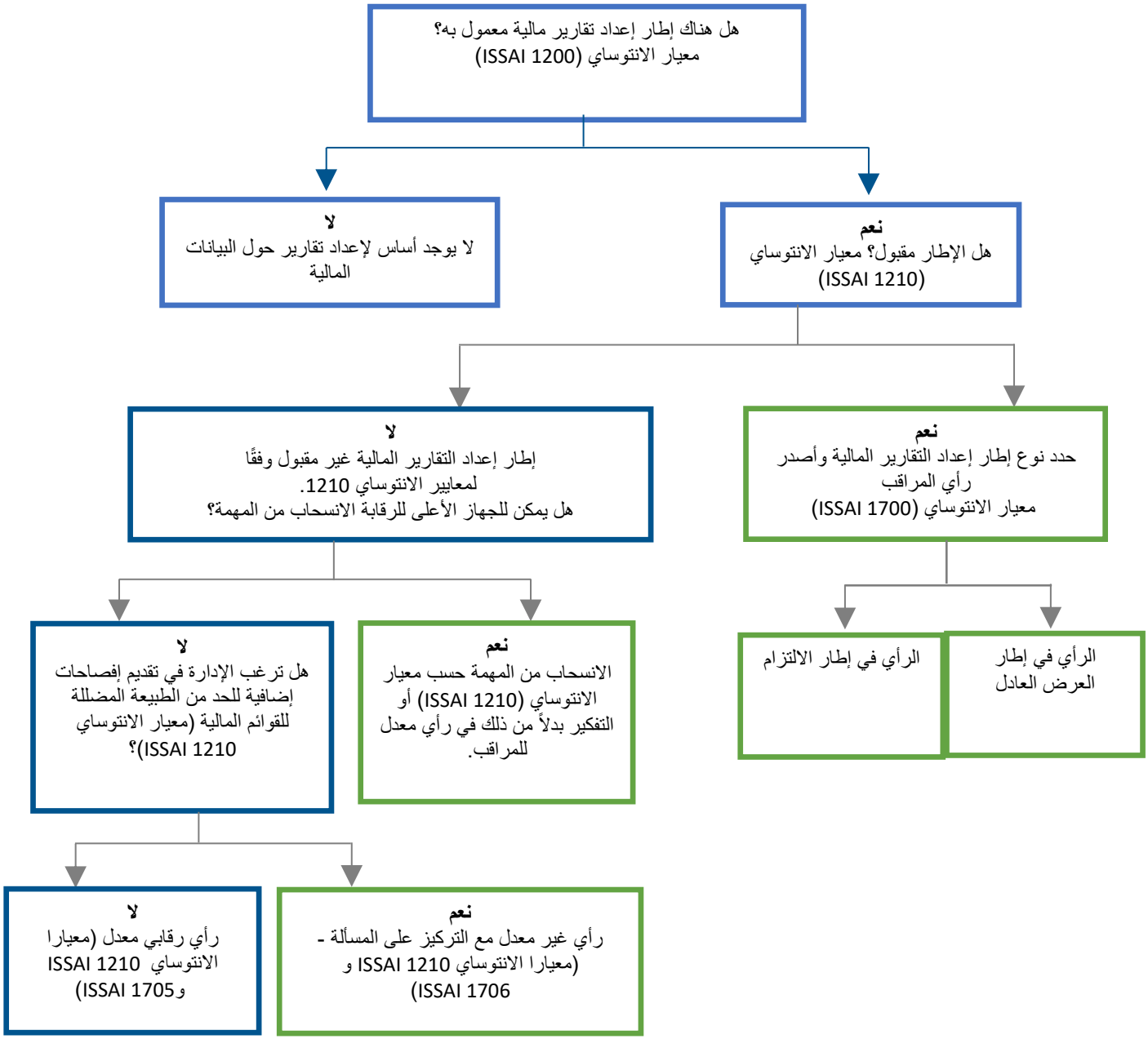
[10] ينبغي للمراقب تحديد ما إذا كانت القوائم المالية مضللة باستخدام معايير القبول.

- في حالة تقديم الإفصاحات الإضافية، يضيف الجهاز الأعلى للرقابة فقرة توضيحية في التقرير الذي يبدي فيه رأيه.
- إذا رفضت الإدارة تقديم الإفصاحات الإضافية، يحق للجهاز الأعلى للرقابة دراسة الانسحاب من المهمة الرقابية، وفي حال كان الانسحاب غير ممكنًا، يحق للجهاز الأعلى للرقابة وضع رأي معدل للمراقب (رأي مخالف) يوضح الطبيعة المضللة للقوائم المالية.
- ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة مراعاة إخطار الهيئة التشريعية وهيئات وضع المعايير بعدم قبول إطار إعداد التقارير المالية.

4.33 تم تخليص عملية تقييم إطار إعداد التقارير المالية كما أوضحنا سابقًا في تسلسل القرار الموضح أدناه في **الشكل 4(ب)**: يمكن للمراقب أو المقيّم توثيق النتيجة التي تم التوصل إليها بشأن تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية باستخدام نموذج **ورقة عمل الرقابة 4.1**. كما يتقرح نموذج ورقة العمل هذا تسجيل المخاطر التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي يمكن تحديدها أثناء تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية.

4.34 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 (معيار الانتوساي ISSAI 1210.18:18، فقرة أ36) وتشير المتطلبات الإضافية إلى المتطلبات المنصوص عليها في القانون أو اللائحة، بالإضافة إلى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المتعلق بإعداد القوائم المالية. وقد يكون هذا على سبيل المثال، عندما يكون القانون أو اللائحة بمثابة إفصاحات إضافية إلى جانب تلك التي تتطلبها معايير إعداد التقارير المالية (معيار الانتوساي ISSAI 1210، فقرة أ36).

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



4.35 في بعض البلدان، يتم إعداد القوائم المالية للجهات الحكومية وحدها وفقًا لمجموعة من القواعد واللوائح المالية الصادرة عن البرلمان أو وزارة المالية أو إدارة الخزانة. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1210.A9)، فقرة أ9، 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

الحصول على اتفاق بأن الإدارة تفهم مسؤوليتها

4.36 وفقًا لمتطلبات معيار الانتوساي (ISSAI 1210.6(b))، يجب على المراقب الحصول على اتفاق مكتوب من إدارة الجهة يفيد أنها تتفهم وتقر بمسؤولياتها نحو إعداد التقارير المالية وفق إطار إعداد التقارير المالية المتبع بما يتضمن العرض العادل -أينما كان ذو صلة- لإقرار الضوابط الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لإعداد القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية وتزويد المراقبين 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.

4.37 المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنشطة ما قبل التعاقد تم تسليط الضوء عليها في معياري الانتوساي (ISSAI 1220 و1300 ISSAI)،مثلاً حيث كان هناك تغيير في المراقبين، والتواصل مع المراقب السابق امتثالاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

4.38 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.

4.39 من المهم أيضًا 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 استخدام نموذج **ورقة العمل 4.2**، المقترح كمصفوفة كفاءات الفريق، لتوضيح وتوثيق أن فريق مشاركة الرقابة يتطلب بشكلٍ جماعي كفاءات لأداء مشاركة الرقابة المعينة.

4.40 لضمان تنفيذ المهمة الرقابية بموضوعية واستقلالية، يجب على المراقبين الامتثال إلى أحد قوائم قواعد السلوكيات الأخلاقية المهنية (مثل معيار الانتوساي (ISSAI 30) "قواعد السلوك المهني"[11]). ومن الضروري أيضا ضمان عدم وجود تضارب المصالح بين المراقبين مع الجهة محل الرقابة. ويقترح نموذج **ورقة عمل الرقابة 4.3** صيغة لإعلان الامتثال لقواعد الأخلاقيات المهنية؛ ويقترح نموذج **ورقة عمل الرقابة 4.4** صيغة يمكن للمراقبين تعديلها لتتلاءم مع بيان عدم تضارب المصالح؛ ونموذج **ورقة عمل الرقابة 4.5** هو عينة لبيان تضارب المصالح.

4.41 قد تنشأ التهديدات الأخلاقية أثناء المهمات الرقابية، مثل تهديد المراجعة الذاتية، تهديد المصلحة الذاتية، تهديد الألفة، وتهديد التأييد، وتهديد التخويف، وما إلى ذلك، وسيطلب 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 لقائد الفريق/ المدير / المشرف). يمكن تسجيل تقييم التهديدات الأخلاقية والضمانات في نموذج **ورقة عمل الرقابة 4.6**.

4.42 تتمثل الخطوة التالية في أنشطة ما قبل التعاقد في الموافقة على شروط المهمة الرقابية مع الجهة محل الرقابة، خاصة مع الإدارة أو مع المكلفين بالحوكمة إذا لزم الأمر. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 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.

4.43 قد يضيف فريق المهمة الرقابية أيضا شروط وأحكام أخرى في خطاب التعاقد على الرقابة إذا كان ذلك مناسبا وضروريا. يقدم نموذج **ورقة العمل 4.7** مثالاً على خطاب التعاقد على الرقابة يمكن استخدامه بواسطة فريق التعاقد بالجهاز الأعلى للرقابة. ويمكن تعديله ليتلاءم مع الاحتياجات المحددة لمختلف الأجهزة العليا للرقابة.

4.44 ينبغي إرسال خطاب التعاقد على الرقابة إلى الإدارة أو، -عند الاقتضاء-، إلى المكلفين بالحوكمة 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.

4.45 ينبغي 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.

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

4.46 قد لا يحدث عد موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة على شروط المهمة، حيث أن القوانين واللوائح التنظيمية عادةً ما 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.

التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

4.47 إن التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الجهة **خلال عملية الرقابة** مهم جدا ويسهل إجراء المهمة الرقابية بشكل سليم. بالنسبة لبعض جهات القطاع العام في بعض الولايات القضائية، قد تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة.

4.48 وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1260.9)، تتمثل أهداف المراقب للتواصل مع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة فيما يلي:

(أ) التواصل بوضوح مع المكلفين بالحوكمة بشأن مسؤوليات المراقب فيما يتعلق برقابة البيانات المالية، وإلقاء نظرة عامة على النطاق المزمع للرقابة وتوقيته؛

(ب) الحصول على المعلومات المتعلقة بعملية الرقابة من المسؤولين عن الحوكمة؛

(ج) تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بملاحظات في الوقت المناسب ناشئة عن الرقابة ذات الأهمية والملائمة لمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛

(د) تعزيز التواصل الفعال ثنائي الاتجاه بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة.

4.49 يتعين على فريق التعاقد النظر في ثلاثة جوانب تتعلق بالتواصل:

- تحديد الأشخاص المناسبين داخل هيكل إدارة الكيان الذي يتم التواصل معه (والذي يمكن إجراؤه في اجتماع بدء الرقابة - قبل بدء الرقابة).
- تحديد المسائل التي يلزم التواصل بشأنها (أي مسؤولية المراقب والنطاق المخطط له وتوقيته، والاستنتاجات المهمة من الرقابة، واستقلالية المراقب).
- إنشاء عملية التواصل (العملية، الشكل، التوقيت، وكفاءة التواصل).

4.50 يتعين على فريق الرقابة تنظيم **اجتماع بدء المهمة الرقابية** مع إدارة الجهة والمكلفين بالحوكمة كعملية تواصل. وكجزء من جدول الأعمال المحدد لهذا الاجتماع، قد يرغب فريق التعاقد في مناقشة شروط المهمة المذكورة في خطاب التعاقد.

الفصل 5
التخطيط لعملية الرقابة

5.1 بعد استكمال أنشطة ما قبل التعاقد، يحتاج فريق الرقابة إلى إعداد خطة الرقابة، مع مراعاة متطلبات معيار الانتوساي (ISSAI 1300). إن مرحلة التخطيط للرقابة تنطوي بشكل أساسي على تقييم مخاطر الأخطاء المادية (معيار الانتوساي (ISSAI 1315)) وتحديد الأهمية النسبية في التخطيط للرقابة وتنفيذها (معيار الانتوساي (ISSAI 1320)) واستجابة المراقب للمخاطر المُقدرة)**معيار الانتوساي**((ISSAI 1330) ، وهي العوامل التي تحدد طبيعة مزيد من إجراءات الرقابة وتوقيتها ونطاقها.

5.2 يشجَّع المراقبون على اتباع نهج قائم على المخاطر لرقابة القوائم المالية. وهذا يعني تكريس وقت كبير لتقييم مخاطر الأخطاء المادية في القوائم المالية، بما يتماشى مع معايير الانتوساي. ويمكن إضافة مجالات تركيز أخرى بناءً على الموارد المطلوبة ومدى توفرها.

5.3 توجد متطلبات أخرى لمعايير الانتوساي تتعلق بالتخطيط لرقابة القوائم المالية، مثل: معيار الانتوساي (ISSAI 1220) "رقابة الجودة، عند رقابة القوائم المالية"، ومعيار الانتوساي (ISSAI 1240)"مسئوليات المراقبين المتعلقة بالغش عند رقابة القوائم المالية"، ومعيار الانتوساي ((ISSAI 1250اعتبارات القوانين واللوائح عند رقابة القوائم المالية"، ومعيار الانتوساي (ISSAI 1230) "توثيق الرقابة". وبما أن جميع معايير الانتوساي السبعة والثلاثين مترابطة فيما بينها، قد تتعلق بعض متطلبات معايير الانتوساي غير المذكورة هنا بوضع خطة لرقابة القوائم المالية، ومن ثم ينبغي للمراقب أيضًا مراعاة هذه المتطلبات عند التخطيط لرقابة القوائم المالية.

5.4 يتعين على فريق التعاقد - عند التخطيط للرقابة - تقدير الوقت اللازم لإنجاز المهمة الرقابية، وينبغي أن ينظر في كيفية استخدامه ذلك الوقت بكفاءة في إنجاز المهمة الرقابية. ويمكن للفريق تخصيص الوقت المناسب للمجالات التي تم تحديدها على أنها تشكل خطرًا كبيرًا من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويمكن لفريق التعاقد إعداد موازنة زمنية للإرشاد، ويمكن تدقيقها مع تقدم عملية الرقابة.

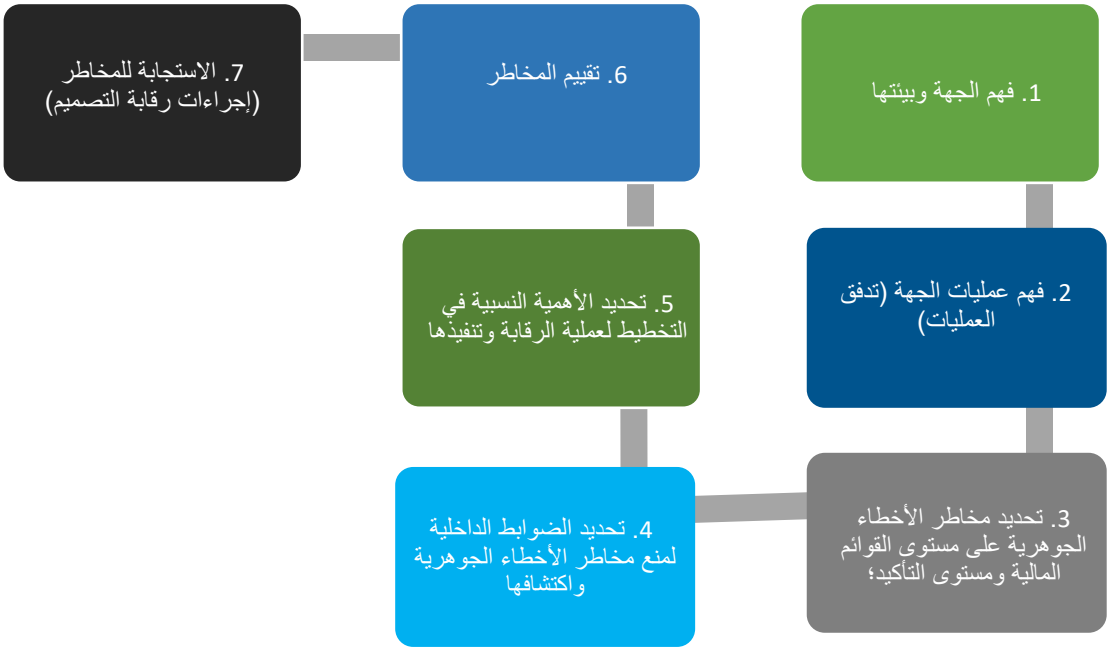
5.5 يجب أن يتناسب الجدول الزمني للمهمة الرقابية أيضًا مع دورة إعداد التقارير المالية للجهات التي تخضع للرقابة. وعادة ما تكون معظم الأجهزة العليا للرقابة قد أعدت خطة سنوية لبدء تنفيذها في بداية السنة، وتقوم على أساسها الأقسام الوظيفية المعنية بإجراء الرقابة.

5.6 على المراقب أيضًا مراعاة ما إذا كانت الإدارة قد أعدت القوائم المالية وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ففي كثير من الأحيان، قد يكون من المقرر إجراء المهمة الرقابية ولكن قبل أن تُعِد الإدارة القوائم المالية. ولن يؤثر ذلك على مهمة الرقابة المقررة فحسب، بل سيؤثر أيضًا على الخطة السنوية الشاملة للجهاز الأعلى للرقابة. وبرغم ذلك، يمكن استخدام القوائم المالية للسنة السابقة لتخطيط التعاقد على الرقابة حيث لم تُعرف بعد نتائج السنة الحالية نظرًا لأن المهمات الرقابية المالية تتسم عادةً بأنها ذات طبيعة متكررة. ويمكن تحديث خطة الرقابة بناءً على تسلم مسودات القوائم المالية للسنة الحالية.

5.7 يحتاج المراقب أيضًا إلى النظر في موقع الجهة محل الرقابة، وفروعها ووحداتها، وما إلى ذلك، بحيث يمكن التخطيط جيدًا لأي زيارات لازمة خارج مقرها الرئيس. ويمكن للمشرف على التعاقد على الرقابة، بالتشاور مع قائد الفريق/مدير الرقابة، إسناد أعمال الرقابة إلى أعضاء الفريق المعنيين.

5.8 يوضح **الشكل 5(أ)** مرحلة وضع خطة للرقابة.

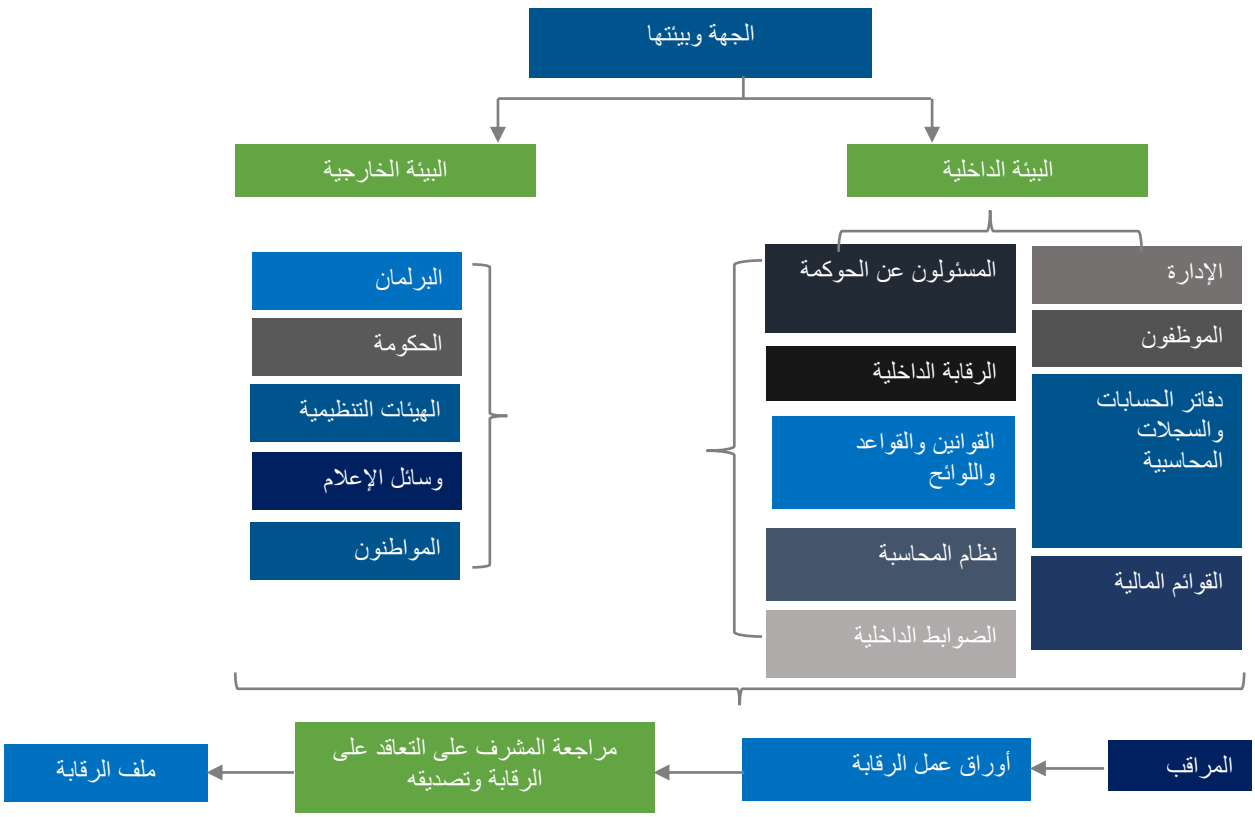
الشكل 5(أ): عملية وضع خطة تفصيلية للرقابة



فهم الجهة وبيئتها

5.9. على مستوى القوائم المالية والتأكيدات، يُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1315) المراقبين على نطاق واسع بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ من خلال الإلمام بالجهة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة. حيث يوفر هذا الفهم أساسًا يقوم عليه وضع الاستجابات للمخاطر المُقدرة للأخطاء الجوهرية وتنفيذها. ويوضح **الشكل 5(ب)** أدناه لمحة موجزة عن فهم الجهة وبيئتها.

الشكل 5(ب): لمحة موجزة عن فهم الجهة وبيئتها



5.10. إن الإلمام بالجهة أمر مهم لإجراء الرقابة بكفاءة وفاعلية. وفي حين يتوقع أن يكون لدى المراقبين معرفة مسبقة بالجهات التي خضعت للرقابة على مدى سنوات عديدة، فإن الرقابة على جهة جديدة تتطلب مزيدًا من الوقت لاكتساب الفهم التفصيلي المطلوب. ووفقًا لذلك، إذا خضعت الجهات للرقابة في الماضي من قبل المراقبين نفسهم، فيتعين تحديد أي تغييرات وتوثيقها.

5.11. يساعد فهم الجهة ككل المراقب على تحديد مخاطر الأعمال أو المخاطر التي تتعرض لها الجهة والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية.

5.12. ربما يلم المراقب بالجهة بتوثيق تدفق العمليات أو بتقديم تقرير سردي تتحقق من صحته إدارة الجهة بعد ذلك لضمان دقة فهم المراقب للعمليات التجارية للجهة والشئون التشغيلية الأخرى. ويوضح نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.1** مثالاً على كيفية فهم المراقب للجهة وبيئتها.

فهم الإطار القانوني للجهة

5.13. تتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة مسؤولية التأكد من أن عمليات الجهة تتم وفقًا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بالأحكام التي تحدد القيم والإفصاحات المبلغ عنها في القوائم المالية للجهة. ويتحمل المراقب مسئولية تحديد المخاطر المتعلقة بانتهاك القوانين واللوائح والتي يمكن أن تؤدي إلى حدوث تأثيرات مالية على القوائم المالية (**راجع معيار الانتوساي** ISSAI 1250).

5.14. يتعين على المراقب - في رقابة القوائم المالية - فهم الإطار القانوني والتنظيمي الذي تعمل فيه الجهة. ويشمل ذلك تحديد القوانين والقواعد واللوائح المعمول بها والتي تؤثر على عمليات الجهة. وبالنسبة لهيئات القطاع العام، قد تكون تلك القوانين واللوائح المعمول بها في صورة لوائح بيئية وقوانين للمالية العامة ولوائح مالية ولوائح للمشتريات وقوانين للتوظيف وقرارات برلمانية وما إلى ذلك.

5.15. بالإضافة إلى ذلك، تتألف الحكومة من قطاعات مختلفة، كقطاع الزراعة وقطاع الحراجة وقطاع المالية وقطاع الخزانة وقطاع التعليم وقطاع الصحة وقطاع النقل وقطاع الاتصالات وقطاع الثقافة وقطاع الشئون الخارجية، وما إلى ذلك، وبالتالي يحتاج المراقب إلى الإلمام بكل قطاع فيما يتعلق بالقوانين والقواعد واللوائح المعمول بها وذات الصلة بقطاعات مختلفة. كما تشير رؤية الجهة وبياناتها، إن وجدت، إلى طبيعة كيانها وأساسه.

5.16. تتأثر القيم الواردة في القوائم المالية في عمليات القطاع العام - لاسيما في الحكومة - في كثير من الأحيان بالقوانين التي سنها البرلمان، مثل: قانون الموازنة واللوائح وغيرها من الأوامر الدائمة والتعميمات الصادرة عن الحكومة. بالإضافة إلى ذلك، قد يعتمد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به - والذي يُبنى عليه إعداد القوائم المالية لحكومة ما - على القوانين واللوائح. وعلى مراقبي القطاع العام مراعاة نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250) بدقة لتحديد القوانين واللوائح التي لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على القوائم المالية.

فهم الضوابط الداخلية للجهة

5.17. تقع على عاتق الجهة مسئولية وضع الضوابط الداخلية للحد من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية واكتشافها. وتتمثل مسؤولية المراقب في التأكد من وضع تلك الضوابط بفاعلية من عدمه. ومع ذلك، قد لا تكون جميع الضوابط الداخلية التي وضعتها الإدارة ونفذتها ذات صلة بالرقابة. ويُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 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.

5.18. يقتضي معيار الانتوساي (ISSAI 1315) من المراقب، عند تحديد الضوابط الداخلية، أن يضع في اعتباره فهم جميع مكونات الضوابط الداخلية الخمسة وترسيخها. وتتكون تلك المكونات من بيئة الرقابة وعملية تقييم مخاطر الجهة ونظام المعلومات؛ بما في ذلك العمليات التجارية ذات الصلة والمتعلقة بإعداد التقارير المالية وأنشطة الرقابة ورصد الضوابط الرقابية.

بيئة الرقابة

5.19. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 1315.A76) على أن بيئة الرقابة تشمل الحوكمة ووظائف الإدارة، والسلوكيات، والتوعية، والإجراءات التي اتخذها المسئولون عن الحوكمة والإدارة تجاه الرقابة الداخلية للجهة، وأهمية الرقابة الداخلية داخل الجهة.

5.20. 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 بالغش. لذا يُعد تقييم بيئة الرقابة في غاية الأهمية عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الغش. ويرد في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.2** قائمة مرجعية لتقييم بيئة الرقابة.

عملية تقييم مخاطر الجهة

5.21. فيما يتعلق بفهم الجهة وبيئتها، يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1315.15) من المراقب فهم 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.

5.22. يتوقف نطاق إجراءات الرقابة التي يتعين تنفيذها في هذا الصدد على بيئة الجهة، وما إذا كانت هناك عملية لتقييم المخاطر. فإذا كان ثمة عملية كهذه، يتعين على المراقب فهمها وتوثيق النتائج كما هو مبين في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.1**. ولا تقتصر مسئولية المراقب على فهم عملية تقييم المخاطر التي تواجه الجهة فحسب، بل وتشمل كيفية استجابة الإدارة للمخاطر المقيمة (الإجراءات التي تتخذها الإدارة).

5.23. في حالة عدم وجود عملية لتقييم المخاطر، يتعين على المراقب أيضًا تقييم الأثر على إعداد القوائم المالية وعرضها. وبناءً على الظروف وحجم الجهة، فقد يمثل عدم وجود عملية لتقييم المخاطر خللاً كبيرًا في الضوابط الداخلية.

نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات ذات الصلة بالتجارة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والتواصل

5.24. يُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1315.18) من المراقبين فهم نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات الصلة بإعداد التقارير المالية.

5.25. يجب تحديد المعلومات ذات الصلة وانتقائها ونشرها في صورة وإطار زمني يمكنان الأفراد من الاضطلاع بمسؤولياتهم. وتقدم أنظمة المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية ومعلومات مالية ومعلومات تتعلق بالالتزام مما يجعل من الممكن إدارة عمليات المنظمة ورقابتها. وهي لا تتعامل مع البيانات المولدة داخليًا فحسب، ولكن أيضًا مع المعلومات المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية اللازمة لاتخاذ قرارات تجارية مستنيرة وإعداد التقارير الخارجية. كما يجب أن يتم التواصل الفعال بمعنى أوسع بين جميع أفراد المنظمة.

5.26. يجب أن يتسلم جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا مفادها أن مسؤوليات الرقابة يجب أن تؤخذ مأخذ الجد. فعليهم أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية، فضلًا عن كيفية ارتباط أنشطتهم الفردية بعمل الآخرين. ويجب أن يكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة تصاعديًا. كما أن هناك احتياجات إلى حدوث التواصل الفعال مع الأطراف الخارجية. ويمكن توثيق الفهم المتعلق بنظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية، على النحو المبين في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.1**.

أنشطة الرقابة المتعلقة بالمهمة الرقابة

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

5.28. تقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع أنشطة الرقابة التي تساعد على منع واكتشاف الأخطاء والسهو والغش في إعداد القوائم المالية وعرضها. وتعد مسئولية المراقب النظر في تصميم الضوابط وتنفيذها وعملها بفعالية عند إعداد وعرض القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية.

5.29. في جهات القطاع العام، تُحدد أنشطة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية -بشكل عام- في القواعد واللوائح وإجراءات التشغيل القياسية. ومن شأن التنفيذ الفعال لهذه القواعد واللوائح والتقيد بها أن يحول دون حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية تبعًا لسلوك (أخلاقيات ونزاهة) الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويحتاج المراقب إلى فهم هذه القواعد واللوائح وغيرها من الضوابط ذات الصلة بالرقابة وتحديد المخاطر.

رصد الضوابط الرقابية

5.30. تتطلب أنظمة الرقابة الداخلية مراقبتها، وهي عملية تُقيّم جودة أداء النظام مع مرور الوقت. ويتحقق ذلك من خلال أنشطة رصد مستمرة أو تقييمات مستقلة أو مزيج من كليهما. ويتم الرصد المستمر في سياق إجراء العمليات. كما يتضمن الإدارة المنتظمة وإجراء الأنشطة الإشرافية وغيرها من الإجراءات التي يتخذها الموظفون حال أداء واجباتهم.

5.31. يعتمد نطاق التقييمات المستقلة وتواترها في المقام الأول على تقييم المخاطر وفاعلية إجراءات الرصد المستمرة. ويجب الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية تصاعديًا، مع إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالأمور الخطيرة.

5.32. تؤدي **وظيفة الرقابة الداخلية** دورًا هامًا في متابعة 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.

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

5.34. عندما تتمتع الجهة بوظيفة الرقابة الداخلية، يتعين على المراقب فهم هذه الوظيفة ومسئولياتها وحالتها التنظيمية والأنشطة التي تقوم بها. ويوضح نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.1أ** إطار الوصول إلى هذا الفهم.

5.35. قد يؤثر العمل الذي تؤديه الرقابة الداخلية أيضا على طبيعة ومدى إجراءات الرقابة إذا كان لدى الجهة وظيفة الرقابة الداخلية التي يمكن استخدام عملها بعد إجراء تقييم إيجابي لوظيفة الرقابة الداخلية وفقا لما يتطلبه معيار الانتوساي (ISSAI 1610). وبإمكان المراقب، في هذا الصدد، تأكيد ما إذا كان لدى الهيئة وظيفة الرقابة الداخلية وفي أي مجال وإلى أي مدى يمكن استخدام عمل المراقبين الداخليين.

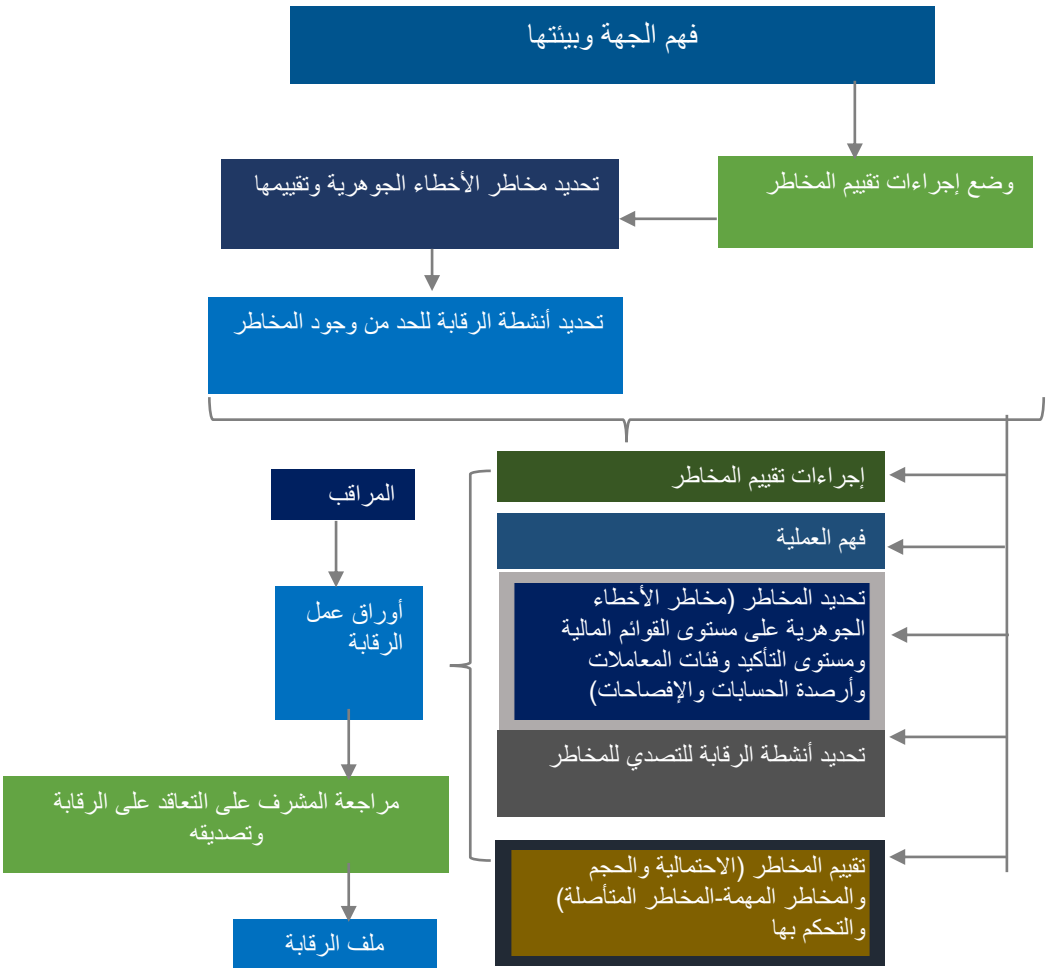
5.36. وبما أنه من المتوقع أن يرصد المراقبون الداخليون إعمال الضوابط الداخلية وأن يكون لديهم معرفة أوسع بالجهة، يمكنهم تقديم مساعدة مباشرة إلى المراقبين الخارجيين في التخطيط وتنفيذ الرقابة. وتشير المساعدة المباشرة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1610) إلى الاستعانة بالمراقبين الداخليين لتنفيذ الإجراءات الرقابية بموجب توجيه المراقب الخارجي وإشرافه ومراجعته. ويتعين على المراقب أن يتفق مع الجهة إذا خطط للحصول على مساعدة مباشرة من المراقب الداخلي كما هو مبين في نموذجي **ورقة عمل الرقابة 5.1ب** و**ورقة عمل الرقابة 5.1ج.**

تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم العملية

5.37. يُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1610) المراقب **بتحديد وتقييم** مخاطر الأخطاء الجوهرية على **مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد** بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ ليقدم الأساس الذي يقوم عليه وضع إجراءات رقابة إضافية وتنفيذها.

5.38. بعد الوصول إلى فهم كامل للجهة وبيئتها كما هو موضح في الفقرات من 5.9 إلى 5.36، تتمثل الخطوة التالية في تحديد العمليات التي تُجرى في الجهة، والتي ستتضمن العمليات الروتينية وغير الروتينية التي تتم من خلال فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الموضحة في القوائم المالية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويقدم **الشكل 5(ج)** أدناه لمحة موجزة عن عملية تقييم المخاطر، والتي تتضمن تحديد المخاطر. ويرد التوجيه بشأن تقييم المخاطر المحددة من حيث احتماليتها وحجمها وأهميتها بعد القسم الوارد بشأن الأهمية النسبية في هذا الفصل.

الشكل 5(ج): نبذة عن عملية تقييم المخاطر



5.39. أثناء توثيق فهم هذه العملية، يحتاج المراقب إلى **تحديد** المخاطر في كل مرحلة من مراحل العملية. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يكون المراقب قادرًا على تحديد "الأمور التي قد تحدث" في كل مرحلة من مراحل العملية أو على مستوى التأكيد في ضوء المخاطر أثناء تجهيز المدفوعات للمورد، على سبيل المثال، كما هو موضح في **الشكل التوضيحي 5.1.**

الشكل التوضيحي 5.1: المخاطر والأمور التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية

عملية الدفع	المخاطر	الأمور التي يمكن أن تحدث
تجهيز الدفعة النهائية لشراء أجهزة الكمبيوتر	معدل تضخم في الفاتورة النهائية (أعلى من السعر المعلن)	المبالغة في تقدير النفقات

5.40. يمكن توثيق تدفق العمليات في صورة تقرير سردي أو مخطط سير العمل أو غير ذلك بواسطة اتباع الإرشادات الموضحة في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.3**.

5.41. يتوقع من المراقب تطبيق الحكم المهني أثناء تحديد مخاطر الأخطاء المادية في القوائم المالية. ويمكن توثيق المخاطر التي حددها المراقب في سجل المخاطر (باستخدام نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.4**) وربطها بكل مرحلة من مراحل العملية التي وثقها المراقب.

5.42. عند تحديد المخاطر الخاصة بالأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد، يتعين على المراقب تحديد الفئات المهمة للمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وتأكيداتها ذات الصلة، والتي تتأثر بتلك المخاطر. (من الفئات المهمة للمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات هي تلك التي تستتبع واحد أو أكثر من التأكيدات ذات الصلة).

تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية نتيجة الغش

5.43. يحدد معيار الانتوساي (ISSAI 1240) ما يتوقع من المراقب تجاه الغش عند رقابة القوائم المالية. ويصف هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر، والأنشطة ذات الصلة، والاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش، وأدلة الرقابة، وما إلى ذلك. ويغطي هذا القسم من الفصل إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة. وتتناول الفصول ذات الصلة من هذا الكتيب المتطلبات الأخرى.

5.44. الغش، 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.

5.45. تقع المسؤولية الرئيسية للوقاية من الغش واكتشافه على عاتق الإدارة والمكلفين بحوكمة الجهة، من خلال تنفيذ نظام ملائم للمحاسبة والرقابة الداخلية وتشغيله.

5.46. 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 غش. ولكن يجب على المراقب ألّا يفترض أن إدارة الجهة أو موظفيها غير شرفاء أو افتراض النزاهة المؤكدة. بل يجب على المراقب أن يقيم الأوضاع والظروف الملحوظة على نحو موضوعي.

5.47. على الرغم من خبرة المراقب، قد تنشأ مخاطر الأخطاء المادية الناجمة عن الغش بسبب حدوث تغيرات في الظروف التي يحتاج المدقق إلى إدراكها (المعايير الدولية للرقابة 240.12).

5.48. قد تحدث مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الغش. وسوف تتضمن المخاطر المُحددة والموثقة في سجل المخاطر (انظر نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.4**) المخاطر الناجمة عن الغش أو الخطأ. يُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1240.27) المراقب بالتعامل مع المخاطر الخاصة بالأخطاء الجوهرية والناتجة عن الغش على أنها مخاطر جوهرية، وبالتالي، يجب أن يفهم المراقب - بقدر عدم إتمام ذلك - الضوابط المتعلقة بالجهة، ومن ضمنها أنشطة الرقابة ذات الصلة بمثل هذه المخاطر.

5.49. قد يتمكن المراقبون من اكتشاف دلالة على الغش في رقابة القوائم المالية شريطة أن تكون إجراءات الرقابة مصممة بشكل مناسب. في حين تتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة بصلاحية التحقيق في الغش، إلا أن البعض الآخر لا يتمتع بذلك؛ وفي الحالة الأخيرة، سيكون من الضروري الإبلاغ عن أي إشارة محتملة إلى الغش إلى سلطة التحقيق (معيار الانتوساي ISSAI 1240.43).

5.50. 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 الغش في الإدارات الحكومية، يمكن للمراقب مراجعة مكونات النفقات الرأسمالية وتحديد القيم التي أنفقت على بناء البنية التحتية العامة.

5.51. يتعين على هيئات القطاع العام وضع أنظمة وإجراءات لتحديد المخاطر الناجمة عن الغش والتصدي لها بموجب القوانين المختلفة 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.

تحديد أنشطة الرقابة الداخلية للحد من حدوث المخاطر

5.52. للحد من مخاطر الأخطاء المادية في إعداد القوائم المالية وعرضها، من المتوقع أن تضع الإدارة والمسئولون عن الحوكمة -عند الاقتضاء- ضوابط داخلية. وبناءً على فهم عمليات الجهة من خلال تدفق العملية أو التقارير السردية (كما هو مبين في نموذج

ورقة عمل الرقابة 5.3) وربط المخاطر بكل مرحلة من مراحل العملية، يتعين على المراقب تحديد الضوابط التي تهدف إلى الحد من المخاطر التي تم تحديدها في مستوى التأكيد. ويجوز تسجيل أنشطة الرقابة هذه في سجل الرقابة الداخلية كما هو مبين في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.5.**

5.53. 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 حسبانه، عند اتباع منهج الرقابة القائم على المخاطر، القواعد واللوائح والسياسات المتعلقة بمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة. وللحصول على مثال انظر **الشكل التوضيحي 5.2.**

الشكل التوضيحي 5.2: تحديد أنشطة الرقابة التي تعالج المخاطر

المخاطر	نشاط الرقابة
دفع مطالبة سفر الخاصة بالموظف بأسعار غير صحيحة.	عملية التحقق المستقلة يجب أن تُجرى من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) إلى مطالبة السفر المجهزة من قبل الموظف.

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

5.54. بمقتضى نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.5** يتوقع من المراقب، حيث يتم تسجيل أنشطة الرقابة، نقل أنشطة الرقابة هذه إلى نموذج **ورقة المراقبة 5.8** 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، يتعين تذكير المراقب باستمرار النظر في الصلة بين المخاطر وأنشطة الرقابة الداخلية من خلال اتباع هذه العملية.

5.55. من المهم أن يفهم المراقب الصلة بين تقييم المخاطر وتأكيدات الرقابة. ويتعين على المراقب تحديد المخاطر التي من شأنها أن تسبب أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وتقوم إدارة الجهة بتأكيدات متنوعة أثناء إعداد القوائم المالية، والتي يُشار إليها باسم تأكيدات القوائم المالية. لذلك، يجب على المراقب التأكد من أن المخاطر المحددة تتعلق بالتأكيد (التأكيدات). وبعد تحديد الخطر، ينبغي للمراقب تقييم "*الأمور 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.

5.56. بمقتضى معيار الانتوساي (ISSAI 1315.A129)، يستخدم المراقب التأكيدات للنظر في أنواع مختلفة من الأخطاء المحتملة التي ربما تقع ضمن الفئتين الموضحتين في الجدول أدناه وقد تأخذ الأشكال الآتية كما هو مبين.

أ	التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات وأحداث الفترة	
مسلسل	**التأكيد**	**الوصف**
1	الحدوث	وقعت المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها، وهذه المعاملات والأحداث تتعلق بالجهة.
2	الاكتمال	تم تسجيل جميع المعاملات والأحداث اللازم تسجيلها، وتم إدراج جميع الإفصاحات ذات العلاقة اللازم إدراجها في القوائم المالية.
3	الدقة	تم تسجيل القيم والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة بشكل ملائم، وتم قياس الإفصاحات ذات العلاقة وتوضيحها بشكل ملائم.
4	القطع	تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة.
5	التصنيف	تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات الصحيحة.
6	العرض	تم جمع المعاملات والأحداث أو تصنيفها بشكل ملائم ووُضحت بجلاء، وتتسم الإفصاحات ذات العلاقة بأنها وثيقة الصلة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
7	الالتزام	تم إجراء المعاملات والأحداث وفقًا للقانون أو اللوائح أو أي سلطة أخرى.
ب.	التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة في نهاية الفترة	
مسلسل	**التأكيد**	**الوصف**
1	الوجود	الأصول والخصوم وحقوق الملكية موجودة.
2	الحقوق والالتزامات	تملك الجهة أو تسيطر على حق التصرف في الأصول كما تمثل الخصوم التزامًا على الجهة.
3	الاكتمال	تم تسجيل جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية اللازم تسجيلها، وتم إدراج جميع الإفصاحات ذات العلاقة اللازم إدراجها في القوائم المالية.
4	الدقة والتقييم والتخصيص	تم إدراج الأصول والخصوم وحقوق الملكية في القوائم المالية بقيم مناسبة، وتم تسجيل أي تعديلات في التقييم أو التخصيص مترتبة على ذلك بشكل ملائم، وتم قياس الإفصاحات ذات العلاقة وتوضيحها بشكل ملائم.

