



لجنة المعايير التابعة للأرابوساي

دليل توثيق إجراءات العمل الرقابي

دليل خاص بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

نسخة سبتمبر 2022
(معدة للعرض النهائي على المجلس التنفيذي للمنظمة)

تم إعداد هذا الدليل من قبل فريق العمل المنبثق عن لجنة المعايير التابعة للأرابوساي والمكلف المكلف بالأولوية 4.2. "مساندة الأجهزة الأعضاء في توثيق العمل وفق متطلبات المعايير" والمتكون من ممثلي كل من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية والمجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية وديوان المحاسبة بدولة الكويت والجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

الفهرس

6	مقدمة
8	الفصل الأول: الإطار العام
9	I. أهداف عملية التوثيق
10	II. طبيعة وخصائص وثائق التدقيق
10	III. متطلبات التوثيق بموجب القوانين والأنظمة الوطنية
11	IV. متطلبات التوثيق في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة
13	V. المبادئ العامة لتوثيق الإجراءات الرقابية
15	VI. المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق
15	1. المستوى الاستراتيجي
16	2. السياسات العامة للتوثيق
19	الفصل الثاني: توثيق الإجراءات في الرقابة المالية
26	القسم الأول: توثيق الأعمال التمهيدية لمهمة التدقيق
29	القسم الثاني: توثيق التخطيط لمهمة التدقيق
34	القسم الثالث: توثيق تنفيذ عملية التدقيق
48	القسم الثالث: توثيق مرحلة التقرير والمتابعة
60	الفصل الثالث: توثيق الإجراءات في رقابة الأداء
62	I. المرحلة السابقة لعملية الرقابة
66	II. تخطيط عمليات الرقابة
72	III. تنفيذ أشغال الرقابة
76	IV. الانتهاء والمراجعة
78	V. إعداد التقارير
80	VI. إجراءات المتابعة
82	VII. إجراءات الحفظ
86	الفصل الرابع: توثيق الإجراءات في رقابة الالتزام
87	I. المرحلة السابقة لعملية الرقابة
88	II. تخطيط عمليات الرقابة
90	III. تنفيذ أشغال الرقابة
91	IV. تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات
92	V. إعداد التقارير
95	VI. توثيق إجراءات المتابعة وحفظ الموضوع
96	الفصل الخامس: متطلبات التوثيق التي تهم محاكم الحسابات
97	I. خصوصيات الرقابات التي تجريها محاكم الحسابات
97	II. متطلبات التوثيق الخاصة التي تملئها الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات

III. المتطلبات الإضافية الخاصة بالتوثيق في الرقابة المالية ورقابة الالتزام..... 99

IV. توثيق اكتشاف وقائع خاصة عند إجراء الرقابة..... 100

V. توثيق رفع الأفعال ذات الطبيعة الخاصة إلى الإدارة العليا و/أو إحالتها على القضاء الجزري أو سلطات الوصاية.. 100

الملاحق..... 102

قائمة الجداول

- جدول رقم 1: الأهداف العامة والخاصة للتوثيق.
- جدول رقم 2: تصنيف متطلبات التوثيق في إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي.
- جدول رقم 3: الملفات الرئيسية التي يجب إعدادها ومسك وثائقها في رقابة الالتزام.

قائمة الأشكال

- شكل رقم 1: مبادئ توثيق الأشغال الرقابية.
- شكل رقم 2: أنشطة التخطيط لعملية الرقابة.
- شكل رقم 3: أنواع الرأي في تقرير المدقق.
- شكل رقم 4 : توثيق مراحل عملية رقابة الأداء.

مقدمة

1. يشكل التوثيق واحداً من أهم متطلبات جودة العمليات الرقابية التي تمكن من التأكد من تنفيذ المدققين للمهام الرقابية وفقاً للمعايير المهنية والشروط المرجعية المحددة. فسياسات حفظ مختلف السجلات الكتابية والإلكترونية والمعلومات الأساسية التي يكون المدققون من خلالها استنتاجاتهم أو آراءهم تكتسي أهمية قصوى حيث تمكن مراجعة وفحص الوثائق التي تم إعدادها خلال مختلف مراحل العملية الرقابية من التأكد من تنفيذ هذه الأخيرة وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية.

2. أولت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، من خلال لجنة المعايير التابعة لها، التوثيق أهمية خاصة باعتباره أحد أسس مصداقية ومهنية الأعمال الرقابية لما يوفره من أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ولكونه يوفر سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقارير الرقابة.

3. وحيث إن الأجهزة الأعضاء في المنظمة توجد في مستويات مختلفة من تطوير إطار عمل لإدارة توثيق مراحل التخطيط والتنفيذ وإعداد تقارير الرقابات التي يجريها المدققون، فقد برزت الحاجة لوضع "دليل لتوثيق إجراءات العمل الرقابي" خاص بالأجهزة العربية. وعلى هذا الأساس، اعتمدت اللجنة مشروع إعداد هذا الدليل ضمن مشاريعها الهادفة لتحقيق الأولوية الفرعية 4.2 "مساندة الأجهزة الأعضاء في توثيق العمل وفق متطلبات المعايير" وذلك في إطار خطة اللجنة الثلاثية -2020-2022 كما تم اقتراحها خلال اجتماعها الرابع عشر والتي اعتمدت من قبل المجلس التنفيذي للمنظمة.

4. يعالج هذا الدليل أهم متطلبات توثيق إجراءات الرقابة وفق معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام والسبل والكيفيات العملية الكفيلة بتنزيلها خلال دورة الرقابة.

5. ويسعي الدليل إلى تعزيز التزام الأجهزة العربية بمعايير التوثيق والرقابة بأدائها لأعمال الرقابية وإنجازها بمهنية واحتراف عاليين. وفي هذا الصدد، يوفر هذا الدليل توجيهات عملية لمساعدة الأجهزة على تنفيذ مراجعات فعالة تستجيب لمتطلبات المعايير من حيث توثيق العمل الرقابي. بالإضافة إلى ذلك، يهدف دليل التوثيق إلى أن يكون مكملاً للمقتضيات التي تخص التوثيق والتي تضمنتها الأدلة التي طورتها اللجنة كدليل التدقيق المالي ودليل ضمان الجودة أو الأدلة التي تستعملها الأجهزة لتطبيق معايير الرقابة.

6. تم إعداد هذا الدليل وفق منظور شامل لمهام وتكليفات الأجهزة العليا للرقابة ولدورة التدقيق. فتم الحرص بذلك على معالجة مختلف متطلبات التوثيق في المسارات الأفقية للرقابة (التخطيط الاستراتيجي والبرمجة وضمان الجودة) كما في كل نوع من أنواع الرقابة (في كل مراحلها). فهو يقدم منهجية شاملة ومنمجة لتطبيق معايير التوثيق تنطلق من تحديد متطلباته وفق إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي بما فيه معايير الإيساي وتقديم شروحات لها عند الاقتضاء بالإضافة لكيفيات تنزيلها بشكل عملي خلال دورة الرقابة.

الإطار العام
لإعداد دليل
توثيق
إجراءات العمل
الرقابي

موضوع
وأهداف الدليل

المقاربة
المنهجية
المعتمدة

7. تم إعداد دليل توثيق إجراءات العمل الرقابي الخاص بالمنظمة من قبل فريق العمل المنبثق عن لجنة المعايير المكلف بالأولوية الفرعية 4.2 "مساندة الأجهزة الأعضاء في توثيق العمل وفق متطلبات المعايير". وقد تم اعتماده بشكل نهائي من قبل اللجنة في اجتماعها بتاريخ ومن قبل المجلس التنفيذي في اجتماعه بتاريخ

8. هذا وقد خضع تطوير "دليل توثيق إجراءات العمل الرقابي" للأسس والمساطر والإجراءات المعتمدة بلجنة المعايير مع اتباع مساره مقارنة تشاركية سمحت بإسهام واسع في مسلسل تطويره واعتماده من قبل أعضاء فريق العمل واللجنة والأجهزة الأعضاء بالمنظمة¹.

9. ينقسم الدليل إلى خمس فصول خصص أولها للإطار العام الذي يعالج أهداف ومبادئ التوثيق وتوثيق المسارات الأفقية للرقابة. ويعرض الفصل الثاني والثالث والرابع تباعاً لتوثيق الأشغال الرقابية في كل من الرقابة المالية ورقابتي الأداء والالتزام. في حين خصص الفصل الأخير لمتطلبات التوثيق الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي.

10. سيخضع الدليل للتحديث المستمر والتحديث والتطوير وفق ما يقتضيه تطور ممارسة التوثيق بالأجهزة العربية وذلك في أفق ثلاث سنوات من تعميمه على الأجهزة في صيغته النهائية ونشره على الموقع الإلكتروني للمنظمة. إلا أنه، قد تقوم لجنة المعايير قبل هذا الأجل بإدخال بعض التعديلات عليه متى دعت الضرورة إلى ذلك، أساساً بغرض مواكبة متطلبات التوثيق المستجدة في المعايير.

بنية الدليل

تحسين الدليل

¹ مر إعداد الدليل بالمرحله والخطوات التالية:

- صياغة مسودة الدليل من قبل فريق العمل المختص؛
- تلقي ملاحظات أعضاء اللجنة وإدخال التعديلات الضرورية على المسودة؛
- مراسلة الأجهزة وتلقي تعليقاتها ومقترحاتها بشأن الدليل؛
- مناقشة تعليقات الأجهزة على الدليل وإدخال التعديلات الضرورية على النسخة المعممة على الأجهزة؛
- اعتماد الدليل بصيغته النهائية داخل اللجنة؛
- نشر الدليل على الموقع الإلكتروني للمنظمة.