5	التصنيف	تم تسجيل الأصول والخصوم وحقوق الملكية في حسابات.
6	العرض	تم جمع الأصول والخصوم وحقوق الملكية أو تصنيفها بشكل ملائم ووُضحت بجلاء، وتتسم الإفصاحات ذات العلاقة بأنها وثيقة الصلة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

5.57. بمقتضى معيار الانتوساي (ISSAI 1315.A131)، ينبغي النظر في 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 والسلطات التي تحدد التصميم المناسب لإجراءات الرقابة (يشمل الجدول السابق تأكيدًا إضافيًا باسم "الالتزام"). ويقدم تأكيد "الالتزام" أدناه مثالًا للتأكيد غير المحدد من قبل معيار الانتوساي بشأن الرقابة المالية والذي يجوز إضافته إن عُد ضروريًا لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بفاعلية. ولن يكون من الملائم إضافة هذا التأكيد لتقييم الالتزام بجميع القوانين واللوائح التي يجوز تقييمها من قبل مراقب تابع للقطاع العام، بما في ذلك تلك القوانين واللوائح التي قد لا تكون ملائمة لرقابة القوائم المالية. ويجب فهم نطاق معيار الانتوساي (ISSAI 1250) واحترامه عند تحديد نطاق الرقابة المالية وفقًا لمعيار الانتوساي. ويتضمن هذا الفصل قسمًا منفصلاً يتناول هذه الجوانب وكيف يتعامل معها المراقب *(معيار الانتوساي (ISSAI 1250) "مراعاة القوانين واللوائح عند رقابة القوائم المالية")*.

الشكل التوضيحي 5.3: تأكيدات القوائم المالية وأمثلتها

المعاملات والأحداث

بالنسبة لإحدى المعاملات كشراء 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.
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

- هل السيارات والمعدات المكتبية والأراضي والمباني والمخزون حقيقية؟ هل جميعها موجودة بالفعل؟
- هل هؤلاء المدينون التجاريون حقيقيون؟ هل يدينون لنا بالمال من أجل شيء بعناه لهم؟
- هل تم شراء شيء بفاعلية من هؤلاء الدائنين التجاريين، ولذلك ندين لهم حقًا ببعض المال؟

الحقوق والالتزامات

- هل نملك المصنع؟ السيارة؟ الحاسوب؟
- قد يوجد مدينون تجاريون، ولكن هل قمنا بإدراجهم أو نقل حقوقنا إليهم بطريقة أخرى؟

الدقة والتقييم والتخصيص

- هل تم حساب استهلاك قيمة الأصول غير المتداولة بشكل صحيح؟
- هل سيسدد المدينون التجاريون لنا؟
- هل تلف المخزون أو تباطأ إنتاجه أو أهمل؟

تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها

5.58. وفقا لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية وعرضها، فإن المعلومات جوهرية *"إذا كان إغفالها أو خطأها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية"*.

5.59. ولا توجد قاعدة معيارية بشأن كيفية حساب الأهمية النسبية. يشير معيار الانتوساي (ISSAI 1320) إلى "الحكم المهني" و"القيمة" و"الطبيعة" في الأخطاء بصفتها واجبة الاعتبار. ويمكن أن يستند الحكم المهني إلى فهم الجهة وطبيعة الأخطاء ومداها في عمليات الرقابة السابقة وما إلى ذلك. ويتم تسجيل أساس الحكم المهني في تحديد الأهمية النسبية في ورقة العمل.

5.60. قد يتعين على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة وضع سياسة تغطي المقاييس المرجعية التي قد تكون ذات صلة وتستخدم النسب المئوية لتحديد الأهمية النسبية.

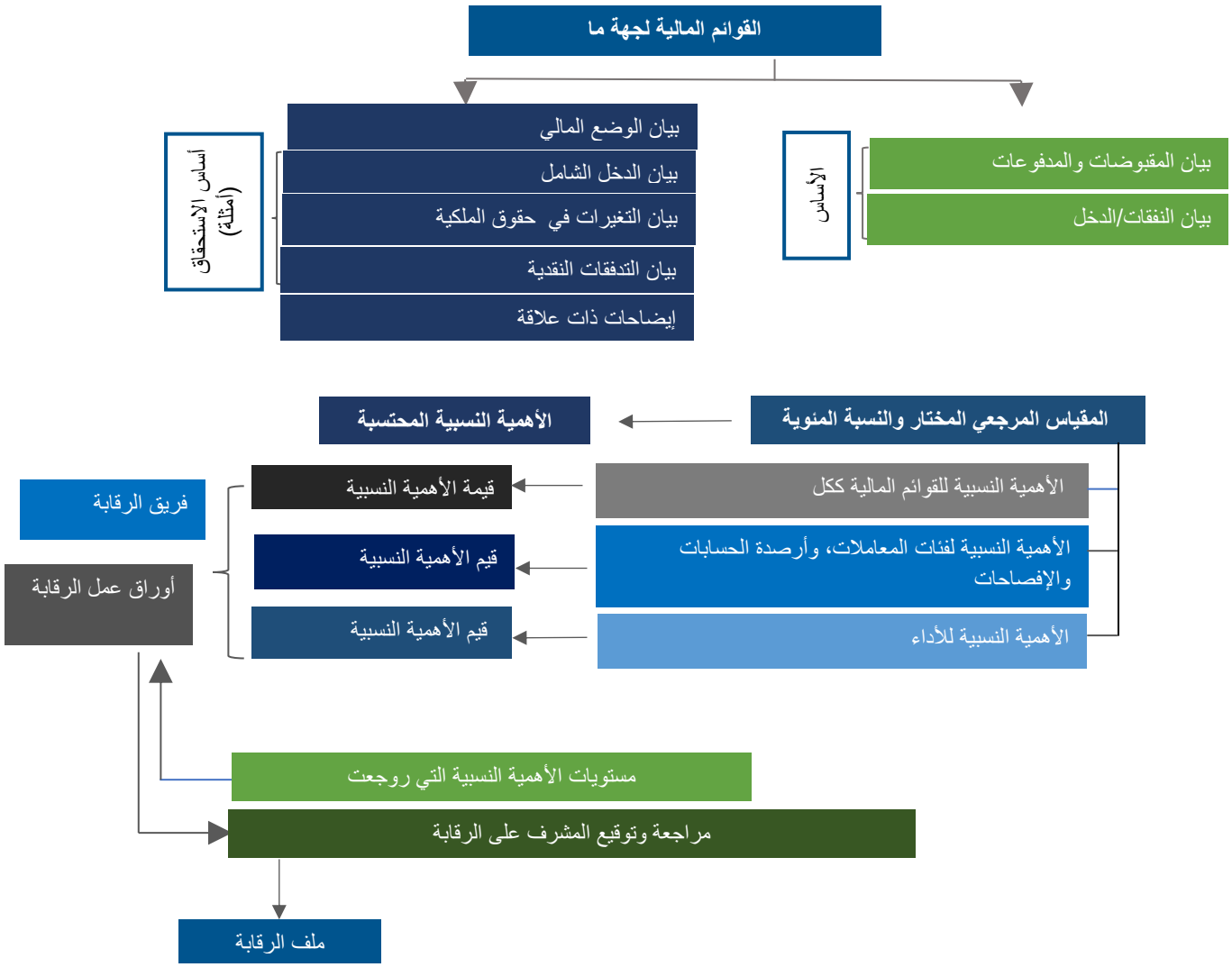
5.61. يضع معيار الانتوساي (ISSAI 1320) إطارًا مرجعيًا للمراقبين لاستخدامه في تحديد الأهمية النسبية، إذا لم يكن هناك نقاش حول هذا المفهوم في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

- تُعد المعلومات جوهرية إذا كان إغفالها أو الخطأ فيها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وتم الاستناد إليها في القوائم المالية.
- تتأثر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية بالظروف المحيطة وحجم الأخطاء أو طبيعتها أو كليهما.
- تستند الأحكام المتعلقة بالأمور الجوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى دراسة احتياجات المستخدمين المشتركة من المعلومات المالية كمجموعة قابلة للتحديد.

يجب أن تكون الأهمية النسبية ذات صلة بالمستخدم بدلا من أن تكون ذات صلة بمُعد القوائم المالية. ويجب أن يُنظر في الأهمية النسبية في مراحل تخطيط الرقابة وتنفيذها وتقييمها.

5.62. يوضح **الشكل 5(د)** أدناه عملية تحديد الأهمية النسبية في كل من التخطيط للرقابة وتنفيذها.

الشكل 5(د): لمحة موجزة عن تحديد الأهمية النسبية في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها



مفهوم الأهمية النسبية المطبقة في تخطيط الرقابة

5.63. يتعين على المراقب، عند وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة، أن يحدد الأهمية النسبية الواجب تطبيقها على القوائم المالية ككل أثناء عملية الرقابة (معيار الانتوساي (ISSAI 1320.10)).

5.64. قد توجد عناصر (فئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) حيث يتوقع أن تؤثر أخطاء الكميات الأقل بشكل معقول في القرارات الاقتصادية وغير الاقتصادية التي يتوصل إليها مستخدمو القوائم المالية. وإذا توصل المراقب إلى وجود احتمالات كهذه، يجب عليه احتساب الأهمية النسبية لفئات المعاملات تلك أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة.

5.65. يتعين على فريق المهمة مناقشة موضوع الأهمية النسبية من وجهة نظر المستخدمين. وعند تحديد الأهمية النسبية المقرر تطبيقها، يجب توثيقها وإبلاغ الفريق المعني بأكمله عنها، حيث ستوثر الأهمية النسبية على نطاق العمل الرقابي الذي سينفذ ومرحلة التقييم للرقابة.

5.66. أينما يمكن لفريق المهمة تحديد المكونات الهامة والفئات المادية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، تتحدد الأهمية النسبية بناءً على مسودة القوائم المالية التي قدمتها إدارة الجهة. وذلك سيزود المدير/المشرف التنفيذي على الأقل بنظرة عامة، مما يسمح بتحديد المجالات التي قد يوجد بها مخاطر عالية للأخطاء الجوهرية والتي يحتاج الفريق إلى التركيز عليها والاهتمام بها.

5.67. استنادًا إلى تحديد المكونات الهامة والفئات الجوهرية في المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، قد يحدد فريق المهمة المجالات التي قد تكون فيها مخاطر عالية من الأخطاء الجوهرية. وبناءً على ذلك، يمكن لقائد الفريق/مدير الرقابة أو المشرف على الرقابة تخصيص هذه المناطق عالية المخاطر لمراقبين مختصين وذوي خبرة في الفريق. حتى أن هذه المناطق قد تستدعي اهتمام المشرف أو قائد الفريق.

5.68. عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، يجب استخدام مقياس مرجعي مناسب، مثل مجموع المقبوضات أو مجموع النفقات أو صافي النفقات (النفقات مطروحًا منها المقبوضات) في المحاسبة القائمة على الأساس النقدي. وفي المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، يمكن استخدام المقاييس المرجعية القائمة على الأصول، مثل إجمالي الأسهم أو القيمة الصافية للأصول، والمقاييس المرجعية القائمة على قائمة الدخل، مثل الربح قبل خصم الضريبة وإجمالي الإيرادات والأرباح الإجمالية وإجمالي النفقات. وتُستخدم الأرباح قبل خصم الضريبة في كثير من الأحيان في جهات ذات توجه ربحي (راجع معيار الانتوساي (ISSAI 1320.A5)). ويوضح المثال التالي حساب الأهمية النسبية للقوائم المالية وفقًا لهذا المنهج المتوقع:

الشكل التوضيحي 5.4: حساب الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

المقياس المرجعي	القيمة (وحدة عملة)	النسبة المئوية المستخدمة	قيمة الأهمية النسبية (وحدة عملة)
مجموع المقبوضات	10.000.000	%0.5	50.000
سبب تطبيق 0.5% - لماذا 0.5%؟			

ملحوظة: النسبة المئوية المستخدمة هنا واردة على سبيل المثال فقط، ويجب ألا تستخدم باعتبارها أساسًا مُحددًا لحساب الأهمية النسبية أثناء إجراء الرقابة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقب استخدام الحكم المهني لتحديد النسبة المئوية التي سيتم استخدامها في حساب الأهمية النسبية. ويجوز أن يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سياسته الخاصة لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

5.69. قد يعتمد تحديد المقياس المرجعي لحساب الأهمية النسبية على العديد من العوامل، مثل: مدى حرجية/أهمية المقياس المرجعي المنتقى لمستخدمي القوائم المالية، وطبيعة الجهة، وما إلى ذلك. في الشكل التوضيحي أعلاه، إذا كانت الجهة مُدرة للدخل، يصبح مجموع المقبوضات هام جدًا لمستخدمي القوائم المالية. ويتم اعتبار الأخطاء الأكبر من 50.000 وحدة (كما هو موضح في الشكل التوضيحي) خطأً جوهريًا في القوائم المالية. ويوضح الجدول أ الخاص بـ نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.6** نموذجًا لاحتساب وتوثيق الأهمية النسبية للتخطيط المتعلق بالقائمة المالية ككل.

5.70. ينطبق المبدأ نفسه على حساب الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ويقدم **الشكل التوضيحي 5.5** مثالًا على حساب الأهمية النسبية في هذا الصدد.

الشكل التوضيحي 5.5: حساب الأهمية النسبية لفئات المعاملات

المقياس المرجعي	القيمة (وحدة عملة)	النسبة المئوية المستخدمة	قيمة الأهمية النسبية (وحدة عملة)
فئات المعاملات:			
السفر	1.000.000	% 0.1	1.000
تكلفة الموظف	5.000.000	%0.2	10.000
أسباب تطبيق النسب المئوية الواردة			

ملحوظة: النسبة المئوية المستخدمة هنا واردة على سبيل المثال فقط، ويجب ألا تستخدم باعتبارها أساسًا مُحددًا لحساب الأهمية النسبية أثناء إجراء الرقابة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقب استخدام الحكم المهني لتحديد النسبة المئوية التي سيتم استخدامها عند حساب الأهمية النسبية. ويجوز أن يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سياسته الخاصة لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

5.71. من الشكل التوضيحي، يتم النظر إلى أي خطأ في نفقات السفر يزيد عن 1,000 وحدة باعتباره خطأ مادي. 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 حاسمًا من مجالات النفقات.

5.72. يوضح الجدول ج الخاص بنموذج **ورقة عمل الرقابة 5.6** نموذجًا لتحديد الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

الأهمية النسبية للأداء المطبقة في التخطيط للرقابة

5.73. بالإضافة إلى مستوى الأهمية النسبية العام، يُلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1320) المراقب بتحديد **مستوى الأهمية النسبية للأداء** لأغراض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة الإجراءات الرقابية الأخرى وتوقيتها ومداها. يشير هذا المفهوم إلى القيمة أو القيم الأقل من الأهمية النسبية التي حددها المراقب للقوائم المالية ككل، من أجل التقليل، إلى مستوى منخفض مناسب، من احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبعبارة أخرى، تُحدد الأهمية النسبية للأداء على نحوٍ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتحديد الأهمية النسبية للأداء ليس بعملية حسابية ميكانيكية بسيطة فهو يشمل إصدار الحكم المهني. كما يتأثر بفهم المراقب للجهة، ويتم تحديثه خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وطبيعة الأخطاء المحددة ومداها في المهمات الرقابية السابقة، وبالتالي توقعات المراقب فيما يتعلق بالأخطاء في الفترة الحالية. ويُشار إلى تقليل الأهمية النسبية الشاملة للوصول إلى الأهمية النسبية للأداء في كثير من الأحيان باسم "الخصم من القيمة السوقية" ويجب إصدار الحكم المهني لتحديد الخصم المناسب من القيمة السوقية. فكلما ازداد الخصم من القيمة السوقية ازداد الفارق بين الأهمية النسبية الشاملة والاهمية النسبية للأداء. ومن الضروري وجود فارق كبير للسماح بوجود خطر متزايد يتمثل في احتمالية عدم اكتشاف المراقب للأخطاء الجوهرية.

5.74. يقدم المثال التالي توضيحًا لحساب الأهمية النسبية للأداء في القوائم المالية ككل. ويوضح الجدول ب الخاص بنموذج **ورقة عمل الرقابة 5.6** نموذجًا لاحتساب وتوثيق الأهمية النسبية للأداء:

الشكل التوضيحي 5.6: حساب الأهمية النسبية للأداء في القوائم المالية ككل

المقياس المرجعي	الأهمية النسبية الشاملة *(من الشكل التوضيحي 5.4)* (وحدة العملة)	النسبة المئوية المستخدمة	مبلغ الأهمية النسبية للأداء (وحدة العملة)
مجموع المقبوضات	50.000	%75	37.500

ملحوظة: يمكن أن تكون الأهمية النسبية للأداء في نطاق يتراوح من 60% إلى 80% من الأهمية النسبية الشاملة، وذلك كمبدأ عام. ويستخدم المراقبون عادةً 75% من الأهمية النسبية الشاملة كأهمية نسبية للأداء.

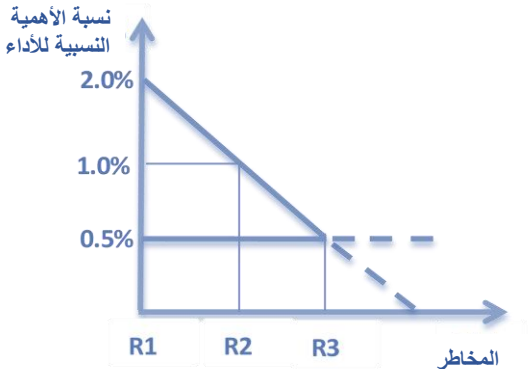
5.75. يطبق المبدأ نفسه عند تحديد الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ويوضح **الشكل التوضيحي 5.7** مثالاً على حساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

الشكل التوضيحي 5.7: حساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات

المقياس المرجعي	الأهمية النسبية *(من الشكل التوضيحي 5.5)* (وحدة العملة)	النسبة المئوية المستخدمة	مبلغ الأهمية النسبية للأداء (وحدة العملة)
فئات المعاملات:			
السفر	1.000	% 75	750
تكلفة الموظف	10.000	%75	7.500

5.76. يتضمن الجدول ج الخاص بنموذج **ورقة عمل الرقابة 5.6** أيضًا تحديد الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

5.77. **الأهمية النسبية للأداء والمخاطر** يتوقف اختيار مستويات الأهمية النسبية للأداء على اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية: فكلما ازداد اكتشاف المخاطر يقل مستوى الأهمية النسبية للأداء، مما يؤدي إلى مزيد من الاختبارات للضوابط أو الإجراءات الجوهرية (والعكس صحيح). وبالتالي، هناك علاقة "عكسية" بين الأهمية النسبية للأداء واكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية.



ملحوظة: إذا كانت نسبة اكتشاف المخاطر منخفضة لأقصى حد (خطر1)، يجوز أن تُطبق أعلى نسبة مئوية ممكنة للأهمية النسبية للأداء. وإذا كانت نسبة اكتشاف المخاطر عالية لأقصى حد (خطر3)، يجوز للمراقب أن يطبق أدنى نسبة مئوية ممكنة. وإذا كانت نسبة اكتشاف المخاطر متوسطة (خطر2)، يجوز أن تحدد النسبة المئوية بين النسبة الأدنى والأعلى الممكنة. ويتم اختيار النسبة المئوية المقابلة بناءً على حكم المراقب.

5.78. في عملية تحديد الأهمية النسبية، ينبغي للمراقب أيضًا أن يضع في حسبانه **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 فيما يخص مستخدمي القوائم المالية، فمستخدمو المعلومات الرئيسين الذين يتم مراعاتهم عند تحديد الأهمية النسبية في القطاع العام هم البرلمان ووسائل الإعلام وهيئات الدولة والعامة. وبناءً على توقعات المستخدمين، قد تطبق مستويات مختلفة.

مراجعة مستوى الأهمية النسبية بتقدم الرقابة

5.79. أثناء الرقابة، قد تطرأ أمور أو تغيرات جديدة في الظروف لم تكن متوقعة عند تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط الخاصة بالرقابة. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1320.12) من المراقب مراجعة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ومراجعة مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، إن أمكن. وينبغي توثيق مراجعة مستويات الأهمية النسبية والأسباب الكامنة وراء المراجعة في ملف الرقابة.

5.80. يحتاج المراقب، نتيجة لذلك، إلى تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضًا إلى مراجعة الأهمية النسبية للأداء استنادًا إلى الأهمية النسبية العامة المنقحة للقوائم المالية ككل و/أو لبعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. وينبغي توثيق الأهمية النسبية للأداء التي تمت مراجعتها بطريقة مماثلة.

5.81. يمكن تسجيل الأهمية النسبية المنقحة في نموذج ورقة عمل الرقابة بشأن الأهمية النسبية (الموضحة في **ورقة عمل الرقابة 5.6**).

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

5.82. كما هو موضح في معيار الانتوساي (ISSAI 1320.12)، تتم مراعاة الأهمية النسبية وخطر الرقابة عند تحديد وتقييم خطر الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ومن أجل الحفاظ على ارتباط تقييم المخاطر واتباع عمليته، ترد المنهجية الخاصة بتحديد الأهمية النسبية فيما قبل القسم الخاص بتقييم المخاطر. ورغم ذلك، يجب اتباع هذه المنهجية وقراءتها في عملية تكرارية، ويمكن تحديد الأهمية النسبية بالتزامن مع تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها.

5.83. بعد استكمال عملية تحديد المخاطر، يجب على المراقب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد.

5.84. على مستوى القوائم المالية، يحدد المراقب ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية ترتبط بشكل أشمل بالقوائم المالية ككل وتؤثر على تأكيدات عديدة. ويحتاج المراقب إلى تحديد التأكيدات المتأثرة حسب الاقتضاء.

5.85. على مستوى التأكيد، يحتاج المراقب إلى تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من حيث الاحتمالية والحجم (المخاطر المتأصلة) وأهميتها وتأثيرها على عرض القوائم المالية، والذي قد ينتج عنه أخطاء جوهرية في القوائم المالية. وفي الوقت نفسه، يجب على المراقب تقييم خطر الرقابة الذي سيكون له تأثير على خطة المراقب لاختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط.

5.86. يوضح معيار الانتوساي (ISSAI 1315.6) **إجراءات تقييم** المخاطر، والتي تشمل الاستفسارات الواردة من الإدارة والأفراد المختصين داخل الجهة والإجراءات التحليلية والمراقبة والتفتيش.

5.87. سواء أكانت المخاطر المحددة تتطلب اعتبارات رقابية خاصة، أي كانت تمثل **خطرًا كبيرًا** أم لا، يتعين على المراقب تقييمها بإصدار الحكم المهني ومراعاة احتمالية وقوع الأخطاء الجوهرية وحجمها نتيجة لتقييمات المخاطر المتأصلة. ومع ذلك، وفي هذا الصدد، ينص معيار الانتوساي (ISSAI 1315.28) على أنه يجب على المراقب أن ينظر -على الأقل- فيما إذا كان الخطر ينطوي على:

- احتمال حدوث الغش؛
- 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

5.88. ينبغي أن يراعي المراقب أيضًا، في هذا التقييم، درجة من الموضوعية في قياس المعلومات المالية للجهة ككل أو مدى تعقيد المعاملات أو الأحداث التي ربما تصفها القوائم المالية.

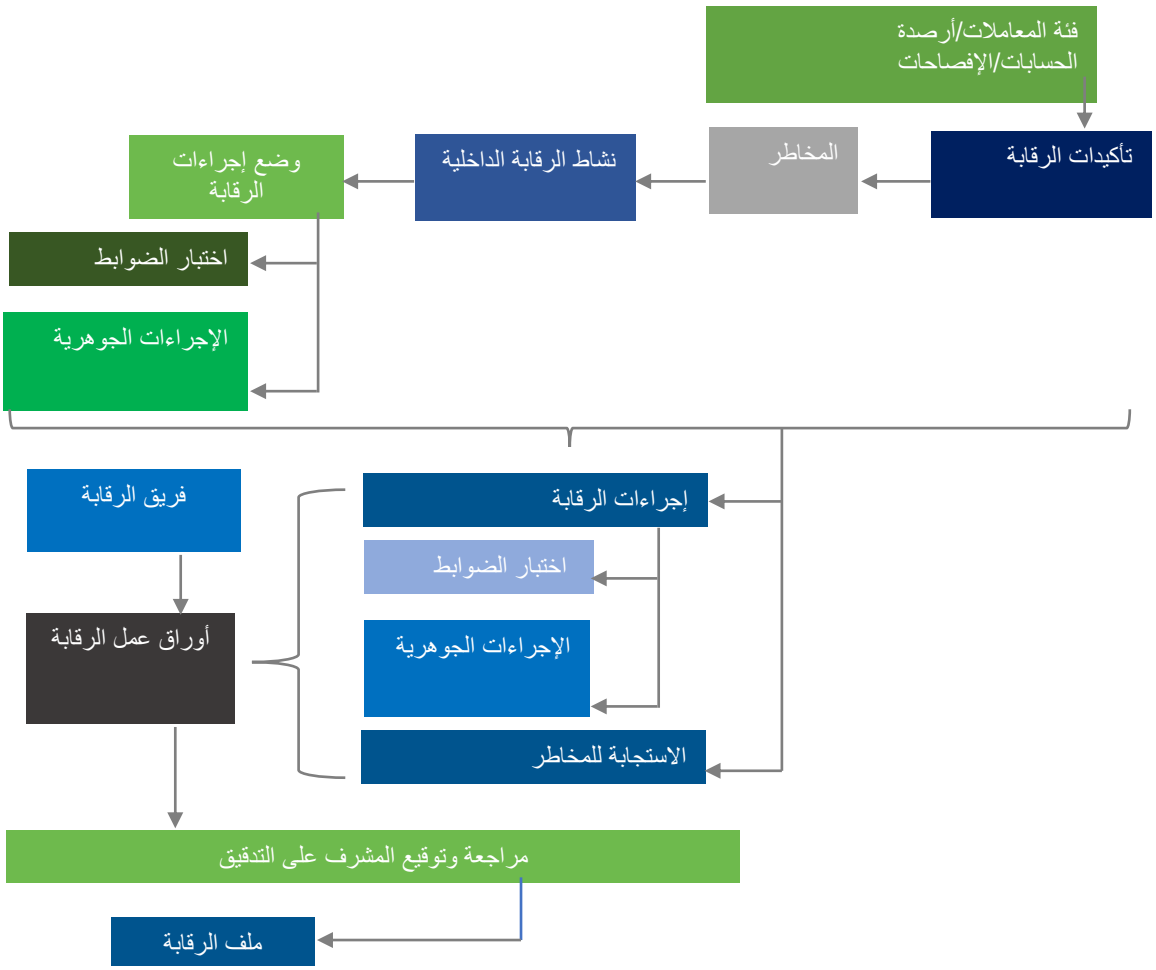
5.89. يسلط القسم الذي يحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد الضوء على الحاجة إلى تحديد فئات مهمة للمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات بناءً على المخاطر المحددة الخاصة بالأخطاء الجوهرية وقد تكون هناك فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي هي مادية كميًا ونوعيًا ولكنها لم تُحدد على أنها مهمة. ويجب تحديد هذه الفئات نظرًا لأن المراقب مطلوب منه تنفيذ الحد الأدنى من إجراءات المراقب الأساسية وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1330.18).

5.90. يمكن أن يستخدم المراقب نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.7** من أجل تقييم وتوثيق مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد على حد سواء. ويمكن أن تُستمد تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المحددة على أنها مادية وفي نفس الوقت مهمة من نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.6** والوثيقة الموجودة في **ورقة عمل الرقابة 5.7** للمعالجة بشكل مناسب في مرحلة تنفيذ الرقابة.

5.91. ربما تتغير المخاطر الناجمة عن الغش أو الخطأ التي تم تحديدها وتقييمها أثناء الرقابة بحصول المراقب على أدلة رقابية إضافية. يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1315.31) من المراقب مراجعة تقييم المخاطر وتعديل إجراءات الرقابة المصممة (انظر أيضًا معيار الانتوساي (ISSAI 1330) "استجابة المراقب للمخاطر المقيَّمة"). ويتعين على المراجع أن يوثق التنقيحات التي أجريت على التقييم وأسبابها وأن يوافق عليها.

5.92. يكمن الغرض من وضع إجراءات الرقابة في جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة. وتُعد إجراءات تقييم المخاطر إجراءات رقابية بموجب معيار الانتوساي (ISSAI 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 معيار الانتوساي (ISSAI 1330). ويعرض **الشكل 5(هـ)** لمحة موجزة عن وضع إجراءات الرقابة الإضافية.

الشكل 5(هـ): وضع إجراءات الرقابة الإضافية كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة



5.93. في منهج الرقابة القائم على المخاطر، لن تفي إجراءات الرقابة غير المرتبطة بالمخاطر المقيمة بالغرض. وتُنقل المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها في كل من مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد إلى نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.8** الخاص بالاستجابة للمخاطر.

5.94. قبل اقتراح كيفية تلبية متطلبات معيار الانتوساي (ISSAI 1330)، من المهم أن يدرك المراقبون فئات مختلفة من إجراءات الرقابة كما هو موضح في معيار الانتوساي (ISSAI 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.

- تتسم هذه الاختبارات بأنها 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 5.2**، دعونا نلقي نظرة على الطريقة التي يضع بها المراقب اختبار الضوابط كما هو موضح في **الشكل التوضيحي 5.8** أدناه. ويرتبط ذلك بالأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد. وهنا يحتاج المراقب إلى وصل الخطر ونشاط الرقابة بتأكيد الرقابة لوضع اختبار إجراءات الرقابة.

الشكل التوضيحي 5.8: وضع اختبار الضوابط الرقابية وفق الخطر المحدد ونشاط الرقابة

المخاطر	نشاط الرقابة	اختبار الضوابط الرقابية	تأكيد القوائم المالية
مطالبة سفر خاصة بموظف تُدفع بأسعار غير صحيحة.	عملية التحقق المستقلة يجب أن تُجرى من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) إلى مطالبة السفر المجهزة من قبل الموظف.	فحص مطالبة السفر الخاصة بأحد الموظفين للتأكد بالدليل إلى أن الفحص المستقل يجري تنفيذه.	الدقة *(التحقق مما إذا كانت أسعار مطالبات السفر قد تم تطبيقها بشكل صحيح).*

الإجراء الجوهري: هو إجراء رقابي مصمم بهدف اكتشاف الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد. وتشمل الإجراءات الجوهرية اختبارات التفاصيل (فئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)، والإجراءات التحليلية الموضوعية.

- وبناءً على السبب الوارد في **الشكل التوضيحي 5.8** أعلاه، دعونا نرى كيف يقوم المراقب بوضع الإجراءات الجوهرية للرقابة كما هو موضح في **الشكل التوضيحي 5.9** أدناه:

الشكل التوضيحي 5.9: وضع إجراء رقابي موضوعي (اختبارات التفاصيل) في ضوء الخطر المُحدد

المخاطر	نشاط الرقابة	اختبار الضوابط الرقابية	إجراء رقابي جوهري	تأكيد القوائم المالية
مطالبة سفر خاصة بموظف تُدفع بأسعار غير صحيحة.	عملية التحقق المستقلة يجب أن تُجرى من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) إلى مطالبة السفر المجهزة من قبل الموظف.	فحص مطالبة السفر الخاصة بأحد الموظفين للتأكد بالدليل إلى أن الفحص المستقل يجري تنفيذه.	الحصول على نسخة مطبوعة من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) *ومقارنتها* مع الأسعار المطبقة في مطالبة سفر أحد الموظفين.	الدقة *(التحقق مما إذا كانت أسعار مطالبات السفر قد تم تطبيقها بشكل صحيح).*

- يتعامل كلٌ 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 التي يفترض أن تمنع الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد وتكتشفها، في حين أن الإجراء الجوهري يعد اختبارًا مفصلًا يتعين وضعه وتنفيذه على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، 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 أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات - مثل: المطابقة بين إجمالي مصروفات حساب دفتر الأستاذ العام مع دفتر يومية المشتريات، والمطابقة بين (عينة من) الكميات المسجلة في فواتير الشراء مع السلع المتسلمة. كما تشمل **إجراءات تحليلية جوهرية** - على سبيل المثال: حساب متوسط فترة حيازة المخزون ومقارنةً 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).

- باختصار، يتضمن **اختبار التفاصيل** تتبع الأرقام الواردة في الوثائق الداعمة ذات الصلة لتحديد مدى صحة المعاملات، والتصنيف السليم، والاكتمال. وتتألف **الإجراءات التحليلية الموضوعية** 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 والتحقيق. ويعرض **الشكل التوضيحي 5.10** مثالًا للإجراءات التحليلية الجوهرية:

الشكل التوضيحي 5.10: الإجراءات التحليلية الموضوعية

تأكيد القوائم المالية	رصيد الحساب	الإجراءات التحليلية الموضوعية
الدقة	تكلفة المرتبات	• حدد التفاوت المسموح به للفارق بين التوقع المستقل لإجمالي نفقات المرتبات الأساسية للموظفين للسنة 20x1 وبين إجمالي النفقات الفعلية للمرتبات الأساسية للموظفين المقيدة في القوائم المالية للسنة 20x1. • حدد توقعًا مستقلًا لإجمالي نفقات المرتبات الأساسية للموظفين للسنة 20x1. • حدد النفقات الفعلية للمرتبات الأساسية المقيدة في القوائم المالية للسنة 20x1. • احسب الفارق بين التوقع المستقل والناتج الفعلي. • فسر فارقًا يتجاوز التفاوت المسموح به.

- 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 بالتأكيدات المعنية.
  - توافر البيانات التاريخية أو غيرها من المعايير لاستخدامها في الإجراءات التحليلية. وإذا لم تتوفر البيانات التاريخية للسنة المالية محل البحث أو للسنة السابقة لها مباشرة، فستكون مجالًا للاهتمام.
  - توافر السجلات المطلوبة لإجراء اختبارات التفاصيل الفعالة وطبيعة الاختبارات الخاضعة لها.

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

5.96. عند وضع كل "إجراء رقابي إضافي"، من المهم ذكر التأكيد الذي سيخضع للاختبار، والإجراء الرقابي، والسبب من تنفيذ الإجراء. ويمكن اتباع الخطوات الواردة في **الشكل 5(و)** أدناه لوضع إجراءات رقابة إضافية:

الشكل 5(و): الطريقة المنهجية لوضع إجراءات الرقابة

5.97. يوضح الشكل التوضيحي الآتي الرابط بين التأكيد والخطر وإجراءات الرقابة.

الشكل التوضيحي 5.11: تأكيد الرقابة، والمخاطر، وإجراءات الرقابة

تأكيد القوائم المالية	الدقة
رصيد الحساب	الرصيد الختامي (النقد والبنك)
المخاطر	رصيد نقدي ختامي غير صحيح
إجراء رقابي جوهري	استلام خطاب التأكيد المصرفي والمستقل من البنك ومقارنة الرصيد الذي قدمه البنك مع الرصيد الختامي الوارد في دفتر الخزينة والقوائم المالية لضمان مطابقة الرصيد.

5.98. عند وضع إجراءات الرقابة، قد يراعي المراقبون الاقتراحات الواردة في **الشكل التوضيحي 5.12** أدناه.

الشكل التوضيحي 5.12: اعتبارات وضع إجراءات الرقابة

ضمان وضوح إجراءات الرقابة

يجب وضع إجراءات الرقابة بطريقة تُمكِّن حتى المراقب الجديد أو المبتدئ ومراقب المراجعة في فريق الرقابة من فهم ما يجب القيام به. ينبغي عدم ذكر الإجراءات بعبارات غامضة مثل: *"فحص مطالبات سفر الموظفين"*. فهذا لا يحدد ما يجب فحصه في مطالبات السفر. وعلى سبيل المثال، 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 الإجراء ما يلزم فحصه في مطالبات السفر.

اذكر 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 البدل اليومي المذكور في استمارة مطالبة سفر الموظف مع القيم المعتمدة من الحكومة لضمان دفع البدل اليومي وفقًا للمبالغ التي اعتمدتها الحكومة"*. ويؤكد وضع هذا الإجراء وتنفيذه أن البدل اليومي للموظف تم دفعه وفقًا للمبالغ التي اعتمدتها 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. وباستخدام مثال مطالبة السفر، *"طابق مبلغ البدل اليومي المذكور في استمارة مطالبة سفر الموظف مع القيم التي اعتمدتها الحكومة (1) لضمان دفع البدل اليومي وفقًا للمبالغ التي اعتمدتها 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 يضمن اكتمال إجراء الرقابة.

المصطلحات شائعة الاستخدام في وضع إجراءات الرقابة

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

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

5.99. إن الأشكال التوضيحية المقدمة لوضع إجراءات الرقابة مدعومة بشكل أكبر في نموذج **ورقة عمل الرقابة 5.8**. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة أو المراقبين اعتماد هذه المنهجية لتوثيق مزيد من إجراءات الرقابة في رقابة القوائم المالية.

5.100. تنتهي مرحلة التخطيط لرقابة القوائم المالية بوضع إجراءات رقابة إضافية تستند 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 تنفيذ الرقابة، بناءً على الظروف والأوضاع الجديدة التي قد تنشأ في المجال والتي لم تؤخذ في الاعتبار أثناء مرحلة التخطيط. وتتسم مرحلة التخطيط لعملية الرقابة بأنها عملية متكررة بشكل كبير وينبغي تحديثها بتقدم عملية الرقابة.

مراعاة القوانين واللوائح عند رقابة البيانات المالية

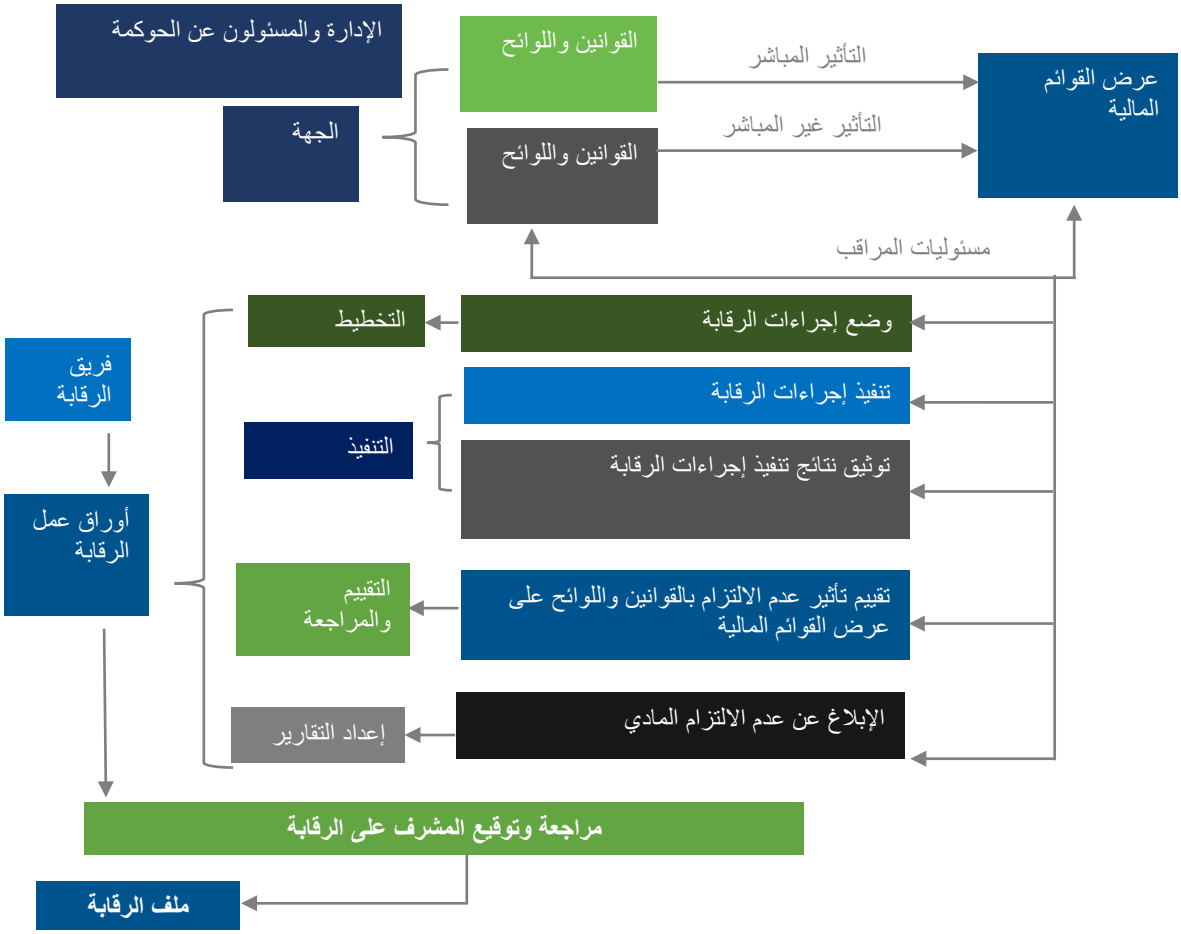
5.101. يناقش الفصل 2 المبادئ المتعلقة بمراعاة القوانين واللوائح عند رقابة البيانات المالية (راجع الفقرات من 2.32 إلى 2.36). ويقوم هذا القسم على تلك المبادئ التي تحدد منهجية مراعاة القوانين واللوائح عند رقابة القوائم المالية.

5.102. عند النظر بعين الاعتبار إلى القوانين واللوائح في رقابة القوائم المالية، فإن أهداف المراقب وفق معيار الانتوساي (ISSAI 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؛
- وتنفيذ إجراءات رقابة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية؛
- والاستجابة بشكل مناسب عندما يتم تحديد عدم الامتثال أو الاشتباه في عدم الامتثال للقوانين واللوائح خلال عملية الرقابة.

5.103. بينما قد يكون لبعض القوانين المعمول بها آثار مباشرة على عرض القوائم المالية، قد تكون الآثار في حالات أخرى غير مباشرة. وقد يكون لعدم الامتثال لكليهما أثر مادي على عرض القوائم المالية. يقدم **الشكل 5(ز)** أدناه لمحة موجزة عن الكيفية التي يجب بها على المراقب مراعاة القوانين واللوائح عند تخطيط الرقابة وإجرائها.

الشكل 5(ز): **لمحة موجزة عن مراعاة القوانين واللوائح عند تخطيط رقابة البيانات المالية وتنفيذها**



5.104. تتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة مسئولية التأكد من أن عمليات الجهة تتم وفقًا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بالأحكام التي تحدد القيم والإفصاحات المبلغ عنها في القوائم المالية للجهة.

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

5.106. في عمليات القطاع العام، لاسيما في الحكومة، ربما تستند القيم المذكورة في القوائم المالية إلى القوانين التي سنها البرلمان مثل: قانون الموازنة، واللوائح التنظيمية، وغيرها من الأوامر الدائمة والتعاميم الصادرة عن الحكومة، وقد يستند إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الذي يوفر الأساس لإعداد القوائم المالية إلى القوانين واللوائح. وقد يكون لهذه القوانين واللوائح تأثيرًا مباشرًا على تحديد القيم الجوهرية والإفصاحات في القوائم المالية. قد يكون لعدم الالتزام بالقوانين واللوائح تأثير مادي على القوائم المالية، كما هو موضح في **الشكل التوضيحي 5.13** أدناه:

الشكل التوضيحي 5.13: التأثير المباشر لعدم الالتزام باللوائح على القوائم المالية

فئة المعاملة	اللوائح المالية الحكومية – السفر إلى الخارج	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق وفق اللوائح المالية الحكومية (يستحق الحصول على 50% من بدل الإقامة اليومي)	فائض المبلغ المدفوع
السفر	*ينص القسم 9 على أنه "يُدفع للموظف 50% من البدل اليومي وفقًا للسعر المُطبق في البلد المسافر إليه، إذا تم توفير الإقامة من المضيف".*	5000 وحدة عملة	2500 وحدة عملة	2500 وحدة عملة
الحالة: قام موظف الجهة س برحلة عمل إلى الخارج لحضور ندوة عن التحديات والفرص في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحكومة. وذكرت دعوة الجهة المنظمة والمستضيفة للندوة أن المضيف سيوفر الإقامة طوال فترة الندوة. وامتدت مدة الندوة لخمسة أيام، وعُقدت في مكان ما. إن معدل البدل اليومي المُطبق للموظف الحكومي في المكان هذا وفقًا للجدول 9 للائحة المالية لحكومة الموطن هو 1000 وحدة عملة لليوم.				
الحقيقة: يحدد القسم 9 من اللائحة المالية الحكومية مبلغ البدل اليومي الذي ينبغي دفعه للموظف نظير حضور ندوة مدتها 5 أيام في المكان المحدد، وهذا المبلغ هو 2500 وحدة عملة. ومع ذلك، تم دفع مبلغ 5000 وحدة عملة للموظف، وهو ما يمثل خرقًا للقسم 9 من اللائحة الحكومية. ولذلك، فهذه حالة عدم امتثال للقسم 9 من اللائحة. وفي هذه الحالة، من المفترض أن المدفوعات الزائدة وقدرها 2500 وحدة عملة سيكون لها تأثير مادي على القوائم المالية. ومع ذلك، ففي الواقع، ستعتمد حالة التأثير المادي للمدفوعات الزائدة على الأهمية النسبية المُحددة للسفر (فئة الإنفاق).				

5.107. كما يتعين على الجهة، في عملياتها اليومية، أن تلتزم بالقوانين واللوائح الأخرى مثل: القانون البيئي، وقانون التوظيف، وقوانين العمل، وما إلى ذلك، والتي 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 مادي على القوائم المالية. انظر إلى **الشكل التوضيحي 5.14** أدناه:

الشكل التوضيحي 5.14: التأثير غير المباشر لعدم الالتزام باللوائح على القوائم المالية

فئة المعاملة	قسم من قانون 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
الحالة: وجد الموظفون المسؤولون عن البيئة والعاملون في هيئة البيئة أثناء متابعتهم الروتينية لمباني المكاتب والأماكن العامة خلال السنة أن الجهة س قد دفنت النفايات الإلكترونية في الطريق على بعد 100 متر تقريبًا من مباني المكتب، بدلًا من دفنها في المنطقة المخصصة التي تبعد حوالي 20 كيلومترًا عن المدينة. وقد عوقبت الجهة س لانتهاك الفقرة 55 من قانون إدارة النفايات الصلبة وأُصدر إخطارًا بطلب دفع 50000 وحدة عملة إلى هيئة البيئة بحلول 31 يوليو 2018. كما نص الإخطار على أن عدم سداد الغرامة خلال المهلة المحددة سيؤدي إلى توقيع فائدة جزائية بنسبة 15% سنويًا. وتحدد مبلغ الغرامة وفقًا لجدول مبالغ الغرامات والجزاءات الذي حددته هيئة البيئة في عام 2014. وفقًا لإخطار طلب الدفع، دفعت الجهة س الغرامة من خلال إصدار شيك مصرفي برقم 000100 بتاريخ 25 يوليو 2013 ومقداره 50000 وحدة عملة لهيئة البيئة. وقُيد مبلغ الغرامة البالغ 50000 وحدة عملة في حساب خاص – الغرامات والجزاءات.		
الحقيقة: إن دفع 50000 وحدة عملة إلى هيئة البيئة وتقييدها في الحساب الخاص ليس مبلغًا تم إنفاقه في المسار الطبيعي لأعمال الجهة س. لقد كان المبلغ في حساب انتهاك القانون. ولا يؤثر دفع 50000 وحدة عملة تأثيرًا ماديًا فحسب على القوائم المالية من حيث المبلغ (مقارنة بالأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية الرقابة) بل إن انتهاك القانون في حد ذاته جسيم. قد لا يكون لقانون البيئة نفسه تأثيرًا مباشرًا على عرض القوائم المالية، ولكن انتهاك القانون -عدم الالتزام- سيكون له تأثيرًا، كما هو مبين في هذه الحالة.		

5.108. بالنسبة للقوانين واللوائح التي سيكون لها تأثيرًا مباشرًا 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 سابقًا في **الشكل التوضيحي 5.13.**

5.109. يتعين على المراقب وضع إجراءات الرقابة وتنفيذها لجمع أدلة رقابة كافية وملائمة تتعلق بالالتزام بالقوانين واللوائح. وقد تكون الإجراءات في شكل استفسارات موجهة للإدارة والمكلفين بالإدارة -عند الاقتضاء- وفحص الوثائق داخل الجهة وخارجها. ويرد

مثال على ذلك في **الشكل التوضيحي 5.14** إذ يمكن الحصول على الوثائق من هيئة البيئة لمعرفة ما إذا كانت هناك حالات لعدم التزام الجهة بالقوانين البيئية ذات الصلة. ويمكن وضع الإجراء الرقابي للحالة المذكورة في **الشكل التوضيحي 5.13** أعلاه كما هو موضح في **الشكل التوضيحي 5.15** أدناه:

الشكل التوضيحي 5.15: إجراءات الرقابة للكشف عن حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح

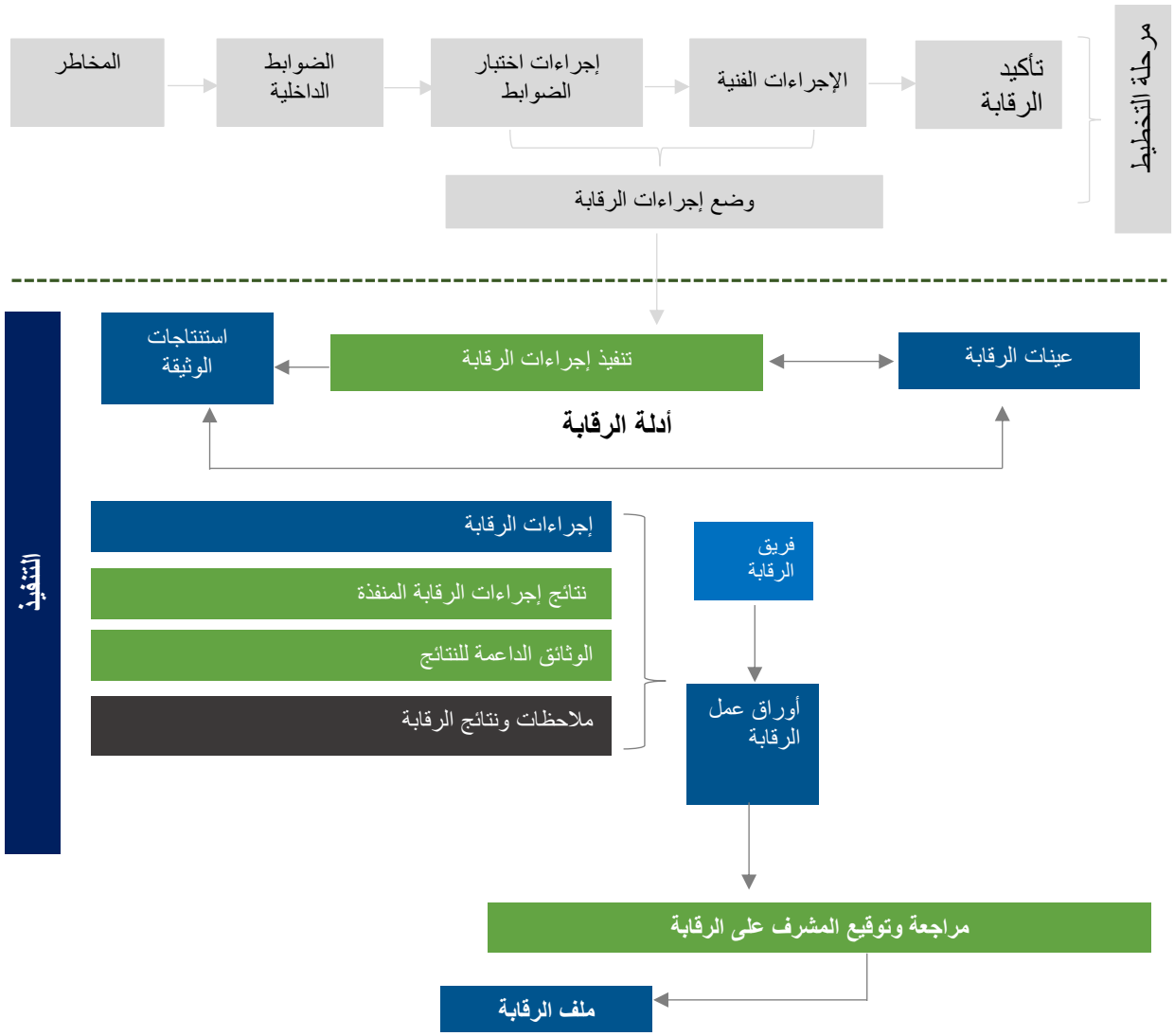
فئة المعاملة	تأكيد القوائم المالية	إجراءات الرقابة	الاستنتاج
السفر (السفر للخارج)	الدقة	انتقاء خمس عينات من سفر الموظفين للخارج من دفتر الأستاذ الخاص بالسفر ومطابقة أن البدل اليومي الثابت المدفوع تم وفق القيم المُحددة في البند 9 من قوانين السفر للخارج الصادرة عن وزارة المالية.	من بين خمس عينات تم اختبارها، كان فائض الدفع لموظف واحد 2500 وحدة عملة. فكانت نفقات السفر مبالغًا فيها مبالغة كبيرة في القوائم المالية.
الغرض: الهدف من تنفيذ هذا الإجراء هو التأكد من أن المبلغ المدفوع للسفر إلى الخارج قد تم وفقًا للقوانين التي أصدرتها وزارة المالية. ومن خلال تنفيذ هذا الإجراء، يتم ضمان دقة النفقات المقيدة في بند السفر إلى الخارج في القوائم المالية. وبجانب ضمان المعالجة الصحيحة لنفقات السفر في دفاتر الحسابات الخاصة بالجهة، تتحمل الإدارة أيضًا مسئولية ضمان أن النفقات المتكبدة لهذا الغرض تتفق مع القوانين الصادرة عن وزارة المالية.			
الدليل: تتمثل أدلة الرقابة في الإجراء الرقابي، ونتائج الإجراء الرقابي المنفذ، واقتباس البند 9 والجدول 9 من قوانين وزارة المالية، والمستخرج المطبوع من خمس عينات سفر إلى الخارج لخمسة موظفين (الناتج عن نظام المحاسبة الخاص بالجهة).			

الفصل 6
تنفيذ الرقابة

6.1. تشمل مرحلة تنفيذ الرقابة تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع أدلة الرقابة. ويعرض **الشكل 6(أ)** لمحة عن مرحلة تنفيذ عملية الرقابة المالية:

الشكل 6(أ): لمحة عن مرحلة تنفيذ مهمة رقابية (تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع أدلة الرقابة)

راجع خطة الرقابة



6.2. 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.

6.3. 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 يضمن توثيق النتائج قيام المراقب بتنفيذ إجراءات الرقابة التي وضعت في مرحلة التخطيط واعتبار الوثائق بمثابة أدلة رقابة. وبعبارة أخرى، النتائج الموثقة توثيقًا صحيحًا هي الدليل على أن إجراءات الرقابة قد أجريت.

الشكل التوضيحي 6.1: 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 أجريت 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 مقابلة مع فريق الرقابة للسؤال عما إذا كانوا قد قاموا بإجراءات الرقابة المذكورة، ورد فريق الرقابة بأن إجراءات الرقابة قد أجريت وفق ما تم وضعه. وعندما سئلوا عما إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها سجلت، أجاب الفريق بأن النتائج المقابلة 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.

6.4. بالرجوع إلى **الشكل التوضيحي 5.2** في الفصل 5، فإن أحد أنشطة الرقابة التي أعدتها الهيئة للتحقق من دقة أسعار مطالبات السفر المدفوعة تتمثل في إجراء فحص مستقل للبيانات الدائمة مقابل المطالبة التي يقدمها الموظف. وبالنظر للمثال الوارد في **الشكل التوضيحي 5.2**، فإن إحدى الطرق التي يصل بها المراقب إلى النتيجة، بناءً على إجراء اختبار الضوابط الرقابية تتمثل فيما يذكره **الشكل التوضيحي 6.2:**

الشكل التوضيحي 6.2: توثيق النتائج التي تم التوصل إليها بإجراء اختبار الضوابط الرقابية

المخاطر	مطالبة سفر خاصة بموظف تُدفع بأسعار غير صحيحة.
نشاط الرقابة	عملية التحقق المستقلة يجب أن تُجرى من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) إلى مطالبة السفر المجهزة من قبل الموظف.
اختبار الضوابط الرقابية	فحص مطالبة السفر الخاصة بأحد الموظفين للتأكد بالدليل إلى أن الفحص مستقل يجري تنفيذه.
الاستنتاج	*النتيجة الإيجابية: أجرى الموظفون المعينون في الجهة فحصًا مستقلاً. وتعمل الضوابط الداخلية على نحو فعال.*
	النتيجة السلبية: لم يتم إجراء فحص مستقل لأسعار مطالبات السفر المدفوعة.
تأكيد القوائم المالية	الدقة *(التحقق مما إذا كانت أسعار مطالبات السفر قد تم تطبيقها بشكل صحيح).*

ملحوظة: هناك نوعان للنتائج. تتمثل النتيجة الإيجابية في عمل نشاط الرقابة بفعالية، بينما تتمثل النتيجة السلبية في عدم فعالية عمل نشاط الرقابة. ومن ثم، فإن النتيجة السلبية ستؤدي إلى وضع ملاحظات رقابية وتوصيات يتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

6.5. بعد إجراء اختبار الضوابط الرقابية، يتعين على المراقب تسجيل الاستنتاجات في **ورقة عمل الرقابة 6.1**، التي سيصدق عليها المراجع عند التحقق من تنفيذ إجراءات اختبار الضوابط الرقابية.

6.6. يجب على المراقب الذي يطبق معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة المالية عند تنفيذ الرقابة على القوائم المالية أن يفهم الضوابط الداخلية للجهة محل الرقابة الخاصة بإعداد القوائم المالية. فأدنى ما يجب عليه أن يقيم مدى تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية المحددة في العمليات التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وهذا يعني الوقوف على هذه الضوابط الداخلية وتقييم ما إذا كانت مصممة على الوجه المتمم الذي يحقق تخفيف فعال للمخاطر التي صممت لمعالجتها. وهذا يعني أيضًا تقييم ما إذا كانت عناصر الضوابط الداخلية هذه قد نُفّذت بالفعل (يجري تنفيذها بالفعل). ومن الضروري القيام بذلك لأن قصور تصميم الضوابط الداخلية أو الإخفاق في تنفيذ الضوابط الداخلية يمكن أن يؤدي إلى تصاعد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في القوائم المالية. ويمكن توثيق تقييم التصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية باستخدام **ورقة عمل الرقابة 5.5**. ويجب على المراقب أن يختبر فاعلية تشغيل الضوابط الداخلية عندما يقرر أن الاختبار هو الاستجابة الرقابية المناسبة لأحد المخاطر المحددة أو عندما لا يستطيع المراقب الحصول على أدلة رقابية كافية من إجراءات الرقابة الأخرى المنفذة. إذاً اختبار فعالية التشغيل يعني التأكد من أن الجهات محل الرقابة تنفذ الضوابط بشكل فعالٍ.

6.7. تعرض **ورقة عمل الرقابة 6.1** كيف يمكن للمراقب تنفيذ إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط وتوثيق الإجراءات المنفذة والنتائج التي تم التوصل إليها.

6.8. ينبغي أن ينفذ المراقب، بصرف النظر عن إجراء اختبارات للضوابط والتوصل إلى استنتاجات بشأن الفعالية التشغيلية للضوابط الداخلية، إجراءات جوهرية **للعناصر الجوهرية** أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، لأن تقييم المخاطر الذي يقوم به المراقب يعد تقديريا وقد لا يكون دقيقاً بما فيه الكفاية لتحديد جميع مخاطر الأخطاء الجوهرية. وبالإضافة إلى ذلك، ثمة قيود متأصلة على الرقابة الداخلية، بما في ذلك مخاطر تجاهل الإدارة للضوابط، واحتمال وقوع الخطأ البشري، وتأثير تغيرات النظم.

6.9. يلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1330.6) المراقب بوضع وتنفيذ إجراءات رقابة إضافية تعتمد طبيعتها وتوقيتها ومداها على مخاطر الأخطاء الجوهرية المُقيمة على مستوى التأكيد وتستجيب لها. يوضح مثال المطالبة الوارد في **الشكل التوضيحي 6.3** كيف يمكن للمراقب توثيق النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تنفيذ إجراءات جوهرية للرقابة وكيف يتعامل مع المخاطر وتأكيد الرقابة المحددة.

الشكل التوضيحي 6.3 توثيق النتائج التي تم التوصل إليها عند القيام بالإجراءات الجوهرية للرقابة

المخاطر	مطالبة سفر خاصة بموظف تُدفع بأسعار غير صحيحة.
نشاط الرقابة	عملية التحقق المستقلة يجب أن تُجرى من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) إلى مطالبة السفر المجهزة من قبل الموظف.
اختبار الضوابط الرقابية	فحص مطالبة السفر الخاصة بأحد الموظفين للتأكد بالدليل إلى أن الفحص مستقل يجري تنفيذه.
الإجراءات الجوهرية للرقابة (اختبار التفاصيل)	الحصول على نسخة مطبوعة من البيانات الدائمة (على سبيل المثال: أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة) ومقارنتها مع الأسعار الواردة في مطالبة سفر أحد الموظفين.
الاستنتاج	*الاستنتاج الإيجابي: تتفق الأسعار الواردة في مطالبة سفر الموظف مع البيانات الدائمة (أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة).*
	الاستنتاج السلبي: لا تتفق الأسعار الواردة في مطالبة سفر الموظف مع البيانات الدائمة (أسعار مطالبات السفر المعتمدة من الحكومة). فهناك اختلاف بقيمة XX بين السجلين.
تأكيد القوائم المالية	الدقة *(التحقق مما إذا كانت أسعار مطالبات السفر قد تم تطبيقها بشكل صحيح).*

ملحوظة: هناك نوعان للنتائج. النتيجة الإيجابية تتمثل في الموافقة بين أسعار المطالبات في السجلين، بينما تتمثل النتيجة السلبية في وجود اختلافات وهو ما يدل على وجود أخطاء في القوائم المالية. وسيكون للنتيجة السلبية، بناء على مدى الخطورة، تأثيراً في رأي الرقابة بشأن القوائم المالية.

6.10. يتعين على المراقب تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة لجمع أدلة رقابة جوهرية وداعمة. يعرض نموذج **ورقة عمل الرقابة 6.2** كيف ينفذ المراقب ويوثق الإجراءات الجوهرية للرقابة.

6.11. 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 فورًا عند طلبها
- اختبارات الرقابة التي تكشف الأخطاء التي يبدو أنها كانت معروفة لموظفي الجهة ولكن لم يتم الإفصاح عنها للمراقب إفصاحًا تطوعيًا.

6.12. 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.

التأكيدات الخارجية

6.13. يعد التأكيد الخارجي اختباراً موضوعياً للتفاصيل يتضمن الحصول على المعلومات مباشرة من طرف ثالث. ولذلك، فإن هذا النوع من إجراءات الرقابة ينتج عنه أدلة رقابية موثوق بها للغاية. والتأكيد الخارجي هو إجابة خطية مباشرة من طرف ثالث إلى المراقب، وقد تكون ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى.

6.14. تسترشد إجراءات التأكيد الخارجي للحصول على أدلة رقابة من خلال معيار الانتوساي (ISSAI 1505)، والذي ينص، من بين أمور أخرى، على أن المعلومات الداعمة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الجهة قد تزيد من مستوى تأكد المراقب من الأدلة في السجلات المحاسبية أو من العروض التي قدمتها الإدارة (معيار الانتوساي (ISSAI 505.2)).

6.15. يمكن استخدام التأكيدات الخارجية، في القطاع العام، للحصول على أدلة حول أرصدة الحسابات البنكية والذمم الدائنة والمبالغ المستحقة (المجالات المشتركة).

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

6.17. من المتوقع أن يفحص المراقب الضوابط ليقدم تأكيداً معقولا بأن طلبات التأكيد موجهة إلى الأطراف الثالثة التي اختارها. وهذا يتطلب الآتي:

- التحكم في إعداد الطلبات وإرسالها (إما بالتسليم شخصيًا أو عن طريق البريد أو الفاكس أو البريد الإلكتروني)،
- التحقيق في أسباب توجيه طلبات لأفراد معينين داخل جهة،
- إرسال الطلبات بالبريد في أظرف 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.

6.18. 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. وترد نماذج خطابات التأكيد الإيجابية والسلبية في نموذجي أوراق عمل الرقابة **6.3** و**6.4**.

6.19. 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. ويجوز للمراقب أيضًا أن يستخدم طلبات تأكيد إيجابية لا تنص على القيمة
(أو معلومات أخرى) في طلب التأكيد ويطلب من الطرف المسئول عن التأكيد تسجيل القيمة أو تقديم معلومات أخرى. 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.

6.20. 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 اختباري بحد أدنى، فحص الأدلة التي توضح الاستثناءات ومدى تطابقها.

6.21. يتعين على المراقب تحديد ما إذا كانت الاستثناءات الهامة و / أو المتكررة مؤشرًا 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: تغير ملحوظ في عدد أو توقيت الاستجابات لطلبات التأكيد ذات الصلة بالمهمات الرقابية السابقة) أو عدم الاستجابة عند توقع حدوث استجابة. وقد تشير هذه الحالات إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية غير المحددة مسبقًا الناجمة عن الاحتيال.

6.22. عندما لا يتلقى المراقب استجابة لطلبات التأكيد، ينبغي تنفيذ إجراءات رقابية بديلة مع من لم يرد 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.

6.23. يتضح المثال الأكثر شيوعًا 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.

6.24. 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 الخزانة والوثائق. وترتبط المعلومات الواردة في التأكيد بالأنشطة المصرفية العادية. ويعرض نموذج **ورقة عمل الرقابة 6.5** صيغة نموذج طلب تأكيد مصرفي.

الإجراءات التحليلية

6.25. يُقصد "بالإجراءات التحليلية" تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كلٍ من القوائم المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضًا تلك التحقيقات اللازمة لتحديد التقلبات أو العلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدارٍ كبير **(معيار الانتوساي (ISSAI 1520.4))**. ويجب على المراقبين القيام بإجراءات تحليلية في مرحلة التخطيط وإكمال الرقابة.

6.26. يمكن استخدام الإجراءات التحليلية للأغراض التالية:

- المساعدة في تخطيط طبيعة الإجراءات الرقابية ومداها وتوقيتها.
- باعتبارها اختبار موضوعي للكشف عن الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، بالإضافة إلى
- باعتبارها مراجعة شاملة للقوائم المالية.

6.27. عادةً ما تتألف الإجراءات التحليلية التي يتم اتخاذها أثناء تخطيط الرقابة وكمراجعة 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.

6.28. يقدم معيار الانتوساي (ISSAI 1520) إرشادات بشأن أداء الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية للرقابة. ووفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1520.12)، يجوز لمراقبي القطاع العام أيضاً، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تحليلية جوهرية أو للمساعدة على تكوين استنتاج عام، اعتبار مثل هذه العلاقات كما يلي:

أ. المقارنات

- النفقات في 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، إذا أدرجت معلومات الأداء كجزء من القوائم المالية، و
- المنح الحكومية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، مثل: منح المزارعين ذوي الدخل المنخفض، ومنح المباني المدرسية مقابل المؤشرات الاقتصادية والديموغرافية.

ب. الأدلة الإجمالية، أي عندما يتنبأ المراقب بقيمة الرصيد ويقارنه بالرصيد المعلن عنه

ج. مراعاة العلاقات، على سبيل المثال؛ تكاليف الرواتب لعدد من الموظفين

6.29. 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 تأكيده**

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 معقولية 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؛
- أُخضعت البيانات لاختبار الرقابة في السنة الحالية أو السابقة؛
- تم وضع التوقعات باستخدام بيانات من مصادر متنوعة.

- **دقة التوقعات**

ينبغي أن يكون التوقع دقيقًا 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; أو
- تحليل النتائج على مدى فترات زمنية أقصر.

6.30 يجب على المراقب أن يضع في اعتباره مدى الاختلاف عن التوقعات الذي يمكن قبوله دون مزيد من التحقيق. ويتأثر هذا الاعتبار أساسًا بالأهمية النسبية وينبغي أن يكون متسقًا 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 بأدلةٍ أخرى.

6.31 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 خطأً محتملاً. وعند وضع إجراءات أخرى، ينبغي للمراقب مراعاة أن الاختلافات غير المبررة قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية.

انتقاء البنود للاختبار

6.32 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 بشكلٍ 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 بشكلٍ كبير لأخطاء؛
- العناصر التي ستقدم معلومات عن مسائل مثل: طبيعة الجهة، وطبيعة المعاملات، والرقابة الداخلية؛
- عناصر اختبار تشغيل بعض أنشطة الرقابة.

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

- التوصل إلى نتيجة حول مجموعة كاملة من البيانات (المجموعة) عن طريق اختيار عينة ممثلة من العناصر داخل المجموعة وفحصها، وهو أمر ممكن عندما يستخدم المراقب طرق المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية.

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

استخدام العينات

6.34 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 *المعاينة الإحصائية* هو طريقة لاختيار 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.
- *المعاينة غير الإحصائية* هي طريقة يستخدم فيها المراقب الحكم المهني لتحديد عناصر العينة)معيار الانتوساي((ISSAI 1530.A12) ، وتقييم نتائج الواردة من العينة. 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.

6.35 على الرغم من أن تطبيق المعاينة غير الإحصائي المصمم بشكلٍ سليم يمكن أن يوفر نتائج صحيحة مثل تلك التي يتم أخذها من عينة إحصائية مصممة بشكلٍ صحيح، إلا أن هناك فارقًا رئيسيًا واحدًا: ألا وهو قياس المعاينة الإحصائية مخاطر أخذ العينات المرتبطة بإجراءاتها قياسًا واضحًا.

6.36 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.

6.37 يسترشد استخدام العينات في الرقابة بمعيار الانتوساي **(ISSAI 1530)**. وعلى وجه التحديد، يتطلب معيار الانتوساي **(ISSAI 1530.6)** أن يراعي المراقب عند تصميم عينة رقابية الغرض من إجراءات الرقابة وخصائص المجموعة التي سيتم استخلاص العينة منها.

الخطوات الرئيسية في عملية أخذ عينات الرقابة

6.38 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:

تصميم عينة الرقابة. 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 انتقاء العينات وتقنية الاختيار؛ و
- 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 انخفضت المخاطر التي يقبلها المراقب، زاد حجم العينة. ويمكن تحديد حجم العينة من خلال تطبيق معادلة إحصائية أو باستخدام الحكم المهني. 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، وجب زيادة حجم العينة.
- نسبة الانحراف المقبول، أي معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة الذي يحدده المراقب. 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. (نسبة الانحراف المقبول

وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1530.5j) هو معدل الانحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة ويضعه المراقب سعيا نحو تحقيق مستوى من التأكيد على أن معدل الانحراف الذي حدده المراقب لم يتجاوزه معدل الانحراف الفعلي للمجموعة)

- نسبة الانحراف المتوقع للمجموعة. كلما ارتفع معدل الانحراف الذي يتوقعه المراقب، يتعين أن يكون حجم العينة أكبر، ليتمكن المراقب من إجراء تقدير معقول للمعدل الفعلي للانحراف.
- خطأ مقبول. كلما قل الخطأ الذي يستعد المراقب لقبوله، كان حجم العينة أكبر. *(الخطأ الجوهري المقبول كما عرفه معيار الانتوساي (ISSAI 1530.5i) هو مبلغ نقدي حدده المراقب سعيا نحو تحقيق مستوى من التأكيد أن معدل الانحراف الفعلي للمجموعة لم يتجاوز معدل الانحراف الذي حدده).*

انتقاء العينة. يوضع في الحسبان عند اختيار العينة أن جميع وحدات العينات في المجموعة لديها فرصة متساوية في وقوع الاختيار عليها. ومن بين تقنيات انتقاء 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. وقد يختلف تطبيق أساليب انتقاء العينات من رقابة إلى أخرى.

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 اختباري 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 انحرافًا عن الضوابط وهذا 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 لدعم 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 المبدئي لخصائص المجموعة ذات الصلة مؤكدًا أو بحاجة إلى مراجعة، وتأثير نتيجة العينة على كلٍ 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 انتقاء العينات. ينبغي للمراقب توثيق خطة انتقاء العينات وإجراءاتها في شكل أوراق عمل.

6.39. وللأجهزة العليا للرقابة إما أن تتبنى الطريقة النقدية لانتقاء العينات (MUS) الواردة في نموذج **ورقة العمل 6.6** أو أن تتبنى طريقتها الخاصة. يمكن استخدام وظيفة الجداول المحورية في مايكروسوفت اكسل MS Excel لتقسيم المجموعة. ويمكن الرجوع للملحق 1 في معيار الانتوساي (ISSAI 1530) لمزيد من التوجيهات بشأن تقسيم المجموعة.

الفصل 7
الانتهاء والمراجعة

7.1 معيار الانتوساي (ISSAI 1220) وموضوعه "رقابة الجودة على رقابة القوائم المالية"، بالإضافة إلى أنه يطالب بمراجعة جميع أعمال الرقابة طوال عملية الرقابة برمتها، فأيضا يطلب أن يكتفي المراقب في مرحلة الانتهاء بالحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراقب (معيار الانتوساي (ISSAI 1220.17)). ويتم ذلك من خلال مراجعة توثيق الرقابة، جنبًا إلى جنب مع النسخة النهائية من القوائم المالية والمناقشة مع فريق الرقابة.

7.2 من المتوقع أن يؤدي مدير/مشرف الرقابة (أو أي مسمى وظيفي آخر يستخدمه الجهاز الأعلى للرقابة) 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 رأيًا رقابيًا غير مناسبًا حول القوائم المالية.

7.3 تتطلب معايير الانتوساي إجراءات محددة يتعين تنفيذها في مرحلة الانتهاء والمراجعة، مثل: الإجراءات التحليلية النهائية **معيار الانتوساي** (ISSAI 1520)، وإجراءات الأحداث اللاحقة **معيار الانتوساي** (ISSAI 1560)، وإجراءات الاستمرارية **معيار الانتوساي** (ISSAI 1570)، والحصول على التمثيل الإداري **معيار الانتوساي**((ISSAI 1580) ، والتواصل مع الإدارة أو المكلفين بالإدارة (معيار الانتوساي (ISSAI 1260)).

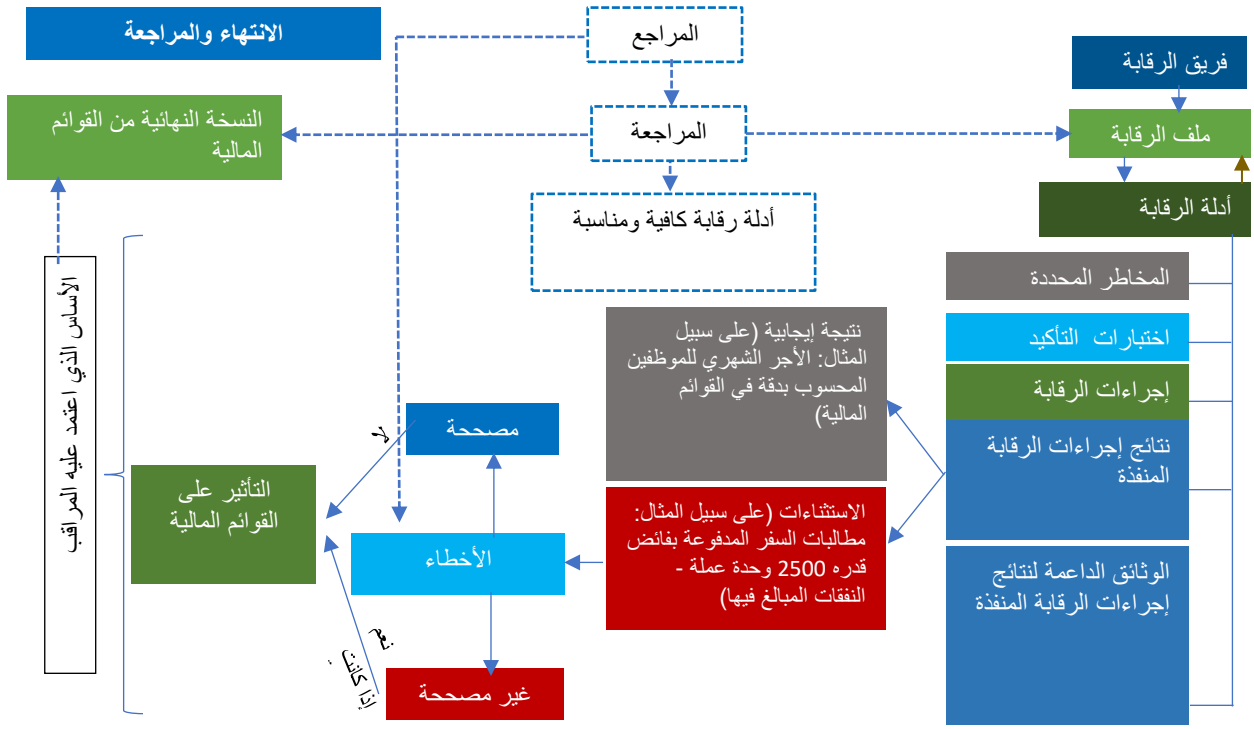
7.4 يصبح ملف الرقابة أساسًا للمراجعة، إذ يحتوي على أدلة الرقابة. وعادةً ما يجب أن يتضمن ملف الرقابة، من بين أمور أخرى، المخاطر المحددة والمقيمة، وتأكيدات القوائم المالية الخاضعة للاختبار، وإجراءات الرقابة المنفذة، والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال تنفيذ الإجراءات الرقابية، وكذلك الوثائق التي تدعم هذه النتائج. ويصبح هذا بمثابة الأساس لإجراء المراجعة وفقًا للنسخة النهائية من القوائم المالية المقدمة من الجهة.

7.5 في هذا الصدد، يتعين على المراجع إعادة النظر في خطة الرقابة (التي يمكن استنتاجها من **ورقة عمل الرقابة 5.8**)، حيث من المفترض أن يسجل المراقب إجراءات الرقابة **وورق عمل الرقابة 6.1**، و**6.2** في المرحلة التنفيذية لمراقبة النتائج التي تم التوصل إليها عند تنفيذ تلك الإجراءات، كما يعيد تقييم وضع إجراءات الرقابة الكافية وتنفيذها من عدمه.

7.6 بالنسبة للوثائق الداعمة للاستنتاجات التي توصل إليها المراقب عند القيام بإجراءات الرقابة، فعادة 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.

7.7 يعرض **الشكل 7(أ)** لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها. وقد تم اقتراح بعض الخطوات الإضافية التي لا تتطلبها معايير الانتوساي، ولكنها تعتبر أفضل الممارسات التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة تبنيها. وسيتم شرح ذلك بالتفصيل في الفقرات اللاحقة.

الشكل 7(أ): لمحة عن مرحلة إكمال الرقابة ومراجعتها



7.8. في إطار الرقابة المالية التابعة لمعايير الانتوساي، يختلف **الخطأ** فيما بين بنود القوائم المالية التي جرى تقديم تقرير حولها من حيث الكمية، والتصنيف والعروض والإفصاحات، وبين الكمية، والتصنيف والعروض والإفصاحات اللازمة للبنود ليتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ويمكن أن تنشأ الأخطاء نتيجة للخطأ أو الاحتيال.

7.9. عند تنفيذ إجراءات الرقابة على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الخاصة بالقوائم المالية، يتوقع من المراقب التوصل إلى استنتاجات إيجابية أو سلبية. —ويلزم تسجيل كلتيهما في أوراق عمل الرقابة.

7.10. يحدد معيار الانتوساي (ISSAI 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** في القوائم المالية (أثره على رأي المراقب). ويمكن تسجيل الأخطاء في ورقة عمل بعنوان "تقييم تأثير الأخطاء غير المصححة في القوائم المالية"، على النحو المقترح في نموذج **ورقة عمل الرقابة 7.1**.

7.11. كما يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1450) إبلاغ الإدارة بكافة البيانات الخاطئة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى طلب تعديل الأخطاء المحددة.[12] ويستعرض المراجع الأخطاء التي تم تحديدها أثناء الرقابة، كما سيتحقق مما إذا تم إبلاغ الإدارة بها في الوقت المناسب.

7.12. عادةً ما يقدم المراقب إلى الإدارة قائمة بالأخطاء (وقد يستخدم صيغة النموذج المقترح كنموذج **لورقة عمل الرقابة 7.1**)، محددًا مقدار كل خطأ، ومقترحًا الإجراء اللازم والتسوية في القوائم المالية. وباعتبار المثال الوارد بشأن الاختلاف في معدلات مطالبات السفر المطبقة لأحد مطالبات سفر الموظفين، فيجوز للمراقب أن يقترح تسوية الاختلاف وإجراء التعديلات الحسابية اللازمة في دفتر الحسابات.

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

7.14. وفي استجابة إلى الأخطاء المحددة، قد يحتاج المراقب إلى القيام بمزيدٍ من إجراءات الرقابة، على سبيل المثال: تحديد ما إذا وجد اختلاف في المعدلات بمطالبات السفر الأخرى (مع مراعاة المثال الوارد أعلاه)، أي ما إذا كانت هناك أخطاء أخرى. وقد يوجه المراجعُ المراقبَ لزيادة حجم عينة مطالبة السفر وتنفيذ إجراءات رقابية أخرى والوصول إلى نتيجة.

[12] يتمثل الفهم المشترك في تواصل المراقب مع الإدارة على مدى عملية الرقابة كاملة، وعليه فلابد أن تتم الإبلاغ عن الأخطاء المحددة والمكتشفة من أجل التصحيح والتدارك.

الإجراءات التحليلية

7.15. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 1520.6) 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. ومن المقرر أن تساهم الاستنتاجات - التي تم التوصل إليها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في نهاية عملية الرقابة- في الاستنتاجات التي تم تشكيلها أثناء الرقابة على المكونات الفردية أو العناصر الفردية أو القوائم المالية. وربما تتشابه الإجراءات التحليلية المنفذة في نهاية عملية الرقابة في تصميمها مع تلك الإجراءات التي نُفذت أثناء مرحلة التخطيط؛ فعلى سبيل المثال، يمكن للمراقب مقارنة نتائج السنة الحالية بنتائج السنة السابقة لضمان استيعاب الفروق الكبيرة استنادًا إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من عمليات الرقابة.

7.16. أيضاً، نظرًا لأن القوائم المالية تضم إيضاحات الحسابات كما هو مطلوب من مختلف أطر إعداد التقارير المالية والتشريعات الأخرى التي تستخدمها الجهة، يتعين على المراقب مراجعة الإيضاحات من أجل اكتمال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وتتكافئ الإيضاحات فنيًا مع القوائم المالية، وعليه، يجب على المراقب ضمان الحصول على أدلة رقابية سليمة وكافية لتحسين هذه الإيضاحات.

7.17. يجب توثيق إجراءات الرقابة الحديثة الموضوعة والمنفذة في نموذج الإجراءات التحليلية المعروض في نموذج **ورقة عمل الرقابة 7.2** من هذا الدليل. ولكن كدليلٍ على مراقبة الجودة، ينبغي الإشارة بوضوح في ورقة العمل إلى أن هذه الإجراءات قد أجريت في نهاية الرقابة.

إجراءات الأحداث اللاحقة

7.18. 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. تتسم الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تظهر بين تاريخ القائمة المالية وتاريخ تقرير المراقب، والحقائق التي أصبحت معروفة لدى المراقب بعد تاريخ تقرير المراقب. وبناءً عليه، يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 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.

7.19. 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. 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. وتوفر الأحداث القابلة للتعديل بعد تاريخ إعداد التقرير دليلًا على الظروف السائدة وقت تاريخ إعداد التقرير. بينما تشير الأحداث غير القابلة للتعديل بعد تاريخ إعداد التقرير هي إلى الظروف الناشئة بعد تاريخ إعداد التقرير.

إجراءات الاستمرارية

7.20. إن افتراض الاستمرارية هو أن الشركة ستستمر في أعمالها في المستقبل القريب. وبالتالي، تستخدم إدارة الجهة عند إعداد القوائم المالية الافتراضات كونها تؤمن أنها قادرة على الاستمرار كمؤسسة عاملة.

7.21. ويؤثر هذا الافتراض تأثيرًا بالغًا في القوائم المالية للجهة، نظرًا لأن الجهات التي لا تعد مؤسسة عاملة تُعد تقاريرًا على أساس مختلف عن المؤسسة العاملة (على سبيل المثال، سيتم الاعتراف بالأصول والالتزامات بقيمة التصفية بدلاً من قيمتها المتوقعة مستقبلاً).

7.22. يتم اعتماد افتراض المؤسسة العاملة ما لم تشير الأدلة إلى خلاف ذلك. وهذا هو سبب أن معيار الانتوساي (ISSAI 1570) "المؤسسة العاملة" 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 كمؤسسة عاملة.

7.23. في نهاية المهمة الرقابية، يتعين على المراقب تنفيذ إجراءات الرقابة (مثلا، مراجعة توقعات التدفق النقدي لتوافق خصوماتها) على افتراضات المؤسسة العاملة 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 كمؤسسة عاملة. وفي الواقع، ينطوي افتراض الاستمرارية على أحكام بشأن الأحداث التي تجري في المستقبل، وهي أمور غير مؤكدة بطبيعتها.

7.24. من المفترض أن تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية على أساس المؤسسة العاملة بافتراض أن الجهة ستستمر في أعمالها المتوقعة، وهو 12 شهرًا من تاريخ توقيع تقرير المراقب.

7.25. قد يكون مفهوم افتراض الاستمرارية في القطاع العام، ولا سيما القطاع الحكومي، أقل أهمية من القطاع الخاص إذ يتم تسييل 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 الرقابة على حسابات الحكومة بكاملها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، حيث إن تأثير الحكومة أو مصالحها في الشركات، 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 الرقابة على جهات القطاع العام بترتيبات التمويل المدعومة من الحكومة والتي يمكن سحبها، قد يكون وجودها أيضًا في خطر، وبالتالي يوفر معيار الانتوساي (ISSAI 1570) إرشادات مفيدة للرقابة عليها.

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.

التمثيلات الخطية

7.26. 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.

7.27. يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 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.

7.28. يعرض نموذج **ورقة عمل الرقابة 7.3** 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 الحوكمة 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.

استفسار قانوني

7.29. طبقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1700) (المنقح)، يتعين على المراقب ألا يؤرخ تقرير المراقب قبل تاريخ حصوله على الأدلة الرقابية المناسبة والكافية والتي تستند إلى رأي المراقب في القوائم المالية. وقد يتيح التحقيق في الإدارة أدلة الرقابة حول حالة التشريع والمطالبات حتى تاريخ تقديم تقرير المراقب، ما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الموضوعات ذات الصلة. وفي بعض الحالات، قد يحتاج المراقب إلى الحصول على المعلومات المستوفاة من المستشار القانوني الخارجي الخاص بالجهة.

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن أوجه القصور في الضوابط الداخلية

7.30. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1260) يتعين على المراقب إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة بأوجه القصور الجوهرية الملحوظة في الضوابط الداخلية ذات الصلة بإجراءات إعداد التقارير المالية حول أسس عمل الرقابة المنفذة (راجع قسم اختبار الرقابة في الفصل 6)؛ ويشترط أن يكون الإبلاغ في شكل كتابي. على أن يكون إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عملية مستمرة في الرقابة. وينص معيار الانتوساي (ISSAI 1260.A13) على أنه في تحديد وقت إصدار البلاغات الكتابية، يجب أن ينظر المراقب في إذا كان تلقي هذه البلاغات عاملًا مهمًا في تمكين المسؤولين عن الحوكمة من النهوض بمسؤولياتهم الرقابية بما يتعلق بإجراءات إعداد التقارير المالية والتي تشمل الموافقة على القوائم المالية. وقد تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بسياسات تحكم الإبلاغ عن هذه الموضوعات للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة لاتخاذ الإجراء المناسب.

توثيق عملية المراجعة

7.31. يتطلب معيار الانتوساي 1230 "توثيق الرقابة" أن يتضمن توثيق عملية المراجعة من راجع عمل الرقابة المكتمل وتاريخ هذه المراجعة ومداها. 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". وعلى مختلف المستويات، تضمن أدلة المراجعة أيضًا اتباع الإجراءات الواجبة لمراقبة الجودة الخاصة بمعيار الانتوساي بشأن الرقابة المالية في عملية الرقابة.

7.32. تعرض **ورقة عمل الرقابة 7.4** توثيق أوراق العمل ذات الترقيم المحدد، قد تتبنى الأجهزة العليا للرقابة هذه الممارسات.

الاجتماع النهائي للرقابة

7.33. لا يمثل الاجتماع النهائي للرقابة أحد متطلبات معايير الانتوساي 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 الواقع بين الإدارة والمراقب في إحدى المراحل اللاحقة بشأن القضايا الواردة في تقرير الرقابة النهائي. ويشير البعض إلى ذلك باجتماع الرقابة الختامي.

7.34. 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.

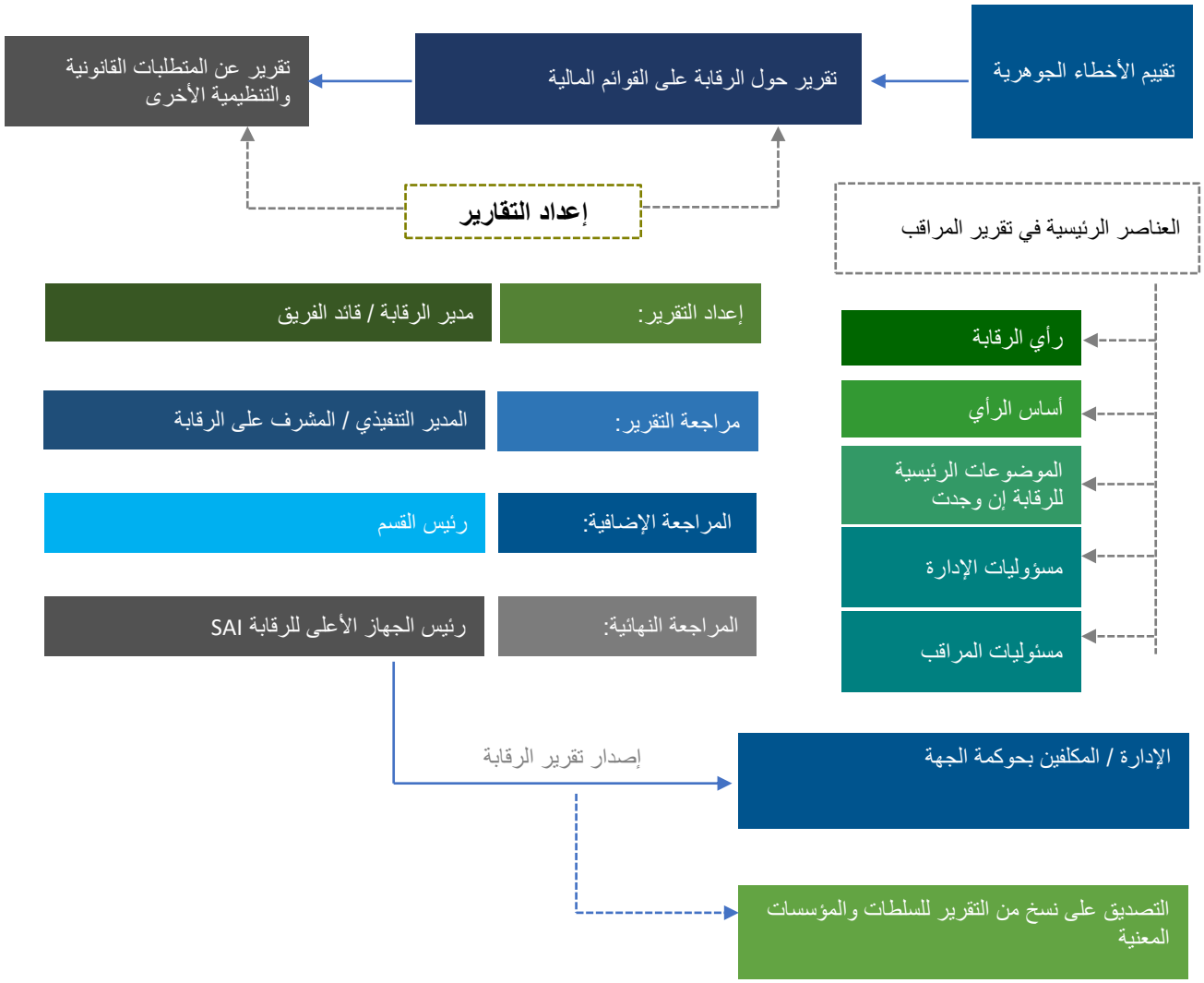
7.35. يجب على المراقب والإدارة المحافظة على محاضر الاجتماع النهائي الذي يتضمن تفاصيل مناقشات تقرير المراقب ونتائج الرقابة المحددة والقرارات التي تم التوصل إليها في كل نقطة مناقشة. وينبغي بعد ذلك تأريخ المحاضر وتوقيعها من قبل ممثلي فريق الرقابة والإدارة. كما تصبح محاضر الاجتماع النهائي للرقابة دليلاً رقابيًا يُستخدم كأساس للانتهاء من تقرير الرقابة.