الفصل الأول: الإطار العام

I. أهداف عملية التوثيق

11. إن التوثيق الكافي مسألة ضرورية في جميع مراحل المهام الرقابية، فهو يسهل، من جهة، عملية التخطيط ويحفظ الأدلة والمستندات والملاحظات ويشكل مصدرا للمعلومات خلال مرحلة تحرير التقارير، فضلا عن كونه، من جهة أخرى، يضمن التنظيم ويسهل الإشراف والتتبع أو متابعة العملية الرقابية من طرف مستشار آخر، عند الاقتضاء.

12. يشكل التوثيق السليم ضمانا لجودة المراقبات التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة مع ما تشكله الجودة من رأس مال مصداقية ورصيد ثقة تسعى الأجهزة إلى أن تحظى بها. فمنظومة فعالة لضمان الجودة تستدعي القيام بمراجعات مصاحبة أو بعيدة لأعمال التدقيق للتأكد من احترام المعايير المهنية المعتمدة بما فيها متطلبات التوثيق.

13. كما أن التوثيق يشكل وسيلة للأجهزة للترافع عند بنائها لعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لها سلطة تتبع مباشرة أو غير مباشرة للاطلاع على سبل مباشرة جهاز الرقابة لمهامه. فالتوثيق يمكن هذه الجهات الخارجية من فهم السياسة العامة للمراقبة وطبيعة الأعمال الرقابية المنجزة ومنهجياتها وأساليبها المتبعة لتحقيق رؤية وأهداف الجهاز.

14. وبالنسبة للأجهزة ذات الطبيعة القضائية، للتوثيق دور هام في تأمين قرارات الهيئات الحاكمة، إذ يبدي أعضاؤها رأيهم حول كل اقتراح صادر عن المستشارين المقررين استنادا إلى الوثائق المثبتة أساسا، بعد مراجعة الأساس القانوني والواقعي للملاحظات والمواخذات.

15. كما يسهم التوثيق في التكوين والتطوير المهني للمدققين وتطوير الخبرات ونضج الجهاز الأعلى للرقابة تنظيميا بشكل عام.

16. بخصوص كل مهمة تدقيق يجريها جهاز الرقابة، تتمثل الأهداف الخاصة للتوثيق في ما يلي:

- تيسير تخطيط المهمة الرقابية وإنجازها؛
- العرض الدقيق لطبيعة العمل الرقابي المنجز وأهدافه ونطاقه؛
- فهم سير العمل الرقابي ومنهجيته والمنطق الذي تم اعتمده فيه؛
- تيسير فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم ملاحظات التدقيق والأسباب الكامنة وراء جميع الجوانب المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك؛
- ضمان طابع الكفاية والتناسب الذي يجب أن يتوفر في الأدلة المقنعة؛
- تحديد آثار جميع العمليات التي تم تنفيذها.

الأهداف العامة

الأهداف الخاصة

أهداف التوثيق الخاصة	أهداف التوثيق العامة
تيسير التخطيط وإنجاز المهام الرقابية	ضمان جودة الأعمال الرقابية
عرض طبيعة العمل الرقابي المنجز وأهدافه ونطاقه؛	تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة.
تيسير فهم سير عملية المراقبة ومنهجيتها ومنطقها وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها	تأمين قرارات الهيئة الحاكمة في الأجهزة ذات الطبيعة القضائية
دعم الطابع الكفاية الذي يجب أن يتوفر في الأدلة المقنعة؛	التكوين والتطوير المهني
تحديد آثار جميع العمليات التي تم تنفيذها.	تعزيز الخبرة والنضج التنظيمي.

جدول رقم 1: الأهداف العامة والخاصة للتوثيق.

II. طبيعة وخصائص وثائق التدقيق

17. يشمل توثيق المهمات الرقابية مجمل الدلائل المعلوماتية التي تجمع أو تنتج طوال مسار الأشغال الرقابية (قبل وأثناء وبعد تنفيذ المهمة الرقابية). وتشكل وثائق التدقيق حلقة وصل مباشرة بين أهداف التدقيق من جهة والإجراءات التي تمت مباشرتها من جهة أخرى؛ فتتوقف طبيعتها، إذن، على مرحلة التدقيق التي ترتبط بها. وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:
- ذات علاقة بالمخاطر التي تم تحديدها وكيف تم التعامل معها؛
 - متعلقة بحكم مهني أو قرار متخذ من قبل فريق التدقيق؛
 - دعامة لتعليل ملاحظة أو استنتاج؛
 - وثائق لتبرير الالتزام بالسياسة العامة للمراقبة بالجهاز ومعاييرها ومناهجها.

III. متطلبات التوثيق بموجب القوانين والأنظمة الوطنية

18. تجد الأجهزة العليا للرقابة، عند نهوضها بمهامها، نفسها مطالبة باستيفاء مجموعة من متطلبات التوثيق وذلك بموجب قوانين وأنظمة وطنية. فالقوانين المحدثة للأجهزة ونصوصها التنظيمية تنص على مساطر وإجراءات لمباشرة التكاليفات الرقابية وتضع مبادئ تضمن إجراء الرقابة وفق معايير محددة.
19. وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال، تشكل الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي حالات خاصة حيث يتعين على هذا النوع من الأجهزة أن :
- تحدد قواعد الإثبات ونطاقها وتصنف وسائل الإثبات وكذا المتطلبات الإضافية للاحتفاظ بالوثائق؛
 - تجري التحقيقات بشكل كتابي بما في ذلك طلبات الاستفسار والحصول على المعلومات؛
 - توثق الجوانب المتعلقة بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام وبفترة التقادم.

IV. متطلبات التوثيق في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

20. تخصص المعايير الدولية، بكل مستوياتها، حيزا هاما لمسألة توثيق الأشغال الرقابية. فسواء تعلق الأمر بالجوانب الاستراتيجية أو التنظيمية أو العملية، يوفر إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي بما فيه معايير ISSAI للأجهزة إرشادات عامة ومتطلبات دقيقة في مسار التدقيق.
21. يقدم الجدول رقم 2 أدناه تصنيفا عاما لمتطلبات التوثيق في إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي حسب مستويات هذه الأخيرة (الإصدارات):

المستوى المعياري	أمثلة للجوانب التي تغطيها الإصدارات المهنية	أمثلة للمعايير
الاستراتيجيات العامة الأفقية	- توثيق الأعمال المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي للجهاز والخطط التشغيلية ومراجعتها. - جوانب التوثيق المرتبطة بمنظومة ضمان الجودة؛ - توثيق السياسات الرقابية الخاصة (الوقاية من الفساد والرشوة، ..)؛	INTOSAI P20 ISSAI 3200 GUID 5270
السياسة العامة لتحديد متطلبات التوثيق	- تحديد قواعد الإثبات وشكل التوثيق ومضمونه ومداه بالنسبة لكافة الأعمال المنجزة؛ - وضع إجراءات رسمية للاحتفاظ بالوثائق؛ - المتطلبات الخاصة والإضافية المتعلقة بسرية المعلومات والوثائق وتصنيفاتها وكيفية تخزينها؛ - إجراءات التعامل مع سرية المعلومات؛ - تنزيل السياسة العامة للتوثيق بالجهاز (أدلة مهنية؛ التزام المدققين بالمتطلبات الأخلاقية؛ - خضوع المدققين والخبراء الخارجيين لسياسة التوثيق المعمول بها في الجهاز..)	ISSAI 100 ISSAI200 ISSAI 140 ISSAI130
المسارات العملية والإجرائية للرقابات	- توثيق مختلف مراحل الرقابة المالية ورقابتي الأداء والالتزام (البرمجة والتخطيط والتنفيذ والانتها والمراجعة وصياغة التقارير والتتبع).	قائمة معايير ISSAI من المستويين الثالث والرابع
المتطلبات الخاصة	- متطلبات التوثيق الخاصة بالأجهزة ذات الطابع القضائي	ISSAI 2230 ISSAI 4000 INTOSAI P50

جدول رقم 2: تصنيف متطلبات التوثيق في إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي.

V. المبادئ العامة لتوثيق الإجراءات الرقابية

22. تحكم توثيق الإجراءات الرقابية مجموعة من المبادئ العامة تتمثل في الإلزامية والكفاية والتفصيل والشمولية والحكم المهني المتسق مع سياسة الجهاز والوجاهة والتناسب والموثوقية والفعالية والكفاءة.

الإلزامية

23. ينبغي أن يكتسي التوثيق طابع الضرورة الرسمية حيث يتعين أن يكون منصوحاً عليه بالسياسات العامة والأدلة المهنية ودعائم مراقبة الجودة. كما أن تقييم عمل المدققين يجب أن يركز، من بين أشياء أخرى، على التأكد من مدى احترامهم معايير التوثيق وعلى ترتيب تبعات على عدم الالتزام بتلك المعايير.

الكفاية والتفصيل والشمولية

24. يجب أن يتوفر في متطلبات التوثيق التي تضعها الأجهزة شرطاً التفصيل والشمولية بالشكل الذي يلزم المدققين بأن يدعموا مراقبتهم بمعلومات ووثائق «بطريقة كاملة وجد مفصلة» (إيساي 86/3000).
25. يتم تقييم طابع الكفاية بالنظر إلى كمية العناصر التي تم جمعها، بمعنى أنه من خلال عدد المعلومات المتوفرة، يمكن إقناع شخص عاقل بأن الملاحظات والاستنتاجات المتعلقة بالمراقبة صحيحة وأن التوصيات صحيحة.

الحكم المهني المتسق مع سياسة الجهاز

26. رغم أن طبيعة وكمية (حجم) وثائق التدقيق في مهمة معينة تستند إلى حد كبير إلى الحكم المهني المرتبط بالظروف الخاصة لكل مهمة تدقيق، إلا أنه يُنتظر عموماً من المدقق الالتزام بسياسة الجهاز في هذا الباب وبالمعايير المهنية بشكل عام.
27. ويظل توثيق بعض جوانب التدقيق أكثر حساسية لمسألة الحكم المهني ك:
• توثيق الأحكام المهنية الخاصة بتحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها وذلك عندما ينطبق معيار المراجعة 701 (ISSAI 2230)؛
• توثيق الأحكام المهنية بخصوص استنتاجات المراجع حول حجّة وثيقة ما عند القيام بتحقيق إضافي؛
• توثيق الأحكام المهنية أساس استنتاج المراجع حول مدى معقولية مجالات الأحكام الشخصية (مثل معقولية التقديرات المحاسبية المهمة - 2302 ISSAI).

28. كما أنه، بالمقابل، لا يجب أن تمنع السياسة العامة للتوثيق بالجهاز (كما لا تفعل ذلك المعايير المهنية) فريق التدقيق من إضافة المستندات التي يراها ضرورية لدعم أشغال التدقيق إلى الملف.

الوجاهة والتناسب

29. يعتمد طابع وجاهة التوثيق على نوعية وجودة العناصر التي يتضمنها، أي بمدى توفرها من حيث طبيعتها على ارتباط منطقي ومباشر مع أسئلة ومعايير وملاحظات المراقبة. ففي غياب هذا الارتباط المنطقي، تغيب خاصية الوجاهة ولا ينبغي إدراج الدعامة التوثيقية للعنصر المعني ضمن الوثائق المثبتة لأدلة التدقيق.

30. وفي هذا الصدد يتوقف تناسب شكل ومحتوى التوثيق مع طبيعة المهمة الرقابية على عدة عوامل منها:

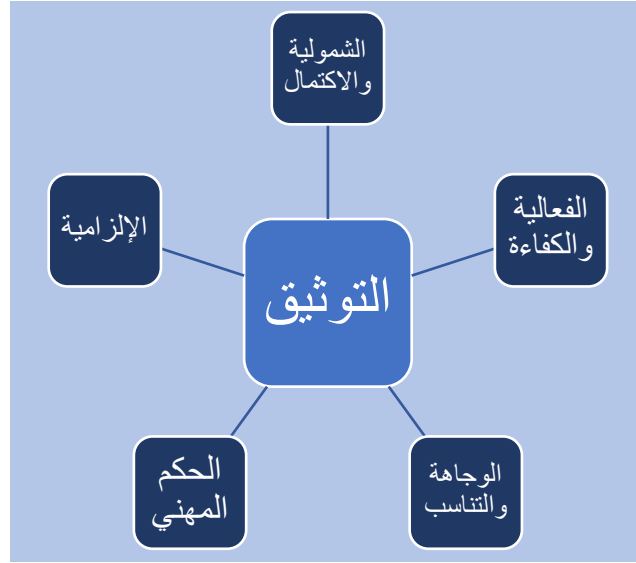
- حجم ودرجة تعقيد أنشطة المنشأة المدققة؛
- طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم تفعيلها؛
- مخاطر التحريفات الجوهرية والمعاينات المهمة؛
- أهمية الأدلة المقنعة التي تم الحصول عليها؛
- طبيعة وحجم التحريفات المسجلة؛
- مناهج التدقيق والوسائل المستعملة فيه.

31. ينبغي أن يتسم مسار توثيق الأشغال الرقابية بالموثوقية من جهة وبالفعالية والكفاءة من جهة أخرى.

32. تعتمد درجة موثوقية العناصر المشكلة لتوثيق مهمة رقابية على جودتها ومصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي تم جمعها فيها. في هذا الصدد، تكون عناصر التوثيق مقنعة وموثوقة بها إذا تم الحصول على نفس الإثباتات بالاختبارات المتكررة أو إذا كانت المعلومات المحصل عليها مستمدة من مصادر مختلفة.

33. على صعيد آخر، تشكل فعالية وكفاءة التوثيق واحدة من محددات كفاءة وفعالية التدقيق ككل. ولكي يكون كذلك، يجب أن يستجيب لمجموعة من الشروط ويتبع أفضل الممارسات ومنها:

- أن يكون للتوثيق موضوع واضح بحيث يمكن من توصيف مراحل التدقيق وأهداف وموضوع كل إجراءاته؛
- أن تحدد بدقة كل مصادر الوثائق المتحصل عليها (داخلية أو خارجية من الأغيار)؛
- أن تحدد بدقة الاستنتاجات والنتائج المستنبطة من الأدلة والقرائن المقنعة وذلك في كل مراحل التدقيق؛
- أن يكون نطاق التدقيق كافياً ليمكن مدققاً مجرباً لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهها ونتائجها والأدلة التي تم الحصول عليها والحجج التي تستند إليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة. إلخ؛
- أن تكون طبيعة التوثيق مناسبة. فعلى سبيل المثال، يجب أن يشمل توثيق تقييم الرقابة الداخلية المراجعة الوثائقية والفحوصات المتعلقة بالتأكد من حسن سير وفعالية المراقبات وكذلك الفحوص التفصيلية بما في ذلك تحديد العناصر المراجعة ومصادرها ومعايير اختيارها. ومثال ذلك أيضاً ضرورة أن يشمل توثيق تدقيق مرتبط بعقود أو تفاهات لها أثر مالي ملخصات تحليلية لتلك العقود ونسخاً منها.
- أن يحترم البرنامج التوقعي لتوثيق كل مرحلة من مراحل التدقيق. فالحصول على الأدلة المقنعة ومراجعتها يجب أن يتم قبل الانتهاء من تقرير التدقيق.



جذادة رقم 1: مبادئ توثيق الأشغال الرقابية.

VI. المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق

34. يشمل المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق مختلف الإجراءات والمساطر الأفقية التي توطر عمليات توثيق إجراءات الرقابة بكل مراحلها والتي من شأن تفعيلها ضمان حد أدنى مشترك من الالتزام بمعايير التوثيق في الجهاز.

1. المستوى الاستراتيجي

35. يشكل التخطيط الاستراتيجي واحدا من أهم المسارات التديرية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة. ومهما اختلفت مقاربات إعداده، يجب أن يكون المخطط الاستراتيجي وكل الأعمال القبلية المتعلقة بإعداده والأعمال اللاحقة الرامية لتفعيله موضوع توثيق مناسب¹.

36. كما يجب أن توثق الخطط التشغيلية للجهاز الأعلى للرقابة التي تُغطي مواضيع الرقابة لسنة أو أكثر والمنبثقة عن التخطيط الاستراتيجي². وتوثق كذلك كل المراجعات التي تطرأ على الخطط التشغيلية (بالنظر إلى الطبيعة المتحولة للقطاع العام وإلى تغيير الأولويات في السياسات العمومية).

37. كما ينبغي أن تكون السياسات الرقابية الخاصة التي يتبناها الجهاز موضوع توثيق مناسب. على سبيل المثال، ينص المعيار GUID 5270 على أنه بخصوص التدقيق على الوقاية من الفساد والرشوة، يضع الجهاز ويوثق سياسة لإصدار التقارير تتضمن إجراءات ومساطر محددة (تهم جمع المعلومات وتدقيق البيانات وتقييم وجهة وسلامة المعلومات والتصديق النهائي من قبل السلطات المختصة ونشر التقارير).

¹ .INTOSAI P20

² .ISSAI 3200

2. السياسات العامة للتوثيق

38. تشمل السياسات العامة لتوثيق الأشغال الرقابية بالأجهزة العليا مختلف المسارات والمساطر والإجراءات التي تهدف إلى تحديد متطلبات التوثيق والتنزيل الفعال للإلزامية احترام تلك المتطلبات بما في ذلك وضع التنظيمات العملية وإرساء مراقبة الجودة.

39. يشكل تحديد متطلبات التوثيق منطلق أي سياسة في هذا الميدان. فيجب أن تتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة معايير ومتطلبات واضحة للتوثيق وأن يحدد شكل التوثيق ومضمونه ومداه بالنسبة لكافة الأعمال التي ينجزها¹. كما يتعين عليه وضع معايير محددة فيما يتعلق بقواعد الإثبات (ISSAI 140) وإجراءات رسمية للاحتفاظ بالوثائق تتماشى مع القوانين والمعايير الرقابية المعتمدة به حيث تحدد نطاق الاحتفاظ والوحدة التي تُحفظ بها الوثائق ومدته وكيفية الاطلاع عليها عند اللزوم².

40. على صعيد آخر، ينبغي أن يتوفر الجهاز على منظومة يقظة توثيقية تضمن التعرف على المتطلبات الخاصة والمستجدة التي يتعين على الجهاز احترامها خصوصاً تلك المتعلقة بسرية المعلومات والوثائق وتصنيفاتها وكيفية تخزينها وإجراءات التعامل مع المعلومات السرية (تحدد هذه السياسات أنواع الوثائق ومسؤوليات وإجراءات وإتاحتها عند الضرورة لمن هو مخول لهم ذلك)³.