7.36. عند إجراء الاجتماع النهائي للرقابة، يقوم فريق الرقابة بإعداد تقرير الرقابة مراعيًا استجابة الإدارة والمكلفين بالإدارة.

8.1. إن تقرير الرقابة هو النتاج النهائي لعملية الرقابة برمتها، والذي يتم إعداده بناءً على أدلة الرقابة المناسبة الكافية التي جمعها المراقبون أثناء تنفيذ إجراءات الرقابة. وفي هذا الصدد، ووفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1700)، تتمثل أهداف المراقب في تكوين رأي بشأن القوائم المالية استنادًا إلى تقييم الاستنتاجات المستمدة من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها؛ والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف أيضًا أساس هذا الرأي.

8.2. استنادًا إلى تقييم أثر الاستنتاجات المستمدة من أدلة الرقابة، يقوم المراقبون بإعداد تقرير الرقابة وإصداره. يوضح **الشكل 8(أ)** أدناه مثالاً على عملية إعداد التقارير في الرقابة المالية، التي يمكن تكييفها بما يلائم منظمة الجهاز الأعلى للرقابة وقسم المسؤوليات.

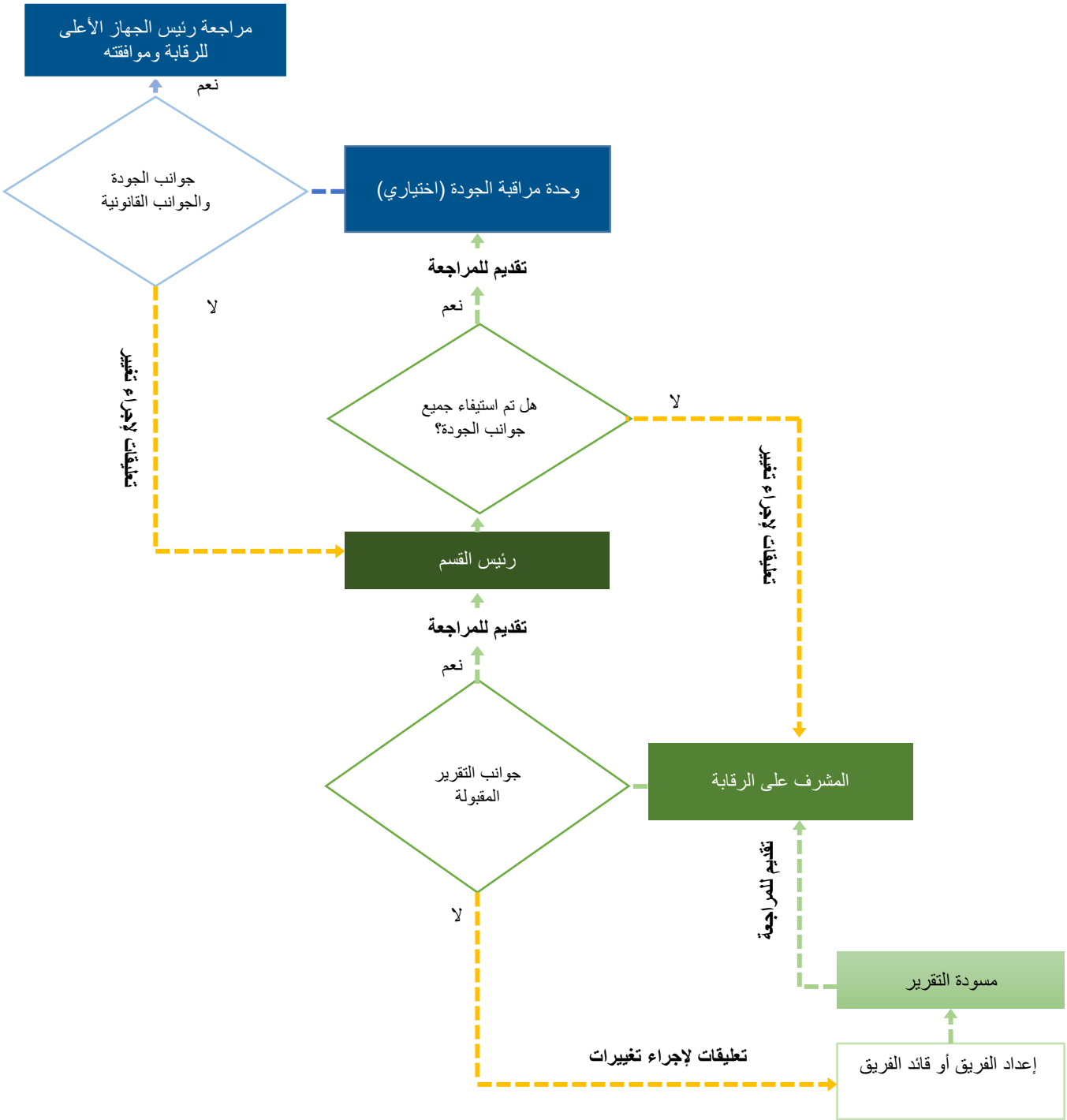
الشكل 8(أ): لمحة عن إعداد تقارير الرقابة



8.3. يتم تضمين متطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (ISSAI 1700) "تكوين الرأي وإعداد التقارير بشأن القوائم المالية"، ومعيار الانتوساي (ISSAI 1701) "الإبلاغ عن مسائل الرقابة الرئيسية في تقرير المراقب المستقل" ومعيار الانتوساي (ISSAI 1705) "تعديلات الرأي في تقرير المراقب المستقل"، ومعيار الانتوساي (ISSAI 1706) "فقرات عن تأكيد المادة وفقرات عن مواد أخرى في تقرير المراقب المستقل"، ومعيار الانتوساي (ISSAI 1710) "المعلومات المقارنة – الأرقام المناسبة والقوائم المالية المقارَنة" ومعيار الانتوساي (ISSAI 1720) "فقرة لفت الانتباه وفقرات 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 لمعايير الانتوساي وكذلك المعيار الدولي ذي الصلة.

8.4. 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 8(ب)** (وهذا مثال يمكن تكييفه بما يلائم الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة). وهذا الشكل واضح، ويعتمد الهيكل على عملية المراجعة التي وضعت في الجهاز الأعلى للرقابة.

الشكل 8(ب): عملية مراجعة رقابة الجودة الخاصة بتقرير الرقابة



8.5. تعتمد صياغة رأي الرقابة على إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية **التي يفسرها معيار الانتوساي** (ISSAI 1200.13)، إذ يُحدد شكل القوائم المالية ومحتواها وهيكلها على نحوٍ واسع النطاق.

8.6. 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 معيار الانتوساي (ISSAI 1700.11):
  - ما إذا قد تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة على النحو الذي يقتضيه معيار الانتوساي (ISSAI 1330)؛
  - ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة جوهرية بشكلٍ فردي أو في مجموعها وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1450).
- مراعاة الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للجهة، بما في ذلك مؤشرات التحيز المحتمل في القرارات الإدارية (معيار الانتوساي (ISSAI 1700.12)).

8.7. سوف يساعد **الشكل التوضيحي 8.1** الوارد أدناه المراقب على إجراء التقييم لتكوين رأي.

الشكل التوضيحي 8.1: اعتبارات المراقب في تكوين الرأي

أدلة الرقابة	كافٍ مناسب نعم لا		المعلومات الواردة في القوائم المالية	ذات صلة نعم لا
الأخطاء غير المصححة	لورشة العمل لا نعم			موثوقة نعم لا
السياسات المحاسبية الهامة	تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ نعم لا			يمكن مقارنتها نعم لا
السياسات المحاسبية	متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية[13] نعم لا			يمكن فهمها نعم لا
	ملائم نعم لا		إفصاحات القوائم المالية	كافية نعم لا
التقديرات المحاسبية	التأكيد نعم لا		المصطلحات المستخدمة	ملائم نعم لا

8.8. 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.

الرأي غير المُعدّل

8.9. يعتبر رأي المراقب رأيًا غير معدلٍ إذا استنتج أن القوائم المالية قد أُعدت، في كافة النواحي الجوهرية، وفقًا لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

8.10. 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 معيار الانتوساي (ISSAI 1700):

[13] إطار إعداد التقارير المالية.

الشكل التوضيحي 8.2: 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 1×20، والأداء المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقًا (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 1×20، والأداء المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقًا (لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به)

رأي المراقب وفق إطار الالتزام*

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

*الالتزام بمتطلبات التشريعات أو القانون.

يختلف وصف ما صممت القوائم المالية لعرضه (مثل، الوضع المالي ونتائج العمليات) في الأمثلة التوضيحية المذكورة أعلاه باختلاف إطار إعداد التقارير المالية الجاري تطبيقه (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والأساس النقدي، إلخ)."

8.11. قد يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق الذي اعتمدته 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 استنادًا 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).

8.12. 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 وفقًا لإطار العرض العادل، ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضًا عادلاً أم لا. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1700.14)، ينبغي أن يتضمن تقييم المراقب لمدى تحقيق القوائم المالية للعرض العادل ما يلي:

- 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.

8.13. وفي حالة إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار الالتزام، لا ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضًا عادلاً أم لا (معيار الانتوساي (ISSAI 1700.19))

8.14. يعرض **الملحق 8.1** توضيحيات لتقرير الرقابة غير المعدل؛ إذ أن إطار إعداد التقارير هو إطار العرض العادل، كما يعرض **الملحق 8.2** إطار الالتزام.

الرأي المُعدّل

8.15. ينص معيار الانتوساي (ISSAI 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.

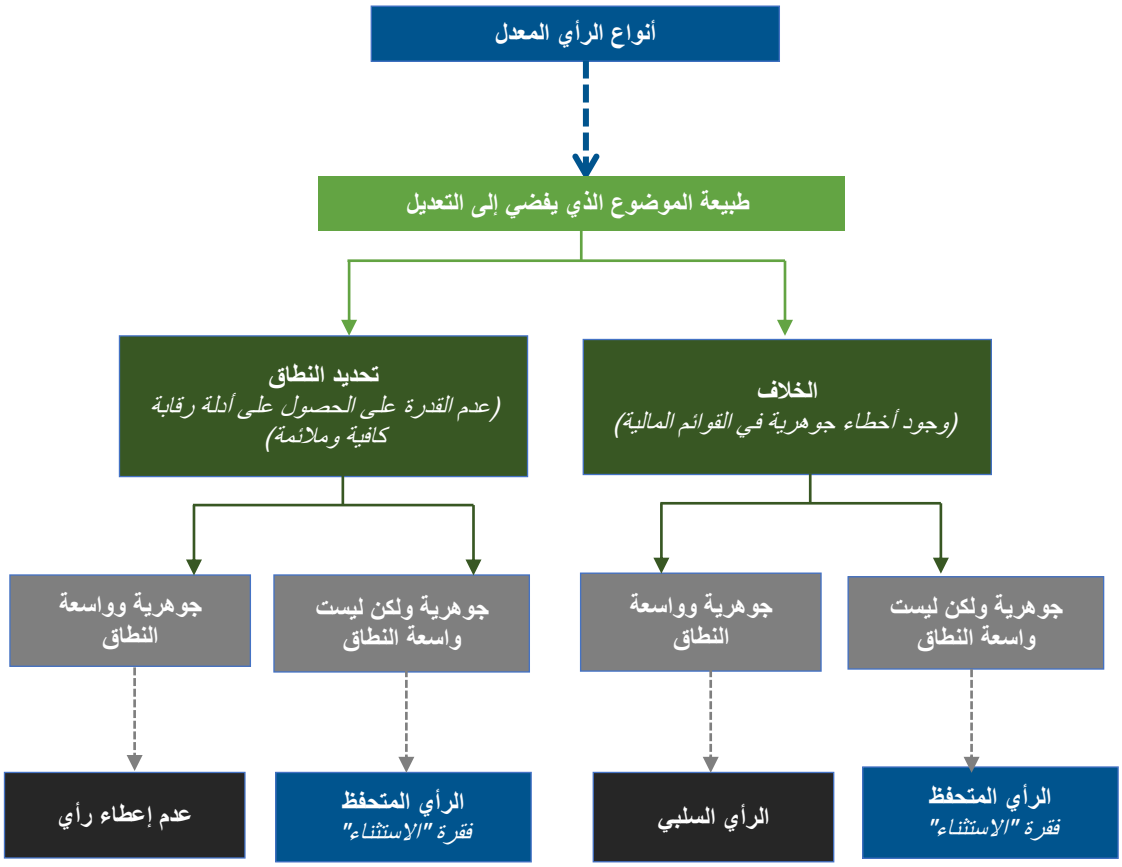
8.16. يتوقف مدى التعديل في رأي المراقب على الظروف وتغلغل آثار هذه المسألة أو تأثيراتها المحتملة على القوائم المالية. وينص معيار الانتوساي (ISSAI 1705) على متطلبات تعديل الرأي في تقرير المراقب المستقل، كما ينبغي قراءتها تزامنًا مع متطلبات معيار الانتوساي (ISSAI 1700)، لأنهما مترابطان.

8.17. 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 8(ج)** شجرة القرارات للوصول إلى أنواع مختلفة من رأي الرقابة المعدل.

8.18. كما يتبين من **الشكل 8(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. وبعبارةٍ أخرى، قد يكون أساس التعديل هو خلاف مع الإدارة بشأن بعض المسائل الواردة في القوائم المالية أو تحديد النطاق مما يمنع المراقب من القيام بمزيدٍ من إجراءات الرقابة لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة.

8.19. 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 فرديٍ أو في مجموعها. وإذا كانت المسألة جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق، يمكن للمراقب التعبير عن رأي رقابي متحفظ في فقرة "الاستثناء". وهذا النوع من رأي الرقابة شائع جدًا في المهمات الرقابية التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة.

الشكل 8(ج): تحليل الحكم المهني لصياغة أنواع مختلفة من رأي الرقابة المعدل



8.20. إذا كانت المسألة جوهرية وواسعة النطاق وأفضت إلى التعديل نتيجة لأخطاء جوهرية، ينبغي أن يعبر المراقب عن رأي سلبي.

8.21. 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".

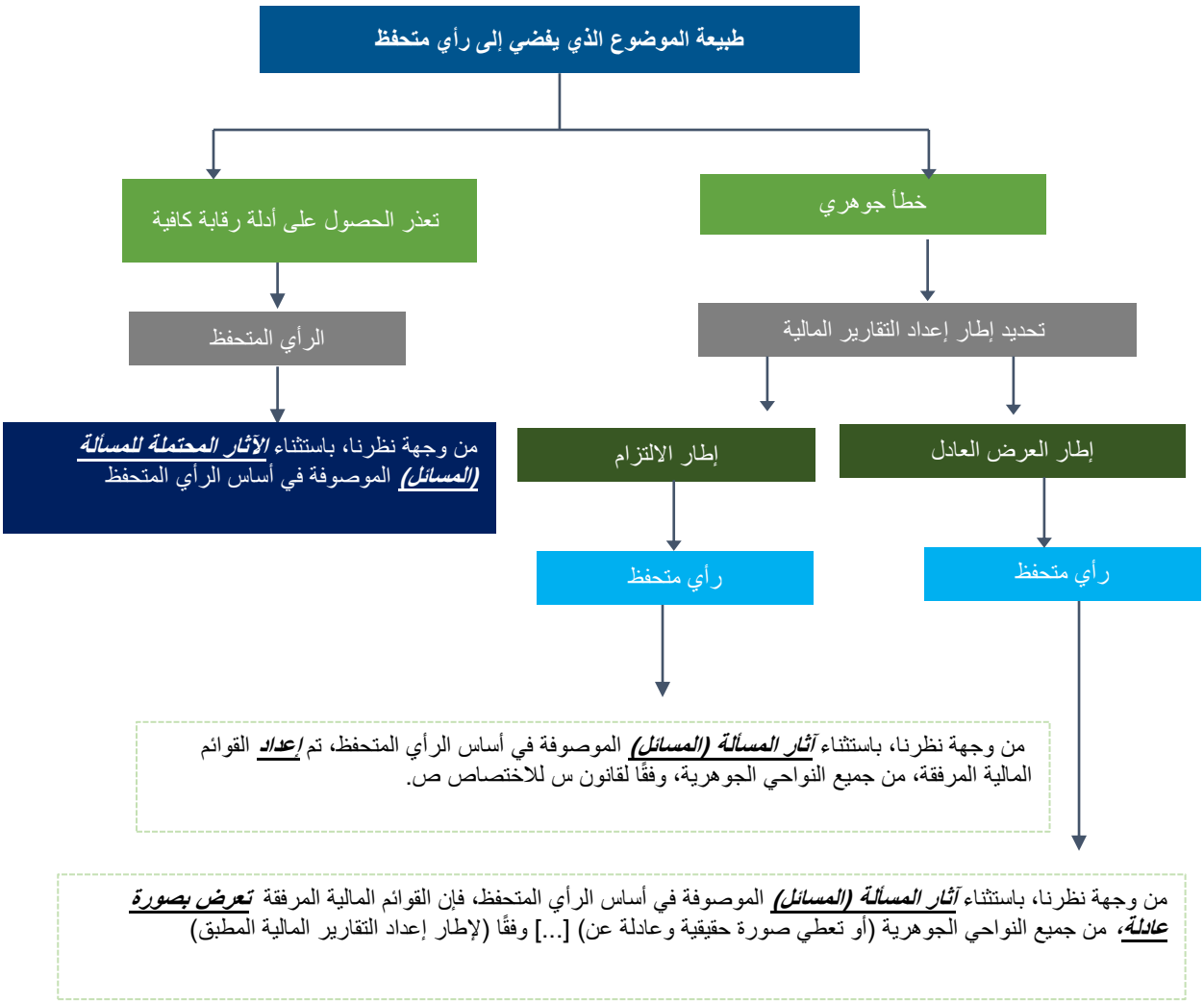
8.22. إذا كانت عدم قدرة المراقب على الحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة جوهرية وواسعة النطاق، ينبغي للمراقب حينها عدم إبداء رأي بشأن القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يتعذر على المراقب القيام بمزيدٍ من إجراءات الرقابة للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة تشكل الأساس لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية.

8.23. يعرض **الشكل 8(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.

الرأي المتحفظ

8.24. 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 8(د)** شكل الرأي المتحفظ ومحتواه:

الشكل 8(د): نموذج الرأي المتحفظ للمراقب ومحتواه

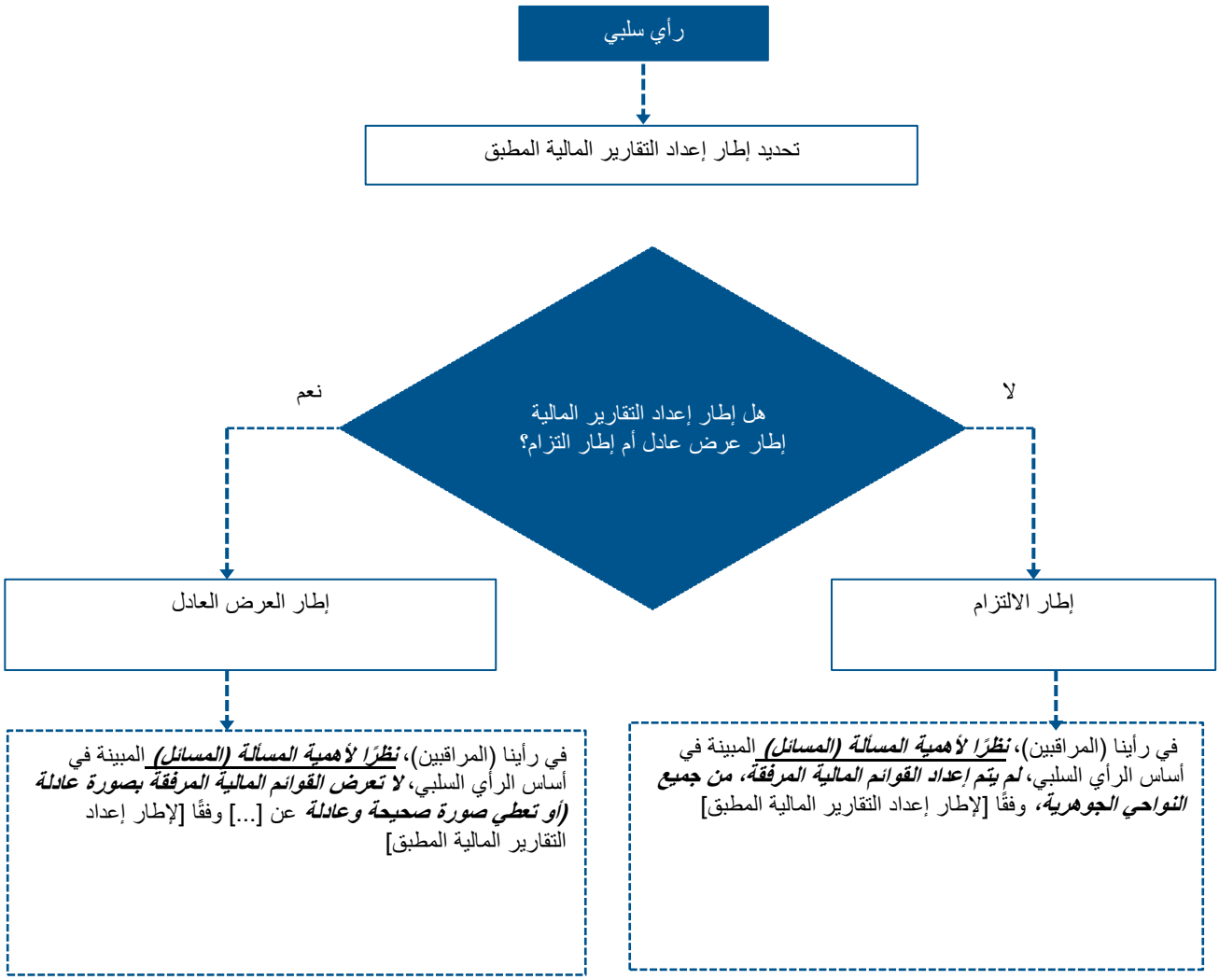


8.25. يقدم **الملحق 8.3** توضيح للرأي المتحفظ بسبب خطأ في القوائم المالية للجهة الحكومية الذي تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل ذو الغرض العام. بالمثل، يقدم **الملحق 8.4** توضيح للرأي المتحفظ بسبب خطأ في القوائم المالية للجهة الحكومية الذي تم إعداده وفقًا لإطار الالتزام ذو الغرض العام. يقدم **الملحق 8.5** توضيح للرأي المؤهَّل بسبب عجز المراقب عن الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية بشأن أي بند (بنود) معترف به في القوائم المالية.

الرأي السلبي

8.26. يوضح **الشكل 8(هـ)** أدناه فقرة الرأي السلبي بموجب إطار العرض العادل أو إطار الالتزام.

الشكل 8(هـ): تكوين رأي سلبي حول البيانات المالية



8.27. يعرض **الملحق 8.6** توضيحًا للرأي السلبي الناجم عن خطأ في القوائم المالية للكيان الحكومي الذي تم إعداده وفقاً للإطار العادل ذي الغرض العام.

عدم إبداء الرأي

8.28. 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 معيار الانتوساي (ISSAI 1705). وهذا يتطلب تعديل الصيغة القياسية وصياغة الفقرة الخاصة بمسؤولية المراقب مقارنةً بأشكال الرأي الأخرى (انظر معيار الانتوساي (ISSAI 1705.28))

عدم إعطاء رأي

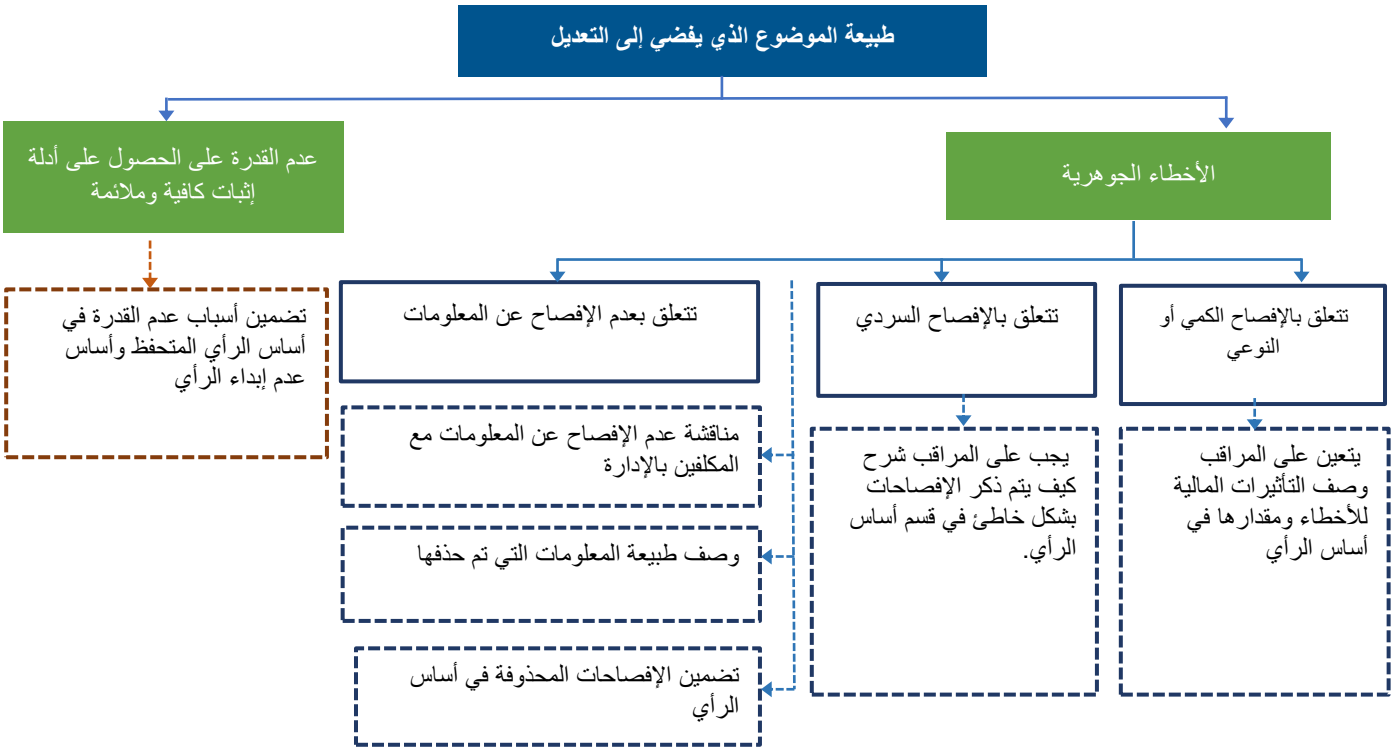
لا يمكننا إبداء رأي *حول البيانات المالية المرفقة. بسبب* ***أهمية المسألة (المسائل)*** *الموضحة في قسم "أساس عدم إبداء الرأي"، لم نتمكن من الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي الرقابة حول البيانات المالية.*

8.29. يعرض **الملحق 8-7** مثال توضيحي لعدم إبداء الرأي بسبب عدم قدرة المراقب على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة.

تعديل أساس الرأي

8.30. بموجب معيار الانتوساي (ISSAI 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 8(و)** الوارد أدناه بمزيدٍ من التوضيح المتطلبات الواردة في الفقرة 21-27 من معيار الانتوساي (ISSAI 1705):

الشكل– 8(و): الشروط اللازمة لتوصيفها في أساس الرأي



أساس عدم إبداء الرأي

8.31. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 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 وفقًا للمعايير الدولية للرقابة وإصدار تقرير المراقب.
- بيان أنه نظرًا 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 معيار الانتوساي ISSAI 1700.28(C).

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

فقرة لفت الانتباه

8.33. 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 معيار الانتوساي (ISSAI 1706) المتطلبات المتعلقة بفقرة لفت الانتباه. وفيما يلي مثال على فقرة لفت الانتباه:

*"نلفت 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".*

8.34. لا تؤثر فقرة لفت الانتباه، التي ستدرج مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المراقب، على رأي الرقابة، وينبغي الإشارة إلى ذلك بوضوح في التقرير (معيار الانتوساي (ISSAI 1706.9)).

فقرات الموضوعات الأخرى الواردة في تقرير المراقب

8.35. 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 (معيار الانتوساي (ISSAI 1706.10)).

8.36. ويجب أن تدرج فقرات الموضوعات الأخرى مباشرةً بعد فقرة الرأي أو أي فقرة لفت انتباه أخرى. ويقدم معيار الانتوساي (ISSAI 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 تأثيرًا واسع النطاق (معيار الانتوساي (ISSAI 1706.A10)).
- يقتضي القانون أو اللوائح التنظيمية أو الممارسة المقبولة عمومًا في الولاية القضائية أو يسمح للمراقب بتفصيل الموضوعات التي تقدم مزيدًا من التوضيح عن مسؤوليات المراقب في رقابة القوائم المالية أو تقرير المراقب بشأنها.
- إعداد الجهة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقًا لإطار الغرض العام (مثل: الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقًا 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 وفقًا لإطار الغرض العام آخر وأن المراقب قد أصدر تقريرًا عن تلك القوائم المالية.
- القوائم المالية القوائم المالية المعدة بغرض محدد وفقًا لإطار الغرض العام نظرًا 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.

8.37. يعرض **الملحق 8.8** توضيح لتقرير المراقب الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه وفقرة الموضوعات الأخرى. كما يعرض **الملحق 8-8** تقرير مراقب مستقل يحتوي على رأي متحفظ نظرًا للانحراف عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها والذي يتضمن فقرة لفت الانتباه وفقرة الموضوعات الأخرى.

الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة في تقرير المراقب المستقل

8.38. يحدد معيار الانتوساي (ISSAI 1701) موضوعات الرقابة الرئيسة باعتبارها الموضوعات التي كان لها، في حكم المراقب، أهمية بالغة في رقابة القوائم المالية للفترة الحالية.

8.39. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701)، يتعين على المراقب الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة في رقابة الشركات المدرجة ويمكنه التقدم طوعًا إلى جهات الرقابة غير الجهات المدرجة. وكما جاء في الفقرة 3 من ملاحظات الممارسة الواردة في معيار الانتوساي (ISSAI 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 أيضًا أن يضعوا في اعتبارهم الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة للجهات محل الرقابة غير الجهات المدرجة."*

8.40. تُستمد موضوعات الرقابة الرئيسة من الموضوعات التي يتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالإدارة وتعتبر ذات أهمية قصوى عند رقابة القوائم المالية للفترة الحالية، بعد أن تتطلب اهتمامًا بالغًا من المراقبين. ويبين **الشكل 8(ز)** أدناه عملية صنع القرار في موضوعات الرقابة الرئيسة.

8.41. يكمن الغرض من الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة في تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المراقب من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول الرقابة. كما يوفر معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المعنيين.

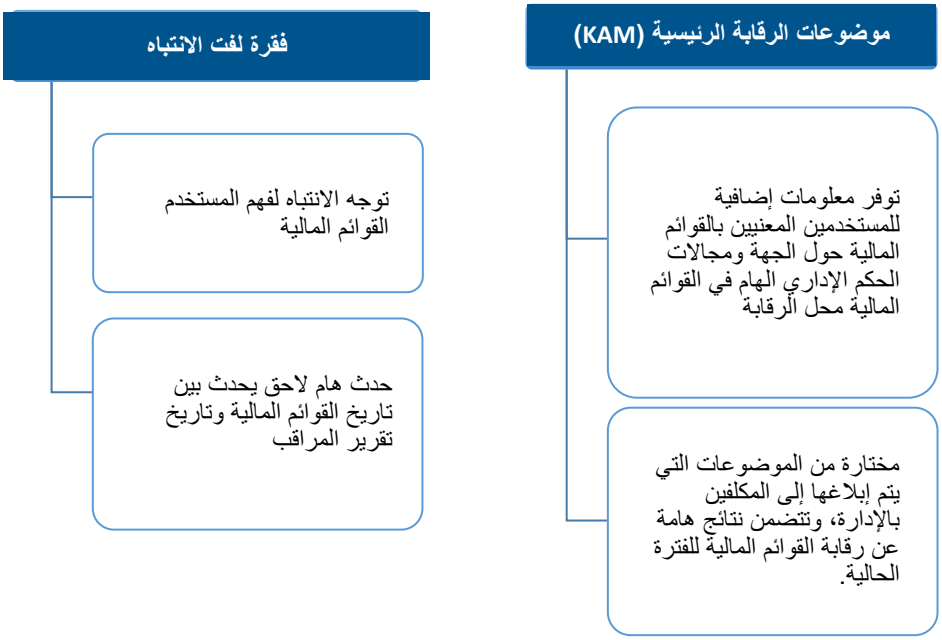
8.42. معيار الانتوساي (ISSAI 1705) (المعدل) يحظر على المراقب إعداد تقارير حول موضوعات الرقابة الرئيسة عند إبداء رأيًا حول القوائم المالية، ما لم يكن هذا الإعداد مطلوبًا بموجب القانون أو اللوائح. يعد الموضوع الذي يفضي إلى تعديل الرأي وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1705) (المعدل)، أو عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المعدل) بطبيعتهما موضوعات رقابة رئيسية. ومع ذلك، في مثل هذه الحالات، لا ينبغي توضيح هذه الموضوعات في قسم "موضوعات الرقابة الرئيسة" في تقرير المراقب، بل، يتعين على المراقب:

- إعداد التقارير عن هذه الموضوعات وفقاً لمعايير الرقابة الدولية المعمول بها؛
- تضمين إشارة إلى أساس الرأي المتحفظ (السلبي) أو قسم عدم اليقين الجوهري المتعلق بالاستمرارية كجهة ناجحة في قسم موضوعات الرقابة الرئيسة.

الشكل 8(ز): إطار صنع القرارات بشأن موضوعات الرقابة الرئيسة

8.43. في تقرير المراقب، يتم إدراج فقرة "موضوعات الرقابة الرئيسة" بعد فقرة "لفت الانتباه" وقبل فقرة "الموضوعات الأخرى"

الشكل 8(ح): العلاقة بين فقرة لفت الانتباه
وموضوعات الرقابة الرئيسة في تقرير المراقب



شكل ومحتوى تقرير المراقب حول البيانات المالية

8.44. يجب أن يتضمن تقرير المراقب العناصر التالية وفقًا لمعايير الانتوساي SSAI 1700.20 إلى ISSAI 1700.49:

- العنوان
- المرسل إليه
- رأي المراقب
- أساس الرأي
- فرض الاستمرارية (إن وجد)
- موضوعات الرقابة الرئيسة (ذات الصلة وعند الاقتضاء فقط)

- معلومات أخرى (إذا كان مطبقاً وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1720))
- مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن حوكمة القوائم المالية
- مسؤوليات المراقبين بشأن رقابة القوائم المالية
- المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير (إن أمكن) - سيتم الإبلاغ عنها كـ "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"
- اسم المشرف على المهمة الرقابية (اسم الشخص المفوض بالتوقيع على تقرير المراقب - اعتمادًا على سياسات الجهاز الأعلى للرقابة)
- توقيع المراقب (يعتمد موظفو الجهاز الأعلى للرقابة المفوضين - المشرف على المهمة الرقابية أو قد يكون مراقب عام - على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة)
- عنوان المراقب
- تاريخ تقرير المراقب

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

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

8.46. في سياق عمليات الرقابة المالية التي أجرتها الأجهزة العليا للرقابة والتي تراعي أيضًا البيئة التي يعمل فيها القطاع العام، قد تتحمل الأجهزة العليا للرقابة مسؤوليات أخرى في إعداد التقارير للإبلاغ عن مسائل تكميلية لمسؤوليات المراقب ضمن إطار معايير الانتوساي. وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1700.43)، يمكن معالجة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراقب بعنوان "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى". وإذا كان التقرير يحتوي على هذا القسم، فيجب أن يكون تقرير المراقب حول القوائم المالية بعنوان واضح "تقرير حول رقابة القوائم المالية" (معيار الانتوساي (ISSAI 1700.45)). ويُقترح في **المحلق 8.1** صيغة تقديم التقرير عندما يحتوي على "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام المحدد أو المشتبه به

8.47. يصف معيار الانتوساي (ISSAI 1250) ثلاثة مستويات للإبلاغ عن حالات عدم الالتزام المحدد أو المشتبه به كما هو موضح أدناه:

أ) الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام للمهتمين بالحوكمة (الفقرة 22 إلى 24)،
ب) الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام في تقرير المراقب بشأن القوائم المالية (الفقرة 25-27)،
ج) الإبلاغ عن حالات عدم الامتثال إلى السلطات التنظيمية والتنفيذية (الفقرة 28).

8.48. يمكن الإبلاغ عن الحالات التي لاحظها المراقب لحالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح للإدارة والمكلفين بالحوكمة والجهات المعنية الأخرى حسب تدرج السلطات داخل الكيان. وتعتمد الحاجة إلى إبلاغ السلطات المعنية على أهمية حالات عدم الالتزام وشدتها التي لا يمكن التعامل معها على مستوى الكيان.

8.49. تعتمد حالات عدم الالتزام التي يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المراقب بشأن القوائم المالية على ما إذا كان عدم الالتزام هذا له أثر مادي على القوائم المالية. وإذا خلص المراقب إلى أن حالة عدم الالتزام لها تأثير جوهري على القوائم المالية ولم يتم الإشارة إليها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية، يجب على المراقب التعبير إما عن رأي متحفظ أو رأي سلبي وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1705). وبالمثل، إذا كان هناك نطاق محدد لنطاق تقييم ما إذا كان عدم الالتزام له تأثير جوهري على القوائم المالية، فالمراقب مطالب أن يعبّر إما عن رأي متحفظ أو يبدي رأياً في القوائم المالية وفقاً لمعيار الانتوساي (ISSA 1705).

8.50. إذا استدعت حالة عدم الالتزام انتباه السلطات العليا المعنية (مثل؛ البرلمان)، يجب على المراقب تحديد ما إذا كان المراقب يتحمل مسؤولية الإبلاغ إلى مثل هذه السلطات، وربما يتصرف وفقًا لذلك. يقدم معيار الانتوساي (ISSAI 1250.A20) (اعتبارات خاصة لهيئات القطاع العام) إيضاحًا بأن مراقب القطاع العام قد يكون ملزماً بالإبلاغ عن حالات عدم الالتزام للهيئة التشريعية أو هيئة الإدارة الأخرى أو الإبلاغ عنها في تقرير المراقب.

الوحدة 9

إجراءات المتابعة

9.1 يجب على المراقبين دائمًا متابعة الملاحظات الجوهرية التي أثاروها لضمان أن القضايا التي تم الإبلاغ عنها قد تم حلها من قبل الجهة التي خضعت للرقابة. وفي سياق معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية، يقوم المدقق عادة بتنفيذ هذه المتابعة كجزء من عملية الرقابة على السنة التالية حيث إن قضايا السنة السابقة التي لم يتم حلها قد تمثل مخاطر أخطاء جوهرية في بيانات السنة اللاحقة المالية. كما هو موضح في الأقسام السابقة، مراقبو القطاع العام لهم الإبلاغ عن معلومات إضافية غير مطالبين بالإبلاغ عنها عند تطبيق معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية لتنفيذ الرقابة. قد تتطلب مثل هذه التقارير الإضافية أنشطة متابعة إضافية يتم تنفيذها.

9.2 قد يتضمن تقرير الرقابة، كما نوقش في الفصل 8، رأيًا رقابيًا متحفظًا 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.

9.3 المتابعة تمثل إحدى الممارسات الجيدة للأجهزة العليا للرقابة بموجب المبدأ 3 من معيار الانتوساي (ISSAI 20). وبالإضافة إلى ذلك، يعترف معيار الانتوساي (ISSAI 100) بأن للأجهزة العليا للرقابة دور في رصد الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول ردًا على الموضوعات المثارة في تقارير الرقابة.

9.4 تركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت على نحوٍ ملائم الموضوعات التي أثارتها الرقابة، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقًا. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي الذي اتخذته الجهة الخاضعة للرقابة تقريرًا إضافيًا من الجهاز الأعلى للرقابة.

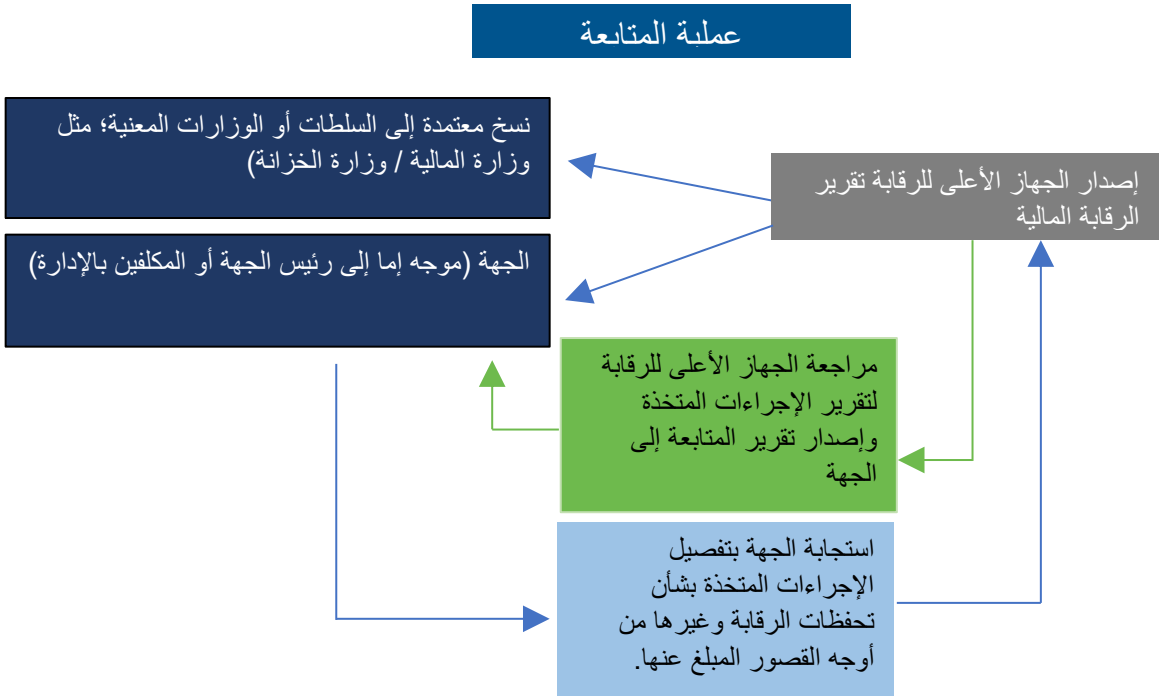
9.5 إلى جانب المتطلبات القانونية، يتمثل أحد أغراض إجراء مهمات الرقابة المالية في المساعدة على تحسين الأنظمة والإجراءات بما في ذلك عملية إعداد التقارير المالية في الجهة. ومن خلال إجراء المتابعة، سيتمكن الجهاز الأعلى للرقابة أيضًا من تحديد القيمة المضافة من خلال الرقابة المالية من حيث التحسينات التي أدخلت 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. وعلاوةً على ذلك، قد لا تتحرك الإدارة والمكلفين بالإدارة لاتخاذ إجراءات إذا لم يكن هناك نظام للمتابعة في الجهاز الأعلى للرقابة.

9.6 قد يكون للأجهزة العليا للرقابة المختلفة عمليات متابعة مختلفة تبعًا لنموذج الجهاز الأعلى للرقابة المتبع (نموذج المحكمة، نموذج وستمنستر، نموذج مجلس الإدارة، إلخ). ويعرض **الشكل 9(أ)** لمحة عن عملية متابعة مقترحة.

9.7 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 بالحوكمة مسؤولية اتخاذ إجراءات بشأن مسائل الرقابة القائمة المشار إليها في تقرير الرقابة.

9.8 قد تحدد الأجهزة العليا للرقابة و / أو القوانين واللوائح التنظيمية الموعد النهائي للجهات محل الرقابة للرد على تقرير المراقب الذي يحتوي على رأي سديد وأوجه القصور، على سبيل المثال نقاط الضعف في الضوابط الداخلية التي تم الإبلاغ عنها في النموذج الخاص بنتائج الرقابة، والذي يفصل الإجراء التصحيحي الواجب اتخاذه من قبل الجهة التي خضعت للرقابة (المشار إليه كتقرير الإجراءات المتخذة).

الشكل 9(أ): لمحة عن عملية المتابعة



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

9.10. 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 بالحوكمة إجراءات مناسبة بشأن قضايا الرقابة تلك.

9.11. بناءً على نموذج مختلف الأجهزة العليا للرقابة والهيكل البرلماني السائد في الولايات القضائية للأجهزة العليا للرقابة، تؤدي لجنة الحسابات العامة دورًا نشطًا 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.

9.12. نموذج لإعداد ملخص تقرير المتابعة وتقرير متابعة تفصيلي مقترح في **الملحق 9.1** الذي يمكن للأجهزة العليا للرقابة تكييفه وفقًا لاحتياجاتها والبيئة التي تعمل فيها.

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

9.14. 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 بالحوكمة. 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.

الفصل 10
ضمان الجودة على مستوى التعاقد

10.1. 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 مناسبًا في ظل الظروف (راجع معيار الانتوساي (ISSAI 1220.6).

10.2. ومع ذلك، لكي تكون هذه التدابير فعالة، يجب أن تخضع للرصد المستمر (معيار الانتوساي (ISSAI 1220.23) لتقديم ضمان مستقل ومعقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة تعد ذات صلة وكافية وتعمل بفعالية[14].