41. لا يكفي أن يتوفر الجهاز على سياسات معلنة خاصة بمختلف أوجه تدبير التوثيق، بل ينبغي عليه تفعيل كل المقترحات في هذا الباب حتى يتحقق الأثر المرجو من التوثيق.

42. فبدائية، يجب أن تضمن الأدلة المهنية المعتمدة رسمياً لإجراء مختلف الرقابات بالجهاز متطلبات صريحة وواضحة بشأن التوثيق في مختلف مراحل المسار الإجرائي للرقابات.

43. كما ينبغي أن يتوفر الجهاز على سياسة وإجراءات لضمان التزام المدققين بمتطلبات التوثيق المعتمدة رسمياً وكذا المتطلبات الأخلاقية لمراعاة سرية المعلومات الموجودة في وثائق الرقابة في جميع الأوقات⁴.

44. يضع الجهاز سياسات وإجراءات تضمن خضوع المدققين والخبراء الخارجيين الذين يتعاقد معهم لنفس سياسة التوثيق المعمول بها في الجهاز⁵.

سياسة
تحديد
متطلبات
التوثيق

تفعيل
السياسة
العامة
للتوثيق

¹ ISSAI 100 و ISSAI 200 .

² ISSAI 130 .

³ ISSAI 130 .

⁴ INTOSAI P12 .

⁵ ISSAI 140 .

45. متى ضعت الضرورة إلى ذلك، يحدث الجهاز الأعلى للرقابة وحدة يعهد إليها بتطوير الممارسات الفضلى للتوثيق في الجهاز بما في ذلك القيام بالليقطة المعلوماتية لتحديد متطلبات التوثيق المستجدة وتتبع احترام المتطلبات التي يحددها الجهاز وكذلك تقييم المسارات العملية لتوثيق إجراءات العمل الرقابي.
46. في الأجهزة ذات الطابع القضائي، تتكلف أقسام كتابة الضبط بتوثيق جميع المساطر والإجراءات القضائية. فهي تضمن تتبع مسارات رفع القضايا وأشغال التحقيق وعمل الهيئات وتحصر على حفظ الوثائق المتعلقة بملفات المراقبة.

47. تتكون مراقبة الجودة من مجموع التدابير المتخذة والمساطر المعتمدة أثناء أعمال المهمة الرقابية والتقارير ذات الصلة. بموجب مبدأي الانتوساي 12 و 20 والمعيار ISSAI 140، يجب أن يتوفر الجهاز الأعلى للرقابة المالية على نظام رسمي متكامل ومندمج لضمان الجودة بالجهاز.
48. ويعتبر التوثيق من المحددات الأساسية للجودة، حيث تحرص الأجهزة العليا للرقابة على أن تعالج منظومة ضمان الجودة لديها مدى تمكن إدارة الجهاز الأعلى للرقابة من التأكد من احترام مقتضيات المتعلقة بالتوثيق المعتمدة بشكل رسمي.
49. ففي هذا الشأن، تمكن تلك المنظومة من أن تخضع كل أشغال المراقبة لإشراف وتتبع ملائمين يواكب عمل المدققين طيلة مهمة المراقبة ويضمنان، من بين أشياء أخرى، التأكد من شمولية توثيق أشغال المراقبة (ISSAI 140). فمن بين ما ينبغي أن تشمل مراجعة رقابة الجودة العملية (engagement quality control review) هو التأكد من التوثيق الملائم للمسار الإجرائي للمراقبة، وذلك بشكل منتظم ومنهجي عند اختتام مراحل التخطيط والتنفيذ وخلال المرحلة النهائية للأشغال.
50. ومن جهة أخرى، وفي سياق تفعيل منظومة ضمان الجودة، يجب أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة على أن تخضع أشغال المراقبة التي تنجزها لمراجعة بعدية داخلية أو خارجية بشكل عرضي تشمل، من بين أشياء أخرى، مسلسل توثيق الرقابة¹.
51. وطبقا للخطوط التوجيهية للمعيار ISSAI 140، يجب أن ترفع تقارير بنتائج مراجعات مراقبة الجودة، سواء المواقبة أو البعدية، للإدارة العليا قصد تمكينها من العناصر اللازمة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
52. يحدث أن تلجأ الأجهزة إلى جهات خارجية لتنفيذ أنشطة تدقيق لأسباب منها تعقد ميدان المراقبة وعدم توفر الكفاءات التقنية داخليا. متى قامت بذلك، وجب عليها أن تحرص على الحصول على التأكيد بأن الشركات المتعاقد معها تمتلك أنظمة جودة فعالة مطبقة للتوثيق وللرقابة على الجودة بشكل عام². وفي نفس السياق، تشكل الوثائق المدعمة للأشغال الرقابية رصيذا مهما للجهاز، فيجب أن يحرص على أن تكون دائما ملكا له، وخصوصا تلك التي تدعم الأشغال التي تقوم بها جهة خارجية إذا نفذ العمل الرقابي بالتعاقد معها³.

¹ ISSAI 140

² ISSAI 140

³ ISSAI 140

الفصل الثاني

توثيق الإجراءات في الرقابة المالية

53. أدى ظهور معايير التدقيق الدولية وما تبعها من معايير الإنتوساي للرقابة المالية التي تتفق معها (مع وجود ملحق بكل معيار لئلا تتناسب مع الرقابة على وحدات القطاع العام) والتي اعتمدتها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى أن إلزام السادة مدققي الحسابات بالوفاء بمتطلبات المعايير إلا أن معايير التدقيق قد أشارت إلى منهج التدقيق الذي يجب أتباعه في القيام بمهام الرقابة (وهو منهج التدقيق المؤسس على مفهوم الخطر) دون ذكره بشكل صريح حيث أنها أوجبت على مدققي الحسابات تقييم المخاطر المختلفة دون تحديد آليات قياس تلك المخاطر، وكذا تناولت المعايير بعض المفاهيم كالأهمية النسبية والعينات دون وضع الآليات لتطبيقها مما أدى لاختلاف تطبيق تلك المفاهيم بين المدققين، وقد قامت المنظمة العربية للرقابة المالية والمحاسبة "الأرابوساي" في وقت سابق باعتماد دليل الرقابة المالية بهدف إرشاد مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية في توحيد الأداء لمدققيها واستكمالاً لهذا العمل فقد قامت لجنة المعايير بالمنظمة بإعداد مشروع مكمل يتمثل في دليل العربي لتوثيق الرقابة المالية

54. وجدير بالذكر هذا الدليل ليتناسب مع التدقيق المالي للوحدات التي تطبق إطار محاسبي يعتمد على أساس الاستحقاق، إن المنظمة في سبيلها أيضاً لتقديم دليل توثيق منفصل لكل من رقابة الالتزام، ورقابة الأداء.

55. نظراً لاختلاف القوانين التي تحكم عمليات التدقيق في البلدان العربية فيجب مراعاة المتطلبات القانونية الإضافية لكل بلد ولكن بوجه عام ستكون تلك المتطلبات في اضييق الحدود ولن تعيق استخدام هذا الدليل على مستوى كل الدول الأعضاء في منظمة الأرابوساي ويمكن أن يكون هذا الدليل مساعداً لهذه الدول في وضع دليل توثيق خاص بها يتم وضع الاعتبارات القانونية فيها.

56. ألزم معيار الإنتوساي رقم (2230)¹ المدقق المالي إعداد وثائق التدقيق - في الوقت المناسب - والتي توفر ما يلي:

- سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد تقريره؛
- توفير الأدلة بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق وأنه قد تمت مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.

57. تتجلى أهمية التوثيق في ما يلي:

- وثائق التدقيق الكافية والمناسبة والمعدة في توقيت زمني مناسب تساعد المدقق على زيادة جودة أداء عملية التدقيق.
- مساعدة فريق التدقيق في تخطيط وأداء عملية التدقيق.

**الالتزام
بالتوثيق**

**أهمية
التوثيق**

¹ معيار الإنتوساي رقم (2230)، " التوثيق الرقابي".

- مساعدة أعضاء فريق التدقيق المسؤولين عن الإشراف في توجيه فريق العمل والإشراف عليهم وأداء مسؤولياتهم الخاصة بالتدقيق طبقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (2220) " ضبط الجودة لإجراءات رقابة على البيانات المالية".
- تمكين فريق التدقيق من تنفيذ عمله في إطار المسؤولية.
- تسهيل الفحص والتقييم الفعال لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وتقييم النتائج التي تم التوصل إليها قبل وضع تقرير المدقق في صورته النهائية.
- الاحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض التدقيق المستقبلية.
- تمكين فرق تدقيق الجودة من إجراء رقابة الجودة على أداء عملية التدقيق وفقاً لمعيار الإنتوساي (2220) " ضبط الجودة لإجراءات رقابة على البيانات المالية".
- تمكين المدقق الخبير من إجراء عمليات الفحص الخارجي طبقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

أنواع ملفات التوثيق¹:

58. تنقسم أنواع ملفات التوثيق إلى:

¹ المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)، لجنة المعايير المهنية، دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على وحدات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، 2020، ص 8-10.