10.3. في هذا الصدد، وضعت مبادرة الانتوساي للتنمية دليلاً لضمان الجودة وأداةً لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة على تنفيذ نظام ضمان الجودة. وتضع أداة ضمان الجودة مجموعة من الأسئلة والبيانات، وتشير الردود على هذه المجموعة إلى مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير الانتوساي على المستوى المناسب. ويمكن التحقق من الردود التي تم الحصول عليها بالاستعانة بالوثائق التي يقدمها الجهاز الأعلى للرقابة والتي يجب فحصها خلال مراجعة ضمان الجودة، إذ أنها توفر نظرة على جودة العمليات التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه بشكلٍ عام، وجودة مهمات الرقابة المالية، وإصدار تقارير الرقابة ذات الصلة على وجه الخصوص. ويتعلق ضمان الجودة المشار إليه في هذا الفصل بإجراء مراجعة ضمان الجودة بعد اكتمال الرقابة وإعداد التقرير.

10.4. من الناحية المؤسسية، يمكن إنشاء وظيفة ضمان الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة، يدعمها البعد عن الهدف الذي تعمل على ضمان جودته[15] وتنفيذه أحد الهيئات (في الأجهزة العليا للرقابة الكبرى) أو أحد المهنين في الجهاز الأعلى للرقابة (في الأجهزة العليا للرقابة الصغرى) أو من قبل أحد الأقران، حيث تقوم إحدى الأجهزة العليا للرقابة بإجراء عملية مراجعة ضمان الجودة على جهاز آخر. بغض النظر عمن يقوم بمراجعة ضمان الجودة، يجب أن يتكون الفريق من مجموعة من المهنيين الذين لديهم معرفة واسعة بالمعايير و / أو خبرة و / أو مهارات إشرافية في الرقابة المالية.

10.5. لقد وضعت معظم الأجهزة العليا للرقابة (إما على نحو رسمي أو غير رسمي) ممارسات ضمان الجودة التي يمكن تعزيزها من خلال الأدوات المذكورة أعلاه التي وضعتها مبادرة الانتوساي للتنمية. ففي البداية، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة إعداد فريق مخصص لتقييم مدى الحاجة إلى إنشاء وظيفة ضمان الجودة. وستكون نتائج التقييم هي الأساس الذي يقوم عليه صياغة سياسة ضمان الجودة التي تشمل، من بين أمور أخرى، الغرض من سياسة ضمان الجودة، وإعداد هيئة ضمان الجودة، وطبيعة مراجعات ضمان الجودة ومدى تكرارها، ومعايير اختيار موضوع ضمان الجودة، ومتطلبات إعداد التقارير والمتابعة. وعند إعداد هيئة ضمان الجودة، يجب مراعاة إمدادها بالموظفين على النحو الكافي. كما ينبغي وضع دليل لضمان الجودة من أجل توجيه أداء وظيفة ضمان الجودة، ولاسيما مراجعة عمليات الرقابة المالية ومخرجاتها.

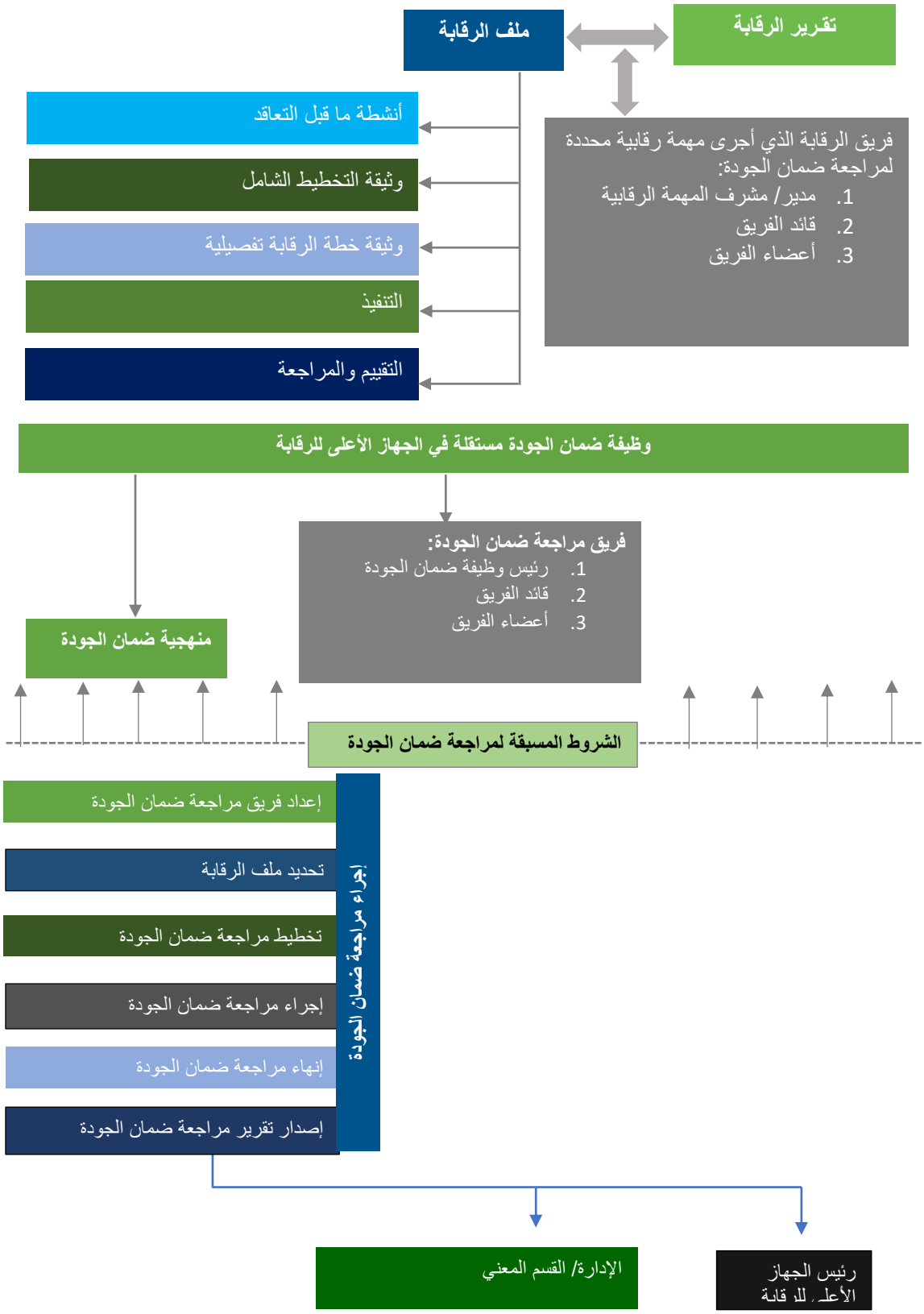
10.6. على مستوى وظيفة الرقابة المالية، تتبع المراجعة لضمان الجودة النموذجية بإيجاز الخطوات المبينة أدناه في **الشكل 10(أ)**:

---

[14] على مستوى المؤسسة، لكي يكون النظام فعالاً، يجب أن يكون جزءًا من إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة، وثقافته، وسياساته، وإجراءاته. أما بالنسبة للجودة، على هذا المستوى، يجب على الأجهزة العليا للرقابة وضع سياسة الجودة التي تتضمن بيان مهمة الجودة وأهداف الجودة للجهاز الأعلى للرقابة.

[15] إن عرض عمل الجهاز الأعلى للرقابة من منظور خارجي يوفر الموضوعية في الوصول لاستنتاج حول ما إذا أُجريت الرقابة وفقًا للمعايير الدولية أو ما يعادلها. وعلى الرغم من اعتبار ضمان الجودة نشاطًا لكشف الخلل في بعض الحالات، إلا أن المراجعة من منظور خارجي غالبًا ما تعتبر أكثر مصداقية: فيمكن لمراجع ضمان الجودة، باعتباره مهني خارجي، تقديم توصيات واضحة وخالية من التحيز استنادًا إلى حكمه المهني من أجل التوصية بالتحسينات.

الشكل 10(أ): لمحة عن مراجعة ضمان الجودة في الرقابة المالية



10.7. بعد اختيار مهمات الرقابة المالية لضمان الجودة، يمكن استخدام أداة ضمان الجودة لفحص/ التحقق من التزام وثائق الرقابة بمعايير الانتوساي. وتغطي الاستبيانات منهجية الرقابة المالية، ومراحل الرقابة المختلفة، وكذلك إجراءات رقابة الجودة. ومن بين أمور أخرى، يتم استخدام الطرق التالية خلال جمع الأدلة: مراجعة الوثائق، والملاحظة المادية، ومجموعة النقاش، والمقابلات أو التأكيدات الخارجية؛ (أي: أدلة الرقابة التي حصل عليها المراقب كاستجابة خطية مباشرة من طرف ثالث -الطرف المؤكد- في شكل ورقي أو بواسطة وسيلة إلكترونية أو وسيلة أخرى).

10.8. يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من استبيانات ضمان الجودة ويتم تسجيل أية أوجه قصور إلى جانب التوصيات المقابلة.

10.9. 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. في حالة وجود أي خلاف بين فريق ضمان الجودة وفريق الرقابة، وخاصة فيما يتعلق بمسألة عالية المخاطر، يجوز للأجهزة العليا للرقابة وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الخلافات داخل فريق الرقابة وحلها، مع الجهات التي تم التشاور معها، وعند الاقتضاء بين مشرف فريق الرقابة ومراجع ضمان الجودة (مقتبس عن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.43). وقد تشير نتائج ضمان الجودة أيضًا إلى وجود فجوة في كفاءة المراقبين. ولذلك، قد توفر أيضًا أساسًا لتحديد الاحتياجات التدريبية للمراقبين لمعالجة فجوات الكفاءة تلك.

10.10. 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.

10.11. يهدف تنفيذ توصيات ضمان الجودة إلى تعزيز أو تصحيح ممارسات الجهاز الأعلى للرقابة باستخدام معايير الانتوساي وأفضل الممارسات كمعيار، مما يمكن الجهاز الأعلى للرقابة من التطور ليصبح منظمة أكثر قدرة وذات مصداقية ومهنية (معيار الانتوساي ISSAI 12).

المراجع

1. معايير الانتوساي، المتاحة على الموقع الإلكتروني www.ISSAI.org
2. Strategic Development Plan of IFPP 2017-19
3. IAASB Handbook – Volume 1 *2017-2016*
4. ACCA Technical Article – Completing the Audit (written by a member of the ACCA Paper P7 examining team)
5. ACCA Technical Article – Audit Procedures by Vijaya Swaminathan

نماذج أوراق عمل الرقابة

أنشطة ما قبل التعاقد

ورقة عمل الرقابة 4.1: تقييم مدى قبول إطار عمل التقارير المالية المعمول به

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

مسؤول التقييم		التوقيع	مسؤول المراجعة والموافقة	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي				
التاريخ:				

تقييم مقدار قبول إطار عمل التقارير المالية المعمول به	نتيجة التقييم
1. هل من إطار عمل معمول به لإعداد التقارير المالية تعتمده الجهة / الحكومة؟ إذا كانت الإجابة نعم، فيرجى الإشارة إلى اسم إطار إعداد التقارير المالية المعتمد والمضي قدما في الأسئلة التالية. وإذا كانت الإجابة لا، فلا أساس لإعداد القوائم المالية، ومن ثم لا يحتاج المراجع/المقيّم إلى المضي قدماً في الأسئلة التالية.	☐ نعم ☐ لا _____ التعليقات (إن وجدت):
2. ما أساس إعداد القوائم المالية؟	☐ أساس الاستحقاق ☐ الأساس النقدي ☐ أساس الاستحقاق المعدل ☐ الأساس النقدي المعدل التعليقات (إن وجدت):
3. ما الغرض من إعداد القوائم المالية؟	☐ الغرض العام للقوائم المالية ☐ الغرض الخاص للقوائم المالية التعليقات (إن وجدت):
4. من المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية؟	☐ السلطة التشريعية/البرلمان ☐ السلطات التنفيذية/الحكومة ☐ السلطات التنظيمية ☐ المانحين/المقرضين ☐ الموردين/الدائنين ☐ آخرين (رجاء التحديد) التعليقات (إن وجدت):
5. هل إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أم إطار التزام؟	☐ إطار العرض العادل ☐ إطار الالتزام التعليقات (إن وجدت):

تقييم مقدار قبول إطار عمل التقارير المالية المعمول به	نتيجة التقييم
6. مم تتكون هذه البيانات المالية؟	<table><tr><td></td><td>قائمة المركز المالي/بيان الميزانية</td></tr><tr><td></td><td>قائمة الأداء المالي/ قائمة الدخل</td></tr><tr><td></td><td>بيان التدفقات النقدية</td></tr><tr><td></td><td>بيان التغيرات في حقوق الملكية</td></tr><tr><td></td><td>بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية</td></tr><tr><td></td><td>بيان النفقات</td></tr><tr><td></td><td>الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية</td></tr><tr><td></td><td>أخرى (رجاء التحديد)</td></tr></table> التعليقات (إن وجدت):
7. هل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم لإعداد البيانات المالية يظهر هذه السمات؟ (للحصول على وصف لكل سمة، ارجع إلى الرسم التوضيحي 4.1 من الدليل)	<table><tr><td></td><td>الارتباط</td></tr><tr><td></td><td>الاكتمال</td></tr><tr><td></td><td>الموثوقية</td></tr><tr><td></td><td>الحيادية</td></tr><tr><td></td><td>القابلية للفهم</td></tr></table> التعليقات (إن وجدت):

الاستنتاج العام:

هناك إطار عمل معمول به لإعداد التقارير المالية وهو:

	مقبول		غير مقبول

ملاحظة. إذا كانت النتيجة غير مقبول، فللمراقب حق اتخاذ بعض الإجراءات المقترحة الواردة في الإرشادات أدناه:

المخاطر التي تم تحديدها (إن وجدت في هذا المستوى) أثناء تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في الجهة في إعداد البيانات المالية والتي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية:	
في مستوى البيانات المالية (راجع الجدول أ، ورقة عمل الرقابة 5.4)	**في مستوى التأكيد، إذا أمكن** (راجع الجدول ب، ورقة عمل الرقابة 5.4)

(اسم الخبير المقيِّم للجهاز الأعلى للرقابة/المشرف على المهمة الرقابية)

تاريخ التقييم:

إرشادات لاستكمال نموذج تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المعمول به

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف العام من هذا النموذج هو تقييم مدى قبول إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به كأحد الأنشطة السابقة على المهمة. كما يجهز المراقب للوصول إلى فهم لإطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية ويساعد على تقرير صيغة رأي المراقب في القوائم المالية. أحد الشروط المسبقة للمهمة الرقابية الحسابات هو وجود إطار إعداد تقارير مالية مقبول.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAIs 1200، 1210، 1700، 1705، 1706، 1800)
الإرشادات	يمكن للمراقب تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية باستخدام مجموعة من الأسئلة المقترحة المذكورة أعلاه. ويمكن القيام بذلك عن طريق إجراء مقابلات مع موظفون أساسيون في الجهة محل الرقابة ومن خلال مراجعة المستندات. ويجب تسجيل نتيجة كل سؤال تحت العمود المسمى "نتيجة التقييم". وهذا التقييم قائم على الأدلة، وبالتالي يجب على المراقب أو موظفي الجهاز الأعلى للرقابة المضطلعين بإجراء التقييم الحصول على الوثائق الداعمة لدعم كل نتيجة. وبالنظر إلى وجود جهات مماثلة عبر الأجهزة العليا للرقابة بغرض إجراء مهمات الرقابة المالية، يمكن تحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية على مستوى الأجهزة العليا للرقابة بدلا من أن تكون على مستوى كل مهمة رقابية. وتستخدم الجهات الحكومية بوجه عام إطار إعداد التقارير المالية الصادر عن الحكومة (على وجه التحديد عن وزارة المالية/وزارة الخزانة) في إعداد القوائم المالية. لذلك، يمكن أن يكون هذا تدريب لمرة واحدة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية، بدلاً من أن تكون على مستوى كل مهمة رقابية. قد يحتاج المراقب إلى تحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية على مستوى المهمة الرقابية فقط إذا كانت الجهة المحتمل مراجعتها تستخدم إطار عمل مختلف تماماً لإعداد التقارير المالية، على الرغم من أن ذلك قد يكون نادرًا. يمكن للمراقب تخطيط المهمة الرقابية وتنفيذها إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به موجودًا ومقبولًا. أما إذا اعتبر غير مقبول، فللمراقب القيام بما يلي؛ 1. اطلب من إدارة الجهة إعداد إفصاحات إضافية. 2. إذا تم تقديم إفصاحات إضافية، قم بإضافة فقرة لفت الانتباه على المسألة في تقرير المراقب. 3. إذا رفضت الإدارة تقديم إفصاحات إضافية، ضع ضمن خياراتك رأي معدل (عدم إبداء الرأي) يشرح الطبيعة المضللة للقوائم المالية. 4. ضع في الاعتبار إخطار الهيئة التشريعية وهيئات وضع المعايير بعدم قبول إطار إعداد التقارير المالية. كما يمكن للمراقب أثناء تقييمه لمدى قبول إطار إعداد التقارير المالية في إعداد البيانات المالية أن يحدد المخاطر التي قد تنتج عن أخطاء جوهرية على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد. قد تتواجد المخاطر في كلا الحالتين التي يكون فيها إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية إما مقبولًا أو غير مقبول. ويمكن تسجيل تلك المخاطر في الجدول أعلاه والاطلاع عليها في ورقة عمل الرقابة 5.4 سجل المخاطر.
الاستنتاج العام	استناداً إلى النتيجة أو المعلومات الوقائعية التي تم التوصل إليها في كل سؤال في التقييم، يحتاج المراقب أو المقيّم من الجهاز الأعلى للرقابة تسجيل النتيجة الشاملة. ويمكن أن تتمثل النتيجة الشاملة في كون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية إما مقبولًا أو غير مقبول.
تسجيل دليل المقيم والمراجع	ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى تفاصيل المقيّم والمراجع في النهاية. وذلك للتأكد من وجود نظام مستقل للتحقق من وموازنة فريق الرقابة، والتأكد من اكتماله قبل الشروع في التخطيط للرقابة. وكما ذكر أعلاه، يمكن تنفيذ هذا التدريب على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة في جميع الجهات التي تستخدم نفس إطار إعداد التقارير المالية، وليس بالضرورة كل مهمة رقابية. في هذه الحالة، يكون المقيّم عادة عضوًا في فريق الرقابة أو قائد الفريق بينما يكون المراجع الذي يصدق على التقييم هو مشرف المهمة الرقابية إذا تم إجراء التقييم على مستوى العملية الرقابية. ومع ذلك، فقد تعتمد إمكانية تفويض هذه المسؤوليات على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة أو على القيادة إذا بدأ التقييم على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. وهذا التقييم يحتاج إلى التصديق عليه من قبل المقيّم والمراجع على التوالي.

ورقة عمل الرقابة 4.2: مصفوفة كفاءة فريق الرقابة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مسؤول المراجعة والموافقة	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي				
التاريخ:				

أ. مصفوفة الكفاءة

	1	2	3
الرقم المسلسل	الاسم والمسمى الوظيفي	المؤهلات العملية/الأكاديمية	خبرات الرقابة المالية في بيئة القطاع العام
1	**المشرف على المهمة الرقابية**		
1.1	السيد/السيدة أ		
2	**قائد فريق الرقابة**		
2.1	السيد/السيدة ب		
3	**أعضاء فريق الرقابة**		
3.1	السيد: س		
3.2	السيدة: ص		
3.3	الآنسة ع		

ب. تقرير في الكفاءات والمؤهلات المحددة للعملية الرقابية

1	2	3	4	5	6
فريق الرقابة	الفهم والخبرة العملية في مهام الرقابة ذات الطبيعة المتشابهة	فهم نظم الجهة وعملياتها بما في ذلك؛ أساس إعداد القوائم المالية (أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي) وإطار إعداد التقارير المالية	الخبرة التقنية بما يتضمن الخبرات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات والبيئة المحوسبة	المعرفة بالجهة وبيئتها	فهم ترتيبات الجهة في إعداد التقارير، بما يتضمن تقديم التقارير إلى الهيئة التشريعية أو هيئات حكومية أخرى أو في المصلحة العامة
السيد/السيدة 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 السمات والاعتبارات الأخرى ذات الصلة في هذا الجدول.*

الاستنتاج

يمتلك الفريق المشارك سويًا القدرات والكفاءات والخبرات المناسبة التي تؤهله لإجراء الرقابة.

(اسم المشرف على المهمة الرقابية)
المسمى الوظيفي

إرشادات استكمال مصفوفة كفاءة الفريق

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف العام من هذا النموذج هو تحديد وتوثيق أن فريق المهمة لديه كل القدرات والمؤهلات المناسبة للقيام بالمهمة الرقابية وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين المراقب من إعداد التقرير المناسب في الظروف الملائمة لإصداره.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1220 وISSAI 1210)
الإرشادات	**الجدول أ: مصفوفة كفاءة الفريق** - *الهدف هو توثيق المؤهلات الأكاديمية/المهنية وخبرة الرقابة المالية لفريق المهمة الرقابية بما في ذلك مدير/مشرف المهمة الرقابية، المطلوبين بشكل مثالي لتنفيذ المهمة الرقابية المعنية.*

العمود 1	اذكر أعضاء الفريق ومسمياتهم الوظيفية الواردة في الجهاز الأعلى للرقابة. ومن المتوقع أن يكون هذا المسمى الوظيفي بمثابة الأساس لمعرفة ما إذا كان هناك مزيج صحيح من فريق الرقابة.
العمود 2	اذكر المؤهلات الأكاديمية/المهنية لأعضاء منفردين في فريق المهمة الرقابية، والتي يتم الحصول عليها بشكل عام من نظام الموارد البشرية الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة. وذلك لضمان ما إذا كان فريق المهمة لديه المزيج الصحيح من المراقبين الذين يتمتعون بمؤهلات أكاديمية/مهنية مثالية لإجراء عملية الرقابة.
العمود 3	اذكر خبرة الرقابة المالية لفريق المهمة الرقابية في بيئة القطاع العام. ويمكن تسجيل ذلك في شكل مكتوب قصصي وموجز مع ذكر عدد سنوات الخبرة في الرقابة على القوائم المالية في بيئة القطاع العام.

الجدول ب: تقرير في الكفاءات والمؤهلات المحددة للعملية الرقابية

– ويتمثل الهدف في تحديد الكفاءات والمؤهلات ذات الصلة للمشاركة في المهمة الرقابية المعنية. وهي أمور إضافية ينبغي مراعاتها في شأن المؤهلات والخبرات المهنية لفريق المهمة الرقابية، والتي قد تكون ضرورية لتنفيذ المهمة الرقابية وفقًا للمعايير المهنية.

العمود 1	اذكر أعضاء الفريق ومسمياتهم الوظيفية الواردة في الجهاز الأعلى للرقابة.
العمود 2	اذكر فهم كل عضو بشأن مهام الرقابة ذات الطبيعة المشابهة وخبرته العملية فيها. حيث توفر هذه المعلومات مساهمة مفيدة أثناء وضع خطة الرقابة، خاصةً عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
العمود 3	حدد ما إذا كان كل عضو له فهم لنظم الجهة وعملياتها محل الرقابة وأساس إعداد القوائم المالية. وهذا لتحديد مدى فهم الأنظمة الخاصة بالجهة، وتقييم إعداد القوائم المالية، وكذلك عملياته. ومن المتوقع أن يكون لدى المراقب معرفة جيدة بالمعاملات المحاسبية للعناصر والمعاملات الواردة في دفاتر الحسابات والقائمة على أساس الاستحقاق والأساس النقدي. وهذا يحتاج إلى تأكيد من خلال إجراء مقابلات مع أعضاء الفريق. وتحديد ما إذا كانت المحاسبة قائمة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي يعتمد على نوع إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة لإعداد القوائم المالية.
العمود 4	حدد فهم كل عضو لنظم تكنولوجيا المعلومات والبيئة المحوسبة للجهة محل الرقابة. حيث صار نظام المحاسبة اليدوي متوفراً بظهور نظم تكنولوجيا المعلومات. لذا فمن المتوقع أن يتمتع كل عضو في الفريق بالمعرفة والمهارات الجيدة في مجال تكنولوجيا المعلومات. وقد يؤثر الافتقار إلى هذه المهارات سلباً على سير عملية الرقابة.
العمود 5	أكد ما إذا كان أعضاء فريق الرقابة لديهم معرفة مسبقة بالجهة والبيئة التي تعمل فيها. قد تعمل الجهات محل الرقابة المالية المنفذة بواسطة الجهاز الأعلى للرقابة في بيئة مشابهة، ومع ذلك، يمكن أن تعمل بعض الجهات في بيئة معقدة.
العمود 6	بشكل عام، تجري الأجهزة العليا للرقابة مهمات الرقابة المالية بناءً على تكليفها المستمد من قوانينها الخاصة أو القوانين واللوائح الأخرى ذات الصلة. ويمكن لهذه القوانين واللوائح أن تحدد مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى. في هذا العمود، اذكر فهم كل عضو من أعضاء الفريق لترتيبات إعداد تقارير في الجهة، بما يتضمن تقديم التقارير إلى الهيئة التشريعية أو هيئات حكومية أخرى أو في المصلحة العامة

الاستنتاج	استناداً إلى التقييم المذكور أعلاه، يتعين على مشرف الرقابة استنتاج أن الفريق إجمالاً يتمتع بقدرات وكفاءات وخبرات مناسبة لتخطيط وتنفيذها. وبالتالي يجب أن يوقع مشرف الرقابة على الاستنتاج باسمه ومسماه الوظيفي (الحقل المناسب الموجود في النموذج)
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يوفر الجدول الوارد قبل الجدول أ أعلاه حقولاً مناسبة لتسجيل الأدلة التي توصل إليها أحد الأشخاص أو المسؤول الذي أعد كفاءات فريق المهمة الرقابية وراجعها. وفي هذه الحالة، قد يكون المعد هو قائد/مدير فريق الرقابة وقد يكون المراجع هو مدير/المشرف على الرقابة. ويعتمد هذا على كيفية تنظيم الجهاز الأعلى للرقابة إدارات الرقابة وأقسامها والفريق الخاص بها. ويجب التوقيع عليه وفقًا لذلك بمجرد اكتمال التقييم ومراجعته.

ورقة عمل الرقابة 4.3: بيان المراقب بشأن الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية أثناء إجراء الرقابة.

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

توثيق:		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي				
التاريخ:				

1	2	3
قواعد الأخلاقيات المهنية	البيان أعلن أن:	الأسباب التي تمنع التزامه/ها بقواعد الأخلاقيات المهنية
		يتبع في ورقة عمل الرقابة 4.6
النزاهة	سوف أتصرف بأمانة وموثوقية وبحسن نية وفي سبيل المصلحة العامة. وسوف أكون جديرة بالثقة في سياق عملي. وسوف ألتزم بالسياسات والمعايير التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة الذي أعمل به.	
	سوف ألتزم الحرص الواجب لممارسة مسؤولياتي واستخدم صلاحياتي والمعلومات والموارد المتوفرة تحت تصرفي للمصلحة العامة فقط. ولن استخدم منصبي للحصول على خدمات أو منافع شخصية لي أو لأطراف أخرى.	
	سوف أبقى يقظًا تجاه مواطن ضعف النزاهة ومنهجيات الحد منها، والتصرف وفقًا لذلك.	
الاستقلالية والموضوعية	***سوف*** أحافظ على استقلالي عن النفوذ السياسي، وأتحرر من التحيز السياسي.	
	لن أشارك في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الجهة محل الرقابة.	
	سوف أتجنب الظروف التي يمكن فيها للمصالح الشخصية أن تؤثر على صنع القرار.	
	سوف أتجنب الظروف التي قد تؤثر فيها العلاقات مع إدارة أو موظفي الجهة محل الرقابة أو الجهات الأخرى على صنع القرار.	
	سوف أرفض الهدايا أو الإكراميات أو المعاملة التفضيلية التي يمكن أن تضعف الاستقلالية أو الموضوعية.	
الكفاءة	سوف أؤدي وظيفتي وفقًا للمعايير المعمول بها وأبذل العناية الواجبة.	
	سوف أتصرف وفقًا لمتطلبات التكليف بعناية وبصورة دقيقة وفي الوقت المناسب.	
	سوف أحافظ على معارفي ومهاراتي وأطورها لمواكبة التطورات في بيئتي المهنية من أجل أداء عملي على النحو الأمثل.	
السلوك المهني	سوف ألتزم بالقوانين واللوائح المعمول بها، وكذلك الإرشادات التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة لتوجيه سلوكي.	
	لن أشارك في أي سلوك قد يضر بمصداقية الجهاز الأعلى للرقابة	
السرية والشفافية	سوف أبقى على اطلاع بالالتزامات القانونية وسياسات الجهاز الأعلى للرقابة وتوجيهاته فيما يتعلق بالسرية والشفافية.	
	لن أفصح عن أي معلومات تم الحصول عليها كنتيجة لعملي بدون تفويض سليم ومحدد، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب لفعل ذلك.	
	لن استخدم المعلومات السرية لتحقيق مكاسب شخصية أو لمصلحة أطراف ثالثة.	
	سوف أبقى حذراً تجاه إمكانية الكشف عن غير قصد لأطراف أخرى عن معلومات سرية.	
	سوف أحافظ على السرية المهنية أثناء فترة الخدمة وبعد انتهائها.	

اتفاقية أعضاء الفريق

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

سأمتثل للمتطلبات الأخلاقية الواردة في الجدول أعلاه ذات الصلة بالرقابة على ..... *(اذكر اسم الجهة)*

التوقيع
اسم المراقب
القسم/الوحدة/الشعبة

الاستنتاج

بناءً لما صادف علمي واعتقادي وبعد النظر في البيانات الواردة أعلاه وإجراء المقابلات الشخصية مع الموظفين، أخلص أن المتطلبات الواردة في قواعد الأخلاقيات المهنية للمراقبين العاملين في الجهاز الأعلى للرقابة يفهمها ..... *(اذكر الاسم)* ..... *(اذكر المسمى الوظيفي)*. تم القضاء على أي تهديدات لاستقلالية فريق الرقابة أو تخفيضها إلى مستوى مقبولٍ كما هو موثق هنا ***(يتبع في ورقة عمل الرقابة 4.6)***.

اسم المشرف على المهمة الرقابية
التوقيع:
التاريخ:

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

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام في الحصول على بيان 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.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 30، ISSAI 1200، ISSAI 1220)
الإرشادات	*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.* ثمة ثلاثة أعمدة في هذا النموذج؛ وفيما يلي الشرح في العمود 1 و2 والإرشادات الخاصة باستكمال العمود 3: **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 وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 30). وهذا النموذج قائم على معيار الانتوساي (ISSAI 30). **العمود 2** وتعد هذه بعض التصريحات أو البيانات المحددة مسبقًا والتي يتوقع من كل عضو بفريق الرقابة الإعلان عنها في كافة قواعد الأخلاقيات المهنية. (الوصف في معيار الانتوساي ISSAI 30) وبناءً على طبيعة الجهة المحددة للرقابة ونوعها، يمكن تخصيص تصريحات البيان وفقًا لاحتياجات الجهاز الأعلى للرقابة. **العمود 4** في حال لم يتمكن عضو من فريق الرقابة من الامتثال لأي من قواعد الأخلاقيات المهنية، يجب تسجيل أسبابه في هذا العمود، والتي يمكن الرجوع إليها لاحقا في ***ورقة عمل الرقابة 4.6***، فعلى سبيل المثال، قد يكون السبب المصلحة الشخصية أو تهديد المراجعة الذاتية. ويتمثل الهدف من هذا في التعامل مع هذه المخاطر باتخاذ ضمانات على نحوٍ سليم.
التعهد التام من جانب العضو	بناءً على البيان الخاص بكل تصريح بموجب قواعد الأخلاقيات المهنية لدى الجهاز الأعلى للرقابة المعني، يتعين على العضو التابع لفريق الرقابة أن يقدم تعهدًا تامًا بأنه على دراية بالمسؤوليات التي يتحملها بشأن قواعد الأخلاقيات المهنية وأنه سيتم الالتزام بها وفقًا لذلك. وينبغي التصديق على ذلك وتقديمه للمراجع لإجراء المراجعة المستقلة.
استنتاج المشرف	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 سيمتثلون لها أثناء تنفيذ عملية الرقابة.
تسجيل أدلة المدقق	ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى تفاصيل المدقق والمراجع في النهاية. وذلك للتأكد من وجود نظام مستقل للتحقق

والمراجع	والموازنة في فريق الرقابة، والتأكد من اكتماله قبل بدء الرقابة. وفي هذه الحالة، عادةً ما يكون المدقق قائد فريق الرقابة، ويكون المراجع هو المشرف على الرقابة. وبالمثل، عندما يقدم قائد فريق الرقابة والمشرف على الرقابة بيانًا، يمكن عندئذٍ مواجهة المدقق والمراجع استنادًا إلى الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة. وهذا يحتاج إلى التوقيع وفقًا لذلك من قبل المدقق والمراجع على التوالي.

ورقة عمل الرقابة 4.4: بيان عدم تضارب المصالح

أنا، السيد/السيدة (.....) عُينت مشرفًا على الرقابة/قائد الفريق/عضو من أعضاء فريق الرقابة على ....(.....) للفترة الزمنية *1 يوليو20..... إلى 30 يونيو20*..... اووفقا للبند المنصوص عليه في قواعد الأخلاقيات المهنية للجهاز الأعلى للرقابة بشأن تضارب المصالح، وبموجب ذلك أقر بأنه ليس لدي أحد من أقربائي المقربين على حد علمي يتمتع بمنصب نافذ في..... وعلاوة على ذلك، أتعهد بأن أعلم المشرف/قائد الفريق بأن ..... أحد أقاربي يتمتع بمنصب نافذ أو أن هناك ظرف قد يتعارض أو قد يبدوا منه التعارض مع مصالحي الشخصية.

وفي حالة حدوث أي موقف سلبي ناجم عن تضارب المصالح التي أمثل جزءً فيها، أعلم أنني سأتحمل المسؤولية الكاملة وسأكون معرضاً للمقاضاة بموجب قوانين الدولة.

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

التوقيع والتاريخ :
المشرف على المهمة الرقابية/رئيس القسم :
المسمى الوظيفي 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 المعارف المقربين مناصب مؤثرة في الجهة المحددة للرقابة. كما يجب التأكد من إجراء عملية الرقابة بموضوعية واستقلالية كاملة. حيث ينبغي أن يكون وأن يُرى فريق الرقابة بما في ذلك المشرف على الرقابة مستقلاً.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 30، ISSAI 1200، ISSAI 1220)
الإرشادات	يتعين أن يصدق المشرف على البيان الذي يصدر عن كل عضو بفريق الرقابة. وإذا صدر عن مشرف الرقابة بيانًا، يتعين على الشخص الذي يلي المشرف في السلم الوظيفي التصديق عليه. فقد يختلف الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة المتنوعة، وعليه تختلف المسميات الوظيفية لموظفي 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.

ورقة عمل الرقابة 4.5: بيان تضارب المصالح

أنا، السيد/السيدة (.....) عُينت قائدًا للفريق / عضوًا في فريق الرقابة على .....(.....) للفترة من 1 يوليو 20.... إلى 30 يونيو 20..... ووفقًا للفقرة التي تنص على تضارب المصالح 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 جزءًا من فريق الرقابة الذي يجري عملية الرقابة تلك. لذلك، فإني أود الانسحاب من فريق الرقابة هذا.

الرقم المسلسل	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 الوظيفي والقسم/الشعبة/الوحدة :

التوقيع والتاريخ :
المشرف على المهمة الرقابية/رئيس القسم :
المسمى الوظيفي والقسم/الشعبة/الوحدة :

إرشادات استكمال بيان تضارب المصالح

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام في الحصول على بيان من مشرف الرقابة وقائد فريق الرقابة وأعضاء فريق الرقابة يفيد بأن لديه تضاربًا في المصالح حيث يشغل المعارف 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 وأن يُرى فريق الرقابة بما في ذلك المشرف على الرقابة مستقلاً.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 30، ISSAI 1200، ISSAI 1220)
الإرشادات	يتعين أن يصدق المشرف على البيان الذي يصدر عن كل عضو بفريق الرقابة. وإذا صدر عن مشرف الرقابة بيانًا، يتعين على الشخص الذي يلي المشرف في السلم الوظيفي التصديق عليه. فقد يختلف الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة المتنوعة، وعليه تختلف المسميات الوظيفية لموظفي 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. في حالة وجود أكثر من شخص واحد قريب يحتل موقعًا مؤثرًا 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 وصلاحية الوظائف التي يشغلها أحد الأشخاص المشار إليهم باعتبارهم من الأقارب المقربين وليتأكد من قدرته على التأثير على عملية اتخاذ القرار.

ورقة عمل الرقابة 4.6 تقييم التهديدات الاخلاقية والضمانات

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

مسؤول التقييم		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي				
التاريخ:				

اسم المراقب:
المسمى الوظيفي:

المخاطر الأخلاقية *(يُتبع من ورقة عمل الرقابة 4.3)*	**الضمانات المقترحة**
مخاطر المصلحة الشخصية *(مصالح مالية أو أخرى تتعلق بأعضاء فريق الرقابة أو العائلة المقربة لأحد أفراد فريق الرقابة)*	
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 بطريقةٍ ما)*	
خطر الإلمام *(الثقة العالية للمراقب في الجهة محل الرقابة بسبب الصلة الوثيقة بها)*	
خطر الابتزاز *(يتم ردع المراقبين بسبب التصرف بموضوعية من خلال تهديدهم بالتقاضي)*	

الاستنتاج

يتم تقييم المخاطر الأخلاقية الناشئة نتيجة لقبول المراقب المذكور آنفًا الرقابة على *(ذكر اسم الجهة)* واتخاذ الأساليب الوقائية كما هو موضح أعلاه لدعم الاستقلالية والموضوعية في تنفيذ الرقابة على هذه الجهة.

(اسم المشرف على المهمة الرقابية)
المسمى الوظيفي:
القسم/الوحدة/الشعبة:

إرشادات استكمال بيان تضارب المصالح

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام في تقييم المخاطر الأخلاقية الناشئة عن إجراء الرقابة لهذه الجهة واقتراح الأساليب الوقائية للتقليل من هذه المخاطر إلى مستوى مقبول.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 30، ISSAI 1200، ISSAI 1220)
الإرشادات	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 بورقة عمل الرقابة 4.3. 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 ضغوطًا على الموارد البشرية، فقد لا يكون انسحاب أحد الأعضاء واستقدام البديل أمراً ممكنًا كما هو الحال دائماً. لذلك، يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أو مشرف الرقابة اقتراح أساليب وقائية للتقليل من المخاطر الأخلاقية إلى مستوى مقبول. إضافة إلى تتبع تلك الأسباب التي قدمها أعضاء الفريق الواردة في ورقة عمل الرقابة 4.3، 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. تمثل القائمة المدرجة هنا مثالاً فقط، وقد لا تنطبق في جميع الأجهزة العليا للرقابة.
الاستنتاج	بينما يتوقع من قائد فريق الرقابة المكلف تقييم المخاطر الأخلاقية والضمانات لكل عضو في فريق الرقابة، فسيتولى مشرف الرقابة المراجعة وتقديم ملخصًا لاستنتاجات التقييم. وبالمثل، إذا كان هناك تهديد أخلاقي على مشرف الرقابة، فيتوقع من رئيسه إجراء تقييم وتقديم استنتاج مماثل على النحو الوارد أعلاه.
تسجيل أدلة المقيمين والمراجعين	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. 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 استنادًا إلى الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة. وهذا يحتاج إلى التوقيع وفقًا لذلك من قبل المقيم والمراجع على التوالي.

ورقة عمل الرقابة 4.7: نموذج خطاب التعاقد

الرقم المرجعي للمشاركة. **التاريخ: .....**

رئيس الجهة (رئيس الإدارة أو المكلف بالحوكمة)
جهة س

السيد/السيدة،

هدف الرقابة ونطاقها

بموجب قانون الرقابة للأجهزة العليا للرقابة و .... *(القوانين ذات الصلة الأخرى)*، يتولى الجهاز الأعلى للرقابة التابع لـ.... *(اذكر 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 إلمامنا بالتعاقد في هذه الرقابة بهذا الخطاب.

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. وتتسم التأكيدات المعقولة بأنها ذات مستوى عال من الضمان، ولكنها لا تضمن أن الرقابة التي تجري وفقا لمعيار الانتوساي سوف تكشف دائما الأخطاء الجوهرية الموجودة. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه القوائم المالية.

مسؤوليات المراقبين

سنتولى إجراء الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. وتتطلب تلك المعايير الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية. وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- 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 أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش 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 خطيًا 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، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا واضحًا حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة القوائم المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. ومع ذلك، فقد تتسبب الأحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الجهة عن الاستمرار كمنشأة قائمة.

- تقييم العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يعرض عرضا 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 بشكلٍ صحيح وفقًا لمعايير الانتوساي.

سوف نصدر نتائج الرقابة في شكل ملاحظات رقابية من وقت لآخر إذ تتطلب الرقابة معلومات إضافية وشرح مناسب وإجراءات ملائمة من الإدارة.

مسؤوليات الإدارة

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

أ) إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعول به *(إذا استخدمت الجهة إطار العرض العادل)* أو إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار إعداد التقارير المعمول به أو قانون س للاختصاص القضائي 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

i. لتزويدنا بما يلي:

ii. الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك [الإدارة] أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل؛ السجلات والوثائق والأمور الأخرى

iii. المعلومات الإضافية التي نطلبها من [الإدارة] من أجل الرقابة

iv. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص المتواجدون داخل الجهة الذين نعتبرهم مهمين للحصول على أدلة الرقابة.

كجزء من رقابتنا، سوف نطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، عند الاقتضاء]، تقديم تأكيد خطي بشأن الإقرارات المقدمة إلينا فيما يتعلق بالرقابة. ونتطلع إلى التعاون الكامل من جانب موظفيكم أثناء رقابتنا.

اللقاء التمهيدي للرقابة

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

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

يُعقد 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، وفقًا 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 برقابتنا 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

إرشادات صياغة خطاب التعاقد على الرقابة وإصداره

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام من إصدار خطاب التعاقد على الرقابة 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 في مختلف القوانين والقواعد واللوائح. ويحدد هذا الخطاب أيضًا أحكام التعاقد على الرقابة وشروطه.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1210 وISSAI 1260)
الإرشادات	*النموذج التوضيحي 4.6: يتوافق خطاب التعاقد على الرقابة مع الملحق 1 للجهاز الأعلى للرقابة 210 (النسخة المعدلة)*. وتم تخصيص بعض المحتويات التي يمكن تطبيقها في رقابة القوائم المالية لهيئات القطاع العام. وينبغي تعديل محتويات خطاب التعاقد على الرقابة وفقًا لنوع إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة أو الجهات لإعداد القوائم المالية. ويمكن للإطار أن يكون إطار عرض عادل أو إطار التزام، وبالتالي فيجب تعديل صياغة الفقرة رقم (أ) ضمن مسؤوليات الإدارة وفقًا لذلك. وبالمثل، إذا أُعدت القوائم المالية على أساس نقدي، تصبح مسؤولية المراقب في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية غير ذي صلة *(راجع النقطة رقم 3 ضمن مسؤوليات المراقب)*. يتعين أيضًا مراجعة الفقرة المتعلقة بفرضية استمرارية العمل، حيث إنها تنطبق أكثر على الجهات التجارية أو الشركات المدرجة. ولا يزال تطبيقها جائزًا 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. ومن ثم، ينبغي تعديل خطاب التعاقد وفقًا لذلك، وجعله مرتبطًا برقابة إحدى الجهات المحددة للرقابة.
الاستنتاج	يجب على مشرف الرقابة أو قائد الفريق التأكد من إلمام إدارة الجهة أو المكلفين بالإدارة بمضمون خطاب التعاقد على الرقابة. ومن بين أمور أخرى، يمكن استخدام المؤتمر التمهيدي للرقابة كمنتدى للمناقشة والتواصل مع الإدارة، والمكلفين بالحوكمة عند الاقتضاء، حول أحكام التعاقد في الرقابة وشروطه.

التخطيط للرقابة

ورقة عمل الرقابة 5.1: فهم الجهة وبيئتها

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

1. معلومات أساسية عن الجهة

2. البيئة الخارجية المؤثرة في الجهة

2.1. التوجيه البرلماني والمصالح

2.2. القوانين واللوائح ذات الصلة المؤثرة في الجهة

2.3 القضايا ذات الصلة بمهمة الرقابة المُعلن عنها في وسائل الإعلام

2.4 مجالات مهمة/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 تستخدمه الجهة

4.2. السياسات المحاسبية

4.3. عمليات إعداد الموازنة

4.4. أنظمة إعداد الموازنة والأنظمة المحاسبية المستخدمة (قائمة على شبكات الإنترنت/دليل إرشادي/قائمة بذاتها)

4.5. المتطلبات، والهياكل والمواعيد النهائية الإلزامية لإعداد التقارير

5. النظر في العوامل الأخرى المؤثرة على العمل

5.1. موظفو الجهة الأساسيون

5.2. قائمة الحسابات البنكية متضمنة المُفوض بالتوقيع

6. نتائج/ ملاحظات الرقابة للعام الماضي ذات التأثير على تقييم المخاطر للعام الحالي

7. الإجراءات التحليلية

بنود القوائم المالية (أ)	الرصيد للعام الماضي (ب)	الرصيد للعام الحالي (ج)	الفارق		توضيح الاختلافات الجوهرية
			القيمة (د) =(ج) – (ب)	% (هـ) = (د) / (ب)	
النقد	1,000.00	1,500.00	500.00	%50	زيادة ملحوظة في النقد تنسب إلى ....
الذمم المدينة					
قائمة الجَرْد					
...					
...					