[1] الملف الدائم:

59. يحتوي على أوراق ترتبط بالوحدة منذ نشأتها حتى نهاية عمرها وتتسم بصفة الثبات بشكل عام بين الفترات المالية المختلفة أو التغير فيه يكون على آجال طويلة نسبياً ويحتاجها مدققي الحسابات وفرق التدقيق في الفترات المختلفة ولذلك فعند أسناد عملية تدقيق المنشأة لأول مرة يتم فتح الملفات الدائمة واستكمال محتوياتها للمساعدة في القيام بعملية التخطيط لمهام التدقيق وتتمثل بشكل عام فيما يلي:

60. ويتم تقسيم الملف الى الاجزاء التالية:

- عقود التأسيس والقرارات والقوانين والانظمة والتعليمات والبيانات الخاصة بالجهة محل التدقيق.

أ- عقود التأسيس وبيان بالمؤسسين ومحضر أول اجتماع للجمعية العامة للمنشأة.

ب- صورة السجل التجاري والبطاقة الضريبية.

ج- نشرة الاكتتاب وأوراق تسجيل الوحدة في سوق الأوراق المالية.

د- الأنظمة الأساسية للمنشأة ولوائحها المنظمة.

هـ- القوانين التي تنظم عمل الجهة محل التدقيق والتعديلات التي قد تطرأ عليها.

و- قرارات الجمعية العامة ومجلس الادارة أو مقتطفات منها والتي تكون لها تأثير طويل الأمد.

ز- الهيكل التنظيمي والصلاحيات وقرارات تعيين الإدارة التنفيذية.

ح- العقود والاتفاقات المهمة التي تمتد لأكثر من سنة.

ط- القروض التي تمتد لأكثر من فترة مالية.

ي- بيانات تاريخية عن بعض الامور المحاسبية مثل تقديرات المخصصات وحركة الديون المشكوك في تحصيلها.

ك- نسخ من القوائم المالية النهائية للسنوات السابقة وتقارير تدقيقها.

- أى بيانات الأخرى التي يتوصل لها المدقق ويكون له صفة الدوام ويجب التأكد في بداية كل فترة مالية على استمرارها وعدم حاجتها لإدخال تعديلات عليها على سبيل المثال: -

أ- وصف طبيعة عمل الجهة محل التدقيق.

ب- ملف نظام الرقابة الداخلية بالجهة محل التدقيق.

ج- قائمة بأسماء الموظفين المسؤولين ونماذج توقيعاته والقرارات الصادرة بالصلاحيات الممنوحة لهم ونقاط التواصل معهم.

د- برامج التدقيق.

هـ - نسخ من المراسلات والتقارير التي تتصل بالتدقيق وردود الادارة عليها.

61. يحتوي هذا الملف على البيانات الخاصة بتدقيق الفترة المالية سواء في المرحلة التمهيدية، أو مرحلة التخطيط، أو مرحلة التنفيذ، أو مرحلة التقرير ويتم تقسيم الملف الجارى وفقاً لتسلسل البيانات المالية تسهيلاً للرجوع الى الملف ويتم التقسيم على النحو التالى:

[2] الملف الجارى:

- أ- قرار التكاليف بعملية مدققة الجهة محل التدقيق للمدقق وفريق العمل معه.
- ب- صور الإقرارات المتعلقة بمتطلبات ميثاق آداب وسلوكيات المهنة الخاصة بفريق العمل.
- ج- خطابات التفهم والتمثيل المرسلة للمنشأة والردود عليها.
- د- الأوراق المتعلقة بتفهم بيئة الجهة محل التدقيق والإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وتحديد المخاطر الكلية وقياس وتقييم مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة وتحديد حجم العينة في ضوءها وأي تعديلات تطرأ عليها وأسبابها.
- هـ- قياس الأهمية النسبية وتوزيع العينات وأي تعديلات تطرأ عليها وأسبابها.
- و- خطة (برنامج) التدقيق للعام الحالي وأي تعديلات تطرأ عليها وأسبابها.
- ز- القوائم المالية الأولية المقدمة من الجهة محل التدقيق والقوائم المالية النهائية.
- ح- برامج اختبارات الرقابة واختبارات التحقق.
- ط- أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء فترة التدقيق والمناقشات التي دارت بشأنها.
- ي- شهادات الإدارة والمصادقات والمراسلات التي تمت مع إدارة الجهة محل التدقيق والمسؤولين عن الحوكمة بالجهة محل التدقيق.
- ك- الاستبيانات والمراسلات والمناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة والآخرين.
- ل- صور المستندات الهامة التي يرى المدقق أهمية للاحتفاظ بها.
- م- تقرير الإدارة المرسل للمنشأة والتقارير التفصيلية والردود عليها.
- ن- تقييم نتائج التدقيق والاستنتاجات المبنية عليها والإجراءات التحليلية لتلك النتائج.
- س- القوائم المالية النهائية للجهة محل التدقيق بعد إجراء التعديلات عليها.
- ع- التقرير النهائي لعملية التدقيق بعد اعتماده من المدقق والإدارة العليا بالجهاز الأعلى للرقابة.
- ف- قائمة بالفروع التابعة للجهة محل التدقيق وعناوينها.
- يجب استخدام ما يلي لدى أعداد الملف الجارى:
- i. ترميز (الربط بين عناصر القوائم المالية مع أوراق العمل وبرنامج الاختبارات)
- ii. علامات التدقيق: يجب وضع علامات للمدققة تساعد في تحليل تلك الأوراق.
62. (سجل بتقارير كل عضو من أعضاء فريق العمل)

- يهدف هذا السجل الى تجميع لتقارير اعضاء فريق العمل والتي تتضمن أهم استنتاجات التدقيق لأعضاء فريق العمل.
- يتم التأشير على استنتاجات الواردة بتقارير فريق العمل بما يفيد الاطلاع عليها.

اعتبارات التوثيق:

63. قد يتم توثيق أعمال التدقيق في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك، ومن أمثلة توثيق أعمال التدقيق: برامج التدقيق، التحليلات، المذكرات المتعلقة بالقضايا، ملخصات الأمور المهمة، خطابات المصادقة والإفادة، قوائم التحقق، المراسلات فيما يتعلق بالأمور الهامة.
64. يوفر توثيق أعمال التدقيق دليلاً على أن التدقيق مستوفية لمتطلبات معايير التدقيق. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمدقق توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به في عملية التدقيق. وليس من الضروري أيضاً للمدقق أن يوثق بشكل منفصل الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المضمنة في ملف التدقيق.
65. يعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال التدقيق وتقويم النتائج من العوامل الهامة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال التدقيق. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة، على تفسير استنتاجات المدقق وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال التدقيق بما في ذلك من ينفذون عمليات التدقيق اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة.
66. يجب أن يعد المدقق وثائق التدقيق بطريقة تمكن مدققاً ذا خبرة ليس له أي علاقة سابقة بعملية التدقيق من فهم المسائل الهامة التي تبرز عملية التدقيق والاستنتاجات الناجمة عنها والأحكام المهنية الهامة المؤدية إلى تلك الاستنتاجات.
67. إعداد ملخص (يسمى أحياناً بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال التدقيق، يصف فيه الأمور المحددة أثناء التدقيق وكيفية التعامل معها، أو يضمن فيه إشارات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من وثائق أعمال التدقيق التي توفر مثل هذه المعلومات. ويسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقصى ممتاز بالكفاءة والفاعلية، خاصة في عمليات التدقيق الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد إعداد مثل هذا الملخص في مراعاة المدقق للأمور المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضاً في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات التدقيق

التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معين من معايير التدقيق ذات الصلة لم يتمكن المدقق من تحقيقه، مما قد يمنع المدقق من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

68. يشمل التوثيق سجلات التي يعدها المدقق سجلات أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المدقق ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المدقق معهم أموراً مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

69. يعتبر توثيق أعمال التدقيق في المنشآت الأصغر أقل اتساعاً منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ رئيس فريق التدقيق جميع أعمال التدقيق، فإن التوثيق لن يشمل أموراً ربما كان الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق الارتباط أو توجيههم إليها أو توفير أدلة على الفحص الذي أجراه أعضاء آخرون في الفريق. ومع ذلك، فإنه عليه أن يلتزم بالمتطلب الأساسي والمتعلق بإعداد توثيق لأعمال التدقيق يمكن فهمه من قبل مدقق خبير، حيث قد يخضع توثيق أعمال التدقيق للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها.

70. عند القيام بتوثيق أعمال التدقيق، قد يجد مدقق المنشأة الأصغر أنه من المفيد والأكثر تسجيل مختلف جوانب التدقيق معاً في مستند واحد، مع إضافة إشارات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معاً عند تدقيق منشأة أصغر، فهم المنشأة ورقابتها الداخلية، والإستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق، والأهمية النسبية المحددة، والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

71. قد يجد المدقق ضرورة لتعديل التوثيق الموجود لأعمال التدقيق أو إضافة توثيق جديد لأعمال التدقيق بسبب ملاحظات تم استلامها خلال متابعة عمليات التقصي التي قامت بها أطراف داخلية أو خارجية.

72. أن المهلة الزمنية التي تعتبر عادة ملائمة وكافية لإنهاء عملية تجميع الملف النهائي للتدقيق وفقاً لمتطلبات رقابة الجودة لا تتجاوز الـ 60 يوماً بعد تاريخ تقرير التدقيق، علماً بأنه قد تتطلب عمليات التدقيق وقتاً طويلاً وقد يكون ذلك نتيجة للإجراءات الاستشارية الرسمية مع الهيئة المشمولة بالتدقيق أو مع أطراف أخرى، إلا أن تلك الإجراءات لا تحول دون تجميع الملف النهائي للتدقيق في الوقت المناسب.