8. الاستنتاجات العامة: المخاطر التي تؤثر على الجهة وعلى مستوى القوائم المالية (المخاطر الناتجة عن عمليات الجهة)

(راجع سجل المخاطر - ورقة عمل الرقابة 5.4)

إرشادات لاستكمال وثائق فهم الجهة وبيئتها

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل الرقابة هذه هو تأسيس وتوثيق فهم الجهة وبيئتها، بما يتضمن الضوابط الداخلية المتعلقة بالمهمة الرقابية. ويتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1315) أن يقيّم المراقب مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 1300، ISSAI 1315،ISSAI 1250)
الإرشادات	يجب على المراقب أن يفهم الجهة وبيئتها حتى يتمكن من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وبناءً على القائمة المقدمة في النموذج (ورقة عمل الرقابة 5. 1)، يستطيع المراقب التوصل إلى فهم عام للجهة، واضعًا في الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية على حد سواء. فمن الضروري أن يفهم المراقب عمل الجهة الأساسي. 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. وفي حالة وجود وظيفة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالقسم 3.4، يجب على فريق الرقابة الرجوع إلى **الملحق** أ (ورقة عمل الرقابة 5.1أ. "فهم وظيفة الرقابة الداخلية، والاعتماد على أعمالها")، و**الملحق ب** (ورقة عمل الرقابة 5.1ب "نموذج طلب المساعدة المباشرة من المراقب الداخلي") **والملحق ج** (ورقة عمل الرقابة 5.1ج "نموذج الاتفاق على المساعدة المباشرة من المراقب الداخلي)، على حسب الاقتضاء.
الاستنتاج	يجب أن يخلص فريق الرقابة إلى تحقق الفهم الكافي للجهة، وإلى أن لدى كل مراقب في الفريق المعرفة اللازمة بالجهة. ويجب أن يتأكد الفريق أيضًا من أن الوثائق ترتبط ارتباطًا وثيقًا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية وتقييم بيئة الرقابة وتحديد أنشطة الرقابة المتعلقة بالمخاطر المحددة.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب أن يُستكمل الجدول الذي يوضح أسماء الأشخاص الذين أعدوا ووثقوا الفهم وذكر كذلك 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 المُعد. ويجب على المراجع - الذي عادةً ما يكون المشرف على مهمة الرقابة - التصديق على هذه الوثيقة للتأكد من مراجعتها.

ورقة عمل الرقابة 5.1أ: فهم وظيفة الرقابة الداخلية، والاعتماد على أعمالها

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

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

القائمة المرجعية للفهم الخاص بوظيفة الرقابة الداخلية وتقييم الاعتماد على أعمال الرقابة الداخلية	(نعم/لا)	إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، الاعتماد على العمل الذي يؤديه المراقب الداخلي وفي أي مجال	إذا كانت الإجابة بـ "لا"، تأثير تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يُرجع إلى ورقة عمل الرقابة 5.4
1	2	3	4
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 الاستقلالية في إعداد التقارير؟ وإلى من يُقدم تقرير المراقب الداخلي؟			
ج) أليست هناك أدوار متعارضة موكلة إلى الرقابة الداخلية؟			
د) أليست هناك قيود أو موانع مفروضة على وظيفة الرقابة الداخلية من قبل الإدارة أو أولئك المسؤولين عن الحوكمة؟			
ه) هل اتخذت الإدارة أي إجراء بشأن التوصيات التي قدمتها الرقابة الداخلية؟			
ب. كفاءة المراقبين الداخليين			
أ) هل المراقبون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة؟ اذكر الهيئة.			
ب) هل خضعوا لتدريب فني كافٍ وهل يتمتعون بكفاءة كافية كمراقبين داخليين؟			
ج) هل هناك أي سياسة مطبقة لتعزيز الكفاءات الفنية للمراقبين الداخليين؟			
ج. الرعاية المهنية الواجبة			
أ) هل تم التخطيط لأنشطة المراقبين الداخليين والإشراف عليها ومراجعتها وتوثيقها على النحو المناسب؟			
ب) هل هناك أدلة رقابية كافية تكمل الاستنتاجات التي تم التوصل 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 عنها.			
ج) مخصصة لمراجعة اقتصاد الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفاعليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية.			

القائمة المرجعية للفهم الخاص بوظيفة الرقابة الداخلية وتقييم الاعتماد على أعمال الرقابة الداخلية	(نعم/لا)	إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، الاعتماد على العمل الذي يؤديه المراقب الداخلي وفي أي مجال	إذا كانت الإجابة بـ "لا"، تأثير تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يُرجع إلى ورقة عمل الرقابة 5.4
1	2	3	4
د) مخصصة لمراجعة الامتثال للقوانين واللوائح وغيرها من المتطلبات الخارجية شاملة السياسات.			
ه) مخصصة لإدارة المخاطر.			
و) مخصصة لتقييم عمليات الحوكمة.			
ه. التوثيق			
أ) هل يحافظ المراقبون الداخليون على وثائق كافية عن أعمال الرقابة الداخلية المؤداة بطريقة مهنية؟			

إرشادات لاستكمال وثائق فهم وظيفة الرقابة الداخلية والاعتماد على عملها.

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل الرقابة 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 على عملهم المتصل بالرقابة على القوائم المالية. يعترف معيار الانتوساي 1315 وظيفة الرقابة الداخلية كعنصر مهم في الإشراف على الرقابة الداخلية.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 1300، ISSAI 1315 ،ISSAI 1610)
الإرشادات	تمثل الرقابة الداخلية في أي جهة عنصرًا مهمًا قد يمنع وقوع أو يكشف عن أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي قد تنتج عن ضعف الضوابط الداخلية. ويمكن الحد من عمل المراقبين الخارجيين لمراعاة حجم العمل الذي ينفذه المراقب الداخلي إذا كان يمكن الاعتماد على ذلك العمل. 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 يؤديه المراقبون الداخليون ضمن خمس فئات رئيسة. 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 "نعم" أو "لا". إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، يمكن الحصول على الأدلة الداعمة من الجهة ويمكن توثيقها 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 يؤديه المراقب الداخلي في رقابة القوائم المالية وفي أي المجالات. ولن تظهر هذه النتيجة إلا إذا تم تسجيل الإجابة على أسئلة محددة في القائمة المرجعية بـ "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 بـ "لا"، يجب على المراقب تسجيل كيفية تأثير ذلك على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وهذا يمكن تتبعه في ورقة عمل الرقابة 5.4 سجل المخاطر. يؤدي ضعف وظيفة الرقابة الداخلية أو عدم اتخاذ إجراءات إدارية بشأن أعمال الرقابة الداخلية إلى زيادة مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.
الاستنتاج	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 ليُعتمد عليه في رقابة القوائم المالية. بمجرد الاكتمال، يجب أن يصدق على هذه الوثيقة المشرف على الرقابة. ومع ذلك، ينبغي تحديث الوثيقة حسبما وكلما اقتضت الحاجة.
تسجيل دليل المقيم والمراجع	يجب أن يُستكمل 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 وفقا لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 5.1ب: نموذج طلب مقدم إلى الممثل المعتمد لجهة ما لطلب المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين

ممثل المراقب الداخلي
اسم الجهة
المكان

عزيزي السيد،

إلى جانب الاعتماد على طبيعة ومدى العمل الذي تؤديه وظيفة الرقابة الداخلية في.....(*اسم الجهة*)، قام فريق المهمات لـ.....(اسم القسم)، والجهاز الأعلى للرقابة...(اسم الجهاز الأعلى للرقابة) بتقييم الشروط المسبقة لطلب المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين. وفقًا لتقييم تهديدات الموضوعية والكفاءة، قرر فريق المهمات التعامل مع المراقب الداخلي الخاص بكم لإجراء الرقابة على... للسنة المنتهية (تاريخ نهاية السنة).

حدد فريق المهمات طبيعة ونطاق العمل الذي يعتزم إسناده إلى المراقب الداخلي الخاص بكم للحصول على المساعدة المباشرة تحت الإشراف المباشر لفريق المهمات على النحو الموجز أدناه:

1) إجراء اختبار الضوابط (تحديد فاعلية التشغيل وتنفيذها واختبارها) على الموظفين المتعاقدين للسنة المنتهية (تاريخ نهاية السنة) بما في ذلك الإجراءات الجوهرية وفقًا لوثيقة التخطيط.
2) التأكيد المباشر على رصيد الحساب البنكي رقم ... لـ... (اسم الوكالة) في نهاية السنة تحت إشراف مباشر من ..... (اسم فريق المهمات).
3) ملخص أرقام المبيعات لـ... (السنة) حسب الوكيل وتواريخ التحصيل والودائع.
4) .....

نود أن نلتمس تعاونكم الكريم في التأكيد على موافقتكم/رفضكم تعامل المراقبين الداخليين التابعين لكم مع فريق المهمات الخاص بنا بالتوقيع على الاتفاقية المرفقة طيه (راجع ورقة عمل الرقابة 5.1ج) والتواصل مع فريق المهمات في موعد أقصاه ..... (التاريخ والسنة)

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،

(اسم المشرف)
اسم القسم/الإدارة

ورقة عمل الرقابة 5.1ج: نموذج الموافقة المكتوبة المقدم من الممثل المعتمد للجهة للسماح بالمساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين

المشرف على الرقابة
اسم القسم/الإدارة
الجهاز الأعلى للرقابة س

عزيزي السيد،

بناءً على الطلب المكتوب المقدم من... (المسمى الوظيفي) ..... (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/نوافق على انتداب المراقبين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في رقابة الأعمال الموكلة تحت الإشراف المباشر لفريق المهمات وبناءً على إعداد التقارير له التعامل دون التدخل نهائياً في عمل المراقبين الداخليين الذي يقدمونه لفريق المهمات، أو

2) أعتذر/نعتذر عن إخطاركم بعدم قدرتنا على انتداب المراقبين الداخليين لدينا للمهمة الجارية للأسباب الآتية:
   - ✓ .....

أوافق على الالتزام بهذه الاتفاقية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،

(ممثل المراقب الداخلي)
اسم القسم

إرشادات استكمال نماذج أوراق العمل- ورقتي عمل الرقابة 5.4أ و5.1ب

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام في توثيق طلب تقديم المساعدة المباشرة من المراقبين الداخليين في رقابة القوائم المالية وتوثيق الاتفاقية المقدمة من الإدارة أو ممثل المراقبين الداخليين لتقديم هذه المساعدة.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1300.ISSAI 1610)
الإرشادات	أولاً، قم بإعداد خطاب الطلب الوارد أعلاه في ورقة عمل الرقابة 5.1أ موضحًا المجالات التي سيتم تخصيصها للمراقبين الداخلين وأرسله إلى الإدارة أو أولئك المسؤولين عن الحوكمة أو ممثل المراقب الداخلي للجهة. وسيعتمد ذلك أيضًا على الشخص الذي يقدم المراقب الداخلي له التقارير. إلى جانب خطاب الطلب، أرسل النموذج المحدد للحصول على موافقة الإدارة أو أولئك المسؤولين عن الحوكمة أو ممثل المراقبين الداخليين (ورقة عمل الرقابة 5.1ب) 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 المسؤولين عن الحوكمة طبيعة هذه المهمة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أو المشرف على الرقابة أن يضمن - إلى أقصى حد ممكن - أن يكون الغرض من هذه المساعدة المباشرة موضحًا للإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة.

ورقة عمل الرقابة 5.2: تقييم بيئة الرقابة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

تقييم		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

1	2	3
القائمة المرجعية	**(نعم/لا/غير مُطبق)**	**إذا كانت الإجابة "لا"، فسوف تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**
		يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.4 - الجدول أ
أ. بيئة الرقابة		
أ) هل للإدارة العليا هيكل محدد بوضوح؟ مثل اللجنة الوزارية، واللجنة الإدارة العليا، واللجنة التنفيذية، وما إلى ذلك.		
ب) هل قامت الإدارة - تحت إشراف المسؤولين عن الحوكمة - بإيجاد ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي والتزمت بها؟ هل تواصلوا وطبقوا النزاهة والقيم الأخلاقية؟		
ج) هل مسؤوليات هيكل الإدارة العليا محددة بوضوح؟		
د) هل راعت الإدارة مستويات الكفاءة في وظائف معينة وكيف تترجم تلك المستويات إلى مهارات ومعرفة مطلوبة؟		
ه) هل شاركت الإدارة في وضع وتنفيذ ضوابط للهيكل الإداري المناسب؟		
ب. قواعد السلوك المهني		
أ) هل تصدر الإدارة قواعد السلوك المهني مكتوبة وتطبقها على كل من الإدارة والموظفين لتكون بمثابة المقياس المرجعي لتصرفات الإدارة والموظفين وسلوكياتهم؟		
ب) هل قواعد السلوك المهني معروفة في جميع أرجاء المنظمة؟ هل يوقع العاملون على إقرار بالعلم بها بشكل دوري؟ هل اشترك الموظفون في وضع قواعد السلوك المهني ذات الصلة؟		
ج) هل الموظفون على علم بما يجب عليهم فعله إذا واجهوا سلوكًا غير مناسب؟		
د) هل توجد سياسات مكتوبة لتنظيم تعاملات الإدارة مع الموظفين والموردين والعملاء والدائنين؟		
ه) هل هناك سياسة مكتوبة فيما يتعلق بإعلان المعاملات بين الأطراف؟		
ج. موقف الإدارة من الضوابط الداخلية		
أ) هل تشجع الإدارة إجراءات التقييم المستقلة لبيئة الرقابة والضوابط الداخلية وتتخذ إجراءاتها بناءً عليها؟ 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 الجنة الإدارية؟		
ب) هل توجد لجنة رقابة مشكلة بشكل مناسب للإشراف على ترتيبات الرقابة الداخلية والخارجية، مع تمتعها بصلاحية النظر في عمل الضوابط الداخلية؟		
ج) هل تستجيب الإدارة بحزم لانتهاكات قواعد السلوك المهني والقانون؟ وهل هناك تواصل في جميع أنحاء المنظمة بالإجراءات التأديبية المتخذة 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 الإعلان في وسائل الإعلام؟ هل يتم توثيق هذه التجاوزات والتحقيق فيها؟		
ه) هل توفر الإدارة موارد كافية لأعمال الرقابة الداخلية؟ (مع مراعاة ما إذا كانت وظيفة الرقابة الداخلية ملائمة من حيث الحجم والجودة والاستقلالية).		
د. استقدام كبار الموظفين والاحتفاظ بهم وأجورهم		
أ) هل يتم الإعلان عن المناصب العليا الشاغرة على نطاق واسع ضمن مجموعة الأفراد المؤهلين تأهيلاً مناسبًا (داخليًا و/أو خارجيًا)؟		
ب) هل آليات التعيين والترقي تتميز بالشفافية وتستند إلى معايير موضوعية ومناسبة للحيلولة دون المحسوبية والمحاباة غير المبررة؟		
ج) هل هناك مراجعة مستقلة للأجور؟		
د) هل العوامل الأخرى غير تحقيق أهداف الأداء على المدى القصير مشمولة في تقييمات الأداء؟		
ه) 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 توجد توصيفات وظيفية؟ إذا كان الأمر كذلك، فهل تتضمن إشارة ملائمة إلى المسؤوليات المتصلة بالرقابة؟		
ح) هل الوظائف التنفيذية مستبقاة 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 لاستقدام الموظفين؟		
ل) هل تمت 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 ذو خطوط إعداد التقارير الواضحة التي تشمل جميع وظائف المنظمة وموظفيها؟		
ب) هل توجد أدلة إرشادية إجرائية حديثة تغطي كل من إجراءات المحاسبة التشغيلية والمالية؟		
ج) هل تضع الإدارة أهدافًا مالية ومادية للمنظمة؟		
د) هل توجد ممارسة لإعداد حسابات الإدارة / تقارير تقييم الأداء؟ إذا تواجدت مثل هذه الممارسة، هل لديهم مستوى مناسب من مقارنة التعليقات /الموازنة المعدة على أساس منتظم وفي الوقت المناسب؟		
ه) 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 الموازنة: – منصوص عليها في دليل إجرائي؟		

– نفذها الموظفون المختصون؟ – وافق عليها المديرون التنفيذيون وأولئك الموظفين الذين يتحملون المسؤولية التشغيلية؟ وتخضع إلى موافقة الإدارة العليا؟ وهل تؤدي إلى ضبط الموازنة؟		
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 من استكمال النموذج	إن الهدف العام من ورقة عمل الرقابة هذه هو تقييم بيئة الرقابة داخل الجهة، مما سيكون له تأثير في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. فبيئة الرقابة هي واحدة من عناصر المكونات الداخلية وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1315).	
معايير الانتوساي المعمول بها	معيار الانتوساي (ISSAI 1315)	
الإرشادات	فهم بيئة التحكم يشكل جزءًا من فهم الجهة وبيئتها. بعد فهم بيئة التحكم، تصبح الخطوة التالية هي تقييم المجالات المحددة المقترحة في هذا النموذج.	
	العمود 1	يقدم هذا العمود قائمة مرجعية مقترحة لتقييم بيئة الرقابة وفقًا لخمس فئات. يمكن تخصيص القائمة المرجعية استنادًا إلى طبيعة الجهة، والذي يشمل أيضًا هيكل الحوكمة.
	العمود 2	استنادًا إلى تقييم بيئة الرقابة باستخدام القائمة المرجعية المقترحة، يمكن للمراقب تسجيل الإجابة عن العمود 1 بـ "نعم" أو "لا" أو "غير مُطبق". يقترح أن يتم هذا التقييم استنادًا إلى مراجعة الوثائق والمقابلات مع الإدارة والموظفين الآخرين ذوي الصلة داخل الجهة. إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، يجب تدعيمها بالأدلة ذات الصلة التي جمعت من الجهة، والتي قد تشمل أيضًا سجلات المقابلات. تستخدم الإجابة "غير مُطبق" كإجابة محتملة في حالة أن يخطط المراقب لاستخدامها كقائمة مرجعية معيارية، وفي هذه الحالة لن تكون بعض البنود الواردة فيها قابلة للتطبيق على الرقابة المحددة.
	العمود 3	إذا سُجلت الإجابة على قائمة (قوائم) مرجعية محددة ضمن العمود 1 بـ "لا" ضمن العمود 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 بمخاطر الأخطاء الجوهرية (المشار إليها كورقة عمل الرقابة 5.4)
تسجيل دليل المقيّم والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قيّموا بيئة الرقابة والمراجع في النهاية. ويمكن لأحد أعضاء الفريق تقييم بيئة الرقابة، وفي هذه الحالة ينبغي لهذا العضو التصديق باعتباره المقيّم. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.	

ورقة عمل الرقابة 5.3: توثيق تدفق العملية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية *(المتعلقة ببنود محددة في القوائم المالية)*

اسم الجهة	**س**
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

اسم العملية *(اعتمادًا على طبيعة الجهة وعملياتها، أي دورة المقبوضات النقدية، ودورة المصروفات النقدية)*	
أساس تحديد تدفق العملية	*مراجعة الوثائق والمقابلات مع الموظفين المعينين في الجهة*

تدفق العملية هو كما يلي (صف تدفق العملية هنا من البداية إلى إعداد التقارير):

حسردًا أو بالمخطط>

ملخص المخاطر على مستوى التأكيد والضوابط:

المخاطر على مستوى التأكيد *يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.4*	**أنشطة الرقابة** *يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.5*

إرشادات لتوثيق تدفق العملية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام من توثيق تدفق العملية في تيسير فهم المراقبين للعملية المحاسبية المتصلة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، الأمر الذي سيسهل تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. ويتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1315) أن يقيّم المراقب مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها. وأثناء ذلك، يجب على المراقب ترسيخ فهم محدد للعملية المتضمنة في كل فئة من فئات المعاملات ورصيد الحساب والإفصاح عند الاقتضاء.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1300،ISSAI 1315)
الإرشادات	هناك نموذج مقترح حول الفهم الشامل للجهة في ورقة عمل الرقابة 5.1. وتعرض ورقة عمل الرقابة 5.3 المرفقة طيه بشكل رئيسي إرشادات حول كيفية توثيق المراقب لعملية تدفق فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. يجب أن يحدد فريق الرقابة العمليات التي ستتطلب الفهم وفقًا للفهم والخبرة بخصوص طبيعة الجهة وعملياتها. وقد يستفسر فريق الرقابة من الموظفين المختصين عن العمليات الموجودة في الجهة أو يرجع إلى الدليل الإجرائي الموثق للجهة إن وجد. وتشمل تلك العمليات عمليات روتينية وغير روتينية مرت بها فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية. فالعمليات الروتينية تشمل المعاملات المتكررة كثيرًا، مثل المقبوضات النقدية، والمصروفات النقدية وما إلى ذلك، بينما تشمل العمليات غير الروتينية المعاملات المتكررة على نحو أقل، مثل شطب الذمم المدينة، وانخفاض القيمة، وغير ذلك. 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. ويجب أن تشمل العملية مراحل البدء والتسجيل والمعالجة وإعداد التقارير. يمكن توثيق تدفق العملية في شكل تقرير كتابي، أو رسم بياني، وما إلى ذلك. ويجب على المراقب، خلال توثيق تدفق العملية، أن يتصور ما يمكن أن يقع من خطأ في كل مرحلة من مراحل العملية المتعلقة بكل فئة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويجب إعداد نموذج واحد لكل عملية محددة. 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 المعينين في جهة ما. يمكن تلخيص المخاطر المحددة بإيجاز في الجدول الوارد تحت تدفق العملية والذي سيتم نقله بعد ذلك في جدول سجل المخاطر ب المقترح طيه كورقة عمل الرقابة 5.4. كما يمكن تلخيص أي ضوابط محددة والتي يمكن أن تخفف من المخاطر في الجدول، ومن ثم يتم تحويلها إلى ورقة عمل الرقابة 5.5 - سجل أنشطة الرقابة. يجب على فريق الرقابة تنفيذ الإجراءات التفصيلية بتتبع أحد المعاملات من حيث كيفية خضعوها للعملية. إذ أن ذلك سيساعد فريق الرقابة على تأكيد ما فهمه بخصوص ما إذا كانت العمليات الموثقة قد تم اتباعها بالفعل أم لا. كما سيوفر ذلك الأساس الذي سيبنى عليه تقييم الضوابط المبدئي سواء أتم وضعها وتنفيذها بشكل ملائم أم لا. ويرجى الملاحظة أن هذا يختلف عن اختبار الضوابط الذي يختبر فيه فريق الرقابة فاعلية الضوابط. فإذا حدد فريق الرقابة أن الضوابط لم يتم وضعها وتنفيذها على نحو ملائم، فليست هناك حاجة إلى وضع إجراءات اختبار الضوابط في الاستجابة للمخاطر، إلا إذا قرر فريق الرقابة أن الاختبار الجوهري وحده لا يمكنه تقديم أدلة رقابية مناسبة كافية كما ينص معيار الانتوساي (ISSAI 1330).
تسجيل أدلة المراجع	يجب أن يكتمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا تدفق العمليات 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 التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 5.4: سجل المخاطر

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

الجدول أ: مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية

رقم مسلسل	المخاطر المحددة	الرقم في سجل المخاطر
	يتبع من ورقة عمل الرقابة 4.1 - إطار إعداد التقارير المالية/ ورقتي عمل الرقابة 5.1 و5.2 فهم الجهة وبيئة الرقابة/ ورقة عمل الرقابة 5.3 تدفق العمليات (إذا وجد)	*يتبع في ورقة عمل الرقابة 5.5 - سجل الرقابة وورقة عمل الرقابة 5.8 - نموذج الاستجابة للمخاطر*
	1	2
.1		خطر القوائم المالية/01
.2		خطر القوائم المالية/02

الجدول ب: مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد

رقم مسلسل	اسم العملية	المخاطر المحددة	الرقم في سجل المخاطر	فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتأثرة* (الكبرى)	التأكيدات ذات الصلة
		يتبع من ورقة عمل الرقابة 5.3 - تدفق العملية/ ورق عمل الرقابة 4.1، 5.1، 5.2 (إن كانت تنطبق)	*يتبع في ورقة عمل الرقابة 5.5 - سجل الرقابة وورقة عمل الرقابة 5.8 - الاستجابة للمخاطر*	*يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.7 - تقييم المخاطر*	*يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.7 - تقييم المخاطر*
	1	2	3	4	5
.1			مخاطر على مستوى التأكيد/01		
.2			مخاطر على مستوى التأكيد/02		

*فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

إرشادات لتسجيل المخاطر في سجل المخاطر

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام من ورقة عمل الرقابة هذه في تسجيل مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة على مستوى القوائم المالية أثناء فهم الجهة وبيئتها، وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات أثناء تحديد تدفق العمليات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1300، ISSAI 1315)
الإرشادات	يجب أن يتم تسجيل المخاطر في سجل المخاطر في نفس الوقت الذي يتم فيه الحصول على فهم بالجهة وبيئتها وفهم تدفق العمليات 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.
	الجدول أ: مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية **العمود 1** في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل المخاطر المحددة على مستوى القوائم المالية أثناء فهم الجهة وبيئتها، بما في ذلك بيئة الرقابة. ويمكن تتبع هذا أيضًا من ورقات عمل الرقابة 4.1 و5.1 و5.2، والتي تحتوي على حقل معين لتسجيل المخاطر المحددة أثناء فهم الجهة وبيئتها، بما في ذلك بيئة الرقابة. **العمود 2** يمكن إعطاء كل خطر محدد على مستوى القوائم المالية رقم تعريف مميز (راجع الأمثلة أعلاه) لتسهيل

	الرجوع إليه.

الجدول ب: مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد

العمود 1	في هذا العمود، يجب على فريق الرقابة الإشارة إلى اسم العملية التي تمت مراجعتها في ورقة عمل الرقابة 5.3 - تدفق العمليات.
العمود 2	في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل المخاطر المحددة مقابل فئة المعاملة ورصيد الحساب والإفصاح، استنادًا إلى تدفق العملية المحدد في ورقة عمل الرقابة 5.3. 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 الرقابة ونموذج تقييم المخاطر في وقت لاحق. ولتحقيق هذا الغرض، يمكن إعطاء كل خطر محدد مقابل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات رقم تعريف مميز (راجع الأمثلة أعلاه) لتسهيل الرجوع إليه.
العمود 4	يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1315) أن يتم تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة. وتتمثل المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في تلك المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي تأثرت بالمخاطر التي حددها فريق الرقابة. وسيتم نقل هذه البنود فيما بعد إلى ورقة عمل الرقابة 5.7 - تقييم المخاطر.
العمود 5	يجب ربط كل خطر محدد بالتالي بتأكيدات الرقابة ذات الصلة. وكنتيجة للمخاطر التي تم تحديدها مقابل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمكن أن تكون هناك أخطاء جوهرية في القوائم المالية وترتبط تلك ارتباطًا وثيقا بالتأكيدات ذات الصلة. والسبب الآخر لتحديد تأكيدات الرقابة ذات الصلة مقابل المخاطر هو أن المراقب عليه الاستجابة لتلك المخاطر من خلال وضع إجراءات الرقابة المناسبة وتنفيذها، وسوف تصبح التأكيدات ذات الصلة المحددة في هذا المستوى هي أهداف الرقابة.

تسجيل أدلة المراجع	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 التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 5.5: سجل أنشطة الرقابة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

رقم مسلسل	الرقم المرجعي لسجل المخاطر	تحديد أنشطة الرقابة على مستوى التأكيد	يدوي أم آلي	مرات عديدة /أسبوعيًا / شهريًا /ربع سنوي/ سنويًا	الرقم المرجعي لنشاط الرقابة	تقييم تصميم أنشطة الرقابة وتنفيذها كافية/غير كافية
	يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.3*				*يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.8 - العمود 9*
	1	2	3	4	5	6
1		مخاطر على مستوى التأكيد/01			رقابة الالتزام/01	
2		مخاطر على مستوى التأكيد/01			رقابة الالتزام/02	

إرشادات لاستكمال ورقة العمل بشأن تحديد أنشطة الرقابة مقابل كل خطر

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام من ورقة عمل الرقابة هذه في تحديد وتسجيل أنشطة الرقابة القائمة أو التي ينبغي أن تكون موجودة لمنع وقوع المخاطر المحددة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات الجوهرية وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وبعبارة أخرى، فإن الإدارة مسؤولة عن الضوابط الداخلية لمنع مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.	
معايير الانتوساي المعمول بها	معيار الانتوساي (ISSAI 1315)	
الإرشادات	يمكن تسجيل أنشطة الرقابة مقابل كل خطر استنادًا إلى مراجعة الوثائق التي تحتفظ بها الجهة وإلى المناقشة مع الموظفين المعينين 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 أولًا باختبار فاعلية تشغيل الضوابط المعمول بها، ثم يصبح سجل أنشطة الرقابة هو الأساس المرجعي لاختبار الضوابط.	
	العمود 1	في هذا العمود، يمكن للمراقب إما تسجيل اسم الخطر أو الرقم المرجعي للخطر فقط المتتبع من الجدول ب من ورقة عمل الرقابة 5.4.
	العمود 2	في هذا العمود، يجب على المراقب تسجيل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمخاطر المحددة من ورقة عمل الرقابة 5.3 - تدفق العمليات. 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 نشاط رقابي يجب أن يكون مطبقًا لكنه غير موجود (في وقت لاحق، قد تصبح هذه الحالة جزءًا من توصية الرقابة لتعزيز الرقابة الداخلية. ويرجى العلم بأن معيار الانتوساي (ISSAI 1265) يتطلب من فريق الرقابة أن يبلغ عن أوجه القصور الكبيرة في الرقابة الداخلية التي وجدت أثناء الرقابة).
	العمود 3	هذا العمود للإشارة إلى ما إذا كانت الضوابط المتبعة المحددة مقابل المخاطر هي 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 كل من إجراءات اختبار الفاعلية التشغيلية وإجراءات الاختبار الجوهرية.
	العمود 4	يقدم هذا العمود فئات تكرار الضوابط التي يجري تنفيذها في الجهة، أي الرقابة المحددة يمكن تنفيذها مرات عديدة أو أسبوعيًا أو شهريًا أو ربع سنوي أو سنويًا. وستحدد وتيرة التكرار التي يتم بها تنفيذ الضوابط عدد العينات التي سيتم اختيارها لاختبار فاعليتها التشغيلية. وهذا يرتبط بالعمود 8 من ورقة عمل الرقابة 5.8، الجدول ب (الاستجابة للمخاطر).
	العمود 5	أنشطة الرقابة المحددة والمسجلة في سجل أنشطة الرقابة هذا سيتوجب لاحقًا ربطها بالمخاطر المحددة ولهذا الغرض، يمكن إعطاء كل نشاط رقابة محدد ومسجل مقابل كل خطر ومرتبط أيضًا بفئات

		المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات أحد الأرقام التعريفية المميزة (يُرجى الرجوع إلى الأمثلة الواردة في سجل الرقابة كرقم مرجعي لنشاط الرقابة) لتسهيل الرجوع إليه.
	العمود 6	يحتوي هذا العمود على تقييم المراقب حول ما إذا كانت الضوابط المحددة مصممة على نحو ملائم للتخفيف من المخاطر المحددة وما إذا كانت منفذة حسب التصميم. ويستند هذا التقييم إلى الإجراءات التفصيلية أثناء فهم العملية في ورقة عمل الرقابة 5.3. وفي الإجراءات التفصيلية، على المراقب تتبع معاملة واحدة للتأكد من أن العملية تم اتباعها بشكل صحيح وللتحقق من تصميم الضوابط وتنفيذها. وسيقدم الاستنتاج الذي سيكون "ملائم" أو "غير ملائم" الأساس الذي سيعتمد عليه المراقب في إجراء تقييم مخاطر الرقابة المبدئي في ورقة عمل الرقابة 5.7 - نموذج تقييم المخاطر.
تسجيل أدلة المراجع	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 التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.	

ورقة عمل الرقابة 5.6: تحديد الأهمية النسبية في التخطيط للرقابة وتنفيذها

اسم الجهة	**س**
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

حساب الأهمية النسبية بمعرفة		**التوقيع**	**مراجعة واعتماد**	**التوقيع**
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

الجدول أ: تحديد الأهمية النسبية للتخطيط للبيانات المالية ككل

1	2	3	4	5	6
المقياس المرجعي	**الحد الأساسي**	**النسبة المئوية للأهمية النسبية المستخدمة**	**حجم المجتمع الإحصائي (وحدة عملة)**	**قيمة الأهمية النسبية (وحدة عملة)**	**قيمة الأهمية النسبية المنقحة (وحدة عملة)**
المبالغ الإجمالية *(في حالة المحاسبة القائمة على الأساس النقدي)*	0.5% إلى 2%	2%	**XXXX**	**XXXX**	
المراجعة	0.5% إلى 2%	1%	**XXXX**		**XXXXX**
التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية					
1. تبرير المقياس المرجعي المستخدم (على سبيل المثال: *لماذا مجموع المدفوعات في هذا المثال)*					
2. تبرير النسبة المئوية المستخدمة					
3. اعتبار الأخطاء الجوهرية بحسب طبيعتها جوهرية (الجوانب النوعية)					
4. السبب وراء تنقيح الأهمية النسبية					

الجدول ب: تحديد الأهمية النسبية لتنفيذ القوائم المالية ككل

1	2	3	4	5
المقياس المرجعي	**الأهمية النسبية الشاملة (يتبع من الجدول أ، العمود 5)**	**النسبة المئوية المستخدمة**	**الأداء الأهمية النسبية (وحدة عملة)**	**الأهمية النسبية المنقحة للأداء**
مجموع المدفوعات *(في حالة المحاسبة القائمة على الأساس النقدي)*	**XXXX**	**%75**	**XXX**	**XXXX**
المراجعة	**XXXX**		**XXX**	
السبب وراء الأهمية النسبية المنقحة للأداء:				

الهدف العام من استكمال النموذج

يتمثل الهدف العام من استكمال نموذج ورقة العمل هذه في تحديد الأهمية النسبية لتخطيط الرقابة وتنفيذها، ويتم ذلك كجزء من إستراتيجية الرقابة الشاملة.

يلي ذلك تحديد الأهمية النسبية للأداء للقوائم المالية ككل. ويرجى العلم بأننا نستفيد من هذا باعتباره العامل الكمي في تحديد المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الجوهرية التي لم يتم تحديدها على أنها كبيرة على أساس المخاطر. وسيتم إدراج جميع المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي تتجاوز هذا المبلغ أو الجوهرية استنادًا إلى طبيعتها (الأهمية النسبية النوعية) في الجدول ج من ورقة عمل الرقابة5.7 - نموذج تقييم المخاطر. ويتم استخدام الأهمية النسبية المحددة للأداء كذلك في مرحلة التخطيط عند اختيار أحجام العينات.

ويمكن مراجعة الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط أثناء تقدم المهمة الرقابية.

معايير الانتوساي المعمول بها

معيارا الانتوساي (ISSAI 1320.ISSAI 1300)

الإرشادات

الجدول أ: تحديد الأهمية النسبية للتخطيط للقوائم المالية ككل. *تتمثل الخطوة الأولى في تحديد الأهمية النسبية للتخطيط للقوائم المالية ككل، الأمر الذي سيكون له تأثير أيضًا على تكوين رأي بشأن القوائم المالية في مرحلة إعداد التقارير. في بداية الرقابة، يمكن للمراقب تحديد مستوى الأهمية النسبية باستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة. والهدف من ذلك هو ضمان عدم تأثير أي أخطاء أدنى من مستوى الأهمية النسبية على عرض القوائم المالية، وبالتالي لا تؤثر على الأغراض المختلفة التي تستخدم فيها القوائم المالية الخاضعة للرقابة.*

العمود 1	حدد المقياس المرجعي المناسب لتحديد الأهمية النسبية للتخطيط للقوائم المالية ككل. ويمكن إعداد القوائم المالية إما على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي، وسيحدد ذلك نوع المقياس المرجعي المحدد للأهمية النسبية. في المثال الوارد، فإن المقياس المرجعي المختار هو مجموع المدفوعات. وعلى المراقب - عند اختيار هذا المقياس المرجعي - إلى النظر فيما إذا كان هذا البند بالغ الأهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية أم لا. ويمكن تسجيل سبب اختيار المقياس المرجعي وفقًا لذلك في الصف الأول المخصص لتسجيل التعليقات المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية الشاملة.
العمود 2	تحديد الحد الأساسي للأهمية النسبية. ويعتمد الحد الأساسي على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة: فقد يتراوح بين 0.5٪ و2٪ أو من 1٪ إلى 5٪. وقد يعتمد ذلك أيضًا 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 الأساس النقدي)
العمود 3	انطلاقًا من الحد الأساسي المعطى، حدد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على المجتمع الإحصائي بأكمله للوصول إلى قيمة الأهمية النسبية (في المثال المحدد 1٪ من مجموع المدفوعات). وتحدد النسبة المئوية للأهمية النسبية التي يتم تطبيقها حسب حساسية بنود الدخل والنفقات أو بيان المركز المالي (المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق) والمقبوضات والمدفوعات أو المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية (المحاسبة القائمة على الأساس النقدي). وتمثل الحساسية مدى اعتبار مستخدمي القوائم المالية بنود المقبوضات أو المصروفات "حاسمة". ويمكن تحديد النسبة المئوية التي يتم تطبيقها على النحو الآتي:

الحساسية	النسبة المئوية للأهمية النسبية
حساس للغاية	%0.5
حساس	%0.5 إلى %2
غير حساس	%2

العمود 4	سجل المبلغ الإجمالي للمجتمع الإحصائي فيما يخص المقياس المرجعي المختار المستمد من القوائم المالية. وهو في المثال الوارد مجموع المدفوعات المستمدة من قائمة المقبوضات والمدفوعات.
العمود 5	استنتج مقدار الأهمية النسبية بواسطة تطبيق النسبة المئوية المختارة (من العمود 3) من حجم المجتمع الإحصائي بأكمله (العمود 4)، هو مقدار الأهمية النسبية للتخطيط للقوائم المالية ككل.
العمود 6	وهذا هو المكان الذي يجب فيه 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 أيضًا ببساطة قيمة الأهمية النسبية دون الحاجة إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة للمجتمع الإحصائي بأكمله.

	تسجيل التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية: 1. سجل تحت الرقم المسلسل 1 سبب استخدامك للمقياس المرجعي المختار، حيث إن هناك العديد من عناصر القوائم المالية التي يمكن استخدامها كمقياس مرجعي. 2. وسجل تحت الرقم المسلسل 2 تبرير استخدام النسبة المئوية المختارة. ويعتمد ذلك في المقام الأول على الحساسية. كما قد يعتمد أيضًا على طبيعة الجهة وأيضًا على النظام المالي. 3. وسجل تحت الرقم المسلسل 3 تقدير الأخطاء الجوهرية على حسب طبيعتها التي تحتاج إلى مراعاتها أثناء الرقابة على حسب طبيعتها. ويعد هذا الجانب المحدد ذا أهمية كبيرة في رقابة القطاع العام. 4. وسجل تحت الرقم المسلسل 4 السبب وراء أي مراجعة للأهمية النسبية، وذلك لتتبع سبب مراجعة قيمة الأهمية النسبية، وسبب الحاجة إلى مراجعة ذلك.
	الجدول ب: تحديد الأهمية النسبية لتنفيذ القوائم المالية ككل. *يكمن الهدف من ذلك في تحديد مستوى الأهمية النسبية لتقليل - إلى حد منخفض مقبول - احتمالية تجاوز الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبعبارة أخرى، تُحدد الأهمية النسبية للأداء بمقدار أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.* **العمود 1** يظل المقياس المرجعي للأهمية النسبية للأداء للقوائم المالية ككل هو نفس المقياس الخاص بالمقياس المعياري الخاص بالتخطيط للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. **العمود 2** يجب أن يتم نقل الأهمية النسبية العامة المحددة في الجدول أ في هذا العمود، وستصبح الأساس لتحديد الأهمية النسبية للأداء. **العمود 3** يمكن أن تكون الأهمية النسبية للأداء في نطاق يتراوح من 60% إلى 80% من الأهمية النسبية الشاملة، وذلك كمبدأ عام. ويستخدم المراقبون عادةً 75% من الأهمية النسبة الشاملة كأهمية نسبية للأداء. **العمود 4** توصل إلى مقدار الأهمية النسبية للأداء من خلال تطبيق 75% أو نسبة مئوية مناسبة فيما بين 60-80% على إجمالي مقدار الأهمية النسبية الشاملة التي تم تتبعها من الجدول أ. **العمود 5** هنا يلزم تسجيل مقدار 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 أيضًا ببساطة قيمة الأهمية النسبية دون الحاجة إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة للمجتمع الإحصائي بأكمله. وسيكون أقل دائمًا من أي قيمة منقحة للأهمية النسبية للتخطيط. تحت قسم الوصف، قم بتسجيل أسباب مراجعة مقدار الأهمية النسبية للأداء.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	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 المشرف على مهمة الرقابة. وفي هذه الحالة، يتعين على قائد الفريق التصديق عليها باعتباره المعد لها. ويجب على المراجع - الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة - التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.

الجدول ج: تحديد الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

1	2	3	4	5	6	7	8	9
فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات	الحساسية	النسبة المئوية للأهمية النسبية المستخدمة	قيمة المجتمع الإحصائي (وحدة عملة)	الأهمية النسبية الأهمية النسبية (القيمة الإجمالية للمجتمع الإحصائي X النسبة المئوية للأهمية النسبية)	الأهمية النسبية للأداء (75% من الأهمية النسبية تحت العمود 5)	تبرير اختيار النسبة المئوية للأهمية النسبية (يرجى الرجوع إلى العمود 3)	الأهمية النسبية المنقحة - إذا وجدت - مع ذكر السبب	الأهمية النسبية المنقحة للأداء - إذا وجدت - مع ذكر السبب
الإيرادات الضريبية								
الإيرادات غير الضريبية								
المقبوضات الأخرى								
مدفوعات أخرى								
السفر								
جدول الرواتب								
المصروفات الحالية	حساس للغاية	%0.5	21,032.04	105.16				
المصروفات الرأسمالية	حساس للغاية	%0.5	15,443.80	77.22				
الذمم المدينة								
الذمم الدائنة								
النقدية في البنك								

الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام من استكمال نموذج ورقة العمل هذه في توثيق الأهمية النسبية المحددة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات، استنادًا إلى فرضية أن الأخطاء ذات القيمة الأقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل يتوقع أن تؤثر تأثيرًا معقولاً على القرارات الاقتصادية أو غير الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. يتم تطبيق الأهمية النسبية المحددة في هذا المستوى على فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيار الانتوساي (ISSAI 1320)
الإرشادات	**العمود 1** أدرج جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات من القوائم المالية لتحديد الأهمية النسبية. ومع ذلك، فإن هذا لا يعني أن فريق الرقابة مطالب بحساب الأهمية النسبية لجميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويوفر معيار الانتوساي (ISSAI 1320.A11) الظروف التي قد تشير إلى الحاجة إلى هذه الأهمية النسبية على النحو الآتي: • ما إذا كان القانون أو اللائحة أو إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (فعلى سبيل المثال، معاملات الأطراف ذات الصلة، وأجور الإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة، وتحليل الحساسية لتقديرات محاسبة القيمة العادلة ذات الشك العالي)؛ • والإفصاحات الرئيسة المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها الجهة (على سبيل المثال، تكاليف البحث والتطوير الخاصة بشركة صيدلة)؛ • وما إذا كان الاهتمام منصب على جانب معين من جوانب عمل الجهة والذي تم الإفصاح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال، الإفصاحات الخاصة بالقطاعات أو مجموعة الأعمال المهمة). في المثال الوارد، يتم سرد جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ولكن يتم تحديد رأس المال والنفقات الحالية فقط لتكون بحاجة إلى الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. **العمود 2** بالنسبة للبنود التي تحتاج إلى الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، حدد مستوى الحساسية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، فقد يكون المستوى حساسًا أو حساسًا للغاية أو غير حساس، وسيترك أثرًا على النسبة المئوية المستخدمة في قياس مقدار الأهمية النسبية. وينبغي النظر في مدى حساسية أحد بنود فئات المعاملات وأرصدة الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية. **العمود 3** أدرج النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على القيمة الإجمالية لفئة معينة من المعاملات ورصيد الحساب والإفصاح. وستعتمد النسبة المئوية على حساسية فئة المعاملة ورصيد الحساب والإفصاح والحد الأساسي الذي تضعه سياسة الجهاز الأعلى للرقابة أو حكم المراقب. **العمود 4** انقل القيمة الإجمالية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في هذا العمود من القائمة المالية التي يمكن تطبيق النسبة المئوية المختارة للأهمية النسبية عليها لاستنتاج مقدار الأهمية النسبية. **العمود 5** يوفر هذا العمود حقلًا لتسجيل مقدار الأهمية النسبية التي يمكن استخلاصها من خلال تطبيق النسبة المئوية للأهمية النسبية على القيمة الإجمالية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. **العمود 6** يوفر هذا العمود حقولًا لحساب الأهمية النسبية للأداء بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وكمبدأ عام، يمكن أن تكون الأهمية النسبية للأداء في نطاق يتراوح من 60% إلى 80% من الأهمية النسبية للتخطيط. وعادة ما يطبق المراقبون نسبة 75% على الأهمية النسبية للوصول إلى الأهمية النسبية لأداء فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات - أي 75% من القيمة XXX في العمود 5. **العمود 7** رغم أن مبرر اختيار النسبة المئوية للأهمية النسبية التي ستطبق يعتمد على حساسية فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، فإن اختيار النسبة المئوية يكون من خلال الحد الأساسي الذي حدده إما الجهاز الأعلى للرقابة أو المراقبون، وهو ما قد يختلف. ولذلك، قد يكون من المناسب تسجيل التبرير للنسبة المئوية للأهمية النسبية المختارة. **العمود 8** قم بتسجيل مقادير الأهمية النسبية المنقحة إذا تم تنقيحها أثناء الرقابة، إلى جانب تبريرات المراجعة. **العمود 9** تسجيل مقادير الأهمية النسبية المنقحة للأداء إذا تمت مراجعتها أثناء الرقابة، إلى جانب تبريرات المراجعة.
تسجيل أدلة المُعد	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

والمراجع	باعتباره المعد لها. ويجب على المراجع - الذي عادةً ما يكون المشرف على مهمة الرقابة - التصديق على هذه الوثيقة للتأكد من مراجعتها.