73. أن مدة الاحتفاظ بالوثائق لا تقل عادة عن خمس سنوات ابتداء من تاريخ تقرير المدقق، وقد يوجد متطلبات تنص على الاحتفاظ بوثائق التدقيق لفترات أطول أو أقصر.

74. إذا حدد مدقق الحسابات معلومات تتعارض مع النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام فعلى المدقق أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين استنتاجه النهائي.

75. في الحالات الاستثنائية التي يرى فيها المدقق ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسي أو إجراء ضروري فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام وتوثيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها وكيفية مساهمتها في تحقيق هدف التدقيق.

76. تعتبر عملية إتمام تجميع ملف التدقيق النهائي بعد تاريخ تقرير التدقيق عملية إدارية لا تشمل تنفيذ إجراءات تدقيق جديدة أو التوصل لاستنتاج جديد، ولكن قد تشمل تغيرات مثل: التخلص من الوثائق والتي حلت أخرى محلها، تصنيف وفحص وترقيم أوراق الفحص، توثيق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ومناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق التدقيق قبل تاريخ تقرير مدقق الحسابات.

القسم الأول: توثيق الأعمال التمهيدية لمهمة التدقيق

77. تتضمن الأعمال التمهيدية لعملية التدقيق بخلاف البدء في عملية التوثيق (فتح الملفات) ما يلي¹:

أولاً: استيفاء متطلبات آداب وسلوكيات المهنة.
ثانياً: إعداد خطاب التفهم.

أولاً: توثيق استيفاء متطلبات آداب وسلوكيات المهنة¹:

78. يتضمن ميثاق آداب وسلوكيات المهنة مجموعة المبادئ الأساسية للآداب والسلوكيات اللازمة لتحقيق أهداف مهنة المحاسبة والتدقيق، إلا أن هذه المبادئ تواجه تهديدات في ظروف متعددة ولتلافى كثيراً من هذه التهديدات وضعت بعض القواعد على مستوى مؤسسات التدقيق مثل وضع سياسة لإجراء تنقلات بين الإدارات المختلفة في الجهاز الرقابي، ومن تلك السياسات من النماذج والإقرارات التي يجب على فريق التدقيق استيفاؤها قبل البدء في مهام التدقيق ومنها ما يلي:

- بيانات الجهة محل التدقيق.
- بيان المهمة الرقابية.

¹ المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)، لجنة المعايير المهنية، دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على وحدات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، مرجع سابق.

- تعهد بالالتزام بالاستقلالية وعدم تضارب المصالح وفقاً لميثاق المعتمد لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.

توثيق الاطلاع على وثائق التدقيق بمراعاة متطلبات السرية

79. أن المعيار الإنتوساي 2230 " التوثيق الرقابي " لا يعالج قضايا سرية وثنائق المهمة وأمن حفظها وسلامتها وإمكانية الاطلاع عليها واستعادتها، إلا أن المعيار الإنتوساي 2220 " ضبط الجودة لإجراء رقابة البيانات المالية " تناول هذه القضايا في سياق مسؤوليات الهيئة الرقابية، كما نص على أن المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة تفرض التزام موظفي الجهاز الأعلى للرقابة بشكل دائم بالحفاظ على سرية المعلومات الواردة في وثنائق المهمة الرقابية، إلا في حالة ما إذا منحت الهيئة الخاضعة للرقابة سلطة خاصة للكشف عن هذه المعلومات، أو في حال وجود واجب قانوني أو مهني يستدعي القيام بذلك.

80. أن التوازن بين السرية والشفافية يتطلب وجود حكم مهني يضمن تحديد الوثائق ذات الطابع السري تحديداً واضحاً ومعالجتها على هذا الأساس، ويسمح في الوقت ذاته بالاطلاع عليها عند الاقتضاء. وبالتالي فلا بد من الاستئناس بسياسات الجهاز الأعلى للرقابة وإجراءاته التي تعالج موضوع السرية. وقد تشمل هذه الإجراءات أنواع وثنائق المهمة التي يجب اعتبارها سرية، وتلك التي يجب جعلها في متناول الجمهور، كما تتضمن تحديداً واضحاً لحدود مسؤولية السماح بالكشف عن وثنائق التدقيق، إضافة إلى التدابير الاعتيادية لتوفير هذه المعلومات عند الاقتضاء.

81. في الحالات التي ينوي فيها مدقق القطاع العام السماح بالاطلاع على وثنائق التدقيق، فإنه يتشاور عادة مع الأطراف ذات العلاقة قبل الكشف عن تلك الوثائق. وفي حالات كهذه فإن على مدقق القطاع العام أن يضمن التزام الجهات التي يسمح لها بالاطلاع على الوثائق بمستوى السرية الذي يلتزم به مدقق القطاع العام.

ثانياً: توثيق خطاب التفهم:

82. طبقاً لمعيار¹ (ISSAI) 2210 "الاتفاق على شروط مهمة الرقابة" وهي ممارسة رقابية تتماشى أكثر مع متطلبات القطاع الخاص، حيث وينبغي للمدققين تقييم ظروف معينة قبل قبول المهمة، وبناءً على ذلك التقييم إما أن يقبل المدقق أداء مهمة الرقابة أو يرفضها.
83. تفرض القوانين واللوائح عادة على الأجهزة العليا للرقابة إجراء مجموعة من المهام الرقابية، ولن يكون - على الأرجح - لمدقق القطاع العام خيار رفض المهمة الرقابية أو الانسحاب منها.
84. إن الغرض من تنفيذ أنشطة التفهم على في المساعدة على ضمان أن المدقق قد راعى أي أحداث أو ظروف قد تؤثر سلباً على قدرة المدقق على التخطيط وإجراء المهمة الرقابية للحد من مخاطر التدقيق والوصول بها إلى مستوى منخفض مقبول.

فائدة خطاب التفهم:

85. - يفيد خطاب التفهم في تعريف الجهة محل التدقيق 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 المدققين بإمكانية الوصول إلى المعلومات والأشخاص داخل الجهة وأي معلومات إضافية يطلبها المدققون. يتأكد المدققون أن تلك المتطلبات محددة في خطاب التعاقد على الرقابة وتم توضيحه للإدارة خلال اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي.
86. - ورغم أن شروط المهام الرقابية التي يتم أداؤها بالجهاز الأعلى للرقابة تتم وفقاً لأحكام تفويض عام (أحكام قانونية) وبالتالي فهي لا تخضع لطلبات الجهات الخاضعة للتدقيق أو للاتفاق معها إلا أن خطاب التفهم يكون مفيداً في إرساء فهم مشترك ورسمي لأدوار ومسؤوليات كل من إدارة الجهة المشمولة بالتدقيق والجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
87. - يخدم خطاب المهمة الرقابية مصلحة كل من الجهة والمدقق في تجنب أي فهم خاطئ للمهمة المطلوبة ويشمل ذلك توثيق أن بعض الشروط المسبقة قائمة بخصوص عملية التدقيق وهي شروط تقع على عاتق الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، حيث يوثق خطاب المهمة هدف ونطاق عملية التدقيق وحدود ومسؤوليات المدقق تجاه الجهة بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء في عملية التدقيق.
88. - بالنسبة لعمليات التدقيق المتكررة يقوم المدقق بتوثيق ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير الجهة الخاضعة بشروط المهمة الحالية، علماً بأن لا يجب أن يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير في

إعتبرات تفهم المنشأة

¹ معيار الإنفوساي رقم (2210) "الاتفاق على شروط المهمة".

- ضوء صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ويوثق التغيير في شروط المهمة وأسبابها.
89. - ينبغي أن توثق شروط التكليف بعمليات التدقيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
90. - غالباً ما يكون إطار التقارير المالية موثقاً بالقوانين واللوائح، لا ينبغي أن يقبل المدقق مهمة تدقيق قوائم مالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبول، فإذا رأي المدقق أن الإطار الذي حدده القانون واللوائح غير مقبول فعليه أن يوثق ما يلي:
- إعلام السلطة المختصة.
 - التأثير في عملية وضع المعايير من قبل الهيئات المهنية أو النظامية.
 - الأخذ في الحسبان مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المسؤولين عن الحوكمة.
91. يجب على المدقق أو المقيّم توثيق النتيجة التي تم التوصل إليها بشأن تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية باستخدام نموذج ورقة عمل الرقابة حتى يتسنى له تسجيل المخاطر التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي يمكن تحديدها أثناء تقييم مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية.
92. ويشمل قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام التدقيق المحددة دراسة وتوثيق ما يلي:
- نزاهة أصحاب الحقوق والإدارة العليا والمسؤولين عن الحوكمة.
 - ما إذا كان فريق العمل مؤهلاً للقيام بعملية التدقيق ولديه الوقت والموارد اللازمة.
 - إمكانية التزام الجهاز وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
93. فإذا ما أثبتت مسائل تتعلق بأي من هذه الاعتبارات يقوم فريق العمل بالقيام بالمشاورات الملائمة ويقوم بتوثيق كيفية حل هذه المسائل.
- في حالة توصل المسئول عن المهمة إلى معلومات لو سبق أن توفرت في وقت سابق لاتخذ الجهاز الأعلى للرقابة قرارات بشأن عملية التدقيق، يتعين عليه إبلاغه في الحال بهذه المعلومات حتى يتسنى اتخاذ الإجراء اللازم.

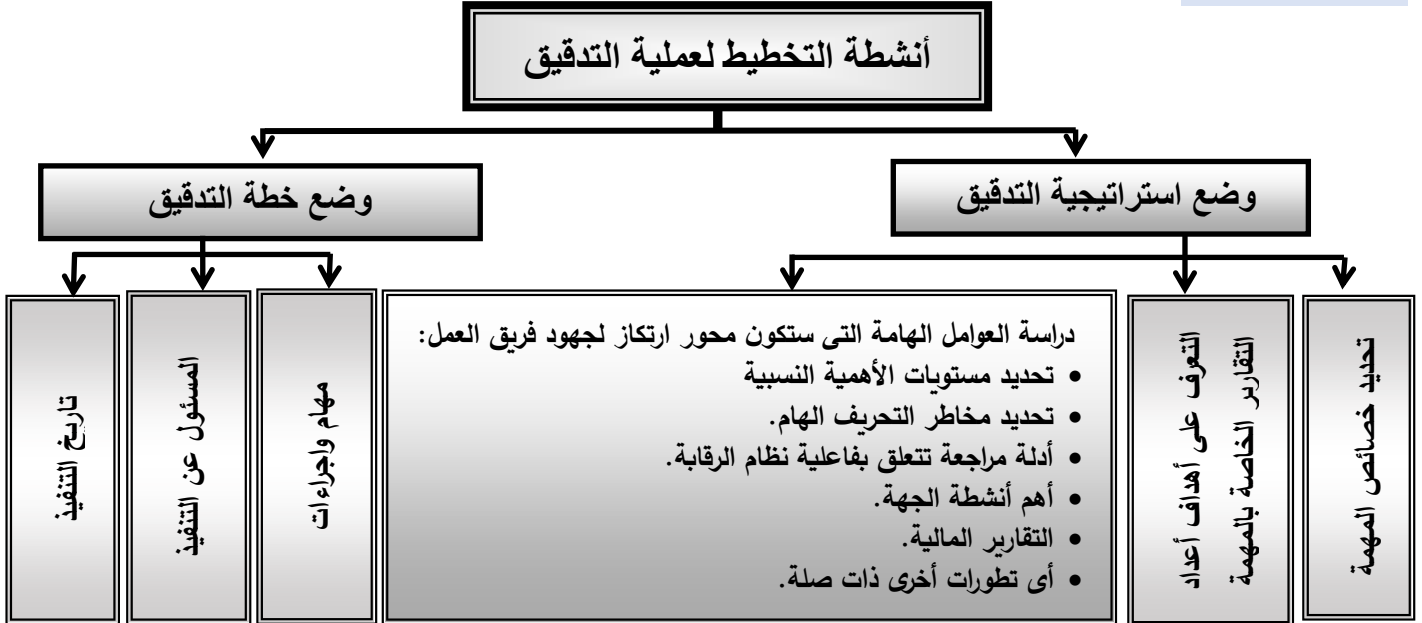
2- القسم الثاني: توثيق التخطيط لمهمة التدقيق

94. تنقسم أنشطة التخطيط إلى قسمين رئيسيين هما:

[1] وضع استراتيجية التدقيق العامة من خلال التعرف على الجهة محل التدقيق والتحديد المبدئي لمخاطر التدقيق.

[2] وضع خطة مراجعة لعملية التدقيق وذلك لتخفيض خطر التدقيق لمستوي منخفض مقبول.

ويوضح الشكل التالي رقم 2 أنشطة التخطيط لعملية الرقابة:



1/2: اعتبارات توثيق مرحلة التخطيط

95. ينبغي على المدقق توثيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق.
96. يسجل توثيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق القرارات الرئيسية اللازمة لتخطيط عملية التدقيق بصورة جيدة ولتوصيل أمورا هامة إلى فريق العمل.
97. يمكن أن يلخص المدقق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام وتوقيت وأداء عملية التدقيق .
98. يكون توثيق المدقق لخطة التدقيق كافيا لإظهار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم الخطر الذي تم التخطيط لها وإجراءات التدقيق الإضافية على مستوى التأكيد لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.
99. يمكن أن يستخدم المدقق برامج تدقيق نمطية أو قائمة استكمال التدقيق ومع ذلك عندما يتم استخدام مثل تلك البرامج النمطية أو القوائم فإن المدقق يقوم باستخدامها بالطريقة الملائمة التي تعكس الظروف المحددة لعملية التدقيق .
100. يتضمن توثيق المدقق لأية تغييرات جوهرية في الإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق التفصيلية الأصلية أسباب التغييرات الجوهرية واستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي تسببت في هذه التغييرات.
101. يمكن أن يغير المدقق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق تغييرا جوهريا نتيجة للتغيير الهام في الأعمال أو نتيجة لتحديد تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
102. يوضح تسجيل التغييرات الجوهرية في الإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق والتغييرات الناتجة على طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها الإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق التي تم تبنيها لعملية التدقيق في النهاية ويوضح الاستجابة الملائمة للتغييرات الجوهرية التي تحدث أثناء عملية التدقيق .
103. يعتمد شكل ومدى التوثيق على أمور عديدة مثل حجم وتعقيد المنشأة والأهمية النسبية ومدى التوثيق وظروف عملية التدقيق المحددة ومن ذلك:
- أية موضوعات هامة (مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق ومعايير إعداد التقارير) وكيفية تأثير هذه الأمور على الإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق.

- إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها للحصول علي أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة.
- تكليف فريق عمل من العاملين بالديوان من ذوي القدرات والكفاءات المناسبة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة.
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة بالنسبة لعمليات التدقيق لأول.

2/2: توثيق التعرف على خصائص المهمة:

- أ- التعرف على الهيكل التنظيمي للوحدة**
104. التأكد من توثيق الهيكل التنظيمي للوحدة المشمولة بالرقابة وإدراجه بالملف الدائم.
105. توثيق طلب بيان من الإدارة بأي تغييرات قد تم إجراؤها على الهيكل التنظيمي وردود الجهة المشمولة بالرقابة عليه وإدراجه بالملف الدائم.
106. توثيق دراسة الهيكل التنظيمي والتغيرات التي حدثت عليها والآثار المتوقعة عليها على عمليات التدقيق ومناقشات وملاحظات فريق العمل عليه وإدراجها بالملف الجاري والملف الدائم.
- ب- توثيق دراسة القوائم المالية السابقة:**
107. عند القيام بعملية التخطيط للتدقيق لا تكون القوائم المالية عن الفترة المالية محل التدقيق قد صدرت بعد ولذلك يقوم فريق مهمة التدقيق بدراسة القوائم المالية السابقة وتقارير مدققي القوائم المالية عليها والموازنات التي وضعتها الجهة محل التدقيق للفترة القادمة والموازنات عن العوام السابقة ومقارنتها بالقوائم النهائية للوقوف على درجة الاعتماد على موازنات الجهة محل التدقيق واستخدام الإجراءات التحليلية والمراكز المالية الربع سنوية إن وجدت (سواء مدققة أو غير مدققة) في وضع تصور للقوائم المالية المتوقعة عن الفترة محل التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية.
108. ينبغي على فريق التدقيق توثيق تحليلات النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية السابقة واستنتاجاته منها.
109. ينبغي على فريق التدقيق توثيق الإجراءات التحليلية التي قام على القوائم المالية السابقة سواء التحليل الأفقي للقوائم، أو التحليل الرأسي للقوائم واستنتاجاته منها.
110. ينبغي على فريق التدقيق توثيق تحليله للعلاقة بين الموازنات السابقة والقوائم الفعلية لها والوقوف على مدى فعالية الموازنات وتحديد مدى اعتماده على الموازنات للفترات القائمة.
111. ينبغي على فريق التدقيق توثيق القوائم المالية التقديرية التي تم إعدادها من قبله في ضوء الإجراءات السابقة والتي ستستخدم في تقدير الأهمية النسبية.

3/2: توثيق الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة والتعرف على أهداف التقارير الخاصة ومواعيدها

112. إذا تضمن مهمة التدقيق بعض المهام المرتبطة بها مثل مهام الفحص المحدود للقوائم المالية الفترية للوحدة محل الفحص، وكذلك فحص القرارات الضريبية للجهة الخاضعة للرقابة، وأي مهام أخرى تتطلبها عملية الاسناد التي قد تطلبها إدارة الجهة محل التدقيق الخاضعة أو المسؤولين عن الحوكمة بها وتتفق مع التوجيه الصادر من الجهاز بإسناد عملية التدقيق أو التوجيهات التنظيمية في الجهاز.
113. ينبغي على المدقق توثيق دراسة التقارير المطلوبة ومواعيد الاتصالات مع إدارة الجهة محل التدقيق والمسؤولين عن الحوكمة بها.

4/2: توثيق العوامل الهامة التي ستكون محور ارتكاز لجهود فريق العمل

114. توثيق درجة الثقة المطلوبة والتي تم تحديد المخاطر التدقيق الكلية المقبولة في ضوءها حيث إنها المكمل لدرجة الثقة.
115. توثيق قياسه للمخاطر المتأصل ومخاطر الرقابة والنماذج التي تم استيفائها للقيام بهذا التقييم والدرجة الثقة التي تم تحديدها للبند المختلفة¹.
116. توثيق قياسه للأهمية النسبية لكلاً من القوائم المالية وبنودها في ضوء القوائم التقديرية ودرجة الثقة وتحديد الأهمية النسبية للأداء².
117. توثيق تحديده لحجم العينة وتوزيعها على بنود القوائم المالية³.