ورقة عمل الرقابة 5.7: تقييم المخاطر

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

الجدول أ: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية

1	2	3	4	5
مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية	التأكيدات المتأثرة، إن وجدت	احتمالية مخاطر الغش (نعم/لا)	تبرير احتمالية مخاطر الغش	تنشأ من قصور بيئة التحكم أو عناصر أخرى لنظام الرقابة الداخلية؟ (نعم/لا)
(يُتبع من ورقة عمل الرقابة5.4)				

الجدول ب: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد

1	2	3	4	5	6	7
		المخاطر المتأصلة				
فئة المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الكبيرة	التأكيدات المتأثرة	الاحتمالية (كبيرة/قليلة)	الحجم (كبير/قليل)	الاحتمالية والتأثير معًا (كبيرة/متوسطة/قليلة)	المخاطر كبيرة؟ (نعم/لا)	مخاطر الرقابة (قصوى/أقل من القصوى)
يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4، الجدول ب، العمود 4/ يتبع في ورقة عمل الرقابة 5.8)	*(يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4، الجدول ب، العمود 5)*					*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.5 العمود 4*

الجدول ج: فئة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير الكبيرة والجوهرية في نفس الوقت

الأهمية النسبية للأداء: 1000
(يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.6)

1	2	3	4	5
فئة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير الكبيرة	القيمة	فوق الأهمية النسبية؟ (الأهمية النسبية الكمية)	جوهرية استنادا إلى الطبيعة؟ (الأهمية النسبية النوعية)	التصنيف: - غير كبير لكن جوهري - غير كبير لكن ليس جوهريًا
				يُتبع في ورقة عمل الرقابة 5.8
		لا		
		لا		
		لا		

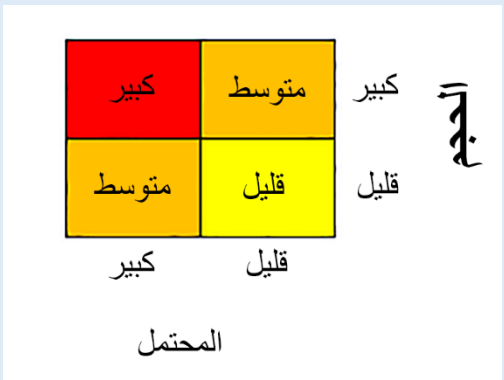
الهدف العام من استكمال النموذج	يتمثل الهدف العام لاستكمال نموذج ورقة العمل هذه هو توجيه فريق الرقابة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء أكانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد مما يوفر أساسًا لتصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيار الانتوساي (ISSAI 1315)
الإرشادات	

الجدول أ: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية

العمود 1	تتبع مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية من ورقة عمل الرقابة 5.4 - سجل المخاطر، الجدول أ. يجوز لفريق الرقابة أن يشير إلى وصف المخاطر وكود المخاطر في هذا العمود.
العمود 2	تتعلق مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية بشكل كبير بالقوائم المالية ككل، مما يؤثر على العديد من التأكيدات. وإذا كانت التأكيدات المعينة قابلة للتحديد، فيجب على فريق الرقابة الإشارة إلى جميع التأكيدات المتأثرة في هذا العمود. وسيساعد هذا فريق الرقابة على تقييم المخاطر المتأصلة كجزء من مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات الصلة على مستوى التأكيد في الجدول ب.
العمود 3	يتمثل الغرض من تحديد ما إذا كانت هناك احتمالية لخطر الغش في ضمان قدرة الفريق على الوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بتحديد هذه المخاطر وتقييمها والاستجابة لها وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1240).
العمود 4	اذكر السبب الذي جعلك تشير إلى وجود مخاطر الغش. إذا استنتج المراقب أن افتراض "وجود مخاطر أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش وتتعلق بالاعتراف بالإيرادات **غير قابل للتطبيق** في ظروف المهمة، يتعين على المراقب أيضًا توثيق الأسباب التي أفضت به إلى هذا الاستنتاج في هذا العمود. معيار الانتوساي (ISSAI 1240.47)
العمود 5	يجب على فريق الرقابة تحديد ما إذا كانت المخاطر ناتجة عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية. ويرجى العلم بأن معيار الانتوساي (ISSAI 1265) يتطلب من فريق الرقابة أن يبلغ عن أوجه القصور الكبيرة في الرقابة الداخلية التي وجدت أثناء الرقابة.

الجدول ب: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد

العمودان 1 و2	تتبع فئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات الكبيرة وتأكيداتها ذات الصلة من سجل المخاطر.
العمود 3	قد يكون التقييم الخاص باحتمالية المخاطر المتأصلة إما كبيرًا أو قليلًا وفقًا لاحتمالية أو تكرار الخطر خلال الفترة.
العمود 4	عند النظر في الحجم المحتمل (كبير/قليل) للخطأ، فإن الجوانب الكمية والنوعية للخطأ المحتمل قد تكون ذات صلة.
العمود 5	أدمج التقييم كما يلي:



العمود 6	عند تحديد المخاطر الكبيرة، يجوز للمراقب أولًا تحديد المخاطر المتأصلة التي تم تقييمها وكانت قريبة من نطاق الحد الأعلى للمخاطر المتأصلة. وقد ينشأ هذا من: • المعاملات من خلال العديد من أشكال المعاملة المحاسبية المقبولة، وبذلك تُستخدم الذاتية. • والتقديرات المحاسبية التي تتسم بدرجة عالية من الشك أو النماذج المعقدة؛ • والتعقيد في جمع البيانات ومعالجتها لدعم أرصدة الحسابات؛ • وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكمية التي تنطوي على حسابات معقدة؛ • والمبادئ المحاسبية التي قد تُفسر بتفسيرات مختلفة؛ • والتغيرات في عمليات الجهة التي تنطوي على تغييرات في المحاسبة، على سبيل المثال عمليات الدمج والاقتناء.

العمود 7	**مخاطر الرقابة الأقل من الحد الأقصى** اختر هذا إذا قام فريق الرقابة - بناءً على فهم تدفق العمليات (ورقة عمل الرقابة 5.3) - بالآتي: • تحديد نشاط الرقابة الذي يمكن أن يخفف من المخاطر (موثق في ورقة عمل الرقابة 5.5). • ملاحظة أن تصميم الرقابة مناسب ويتم تنفيذه. • عندئذٍ قد يختار فريق الرقابة الاعتماد على الضوابط. (موثقة في ورقة عمل الرقابة 5.5) **مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى** اختر هذا إذا كان فريق الرقابة لا يخطط لاختبار فاعلية عمل الضوابط لأن فريق الرقابة: • لم يحدد الضوابط أو حددها ولكنها لم تخفف من المخاطر لأن التصميم غير مناسب وغير مطبق.

الجدول ج: فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير كبيرة ولكنها جوهرية

العمودان 1 و2	أدرج جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات - بما في ذلك المبالغ - التي لم يتم اختيارها على أنها كبيرة بناءً على تقييمات المخاطر التي تم إجراؤها في الجدول ب.
العمود 3	قارن بين القيمة والأهمية النسبية للأداء. ولا يتعين على فريق الرقابة سوى تحديث قيمة الأهمية النسبية للأداء وفقًا لورقة عمل الرقابة 5.6.
العمود 4	بناءً على طبيعة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، حدد ما إذا كانت جوهرية بطبيعتها أم لا.
العمود 5	إذا كانت هناك أي إجابة بـ "نعم" في العمودين 3 و4، سيتم تصنيف فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على أنها غير كبيرة ولكن جوهرية. وإذا كانت الإجابة بـ "لا" في كل من العمودين 3 و4، سيتم تحديد نطاقها خارج الرقابة. ولن يتم تخصيص استجابة رقابية في ورقة عمل الرقابة 5.8 إلا لتلك المحددة باعتبارها غير كبيرة ولكنها جوهرية

تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يوفر الجدول في بداية ورقة عمل الرقابة 5.7 أعلاه حقولًا ذات صلة بتسجيل الأدلة لشخص أو مسؤول قام باستكمال نموذج ورقة العمل هذه ومراجعته واعتماده. ويتعين على الفريق إعداد ورقة العمل هذه واستكمالها، بينما على قائد فريق الرقابة التصديق عليها، ويتولى المشرف على مهمة الرقابة مراجعتها واعتمادها. ويُعد قرار تحديد نطاق فئة معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات داخل الرقابة أو خارجها قرارًا إستراتيجيًا، ولذلك فمن المستحسن أن يشارك قائد فريق الرقابة والمشرف على مهمة الرقابة بشكلٍ كامل. وعلاوة على ذلك، يتعين على المشرف على مهمة الرقابة وقائد الفريق أن يقررا إسناد أي فئة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى أي من أعضاء الفريق.

ورقة عمل الرقابة 5.8: الاستجابة للمخاطر

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي				
التاريخ:				

الجدول أ: الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المُقدرة على مستوى القوائم المالية

المخاطر	الاستجابة العامة للتعامل مع مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية
1	2
يتبع من الجدول أ (ورقة عمل الرقابة 5.8)	

الجدول ب: الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المُقدرة على مستوى التأكيد

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الكبيرة (يرجى الإشارة إلى المخاطر الكبيرة بناءً على ورقة عمل الرقابة 5.7)	التأكيدات ذات الصلة	أ. نهج قائم على الضوابط (بالنسبة إلى مخاطر الضوابط الأقل من الحد الأقصى وتصميم اختبار الضوابط والحد الأدنى من القوائم) أو ب. نهج موضوعي بأكمله (بالنسبة لمخاطر الضوابط عند الحد الأقصى، تصميم القوائم المفصلة)	نشاط الرقابة	الاعتماد على اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط للعام الماضي			عدد عينات اختبار الفاعلية التشغيلية	إجراءات اختبار الضوابط	إجراءات الاختبار الموضوعية (للنهج قائم على الضوابط ونهج الموضوعية الكامل)
				(نعم/لا) *(إذا كانت الإجابة بـ "لا"، فانتقل مباشرة إلى إجراءات اختبار الفاعلية التشغيلية)*	إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، في حالة وجود أي تغييرات مهمة (نعم/لا)، فاذكر التغييرات التي أجريت في مجال معين *(إذا كانت الإجابة بـ "نعم"، فانتقل إلى إجراءات اختبار الفاعلية التشغيلية)*	إذا لم يكن هناك تغيير كبير في الرقابة، انتقل مباشرة إلى إجراءات الاختبار الموضوعية *(اختبر الضوابط ذات الصلة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات)*			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.7		*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.7*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.5*					*يُتبع في ورقة عمل الرقابة 6.1*	*يُتبع في ورقة عمل الرقابة 6.2*
							MT: 24		
							W: 15		
							MH: 6		
							QR: 2		
							YR: 1		

الجدول ج: الاستجابة على فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير الكبيرة ولكن جوهرية*

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير كبيرة ولكنها جوهرية	الحد الأدنى للإجراءات الجوهرية
1	2
يُتبع من الجدول جـ (ورقة عمل الرقابة 5.7)	

*فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف العام من ورقة العمل هذه هو تصميم وتوثيق استجابة المراقب للمخاطر المقدرة الناتجة عن الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (ISSAI 1230، 1240، 1300، 1315، 1330، 1520، 1530، 1500)
الإرشادات	ويرتبط هذا النموذج بشكل أساسي بورقة عمل الرقابة 5.7 تقييم المخاطر، على الرغم من أنه من المتوقع أن يشير المراقب إلى أوراق العمل الأخرى أثناء تصميم إجراءات الرقابة. بعد الانتهاء من إجراءات ورقة العمل هذه، سيتم تتبع العمل المنجز خلال هذه المرحلة في مرحلة إجراء الرقابة، حيث سيتم تنفيذ الإجراءات المصممة في هذه المرحلة على العينات المختارة إما لاختبار فاعلية تشغيل الضوابط أو للاختبارات الجوهرية. وبعبارة أخرى، هذه هي المرحلة الأخيرة من مرحلة التخطيط للرقابة. ومع ذلك، يجب على المراقب أن يضع في حسبانه أن الرقابة عملية تكرارية.

الجدول أ: مستوى القوائم المالية

العمود 1	هذا العمود هو لتسجيل المخاطر المتتبعة من سجل المخاطر. يمكن للمراقب أن يسجل إما اسم المخاطرة أو الرقم المرجعي للمخاطرة من الجدول أ من ورقة عمل الرقابة 5.4
العمود 2	في هذا العمود، يجب على المراقب تقديم استجابة شاملة بشأن المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية. وفيما يلي بعض الأمثلة للاستجابات مستمدة من معيار الانتوساي (ISSAI 1330) (الفقرة 1أ): • التأكيد على فريق التعاقد ضرورة الحفاظ على الشك المهني. • تعيين مزيد من الموظفين ذوي الخبرة أو المهارات الخاصة أو الاستعانة بالخبراء. • توفير الإشراف بشكل أكبر. • وضع عناصر إضافية تخص عدم إمكانية التنبؤ عند اختيار المزيد من إجراءات الرقابة التي يتعين القيام بها. إجراء تغييرات عامة في طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها، على سبيل المثال، تنفيذ الإجراءات الموضوعية في نهاية الفترة بدلاً من التاريخ المؤقّت أو تعديل طبيعة إجراءات الرقابة للحصول على أدلة الإثبات المُقنعة.

الجدول ب: مستوى التأكيد على فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات

العمود 1	يجب على المراقب تتبع الفئات الجوهرية من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الواردة في ورقة عمل الرقابة 5.7. وذلك لضمان الاتساق بين ورقتي العمل هاتين. لا تنسى بأن توضح ما إذا كانت هناك مخاطر كبيرة مقيمة لكل بند بناء على ورقة عمل الرقابة 5.7 حيث أن هذا له اعتبار خاص في الاستجابة للمخاطر.
العمود 2	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.
العمود 3	وضح ما إذا كان النهج الذي سيُستخدم هو النهج القائم على الضوابط أو نهج الموضوعية الكامل. يتم اختيار النهج **النهج القائم على الضوابط** عندما يخلص فريق الرقابة إلى أن تصميم الضوابط مناسب ومنفذ كما تم تصميمه. وهذا الاستنتاج مأخوذ من ورقة عمل الرقابة 5.5 - سجل أنشطة الرقابة وورقة عمل الرقابة 5.7 - نموذج تقييم المخاطر. وبمجرد اختيار ذلك، يحتاج فريق الرقابة إلى التحقق مما إذا كان يمكن الاعتماد قبل اختبار الضوابط الخاص بالعام (الأعمدة 5-7). إذا لم يكن الأمر كذلك، يحتاج فريق الرقابة إلى تصميم إجراءات اختبار الضوابط للسنة الحالية. ومع ذلك، لا يزال فريق الرقابة في حاجة إلى إجراء الإجراءات الجوهرية اعتمادًا على نتائج اختبار الضوابط. وإذا ثبتت فعالية الضوابط، فإن هناك حاجة إلى أدنى الإجراءات جوهرية. وإذا ثبت أن الضوابط لا تعمل بكفاءة ومخالفة للتقييم الأولي، فيحتاج فريق الرقابة تغيير النهج إلى النهج الموضوعي الكامل كما لو لم يخطط فريق الرقابة للاعتماد على الضوابط من البداية. توخى الحذر عند تصميم إجراءات اختبار الضوابط. يرجى الرجوع إلى التوجيهات في العمود 9. يتم اختيار **نهج الموضوعية الكامل** عندما يستنتج فريق الرقابة أن تصميم الرقابة وتنفيذها غير كافٍ. فإذا تم اختيار ذلك، سينتقل فريق الرقابة إلى العمود 10 ويصمم إجراءات موضوعية مفصلة والتي قد تكون إجراءات تحليلية جوهرية أو اختبار للتفاصيل أو مزيج منها.
العمود 4	في هذا العمود، يجب على المراقب أن يتتبع من سجل أنشطة الرقابة أنشطة الرقابة المحددة مقابل كل خطر.
العمودان 5-7	لا تكون الأعمدة 5-7 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.

	في العمود 6، يقدم الجواب "نعم" خيارًا 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 9). 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 قدما في وضع إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية للسنة الحالية (أي العمود 9). إذا لم يوجد تغييرات ملحوظة في الضوابط، يمكن للمراقب أن يمضي قدما في وضع الإجراءات الجوهرية (أي العمود 10) – بمعنى أن يعتزم المراقب الاعتماد على نتيجة اختبار الفعالية التشغيلية السابق. ومع ذلك، يُفضل عند عدم وجود ملحوظة هامة، اختبار الضوابط ذات الصلة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات.
العمود 8	واستنادا إلى مدى تكرار تنفيذ الضوابط المحددة في ورقة عمل الرقابة 5.5 (سجل الضوابط، العمود رقم 4) يمكن تسجيل عدد العينات التي يتعين اختبارها في العمود 8. يقترح النموذج أرقام محددة مسبقًا، ولكن يمكن تغييرها. منطقيًا، إذا نُفذت الضوابط المحددة عدة مرات، ينبغي أن يكون عدد العينات المختارة أكبر من عدد الضوابط المنفذة سنويا.
العمود 9	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 الموضوعة ثلاثة أشياء؛ المخاطر، وتأكيدات الرقابة، والضوابط. يجب استمرار تصميم الإجراءات في هذه المرحلة بعد ذلك في مرحلة تنفيذ الرقابة لتنفيذ الإجراء على العينات المختارة) *(يجب تسجيل مرجع ورقة العمل إلى مرحلة التنفيذ في هذا العمود)* ومع ذلك، فإن مجرد وجود ضوابط لا يتطلب بالضرورة إجراء اختبار الضوابط. يتم إجراء اختبار فعالية التشغيل للضوابط إذا كان تصميم الضوابط المحددة مناسبًا ويتم تنفيذه وفقًا لتصميمه. (يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.10، العمود 5). إذا كان التقييم المبدئي لتصميم الضوابط وتنفيذها "غير كاف"، فهذا العمود غير قابل للتطبيق. ومع ذلك، ينص معيار الانتوساي ISSAI 1330.8(b) على أن فريق الرقابة لا يزال بحاجة إلى تصميم وأداء اختبار الضوابط إذا لم تتمكن الإجراءات الجوهرية وحدها من تقديم أدلة رقابة كافية على مستوى التأكيد. **بالنسبة للمخاطر الكبيرة:** بالإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار الانتوساي (ISSAI 1330.15) من المراقب أن يختبر الضوابط إذا كان المراقب يخطط للاعتماد على الضوابط للمخاطر التي تشكل خطورة كبيرة.
العمود 10	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 الموضوعة خلال هذه المرحلة في مرحلة تنفيذ الرقابة لتنفيذ الإجراء على العينات المختارة *(يجب تسجيل مرجع ورقة العمل إلى مرحلة التنفيذ في هذا العمود)*. **بالنسبة للمخاطر الكبيرة:** يجب أن يضمن فريق الرقابة أن الإجراءات الجوهرية يمكن أن تتصدى بشكل كاف للمخاطر الكبيرة. وإذا كان النهج المختار هو الموضوعي بالكامل، فإن معيار الانتوساي (ISSAI 1330.21) ينص على أن الإجراء يجب أن يتضمن اختبارًا للتفاصيل
الجدول ج: فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير كبيرة ولكنها جوهرية	
العمود 1	أدرج فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير الكبيرة ولكن جوهرية من ورقة عمل الرقابة 5.7. ويرجى العلم بأن هذه العناصر يتم تحديدها باستخدام الأهمية النسبية النوعية والكمية للأداء (أي أن الأخطاء قد تكون مهمة نسبيا بناء على حجمها وطبيعتها). أدرج فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير الكبيرة ولكن جوهرية من ورقة عمل الرقابة 5.7. تكون فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات جوهرية على النحو الكمي أو الكيفي (باستخدام الأهمية النسبية للأداء) إذا كان الحذف أو الخطأ في ذكر أو تعميم المعلومات المتعلقة بها يؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل.
العمود 2	صمم الإجراءات الجوهرية بالحد الأدنى التي قد تركز على الإجراءات التحليلية الجوهرية و/أو اختبار التفاصيل المحدود. نظرًا لأن تحديد فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات الكبيرة يستند إلى نتائج المخاطر، فقد أقر معيار الانتوساي (ISSAI 1330) بالحاجة إلى إجراء اختبار جوهري لجميع فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات الجوهرية بسبب القيود التالية:

	• تقييم المخاطر يستند استناد بحت إلى حكم المراقب، و • احتمال أن تتجاوز الإدارة الضوابط **ملحوظة:** إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير كبيرة ولكنها جوهرية تشتمل على حسابات الجرد، فإن استجابة الرقابة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1501.4) لن تكون الحد الأدنى من إجراءات جوهرية وفقط، بل يجب أن تشمل ما يلي: (a) وجود حساب جرد مادي، إلا إذا كان غير عملي، بهدف: (1) تقييم تعليمات الإدارة وإجراءات تسجيل ومراقبة نتائج إحصاء المخزون المادي للجهة (2) مراقبة أداء إجراءات إحصاء الإدارة، (3) فحص المخزون، (4) تنفيذ حسابات الاختبار و (ب) تنفيذ إجراءات الرقابة على سجلات الجرد النهائية للجهة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية والمراجع في النهاية. يمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق ويجب التصديق عليه وفقًا لذلك. قد تحتاج ورقة العمل هذه إلى عديد من المعدين والمراجعين. لذلك، قد يكون اسم المُعِد والمراجع الذين يجب تسجيلهم أكثر من اسم. ويجب على المراجع العام-الذي عادة ما يكون المشرف على التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 6.1: تنفيذ إجراءات الرقابة الخاصة باختبار الفعالية التشغيلية للضوابط

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

	إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

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

فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكبرى*:

1	2	3	4	5	6
الرقم المرجعي للرقابة	المخاطر	مرجع المخاطر	النشاط الرقابي الذي يعالج المخاطر	الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية المؤداة	تأكيد الرقابة ذي الصلة الموجهة
يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.5 أو 5.8	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.5*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.8*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.8*
رقابة الالتزام/01:		المخاطر/01			
رقابة الالتزام/02:		المخاطر/03			
رقابة الالتزام/03:		المخاطر/03			

*فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

الخطوة 2: الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية المؤداة

المخاطر	المخاطر/01
أنشطة الرقابة المختبرة	رقابة الالتزام/01:

1	2	3					4
العينة	الرقم المرجعي للعينة	البيانات/البنود المختبرة في العينات					الاستنتاج
		البند 1	البند 2	البند 3	البند 4	البند 5	
1							
2							
3							
4							

الاستنتاج العام من إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية:

الهدف العام من استكمال النموذج	يكمن الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه في توثيق إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية التي يقوم بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية لضمان توثيق العمل الذي يقوم به وفقًا لذلك. يتم اتخاذ الإجراء الرقابي على عينات يحددها المراقب مع مراعاة أهداف الاختبار التي تتمثل في تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة لكل خطر.
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1330 و ISSAI 1500)
الإرشادات	يجب على المراقب اتباع خطوتين لاستكمال نموذج ورقة العمل على النحو الموضح أدناه: **الخطوة 1:** في هذه الخطوة، ابدأ التتبع من وثيقة تخطيط فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تم تعيينها للخضوع للاختبار، وسجلها في الحقل الموجود أعلاه. وبناءً على ذلك، يجب على المراقب بعدها تتبع المخاطر وأنشطة الرقابة وإجراءات اختبار الرقابة والتأكيدات ذات الصلة المحددة من وثيقة التخطيط. **الخطوة 2:** في هذه الخطوة، يتعين على المراقب اختيار عينة من نشاط رقابي واحد في وقت معين حتى يُجرى اختباره. لذا، يجب على المراقب أن يسجل أولاً الرقم المرجعي للرقابة والرقم المرجعي للمخاطر، بحيث يكون من الواضح تمامًا أي اختبار تم إجراءه. سجل هذا في الحقل المخصص في النموذج، ثم انتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. تعتمد بيانات أو بنود العينة الخاضعة للاختبار على هدف الاختبار، وهو تأكيد الرقابة؛ ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من إجراءات الرقابة. يُرجى الرجوع إلى الإرشادات التفصيلية أدناه لاستكمال الخطوتين 1 و2:

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

بعد تسجيل فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح لإجراء الاختبار، ابدأ باستكمال الجدول الذي يتكوّن من ستة عناصر.

العمود 1	في هذا العمود، تتبع الرقم المرجعي لنشاط الرقابة من سجل نشاط الرقابة أو من ورقة عمل الرقابة 5.8 المُستكملة في مرحلة التخطيط للرقابة. وعلى الرغم من وجوب ذكر اسم نشاط الرقابة في العمود 4، إلا أنه يكمن سبب إبقاء العمود 1 لتسجيل الرقم المرجعي للرقابة في توضيح أهمية الضوابط التي يجري اختبارها لفئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح.
العمود 2	تتبع المخاطر المحددة مقابل كل فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح عن ورقة عمل الرقابة 5.4 وسجلها في هذا العمود. يجب على المراقب أولًا تتبع المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة.
العمود 3	يمكنك اختيار تسجيل اسم المخاطر أو رقمها المرجعي في هذا التوثيق. ويمكن تتبُع الرقم المرجعي للمخاطر من جدول مخاطر الأخطاء الجوهرية وتسجيله في هذا العمود.
العمود 4	تتبَع اسم نشاط الرقابة من ورقة عمل الرقابة 5.5 أو 5.8 وسجّله في هذا العمود؛ ينبغي أن تتوافق مع الرقم المرجعي لنشاط الرقابة المسجل في العمود 1، كما ينبغي أن تتوافق مع المخاطر المتبعة من ورقة عمل الرقابة 5.4 يجوز للمراقب إما تسجيل الرقم المرجعي لنشاط الرقابة فقط أو كلاً من الرقم المرجعي واسم نشاط الرقابة.
العمود 5	في هذا العمود، تتبَع من ورقة عمل الرقابة 5.8 إجراءات اختبار الضوابط التي سبق وضعها في مرحلة التخطيط، وهو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.
العمود 6	تتبع تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة لكل خطر وسجّلها في هذا العمود. ويكمن الغرض من ذلك في التأكد من محافظة المراقب على أهداف الاختبار باستمرار للوصول إلى الاستنتاج المناسب للاختبارات المؤداة.

الخطوة 2: الرقابة على إجراءات اختبار الفعالية التشغيلية المؤداة

في الخطوة 2، يوثق المراقب إجراء اختبار الفعالية التشغيلية المجرى على كل نشاط رقابي 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 أرقام العينات، فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.
	العمود 2	وثّق الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود، وعادةً ما 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 تحديدًا. على سبيل المثال، قد تكون البنود التي خضعت للاختبار "قسائم دفع موقعة من قبل الموظف المالي" أو "قسائم دفع أعدها مساعد الحسابات". وستُحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة محددة من خلال إجراءات اختبار الضوابط الموضوعة في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار، وهو ما يعد تأكيد.
	العمود 4	يجب على المراقب التوصل إلى نتيجة في كل عينة خضعت للاختبار مما يوجب عليه تسجيلها في هذا العمود، وستشكل هذه القواعد استنتاجًا عامًا.
الاستنتاج العام من اختبار الفعالية التشغيلية	يجب على المراقب -بناءً على الضوابط المحددة لكلٍ من المخاطر المختبرة للفئات الجوهرية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات- استنتاج ما إذا كانت الضوابط المعمول بها تعمل بفعالية. وعند القيام بذلك، يجب على المراقب أولًا تسجيل أساس الاستنتاج، ثم اختتام أي من العبارات التالية: 1. عمل الضوابط بكفاءة. 2. عدم عمل الضوابط بكفاءة.	
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. وقد يكون المُعد قائد فريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون مشرف الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.	

ورقة عمل الرقابة 6.2: تنفيذ الإجراءات الموضوعية للرقابة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

الخطوة 1: تتبع المخاطر والإجراءات الموضوعية للرقابة من وثيقة التخطيط

فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكبرى*:

1	2	3	4
المخاطر	**مرجع المخاطر**	**الإجراءات الموضوعية للرقابة التي يتعين تنفيذها**	**تأكيد الرقابة ذي الصلة الموجهة**
يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.4*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.8*	*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.8*
	المخاطر/01		
	المخاطر/03		
	المخاطر/03		

*فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها

المخاطر	المخاطر/01

1	2	3					4
العينة	الرقم المرجعي للعينة	البيانات/البنود المختبرة في العينات					الاستنتاج
		البند 1	البند 2	البند 3	البند 4	البند 5	
1							
2							
3							
4							

الاستنتاج الكلي لتنفيذ الإجراءات الموضوعية للرقابة:

الهدف العام من استكمال النموذج	يكمن الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه في توثيق الإجراءات الموضوعية للرقابة التي قام بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهام الرقابية لضمان توثيق العمل الذي أجراه المراقب وفقًا لذلك. وبتحقيق أهداف الاختبار باعتبارها تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة لكل خطر، يتم إجراء الرقابة على عينات من اختيار المراقب.
معايير الانتوساي المعمول بها	معايير الانتوساي (1230، 1330، 1500)
الإرشادات	يجب على المراقب اتباع خطوتين لاستكمال نموذج ورقة العمل على النحو الموضح أدناه: **الخطوة 1:** في هذه الخطوة، ابدأ التتبع من وثيقة تخطيط فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تم تعيينها للخضوع للاختبار، وسجلها في الحقل الموجود أعلاه. وفي مقابل ذلك، يجب على المراقب بعد ذلك تتبع المخاطر والإجراءات الجوهرية للرقابة والتأكيدات ذات الصلة المحددة من وثيقة التخطيط. **الخطوة 2:** في هذه الخطوة، يتعين على المراقب اختيار عينة لإخضاعها للاختبارات. وعادة ما تكون العينات المحددة للاختبارات الموضوعية أكبر من تلك المحددة لاختبار الرقابة. ولذلك، يجب على المراقب تسجيل الرقم المرجعي للمخاطر أولًا بحيث يتضح تمامًا أي خطر سيتم معالجته عن طريق تنفيذ إجراءات الرقابة الجوهرية. سجل هذا في الحقل الموجود في النموذج، ثم انتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. وتعتمد بيانات أو بنود العينة التي ستُختبر على هدف الاختبار، وهو تأكيد الرقابة؛ ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من الإجراءات الجوهرية للرقابة. يُرجى الرجوع إلى الإرشادات التفصيلية أدناه لاستكمال الخطوتين 1 و2:

الخطوة 1: تتبَع المخاطر والإجراءات الموضوعية للرقابة من وثائق التخطيط

بعد تسجيل فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح لإجراء الاختبار، ابدأ في استكمال الجدول الذي يتكوّن من أربعة عناصر. يجب أن يركز المراقب أولًا على المخاطر الكبيرة ويضع وينفذ الإجراءات الموضوعية للرقابة التي تستجيب لتلك المخاطر.

العمود 1	تتبع المخاطر المحددة لكل فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح عن ورقة عمل الرقابة5.4 وسجلها في هذا العمود. ويجب على المراقب أولًا تتبع المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة.
العمود 3	يمكن تتبع الرقم المرجعي للمخاطر من ورقة عمل الرقابة 5.4 وتسجيله في هذا العمود لتسهيل الرجوع إليها أثناء توثيق الإجراءات الموضوعية للرقابة المؤداة.
العمود 5	في هذا العمود، تتبَع من ورقة عمل الرقابة 5.8 الخاصة بالإجراءات الموضوعية للرقابة المحددة في مرحلة التخطيط. وهو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.
العمود 6	تتبع تأكيدات الرقابة ذات الصلة المحددة لكل خطر وسجّلها في هذا العمود. ويكمن الغرض من ذلك في التأكد من محافظة المراقب على أهداف الاختبار باستمرار للوصول إلى الاستنتاج المناسب حول الإجراءات الموضوعية للرقابة المنفذة.

الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها

في الخطوة 2، يوثق المراقب الإجراءات الموضوعية للرقابة المنفذة والتي تستجيب للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. أولا، تتبَع مرجع المخاطر وسجّله في الحقل المحدد.

العمود 1	في هذا العمود، سجّل أرقام العينات، فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.
العمود 2	وثّق الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود. عادة 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 تحديدًا. وستُحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة معينة من خلال الإجراءات الموضوعية للرقابة المحددة في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار، وهو ما يعد تأكيدًا.
العمود 4	يجب على المراقب التوصل إلى نتيجة في كل عينة خضعت للاختبار مما يوجب عليه تسجيلها في هذا العمود، وستشكل هذه القواعد الأساس لاستنتاج كلي.

الاستنتاج العام من اختبار الفعالية التشغيلية	يجب على المراقب وضع الأساس اللازم للاستنتاج من أجل الوصول إلى استنتاج كلي. ويمكن التوصل إلى ذلك من خلال تلخيص الاستنتاجات لكل عينة في العمود 4. يجب تتبع أي استثناءات مُلاحظة أثناء تنفيذ الإجراءات الجوهرية للرقابة على كل عينة مُختارة للاختبار في قائمة الملاحظة في مرحلة استكمال ومراجعة الرقابة *(ورقة عمل الرقابة 7.1)* للتعامل بشكل مناسب مع الإدارة وتقييم الأثر على عرض القوائم المالية وإعدادها. وبالاعتماد على طبيعتها وأهميتها، وبالاعتماد أيضًا 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.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. وقد يكون المُعد قائد فريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون مشرف التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 6.3: 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 رصيدا قدره ----- وهو مدفوع لكم مقدمًا، والذي لم يُسدد بعد حتى تاريخ --------.

شاكرين لكم إذا تفضلتم بإبلاغ المراقبين بالتأكيد على موافقتكم / عدم موافقتكم على الرصيد المبين بتوقيعكم على خطاب التأكيد المرفق وإعادة إرساله إلى المراقبين في المظروف المدفوع مسبقًا قبل تاريخ------.
في حال عدم موافقتكم على الرصيد المذكور، يُرجى إبلاغ المراقبين بتفاصيل الاختلاف وأسبابه.

يُرجى 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 -------

السيد/السيدة،

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

اسم الموظف / المتعهد / المورد

التوقيع

المنصب الحالي

ورقة عمل الرقابة 6.4: نموذج خطاب تأكيد الرصيد السلبي المتعلق 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

السيد/السيدة،

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

رصيد حسابك وفقًا 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 مظروف مدفوع مسبقًا.

يُرجى 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 -------

السيد/السيدة،

إننا لا نوافق على الرصيد الموضح في بيانكم مقارنة بما هو مسجل في سجلاتنا، والتفاصيل الواردة أدناه والبيان المرفق مع هذا الطلب كمرجعية:

اسم الوكالة أو العميل إذا كان فردًا

التوقيع

المنصب الحالي

ورقة عمل الرقابة 6.5: عينة من خطاب تأكيد رصيد البنك

المدير
بنك ABC

الموضوع: تأكيد رصيد البنك

السيد/السيدة،

لقد 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 المظروف المدفوع مسبقًا وفقًا لسجلات البنك.

يُرجى 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

ورقة عمل الرقابة 6.6: استخدام مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية

خطوات استخدام مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية (MUS)

1. تحديد القيمة السكانية الصحيحة للعناصر المختارة (يجب أن يكون حجم العينة المحدد كافيًا ويجب أن يكون لكل وحدة معاينة في السكان فرص متساوية لاختيارها)
2. النظر في الأهمية النسبية للأداء للسكان المختارين أو العناصر للاختبار.
3. تحديد تعداد السكان 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.

حجم السكان - مضاعفات الأهمية النسبية للأداء	المخاطر (غير كبيرة) والاعتماد على الضوابط - حجم الاختبار صغير	المخاطر (غير كبيرة) والاعتماد على الضوابط - حجم الاختبار عادي	مخاطر كبيرة والاعتماد على الضوابط، أو مخاطر (غير كبيرة) ولا اعتماد على الضوابط	مخاطر كبيرة ولا اعتماد على الضوابط
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	38	75
30x	6	21	45	(*)75
40x	8	28	60	(*)75
50x	10	35	75	(*)75
100x	20	70	(*)75	(*)75
200x(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 بشكلٍ خاص لذلك الخطر. وكثيرًا ما تنطوي هذه الإجراءات الجوهرية المستجيبة على اختبار غير تمثيلي.*

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

7. استخدام ورقة عمل مصنف أخذ عينات الوحدة النقدية (MUS) (املأ خانات حجم المجموعة وحجم العينة المحددة باستخدام الجدول أعلاه).

8. أضف صفوف اعتمادًا على عدد العناصر في عدد السكان كما هو موضح أدناه.

Monetary Unit Sampling Worksheet

Financial Statement Account	Purchase of Power
Population	435,747,415
Sample Size	14
Sampling Interval	31,124,815
Random Start	10,000,000

Add Rows

Item #	ID#	Description	Amount	Sub-Total	Number of Selections	Sampling Interval	Selection Remainder
		Insert population data in white cells below					(10,000,000)
1	5000000015	1/10/12	13,158,479.75	3,158,480	1	31,124,815	(27,966,336)
2	5000000306	1/31/12	5,293,473.28	(22,672,862)	0	31,124,815	(22,672,862)
3	5000000321	1/31/12	17,420,774.46	(5,252,088)	0	31,124,815	(5,252,088)
4	5000000361	1/31/12	13,740,795.12	8,488,707	1	31,124,815	(22,636,108)
5	5000001020	3/7/12	4,650,608.14	(17,985,500)	0	31,124,815	(17,985,500)
6	5000001062	3/7/12	12,931,211.93	(5,054,288)	0	31,124,815	(5,054,288)
7	5000001138	2/29/12	15,436,314.61	10,382,027	1	31,124,815	(20,742,789)
8	5000002021	4/5/12	13,705,066.05	(7,037,723)	0	31,124,815	(7,037,723)
9	5000002024	3/31/12	4,795,012.43	(2,242,710)	0	31,124,815	(2,242,710)
10	5000002186	3/31/12	18,882,067.07	16,639,357	1	31,124,815	(14,485,459)
11	5000002987	4/30/12	11,867,247.08	(2,618,211)	0	31,124,815	(2,618,211)
12	5000003001	4/30/12	4,131,736.23	1,513,525	1	31,124,815	(29,611,291)
13	5000003064	4/30/12	16,713,514.71	(12,897,776)	0	31,124,815	(12,897,776)
14	5000004106	5/31/12	17,222,699.45	4,324,924	1	31,124,815	(26,799,892)
15	5000004113	6/3/12	12,656,124.65	(14,143,767)	0	31,124,815	(14,143,767)
16	5000004192	6/11/12	3,611,245.52	(10,532,522)	0	31,124,815	(10,532,522)
17	5000004850	6/30/12	11,820,309.02	1,287,787	1	31,124,815	(29,837,028)
18	5000004895	6/30/12	3,759,930.53	(26,077,097)	0	31,124,815	(26,077,097)
19	5000004919	6/30/12	16,067,537.64	(10,009,560)	0	31,124,815	(10,009,560)
20	5000006002	8/6/12	4,036,880.38	(5,972,679)	0	31,124,815	(5,972,679)
21	5000006053	8/7/12	15,958,364.61	9,985,685	1	31,124,815	(21,139,130)
22	5000006055	8/7/12	12,077,352.30	(9,061,778)	0	31,124,815	(9,061,778)
23	5000007139	9/4/12	16,800,205.50	7,738,428	1	31,124,815	(23,386,388)
24	5000007142	9/13/12	4,089,418.29	(19,296,969)	0	31,124,815	(19,296,969)
25	5000007159	9/13/12	12,241,074.69	(7,055,895)	0	31,124,815	(7,055,895)
26	5000007995	10/9/12	4,140,548.39	(2,915,346)	0	31,124,815	(2,915,346)
27	5000008000	10/9/12	12,825,042.62	9,909,696	1	31,124,815	(21,215,119)
28	5000008013	10/9/12	16,880,647.27	(4,334,472)	0	31,124,815	(4,334,472)
29	5000009140	11/9/12	4,782,095.60	447,624	1	31,124,815	(30,677,192)
30	5000009141	11/9/12	14,219,044.19	(16,458,147)	0	31,124,815	(16,458,147)
31	5000009147	11/9/12	16,344,373.21	(113,774)	0	31,124,815	(113,774)
32	5000010342	12/5/12	13,515,854.95	13,402,081	1	31,124,815	(17,722,735)
33	5000010516	12/6/12	5,273,103.15	(12,449,631)	0	31,124,815	(12,449,631)
34	5000010597	12/7/12	18,489,622.17	6,039,991	1	31,124,815	(25,084,825)
35	5000012297	12/28/12	3,364,039.00	(21,720,786)	0	31,124,815	(21,720,786)
36	5000012514	12/31/12	22,870,504.49	1,149,719	1	31,124,815	(29,975,096)
37	5000012515	12/31/12	14,269,958.56	(15,705,138)	0	31,124,815	(15,705,138)
38	5000012516	12/31/12	5,705,137.84	(10,000,000)	0	31,124,815	(10,000,000)

9. أنتِج عينة؛ ينبغي أن تكون النتيجة النهائية على النحو التالي:

Monetary Unit Sampling Worksheet

# of Selections: #DIV/0!

Item #	ID#	Description	Amount	Number of Selections
1	5000000015	1/10/12	13,158,479.75	1
4	5000000361	1/31/12	13,740,795.12	1
7	5000001138	2/29/12	15,436,314.61	1
10	5000002186	3/31/12	18,882,067.07	1
12	5000003001	4/30/12	4,131,736.23	1
14	5000004106	5/31/12	17,222,699.45	1
17	5000004850	6/30/12	11,820,309.02	1
21	5000006053	8/7/12	15,958,364.61	1
23	5000007139	9/4/12	16,800,205.50	1
27	5000008000	10/9/12	12,825,042.62	1
29	5000009140	11/9/12	4,782,095.60	1
32	5000010342	12/5/12	13,515,854.95	1
34	5000010597	12/7/12	18,489,622.17	1
36	5000012514	12/31/12	22,870,504.49	1

ملاحظات:

1. *البيانات الواردة أعلاه تصورية. الجهة المستخدمة هي شركة طاقة تملكها الحكومة، حيث يقوم بتنفيذ المهمة الرقابية الجهاز الأعلى للرقابة في البلد X.*
2. *يتم توفير أداة أخذ العينات هذه في ورقة أكسل من ميكروسوفت كملف منفصل للاستخدام من قبل الأجهزة العليا للرقابة.*

تقييم انتقاء العينات

إرشادات بشأن تقييم نتائج اختبارات الرقابة

	P
إجمالي رصيد الحساب المراقب (أ)	(أ)
إجمالي قيمة المعاملات المُختبرة (ب)	(ب)
إجمالي حجم الأخطاء الفعلية (ج)	(ج)
الأخطاء المتوقعة للمجموعة ككل د=(ج/بxأ)	(د)
الأخطاء المقبولة (هـ)	(هـ)
الأخطاء المتوقعة المقبولة (و) = (هـ-د)	**(و)**
الحد الأدنى الموصى به من عناصر العينة الإضافية التي سيتم اختيارها (ز): ز = و/(1-(هـ/n)) = عدد العناصر الواجب أخذ عينات منها n = حجم العينة	**(ز)**

عندما يكون الرقم "و" سالبًا *(يكون "و" سالبًا عندما تتخطى الأخطاء المتوقعة حاجز الأخطاء المقبولة)*، ينبغي أن يقوم المراقب بما يلي:

الخطوة 1: تأكد من تسجيل اعتمادية الرقابة الأخيرة على أنها "لا يوجد اعتمادية". أعد صياغة اعتمادية الرقابة حيثما ذُكر أي اعتمادية متوسطة أو عالية سابقًا. 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. ويشار إلى الحد الأدنى من عناصر العينة الإضافية الموصى باختيارها أعلاه بـ (ز). ويلاحظ أن هذا الرقم هو مجرد دليل يشير إلى الحد الأدنى لعدد العناصر التي يتعين اختبارها استنادًا 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 (ز>0). وإذا لم تكن كذلك، فهذا يعني أن المعدل المتوقع للأخطاء في السكان قد ينبغي 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.

الانتهاء والمراجعة

ورقة عمل الرقابة 7.1: تقييم أثر الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

توثيق قائمة الملاحظات المأخوذة من مرحلة تنفيذ الرقابة

رقم مسلسل	مجال الرقابة	النوع: 1. الخطأ 2. نقص المراقبة 3. نقص الإفصاح 4. غير ذلك	خلاصة الملاحظة	القيمة إن وجدت	مرجع ورقة العمل من مكان الملاحظة	المسؤول عن الرقابة	استجابة الإدارة	حالة الملاحظة (تم حلها/لم تُحل)	الرقم المرجعي للمراقبة
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

الحجم الإجمالي للأخطاء (الأخطاء غير المصححة التي أعتبرت خطأ محاسبي)	القيمة	مرجع ورقة العمل
الحجم الإجمالي للأخطاء في فئات المعاملات/أرصدة الحسابات (أ)		
الأخطاء المتراكمة المصححة (ب)		
الأخطاء النهائية المتراكمة غير المصححة ج=(أ)-(ب)		*يتبع في..*
الأهمية النسبية للقوائم المالية في مجملها		*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.6 (ج)*
الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات _____ (واحد أو أكثر)		*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.6 (ج)*
الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات _____ (واحد أو أكثر)		*يُتبع من ورقة عمل الرقابة 5.6 (ج)*
التقييم العام للأخطاء غير المصححة والتحقق من التأثير على القوائم المالية		
هل يستند الخطأ الفردي غير المصحح لفئة المعاملات/قيمة أرصدة الحسابات إلى مستوى الأهمية النسبية المخصص لمثل هذه الفئة من المعاملات/أرصدة الحسابات؟		
إذا كان الجواب نعم، فتأكد من التأثير على فئات المعاملات/أرصدة الحسابات (مثل المبالغة أو بخس تقدير الإيرادات أو النفقات، وما إلى ذلك.)		
هل تكون الأخطاء غير المصححة والمجمعة جوهرية مقارنة بالأهمية النسبية العامة؟ (نعم/لا)		
إذا كان الجواب نعم، فتأكد من التأثير على القوائم المالية ككل (مثل المبالغة أو بخس تقدير الإيرادات أو النفقات، وما إلى ذلك)		
إذا كان الجواب لا، فهل الأخطاء جوهرية بحكم طبيعتها (واذكر، مع السبب، إذا كانت الأخطاء جوهرية بحكم طبيعتها ولها تأثير على عرض القوائم المالية)		

إرشادات حول استكمال ورقة العمل المتعلقة بتقييم أثر الأخطاء غير المصححة على القوائم المالية

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف العام من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تسجيل تقييم أثر الأخطاء الجوهرية غير المصححة في القوائم المالية، لأنه ستصبح الأساس الذي سيبن عليه المراقب رأيه في التقرير.	
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1450.ISSAI 1500)	
الإرشادات	تعد ملاحظات الرقابة الاستثناءات التي لاحظها المراقب أثناء تنفيذ إجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية للرقابة. وسيتم تتبع الملاحظات التي ستسجل في نموذج ورقة العمل هذه من مرحلة تنفيذ الرقابة، وتحديدا من الجزء المتعلق بالاستنتاج العام لإجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية التي سجلها المراقب. ينبغي للمراقب تحديد ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة جوهرية بمفردها أو في مجموعها. كما ينبغي للمراقب أثناء تحديد هذه المسألة أن ينظر فيما يلي: (أ) حجم الأخطاء وطبيعتها سواء كانت متعلقة بفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو متعلقة بالقوائم المالية ككل، (ب) تأثير الأخطاء غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات ذات الصلة أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو القوائم المالية ككل.	
	العمود 2	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل نطاق الرقابة ذا الصلة (الفئات الجوهرية من المعاملات أو أرصدة الحسابات)
	العمود 3	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
	العمود 4	في هذا العمود، يمكن للفريق تسجيل خلاصة الملاحظة.
	العمود 5	في هذا العمود، سجل مقابل كل ملاحظة للرقابة القيمة الخطأ الموجود الذي سيؤثر على القوائم المالية إذا لم يتم حله، وذلك تبعا لما إذا كان جوهريا أم لا.
	العمود 6	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الرقم المرجعي لورقة العمل في القسم الذي استمد منه ملاحظة معينة (يجب أن يُتتبَع من قسم الاستنتاج العام من إجراءات اختبار الضوابط والإجراءات الجوهرية).
	العمود 7	ويمكن هنا في هذا العمود تسجيل اسم المراقب الذي أجرى اختبار الضوابط أو اختبار الجوهرية، والذي لاحظ وفقا لذلك الأخطاء وسوء ملاحظات الرقابة، لسهولة المتابعة والتعامل مع المسألة إلى أن يتم حلها.
	العمود 8	ويمكن تسجيل ملخص أو خلاصة استجابة الإدارة لملاحظة الرقابة في هذا العمود.
	العمود 9	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.
	العمود 10	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الرقم المرجعي لكل ملاحظة رقابية، بغض النظر عما إذا كان قد تم حلها أم لا.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. وقد يكون المُعد قائد فريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.	

ورقة عمل الرقابة 7.2: الإجراءات التحليلية المنفّذة خلال مرحلة الانتهاء والمراجعة

اسم الجهة	س
فترة الرقابة	01.01.20XX إلى 31.12.20XX

إعداد		التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:				
المسمى الوظيفي:				
التاريخ:				

يمكن لفريق التعاقد استخدام البنود الواردة في القوائم المالية للجهة.

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

الاستنتاج العام بشأن الإجراءات التحليلية التي أجريت عند مرحلة الانتهاء والمراجعة للرقابة:

استكمال ورقة العمل بشأن الإجراءات التحليلية المنجزة في مرحلة الانتهاء والمراجعة

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف الشامل من ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو تسجيل الإجراءات التحليلية التي تم إجراؤها في مرحلة الانتهاء ومراجعة الرقابة.	
معايير الانتوساي المعمول بها	معيارا الانتوساي (ISSAI 1500،ISSAI 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. ومن 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 الانتهاء والمراجعة، بعد إجراء التصحيحات على الأخطاء والسهو. ويقوم المراقب بتنفيذ إجراءات تحليلية على هذه النسخة النهائية للقوائم المالية.	
	العمود 1	في هذا العمود، سجّل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات من القوائم المالية.
	العمود 2	سجل في هذا العمود الأرقام الواردة في مسودة القوائم المالية، وفقا لفئة المعاملات ورصيد الحساب.
	العمود 3	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل الأخطاء التي لوحظت في مسودة القوائم المالية عند تنفيذ إجراءات الرقابة المخطط لها.
	العمود 4	انقل الأرقام الموجودة في القوائم المالية النهائية التي أعدتها الإدارة لفريق الرقابة.
	العمود 5	قارن الأرقام في القوائم المالية النهائية مع الأرقام الواردة في مسودة القوائم المالية، وسجل أية اختلافات في هذا العمود
	العمود 6	في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل أي تصحيح على القوائم المالية من قبل الإدارة.
الاستنتاج العام	يجب على المراقب أن يقدم استنتاجا كليًا بشأن الإجراءات التحليلية التي يتم إجراؤها عند الانتهاء من الرقابة. ويتمثل الهدف من تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية الرقابة في مساعدة المراقب عند تكوين استنتاج عام حول ما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهم المراقب للجهة. وذلك قد يساعد أيضًا المراقب في تحديد مخاطر الأخطاء	

	الجوهرية غير المعروفة مسبقًا وينبغي أن يكون ذلك في شكل سردي يسلط الضوء على العمل الذي قام به المراقب والاستنتاج الذي توصل إليه عند إنجازه للعمل.
تسجيل أدلة المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. وقد يكون المُعد قائد فريق أو أحد أعضاء الفريق والذي بإمكانه التصديق وفقًا لذلك. يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على التعاقد على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.

ورقة عمل الرقابة 7.3: نموذج معياري لخطاب التمثيل الإداري

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 وفقا 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 المؤرخة [أكتب التاريخ]، لإعداد القوائم المالية وفقا 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 وفقا لذلك.
- الافتراضات الهامة التي نستخدمها في إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تلك المقاسة بالقيمة العادلة، منطقية. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- وقد تمت المحاسبة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها على النحو المناسب وفقا لمتطلبات (إطار التقارير المالية الساري). معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- وقد عُدلت جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وأُفصح عنها، والتي (وفقًا لإطار التقرير المالي المعمول به) تتطلب تعديل أو إفصاح. (المعيار الدولي للرقابة 560)
- إن آثار الأخطاء غير المصححة غير جوهرية، سواء بشكل فردي أو إجمالي، على القوائم المالية ككل. وتلحق قائمة بالأخطاء غير المصححة برسالة التمثيل. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- [أي مسائل أخرى قد يراها المراقب مناسبة]

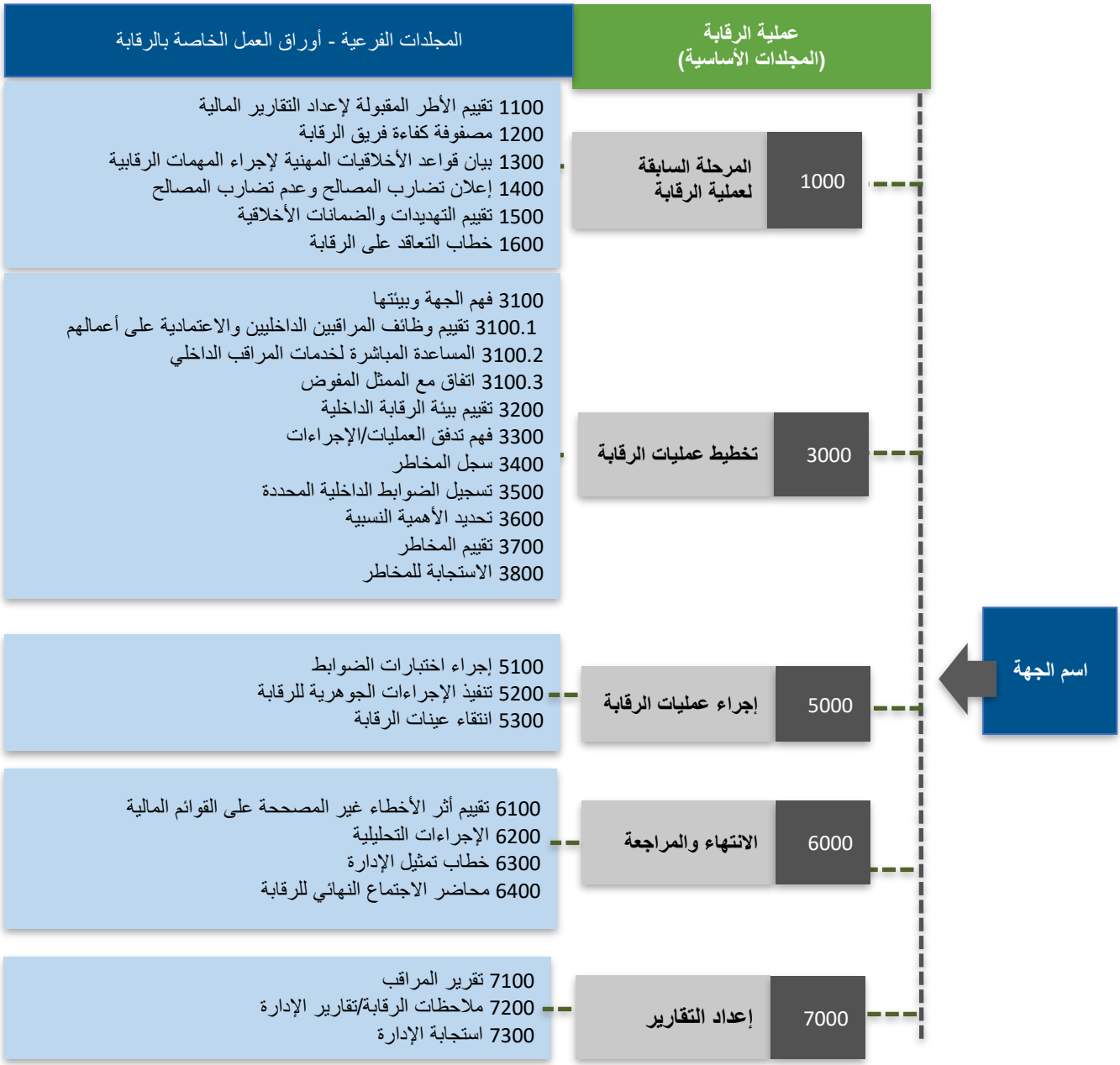
المعلومات المقدمة

- 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. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- 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 تأثيرًا ماديًا على القوائم المالية. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- 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 والهيئات التنظيمية أو غيرهم. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- وقد كشفنا لكم جميع الحالات المعروفة من عدم الامتثال أو المشتبه في عدم امتثالها للقوانين واللوائح التنظيمية التي ينبغي النظر في آثارها عند إعداد القوائم المالية. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- لقد كشفنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالجهة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها. معيار الانتوساي (ISSAI 1540)
- [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 النقد ونظم المحاسبة على أساس الاستحقاق.*

ورقة عمل الرقابة 7.4: توثيق أوراق العمل الخاصة بالرقابة المالية



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

ملحق 8.1: تقرير المراقب حول القوائم المالية لجهة حكومية والذي تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل(معيار الانتوساي (ISSAI 1700)

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة بيانات مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط مهمة الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- لقد توصل المراقب إلى رأي غير معدّل (أي "نظيف") يعد مناسبًا بناءً على أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك تندرج تحت اختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- تم الإبلاغ عن موضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية (يجب التعديل وفقًا لذلك).
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[16]

الرأي

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك مخلص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة من جميع النواحي المادية (أو تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

أساس الرأي

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا لقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بنا والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة برقابتنا على البيانات المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا.

موضوعات الرقابة الرئيسة

تتمثل موضوعات الرقابة الرئيسة في تلك الأمور التي - في حكمنا المهني - كانت ذات الأهمية الكبرى في الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد عولجت هذه الأمور في سياق الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية ككل، وفي تشكيل رأينا بخصوصها، ونحن لا نقدم رأيًا مستقلًا بشأن هذه الأمور.

[توضيح كل أمر من موضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا *لمعيار الانتوساي* (*ISSAI 1701*).]

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[*إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[17]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[18]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد القوائم المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. (*فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية*).

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

---

16 العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

17 من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

18 بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

مسؤوليات المراقب عن رقابة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. ويمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة المجراة وفقاً لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للوزارة[19].

تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.

- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة أساس المحاسبة الخاص بالمنشأة القائمة استنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء أكان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الجهة على استمرار كمنشأة قائمة. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، قد تؤدي الأحداث أو الظروف المستقبلية إلى توقف الشركة عن الاستمرار كمنشأة قائمة* (من أجل التعديل تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

[19] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.*

المشرف على الرقابة (*مكافئًا لشريك المهمة في الممارسة الخاصة. قد يختلف التصنيف في اختصاصات مختلفة*) حسب عملية الرقابة الناتجة عن تقرير المراقب المستقل وهو
[الاسم].

[*التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين*]

[*عنوان الجهاز الأعلى للرقابة*] [*التاريخ*]

ملحق 8.2: تقرير المراقب حول البيانات المالية لجهة حكومية والذي تم إعداده وفقًا لإطار الالتزام (معيار الانتوساي (ISSAI 1700))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار الالتزام. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية (القانون س ص ع) للاختصاص (س) (أي إطار إعداد التقارير المالية الذي يشمل القانون أو اللائحة والموضوع لتلبية الاحتياجات المعلوماتية المالية المشتركة لدى مجموعة كبيرة من المستخدمين، لكنه ليس إطارًا للعرض العادل).
- تعكس شروط مهمة الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- لقد توصل المراقب إلى أن الرأي غير المعدّل (أي "النظيف") هو الرأي المناسب بناءً على أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- لا ينبغي للمراقب - ولم يقرر خلافًا لذلك - التبليغ بموضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701)).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية (يجب التعديل وفقًا لذلك).
- لا تقع على عاتق المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير مقررة بموجب القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

الرأي

لقد راجعنا البيانات المالية لوزارة "س" (الوزارة)، والتي تتألف من بيان المقبوضات والمدفوعات وبيان النفقات للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1 والجداول التي تشكل جزءًا من البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة.

في رأينا، تم إعداد البيانات المالية المرفقة لوزارة (س) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1، من جميع النواحي الجوهرية، وفقًا لقانون (س ص ع) للاختصاص (س).

أساس الرأي

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان *مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية* من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [*الاختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا.

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[*إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[20]

تقع على عاتق الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للقانون (س ص ع) من الاختصاص (س)[21]، والمسؤولية عن هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة أنها ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة *(فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية)*.

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. يمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة التي تُجرى وفق لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للوزارة[22].

[20] أو أي مصطلحات أخرى تناسب سياق الإطار القانوني للاختصاص المعين.

[21] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

- تقييم ملائمة السياسات المحاسبية.
- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة أساس المحاسبة الخاص بالمنشأة القائمة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء أكان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، قد تؤدي الأحداث أو الظروف المستقبلية إلى توقف الشركة عن الاستمرار كمنشأة قائمة* (من أجل التعديل تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة أ2 من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

[*التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين*]

[*عنوان الجهاز الأعلى للرقابة*] [*التاريخ*]

[22] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

ملحق 8.3: رأي متحفظ بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل ذي الغرض العام (معيار الانتوساي (ISSAI 1705))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط مهمة الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- المبلغ المرحل لمباني الوزارة ومصروفات الإهلاك خاطئة معبر عنها بشكل خاطئ. ولا تُعد الأخطاء جوهرية وليست منتشرة في البيانات المالية (أي أن الرأي المتحفظ هو الرأي المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- تم التبليغ بموضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 2701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[23]

رأي متحفظ

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك مخلص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا - باستثناء التأثيرات الخاصة بالمسألة الموضحة في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة - من جميع النواحي المادية (أو تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) الأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام.

أساس الرأي المتحفظ

تم استهلاك مباني الوزارة على مدار فترة عمرها الاستخدام باستخدام طريقة المعدل الثابت. ومع ذلك، تم إهلاك جميع أجزاء المباني (مثل: السقف، والنوافذ والأبواب، والأرضيات، والجدران المبنية من الطوب وغير ذلك) التي لها تكلفة كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للمباني بدلاً من إهلاكها على نحوٍ منفصل، مما يشكل خروجًا عن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 17. وحاليًا لا يمكن التحقق من مدى التأثير المالي على المبلغ المرحل للمباني في قائمة المركز المالي والتأثير الناتج عن نفقات الإهلاك في قائمة الأداء المالي.

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا المتحفظ.

موضوعات الرقابة الرئيسة

تتمثل موضوعات الرقابة الرئيسة في تلك الأمور التي - في حكمنا المهني - كانت ذات الأهمية الكبرى في الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد عولجت هذه الأمور في سياق الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية ككل، وفي تشكيل رأينا بخصوصها، ونحن لا نقدم رأيًا مستقلًا بشأن هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ، نحن قررنا أن تكون الأمور الموضحة أدناه هي موضوعات الرقابة الرئيسة التي يوضحها تقريرنا هذا.

[*توضيح كل أمر من موضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (*ISSAI 1701*).*]

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[*إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من المعيار الدولي للرقابة 1720 (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[24]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[25]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. (*فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية*).

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

---

[23] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[24] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[25] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. يمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة التي تُجرى وفقًا لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للوزارة[26].

تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.

- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة أساس المحاسبة الخاص بالمنشأة القائمة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء أكان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تجعل الأحداث أو الظروف المستقبلية الوزارة تتوقف عن الاستمرار كمنشأة قائمة* (من أجل التعديل تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.

[التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين]
[عنوان الجهاز الأعلى للرقابة] *[التاريخ]*

[26] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إبداءرأي بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

ملحق 8.4: رأي متحفظ بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار التزام ذي غرض عام (معيار الانتوساي (ISSAI 1705))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار الالتزام. فليست الرقابة هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية (القانون س ص ع) للاختصاص (س) (أي إطار إعداد التقارير المالية الذي يشمل القانون أو اللائحة والموضوع لتلبية الاحتياجات المعلوماتية المالية المشتركة لدى مجموعة كبيرة من المستخدمين، لكنه ليس إطارًا للعرض العادل).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- النفقات مقدم عنها بيانات خاطئة. ولا يعد الخطأ جوهريًا، إلا أنه لا يمتد إلى البيانات المالية (أي الرأي المتحفظ هو المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- لا يتعين على المراقب - ولم يقرر من ناحية أخرى - التبليغ بموضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- لا تقع على عاتق المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير مقررة بموجب القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

رأي متحفظ

لقد راجعنا البيانات المالية لوزارة "س" (الوزارة)، والتي تتألف من بيان المقبوضات والمدفوعات وبيان النفقات للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1 والجداول التي تشكل جزءًا من البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا، باستثناء آثار المسألة الموضحة في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، تم إعداد البيانات المالية المرفقة لوزارة (س) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1، من جميع النواحي الجوهرية، وفقًا لقانون (س ص ع) للاختصاص (س).

أساس الرأي المتحفظ

تم دفع مبلغ زائد للمورد بمقدار (س) بالمقارنة بالسعر المحدد لتوريد معدات مكتبية، والتي تم شراؤها من خلال مناقصة تنافسية. ونتج عن ذلك مبالغة في تقدير النفقات بمقدار (س)، وهو ما كان له أثر تبعي على الرصيد النقدي/الرصيد المصرفي بهذا القدر.

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا المتحفظ.

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (ISSAI 1720) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من المعيار الدولي للمراقبة 1720 (المنقح).]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[27]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للقانون (س ص ع) من الاختصاص (س)[28]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الموضوعات المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة (*فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية*).

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة مسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. ويمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة المجراة وفقاً لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو

[27] أو أي مصطلحات أخرى تناسب سياق الإطار القانوني للاختصاص المعين.

[28] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.

- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للوزارة[29].
- تقييم ملائمة السياسات المحاسبية.
- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تجعل الأحداث أو الظروف المستقبلية الوزارة تتوقف عن الاستمرار كمنشأة قائمة* (من أجل التكيف تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة أ2 من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

[*التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين*]

[*عنوان الجهاز الأعلى للرقابة*] [*التاريخ*]

[29] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

ملحق 8.5: الرأي المتحفظ بسبب عدم قدرة المراقب على أن يحصل على أدلة رقابية مناسبة كافية بخصوص الاعتراف بقيمة مبنى المكتب الجديد في دفاتر الحسابات (معيار الانتوساي (ISSAI 1705))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- لم يتمكن المراقب من الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية بخصوص الاعتراف بقيمة مبنى المكتب الجديد في دفاتر الحسابات. وتعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية تأثيراتًا مادية ولكنها لا تمتد إلى البيانات المالية (أي أن الرأي المتحفظ هو الرأي المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- تم التبليغ بالموضوعات الرقابية الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[30]

رأي متحفظ

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا - باستثناء التأثيرات الخاصة بالمسألة الموضحة في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة - من جميع النواحي المادية (أو تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) الأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام.

أساس الرأي المتحفظ

تعاقدت الوزارة على بناء مبنى مكتبها الجديد، والذي تم استكماله خلال العام 20X1 وتم تسجيله في دفاتر الحسابات بتاريخ 1 أكتوبر 20X1 وفقًا لنموذج التكلفة بمقتضى المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 17. وتم ترحيل المبنى في (س) إلى بيان المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1. ولم نستطع الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية بشأن المبلغ المرحل الخاص بهذا المبنى كما في 31 ديسمبر 20X1 والتأثير التبعي على إهلاك السنة لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة وسجل البناء. وبالتالي، لم نستطع تحديد ما إذا كانت التعديلات التي أجريت على هذه المبالغ ضرورية.

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا المتحفظ.

موضوعات الرقابة الرئيسة

تتمثل موضوعات الرقابة الرئيسة في تلك الموضوعات التي - في تقديرنا المهني - كانت ذات الأهمية الكبرى في الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية للفترة الحالية. وتم تناول هذه الموضوعات في سياق الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية ككل، وفي تشكيل رأينا بخصوصها، ونحن لا نقدم رأيًا مستقلًا بشأن هذه الموضوعات. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ، نحن قررنا أن تكون الموضوعات الموضحة أدناه هي موضوعات الرقابة الرئيسة التي يوضحها تقريرنا هذا.

[*توضيح كل أمر من موضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي* (ISSAI 1701).]

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[*إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي* (ISSAI 1720) *(المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من المعيار الدولي للرقابة 1720 (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[31]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[32]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. *(فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية).*

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

---

[30] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[31] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[32] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. يمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة التي تُجرى وفق لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للوزارة[33].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.
- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تتوقف الوزارة عن الاستمرار كمنشأة قائمة بفعل الأحداث أو الظروف المستقبلية* (من أجل التكيف تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

[33] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير حيث يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.

[*التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين*]

[*عنوان الجهاز الأعلى للرقابة*] [*التاريخ*]

ملحق 8.6: رأي سلبي بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لجهة حكومية تم إعداده وفقًا لإطار العرض العادل ذي الغرض العام (معيار الانتوساي (ISSAI 1705))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- رقابة مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- البيانات المالية توجد بها أخطاء جوهرية نظرًا لعدم الاعتراف بالأرض والمباني المسجلة باسم الوزارة. ويعد الخطأ الجوهري غير ممتد إلى البيانات المالية. على أنه لم تُحدد تأثيرات الخطأ على البيانات المالية لأن القيام بذلك لم يكن عمليًا (أي الرأي السلبي هو الرأي المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- تم التبليغ بالموضوعات الرقابية الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[34]

رأي سلبي

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا - بسبب أهمية المسألة المتناولة في القسم بعنوان أساس الرأي السلبي من تقريرنا، لا تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة (*أو لا تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص*) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) الأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام.

أساس الرأي السلبي

لم يتم الاعتراف بالأصول غير المتداولة للوزارة والتي تتألف من الأرض والمباني في بيان المركز المالي. وبناءً على المعلومات المتوفرة لدى الوزارة وتأكيد الطرف الآخر الذي تم الحصول عليه من مكتب البلدية، تم تسجيل (س) فدان من الأرض و(س) مباني باسم الوزارة. وبموجب المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام 17، كان يجب أن يتم تسجيل الأرض والمباني بتكلفتها وقيمة الإهلاك المقابلة المحددة للمباني. كما لم يتم تحديد التأثيرات على البيانات المالية والخاصة بالإخفاق في الاعتراف بهذه الأصول.

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان *مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية* من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [*الاختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا المتحفظ.

موضوعات الرقابة الرئيسة

فيما عدا الموضوعات الموضحة في القسم الخاص *بأساس الرأي العكس*، توصلنا إلى أنه لا توجد موضوعات رقابية رئيسة أخرى للإبلاغ عنها في تقريرنا.

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[*إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من المعيار الدولي للرقابة 1720 (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[35]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[36]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. (*فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية*).

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. ويمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة المجراة وفقاً لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة

[34] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظل ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[35] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[36] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للوزارة[37].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.
- *استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تتوقف الوزارة عن الاستمرار كمنشأة قائمة بفعل الأحداث أو الظروف المستقبلية* (من أجل التكيف تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.*

[*التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين*]

[عنوان الجهاز الأعلى للرقابة] [التاريخ]

[37] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

ملحق 8.7: امتناع عن إبداء الرأي نظرًا لعدم قدرة المراقب على الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية نظرًا لأن السجلات المحاسبية دمرتها النيران (معيار الانتوساي (ISSAI 1705))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- الرقابة على مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الانتوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- تعذر على المراقب الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية نظرًا لأن السجلات المحاسبية دُمرت في حريق مؤخرًا. وتعد التأثيرات المحتملة لتعذر الحصول على أدلة رقابية مناسبة في هذه الحالة تأثيرات مادية وممتدة إلى البيانات المالية في نفس الوقت (أي أن الامتناع عن إبداء الرأي هو الأمر المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- يلزم تقديم توضيح أكثر تحديدًا لقسم مسؤوليات المراقب.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[38]

عدم إبداء الرأي

لقد تعاقدنا على رقابة البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة.

لا يمكننا إبداء رأي حول البيانات المالية المرفقة الخاصة بالوزارة. بسبب أهمية المسألة الموضحة في قسم أساس عدم إبداء الرأي من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي الرقابة حول هذه البيانات المالية.

أساس عدم إبداء الرأي

تحتفظ الوزارة بسجلاتها المحاسبية يدويًا وفي نظام المحاسبة على حد سواء. وقد تم الإبلاغ عن أن حوالي 70%-80% من السجلات المحاسبية لسنة 20X1 قد دُمرت في حريق حدث مؤخرًا في المكتب. ونتيجة لذلك، لم نستطع تنفيذ إجراءات رقابتنا على تأكيدات البيانات المالية التي قدمتها الوزارة في قوائمها المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[39]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[40]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. *(فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية).*

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل مسؤوليتنا في إجراء رقابة على البيانات المالية للوزارة وفقًا للمعايير الدولية للرقابة وإصدار تقرير المراقب. وبرغم ذلك، بسبب الأمر الموضح في القسم بعنوان أساس الامتناع عن إبداء الرأي من تقريرنا، لم نستطع الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية لتكون أساسًا لإبداء رأي رقابي بشأن هذه البيانات المالية.

ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات.

---

[38] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[39] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[40] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.

[التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين]

[عنوان الجهاز الأعلى للرقابة] [التاريخ]

ملحق 8.8: تقرير المراقب الذي يتضمن قسم أمور الرقابة الرئيسية، وفقرة تأكيد الأمر وفقرة الأمور الأخرى (معيار الانتوساي (ISSAI 1706))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- الرقابة على مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الاتنوساي (ISSAI 1600)).
- تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- توصل المراقب على القطاع العام إلى رأي غير المعدل (أي "نظيف") هو الرأي المناسب بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمؤسسة عاملة وفقًا معيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- في الفترة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المراقب، أفادت مؤسسة التشييد - التي عهد إليها بأعمال تشييد منطقة انتظار السيارات والمرأب أمام مبناها المشيد حديثًا- بعدم قدرتها على استكمال العمل. وقد سُدد للمؤسسة مبلغ (س) كدفعة مقدمة. وقد أفصحت الجهة عن هذا الأمر كحدث لاحق. وفي رأي المراقب، يمثل الموضوع أهمية لدرجة أنه أساسي بالنسبة لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الموضوع اهتمامًا كبيرًا من المراقب في رقابة البيانات المالية في الفترة الحالية.
- تم التبليغ بالموضوعات الرقابية الرئيسية وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- تم عرض الأرقام المتقابلة، وقام مراقب سابق برقابة البيانات المالية الخاصة بالفترة السابقة. ولا يحظر القانون أو اللائحة على المراقب الإحالة إلى تقرير المراقب السابق بشأن الأرقام المتقابلة وقرر القيام بذلك.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[41]

الرأي

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك مخلص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة - من جميع النواحي المادية - (أو تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) الأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام.

أساس الرأي

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا لقواعد الأخلاقيات المهنية إلى جانب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا.

التأكيد على الأمور[42]

نحن نلفت الانتباه إلى أن الإيضاح (س) الخاص بالبيانات المالية، الذي يوضح تأثيرات عدم قدرة مؤسسة التشييد على استكمال عمل تشييد منطقة لانتظار السيارات للمكتب والمرأب. فنحن لم نعدل رأينا بخصوص هذا الأمر.

موضوعات الرقابة الرئيسة

تتمثل موضوعات الرقابة الرئيسة في تلك الأمور التي - في حكمنا المهني - كانت ذات الأهمية الكبرى في الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد عولجت هذه الأمور في سياق الرقابة التي نفذناها للقوائم المالية ككل، وفي تشكيل رأينا بخصوصها، ونحن لا نقدم رأيًا مستقلًا بشان هذه الأمور.

[توضيح كل أمر من موضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1701).]

موضوعات أخرى

أثناء السنة 20X1، أطلقت الوزارة مبادرة من الحكومة إلى المواطن لتعزيز تقديم الخدمات من الوزارة إلى المواطنين ولاستغلال عدد من الخدمات من مجمع واحد.

معلومات أخرى [أو عنوان آخر إذا كان مناسبًا، مثل "معلومات أخرى بخلاف البيانات المالية وتقرير المراقب بشأنها"]

[إعداد التقارير وفقًا لمتطلبات إعداد التقارير الواردة في معيار الانتوساي (*ISSAI 1720*) (المنقح) - انظر الشكل التوضيحي 1 في الملحق 2 من المعيار الدولي للرقابة (*ISA 1720*) (المنقح).]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[43]

[41] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[42] كما هو موضح في الفقرة أ16، يجوز عرض الفقرة بعنوان التأكيد على الأمور بشكل مباشر إما قبل أو بعد القسم بعنوان موضوعات الرقابة الرئيسة بناءً على حكم المراقب على الأهمية النسبية للمعلومات المتضمنة في الفقرة بعنوان التأكيد على الأمور.

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[44]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. *(فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية).*

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. ويمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة المجراة وفقاً لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة 41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

كجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.

- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للوزارة[45].

-
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.

- استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تجعل الأحداث أو الظروف المستقبلية الوزارة تتوقف عن الاستمرار كمنشأة قائمة (من أجل التكيف تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما ينشئ - على سبيل المثال لا الحصر - مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).

- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

---

[43] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[44] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

[45] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.

[التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين][عنوان الجهاز الأعلى للرقابة] [التاريخ]

ملحق 8.9: تقرير المراقب المستقل الذي يحتوي على رأي متحفظ نظرًا للابتعاد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يتضمن فقرة بعنوان التأكيد على الأمور وفقرة تتناول أمرًا آخر (معيار الانتوساي (ISSAI 1706))

لأغراض هذا التقرير التوضيحي الذي أعده المراقب، تم افتراض وجود الظروف الآتية:

- الرقابة على مجموعة كاملة من البيانات المالية لجهة حكومية باستخدام إطار العرض العادل. فليست المهمة الرقابية هي رقابة قوائم مالية موحدة للحكومة (أي لا يُطبق معيار الاتنوساي (ISSAI 1600)).
- يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الجهة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (إطار له غرض عام).
- تعكس شروط التعاقد على الرقابة وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار الانتوساي (ISSAI 1210).
- نتج عن الابتعاد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به إبداء رأي متحفظ.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على الرقابة هي تلك الخاصة باختصاص مراقب القطاع العام.
- بناءً على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها، توصل مراقب القطاع العام إلى أن عدم وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي ربما تثير الكثير من الشكوك في قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة قائمة وفقًا لمعيار الانتوساي (ISSAI 1570) (المنقح).
- في الفترة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المراقب، أفادت مؤسسة التشييد - التي عهد إليها بأعمال تشييد منطقة انتظار السيارات والمرأب أمام مبناها المشيد حديثًا- بعدم قدرتها على استكمال العمل. وقد سُدد للمؤسسة مبلغ (س) كدفعة مقدمة. وقد أفصحت الجهة عن هذا الأمر كحدث لاحق. وفي رأي المراقب، يمثل الموضوع أهمية لدرجة أنه أساسي بالنسبة لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الموضوع اهتمامًا كبيرًا من المراقب في رقابة البيانات المالية في الفترة الحالية.
- المراقب ليس مطلوبًا منه - ولم يقرر من ناحية أخرى - التبليغ بموضوعات الرقابة الرئيسة وفقًا للمعيار الدولي للرقابة (ISA 1701).
- حصل المراقب على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراقب، ولم يحدد بعد خطأً جوهريًا في المعلومات الأخرى.
- يختلف أولئك المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.
- بالإضافة إلى رقابة البيانات المالية، يتحمل المراقب مسؤوليات أخرى عن إعداد التقارير يقتضيها القانون المحلي.

تقرير المراقب المستقل

إلى الوزير/السكرتير/مدير الوزارة/الإدارة (س) [أو مرسل إليه مناسب آخر]

تقرير بشأن رقابة البيانات المالية[46]

رأي متحفظ

راقبنا البيانات المالية لوزارة (س ص ع) (الوزارة)، والتي تتألف من بيان بالمركز المالي كما في 31 ديسمبر 20X1، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/الأسهم وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك مخلص السياسات المحاسبية المهمة.

من وجهة نظرنا - باستثناء التأثيرات الخاصة بالمسألة الموضحة في القسم بعنوان أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة صحيحة - من جميع النواحي المادية (أو تقدم رؤية حقيقية وعادلة تخص) المركز المالي للوزارة كما في 31 ديسمبر 20X1، و(تخص) الأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية القطاع العام.

أساس الرأي المتحفظ

تم استهلاك مباني الوزارة على مدار فترة عمرها الاستخدام باستخدام طريقة المعدل الثابت. وبرغم ذلك، فإن جميع أجزاء المباني (أي السطح أو النوافذ والأبواب أو الأرضيات أو الجدران المبنية بالطوب أو غير ذلك) التي لها تكلفة كبيرة بالمقارنة بإجمالي التكاليف الخاصة بالمباني قد تم إهلاكها معًا بدلًا من إهلاكها على حدة، هو ما يمثل ابتعادًا عن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (IPSAS 17). وحاليًا لا يمكن التحقق من مدى التأثير المالي على المبلغ المرحل للمباني في قائمة المركز المالي والتأثير الناتج عن نفقات الإهلاك في قائمة الأداء المالي.

لقد أجرينا الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي. ويحدد القسم بعنوان مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية من تقريرنا مسؤولياتنا المقررة بمقتضى تلك المعايير بشكل أكثر استفاضة. ونحن مستقلون عن الوزارة وفقًا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية في [الاختصاص]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا لهذه المتطلبات. ونعتقد أن الأدلة الرقابية التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتكون أساسًا لرأينا المتحفظ.

التأكيد على الأمور-تأثيرات عدم قدرة مؤسسة ما على استكمال العمل

نحن نلفت الانتباه إلى أن الإيضاح (س) الخاص بالبيانات المالية، الذي يوضح تأثيرات عدم قدرة مؤسسة التشييد على استكمال عمل تشييد منطقة لانتظار السيارات للمكتب والمرأب. فنحن لم نعدل رأينا بخصوص هذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيما يخص البيانات المالية[47]

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[48]، وبالنسبة لمثل هذه الرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة فهي ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تتحمل الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الوزارة على الاستمرار كمنشأة قائمة، وتقوم - حسب الاقتضاء - بالإفصاح عن الأمور المتعلقة بالمنشأة القائمة وتستخدم أساس استمرارية المحاسبة. *(فقط إذا كان ذلك له صلة برقابة وزارة حكومية).*

يتحمل أولئك المسؤولون عن الحوكمة المسؤولية عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للوزارة.

مسؤوليات المراقب عن رقابة البيانات المالية

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير رقابي يتضمن رأينا. يمثل التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانًا لأن تكشف الرقابة التي تُجرى وفق لمعايير الانتوساي دومًا عن وجود أخطاء جوهرية حال وجودها. وقد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية عن الغش أو الخطأ فتعتبر جوهرية عندما يكون لها (بشكل فردي أو إجمالا) أثرًا متوقعًا على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي اتخذوها بناءً على هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة 41(ب) من معيار الانتوساي أن المادة المظللة أدناه يمكن وضعها في ملحق يُرفق بتقرير المراقب. كما توضح الفقرة

[46] العنوان الفرعي "تقرير بشأن رقابة القوائم المالية" هو غير ضروري في ظروف عدم العمل بالعنوان الفرعي الثاني "تقرير بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[47] من خلال الاطلاع على هذه التقارير التوضيحية التي أعدها المراقب، قد يكون من الضروري أن يُستبدل بمصطلحي الإدارة ومصطلح المسؤولين عن الحوكمة مصطلح آخر يناسب سياق الإطار القانوني في الاختصاص المعين.

[48] بما أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة، يمكن صياغتها كما يلي: "يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية التي توفر رؤية حقيقية وعادلة وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وبالنسبة لمثل هذه ...".

41(ج) أنه إذا سمح القانون أو اللائحة أو معايير الرقابة الوطنية بشكل صريح، يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني يخص السلطة المناسبة والذي يحتوي على وصف لمسؤوليات المراقب بدلًا من إدراج هذه المادة في تقرير المراقب، بشرط أن يعالج الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني الوصف الخاص بمسؤوليات المراقب أدناه وألا يكون غير متسق معه.

وكجزءٍ من الرقابة وفقًا لمعايير الانتوساي، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشكوك المهنية طوال فترة الرقابة. كما نتولى ما يلي:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية وتقييمها سواء تلك الناتجة عن الغش أو الخطأ واتخاذ إجراءات الرقابة وتنفيذها استجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة لتوفير أساسًا يستند عليه رأينا. فمخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش تفوق المخاطر التي تحدث بسبب الخطأ، حيث إن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال مقصود أو تحريف أو انتهاك للرقابة الداخلية.
- الإلمام بالرقابة الداخلية ذات الصلة بمهمة الرقابة من أجل وضع إجراءات الرقابة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للوزارة[49].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي تقوم بها الإدارة.
- استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية المحاسبة، واستنادًا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، سواء كان هناك عدم يقين جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا جوهرية حول قدرة الجهة على استمرار أعمالها. وإذا استنتجنا وجود جوانب جوهرية لعدم اليقين، فإننا مطالبون بلفت الأنظار في تقرير المراقب إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة البيانات المالية، أو بتعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير الرقابة التي أجريناها. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أن تجعل الأحداث أو الظروف المستقبلية الوزارة تتوقف عن الاستمرار كمنشأة قائمة (من أجل التكيف تبعًا لذلك - لا يجوز أن يكون مفهوم المنشأة القائمة ذا صلة برقابة الوزارة. وتنص الفقرة 2أ من معيار الانتوساي (ISSAI 1570) بشأن الاعتبارات الخاصة بجهات القطاع العام على أن خطر المنشأة القائمة ربما يؤدي - على سبيل المثال لا الحصر - إلى مواقف تعمل فيها جهات القطاع العام على أساس تحقيق الربح، حيث يمكن تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حالة الخصخصة).
- تقييم العرض العام وهيكل البيانات المالية ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية على نحو يحقق عرضًا عادلًا.

نحن نتواصل مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة بخصوص - ضمن أمور أخرى - النطاق المخطط ووقت إجراء الرقابة ونتائج الرقابة المهمة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نحددها خلال قيامنا بالرقابة.

كما نزود أولئك المسؤولين عن الحوكمة ببيان مفاده أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بخصوص الاستقلالية، ونبلغهم بجميع العلاقات وغيرها من الأمور التي ربما يُعتقد على نحو معقول أنها تؤثر في استقلاليتنا وضماناتنا ذات الصلة حسب الاقتضاء.

فانطلاقًا من الأمور التي نبلغ المسؤولين عن الحوكمة بها، نحن نحدد تلك الأمور ذات الأهمية البالغة في رقابة البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي ستكون هي موضوعات الرقابة الرئيسة. ونحن نوضح هذه المسائل في تقرير المراقب الخاص بنا ما لم يحظر القانون أو اللائحة الإفصاحات العامة بشأن الموضوع أو عندما نقرر - في حالات نادرة للغاية - أنه يجب ألا يُدرج أمر ما في تقريرنا، لأنه من المتوقع أن تفوق التداعيات السلبية لهذا الإفصاح المنافع العامة التي ستنتج عنه.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[من الممكن أن يتنوع شكل هذا القسم من تقرير المراقب ومحتواه بناءً على طبيعة مسؤوليات المراقب الأخرى عن إعداد التقارير والتي يحددها القانون المحلي أو اللائحة المحلية. ويمكن معالجة الأمور التي يعالجها قانون آخر أو لائحة أخرى (يُشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في نطاق هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس الموضوعات مثل تلك المعروضة تحت مسؤوليات إعداد التقارير وفقًا لمعايير الانتوساي كجزء من القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية. ويجوز ضم التقارير المُعدَّة عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى والتي تعالج نفس الموضوعات مثل تلك التي تقتضيها معايير الانتوساي (أي تُدرج في القسم بعنوان التقرير بشأن رقابة البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز صياغة تقرير المراقب بوضوح بين مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وبين إعداد التقارير التي تقتضيها معايير الانتوساي حال وجود مثل هذا الفارق.

[التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة أو اسم المراقب أو كليهما، حسبما يقتضي الاختصاص المعين]

[عنوان الجهاز الأعلى للرقابة] [التاريخ]

[49] يمكن تعديل هذه الجملة - حسب الاقتضاء - في ظل ظروف تحمل المراقب المسؤولية أيضًا عن إصدار حكم بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق برقابة القوائم المالية.

إجراءات المتابعة

ملحق 9.1: ملخص تقرير المتابعة وتقرير المتابعة التفصيلي بشأن الإجراءات المتخذة من قبل الجهة بخصوص تقرير (تقارير) الرقابة للسنة (للسنوات) السابقة:

تحفظات الرقابة

سنة المحاسبة	إجمالي عدد أسس الرأي المتحفظ	عدد أسس الرأي المتحفظ المنفذ	عدد أسس الرأي المتحفظ المنفذ جزئيًا	رصيد أسس الرأي المتحفظ المقرر تنفيذه
الدليل	*راجع الفقرة التي تتناول "أساس الرأي المتحفظ" في تقرير المراقب عن البيانات المالية.*	*استعلم من الإدارة أو راجع أدلة (وثائق)التحفظات إذا تقرر ذلك.*	*راجع الأدلة وطبق الحكم المهني لتسجيل الحالات تحت "أساس الرأي المتحفظ" المنفذة جزئيًا.*	*بعد دراسة حالة المنفذ كليًا والمنفذ جزئيًا، سجل الرصيد المقرر تنفيذه هنا.*
....20				
.....20				
....20				

تقرير الإدارة

سنة المحاسبة	إجمالي عدد الملاحظات الرقابية في تقرير الإدارة	عدد الملاحظات الرقابية ما تم تنفيذه	عدد الملاحظات الرقابية المنفذة جزئيًا	رصيد الملاحظات الرقابية المقرر تنفيذها
الدليل	*يجوز أن يكون للأجهزة العليا للرقابة ممارسات مختلفة أو ملاحظات رقابية غير مقررة على إعداد التقارير (يُشار إليها بوجه عام باسم تقرير الإدارة)*	*استعلم من الإدارة أو راجع أدلة (وثائق) الملاحظات الرقابية إذا تقرر ذلك.*	*راجع الأدلة وطبق الحكم المهني لتسجيل حالة الملاحظات الرقابية المنفذة جزئيًا.*	*بعد دراسة حالة المنفذ كليًا والمنفذ جزئيًا، سجل الرصيد المقرر تنفيذه هنا.*
20X1				
20X2				

تقرير المتابعة التفصيلي عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر *20X1*

الرقم المرجعي للمراقبة	الملاحظات الرقابية بإيجاز (من تقرير الإدارة)	استجابة الإدارة - الوضع الحالي	تعليقات الجهاز الأعلى للرقابة الأخرى
الدليل	*استخرج ملاحظة بإيجاز من تقرير الإدارة*	*اطلب استجابة مكتوبة من الإدارة إلى جانب الوثائق الداعمة للإجراءات التي يتم اتخاذها بشأن الملاحظات الرقابية.*	*حدد ما تم تنفيذه وما لم يتم تنفيذه وما تم تنفيذه جزئيًا. حدد تعليقات إضافية تخص الحالة "المنفذة جزئيًا و"غير المنفذة":*
00.01			
00.02			
الرقم المرجعي	أساس الرأي المتحفظ بإيجاز	استجابة الإدارة - الوضع الحالي	تعليقات الجهاز الأعلى للرقابة الأخرى
الدليل	*استخرج هذا من تقرير المراقب حول البيانات المالية*	اطلب استجابة مكتوبة من الإدارة إلى جانب الوثائق الداعمة للإجراءات التي يتم اتخاذها بشأن الملاحظات الرقابية.	*حدد ما تم تنفيذه وما لم يتم تنفيذه وما تم تنفيذه جزئيًا. حدد تعليقات إضافية تخص الحالة "المنفذة جزئيًا و"غير المنفذة":*
20X1			
20X2			

*****