5/2: توثيق خطة المراجعة:

118. توثيق خطة التدقيق والتي تشمل ما يلي:
- * وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر كما تم تحديده بموجب معيار التدقيق رقم (2315) " تفهم الجهة محل التدقيق وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام ".
- * وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي تم التخطيط لها على مستوي التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة والمؤثرة كما هو مطلوب بموجب معيار الإنتوساي رقم

¹ معيار الإنتوساي ISSAI 2315 " تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة وبيئتها"
² معيار الإنتوساي ISSIA 2320 " المادية لتخطيط العملية الرقابية وتنفيذها، معيار التدقيق الدولي ISA 320 " Materiality in Planning and Performing an Audit"
³ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2530، "انتقاء العينات الرقابية".

(2330) " إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " ويعكس التخطيط لإجراءات مراجعة إضافية قرار المدقق المتعلق بما إذا كان يجب اختبار كفاءة تشغيل الضوابط وطبيعة وتوقيت إجراءات التحقق المخطط لها. * إجراءات التدقيق الأخرى الإضافية مثل تلك المطلوب تنفيذها لعملية التدقيق وذلك للالتزام بمعايير التدقيق. * يجب أن تتضمن خطة التدقيق مهام وبرامج الإشراف داخل المجموعة واجتماعات فرق العمل المتوقعة والاجتماعات المتوقعة عقدها مع إدارة الجهة محل التدقيق والمسؤولين عن الحوكمة بها. * اعتماد خطة التدقيق من المدقق والجهات الإدارية والإشرافية على عمله ويخطر بها فريق الرقابة على الجودة وتسليم لكل عضو من فريق التدقيق بيان بالمهام المكلف بها والتعليمات التي يجب أتباعها أثناء قيامه بعملية الفحص وبرامج التنفيذ للبند التي سيلتزم بها أثناء عملية الفحص.

3- القسم الثالث: توثيق تنفيذ عملية التدقيق

1/3 توثيق إختيار عينات التدقيق¹:

119. تبدأ عمليات التدقيق باختيار عينات التدقيق والتي قد تختلف وفقاً لطبيعة البند الذي يتم اختباره فبالنسبة للبند التي تكون عدد العمليات التي تمت فيها قليلة فيقوم فريق التدقيق بفحصها بشكل كامل للحكم عليها وعلى فريق التدقيق أن يوثق ذلك، اما بالنسبة للبند التي تتضمن عدد كبير من العمليات فيتم تحديد طريقة اختيار العينة هل تكون عينة عشوائية بحيث تكون هناك فرصة متساوية لكل المفردات وبناء على تحديد حجم العينة الذي تم في مرحلة التخطيط يتم اختيار العينة الأولى عشوائياً واختيار باقى البنود التي يتم فحصها بناءً على الفاصل الذي تم تحديده بين مفردات العينة.
120. أما إذ كان مجتمع فحص البند يتميز باختلاف طبيعته سواء من حيث القيم أو الطبيعة فيتم تقسيم مجتمع العينة لمجتمعات طبقية سواء على أساس القيم أو على أساس الطبيعة ويتم اختيار كل طبقة من الطبقات وفقاً لطبيعة الطبقة فبالنسبة للطبقات التي يكون عدد مفرداتها قليل قد يتم فحصها كاملة، أما بالنسبة للطبقات التي يكون عدد مفرداتها كبير فيتم تحديد فاصل العينة فيها واختيار العينة الأولى عشوائياً واختيار باقى البنود في ضوء فاصل العينة.
121. أيا كانت طريقة اختيار العينة فينبغي توثيق الطريقة الاختيار، والعينات التي يتم اختيارها نتيجة تطبيق طريقة الاختيار.

2/3 توثيق فحص عينات التدقيق

¹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2530، "انتقاء العينات الرقابية".

122. ينبغي توثيق إجراءات الفحص وادلة التدقيق التي يتم جمعها على العينات التي تم اختيارها وتشتمل ادلة الفحص التي يتم استخدامها على الفحص المستندي للعيينة وفحص التوجيه المحاسبي لها وتسجيلها في الدفاتر ومدى الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية المصممة بشأنها، وقد تشتمل ادلة التدقيق التي يتم جمعها أيضاً على مجموعة من الأدلة التي يتم الحصول عليها في أثناء أو في نهاية الفترات المالية مثل عمليات الجرد سواء المفاجئ خلال العام أو في نهاية الفترة المالية، وكذا الحصول على المصادقات من الأطراف الخارجية على أرصدة معاملاتهم، أو شهادات الجهات الحكومية، ومصادقات البنوك التي تتعامل معها الجهة والشهادات بالأرصدة في نهاية الفترة، وشهادات وتأكيدات التي يتم الحصول عليها من الإدارة.

123. كما ينبغي على فريق التدقيق توثيق الإجراءات التحليلية التي تستخدم أثناء الفحص كدليل إثبات وتحديد والعلاقات التي تم نتائجها والتوسع في الفحص بناءً عليها.

3/3 اعتبارات توثيق بعض أعمال الفحص

124. يوثق المدقق قيامه بفحص الأرصدة الافتتاحية للقوائم المالية والتأكد من مطابقتها مع أرصدة الإقفال في العام السابق، وتوثيق التسويات التي تجريها المنشأة بعد الاعتماد النهائي للقوائم المالية وتدقيقها، ومطابقتها مع التعديلات التي أجرتها سلطة الاعتماد على القوائم على أن يقوم بفحصها كاملة.

125. يجب على المدقق عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة الحصول على توثيق أدلة مراجعة ملائمة بأن:

- أرصدة أول المدة لا تتضمن تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية.
- أرصدة إقفال العام السابق تم ترحيلها إلى العام الحالي بصورة سليمة أو تم تعديلها إذا كان الأمر يتطلب ذلك.
- السياسات المحاسبية الملائمة يتم تطبيقها بصورة ثابتة وأن أية تغييرات في تلك السياسات يتم معالجتها محاسبياً والإفصاح عنها وعرضها بصورة كافية وملائمة.

126. يوثق إذا كانت أرصدة أول المدة تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، وإبلاغ الإدارة وطلب قيامها معالجة تأثير هذا التحريف بشكل سليم وعرضه والإفصاح عنه بصورة كافية.

أ- اعتبارات توثيق
فحص الأرصدة
الافتتاحية¹:

¹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2510، "العمليات الأولية للرقابة- الأرصدة الافتتاحية".

ب- اعتبارات
توثيق التأكيدات
الخارجية
(المصادقات)¹:

127. ينبغي على المدقق أن يوثق ما إذا كان استخدام المصادقات الخارجية ضروري للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد. ودراسة خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد وتحديد كيفية تخفيض أدلة التدقيق من إجراءات مراجعة أخرى مُخطط لها لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول.
128. عندما يخطط المدقق للحصول على مصادقة عن بعض الأرصدة أو المعلومات الأخرى، وتطلب الإدارة من المدقق ألا يقوم بذلك، ينبغي على المدقق توثيق ما إذا كانت هناك أسباب منطقية لمثل هذا الطلب والحصول على أدلة التدقيق لتأييد صحة طلبات الإدارة، ويوثق تطبيق إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بهذا الموضوع.
129. عند أداء إجراءات المصادقة، ينبغي على المدقق توثيق التخطيط لمراقبة عملية اختيار الذين سيتم إرسال الطلبات إليهم ولمراجعة إعداد وإرسال طلبات المصادقة وكذلك الردود على تلك الطلبات.
130. في حالة عدم استلام المدقق رداً على طلب مصادقة إيجابية ينبغي توثيق ذلك وتوثيق أداء إجراءات مراجعة بديلة، ويجب أن يقوم بإجراءات التدقيق البديلة.
131. عندما يصل المدقق لاستنتاج بأن عملية المصادقات وكذلك إجراءات التدقيق البديلة لم توفر أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يخص تأكيد معين، ينبغي عليه التخطيط لأداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة وتوثيق ذلك.
132. يجب على المدقق أن يوثق إقرار الإدارة بمسئوليتها عن إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وأنها قد اعتمدت هذه القوائم، وكذلك الإقرارات عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية وخاصة عندما يتعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية أخرى والتي يجب أن تتضمن ما يلي:
- أ. اعترافها بمسئوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ واكتشافه.
- ب. اعتقادها أن تأثير تحريفات القوائم المالية غير المصوبة منفردة أو مجمعة والتي أكتشفها المدقق خلال عملية التدقيق غير هامة للقوائم المالية ككل، ويجب أن يتضمن الإقرار ملخصاً بمثل تلك البنود أو يلحق بإقرارات الإدارة المكتوبة.
- ج. تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.

ج- اعتبارات
توثيق الإقرارات
الخطية²:

¹ معيار الإنتوساي IASSA 2505 " التأكيدات الخارجية".

² معيار الإنتوساي IASSA 2505 " التأكيدات الخارجية".

د. إقرار نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس.

هـ. إفصاحها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر على الجهة محل التدقيق وتتعلق:

○ بالإدارة.

○ بالموظفين الذين يلعبون دوراً هاماً في الرقابة الداخلية.

○ بالآخرين عندما يكون لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

● إفصاحها عن أي دعاوي بالغش أو عن الغش المشتبه فيه تؤثر على القوائم المالية للجهة يقوم الموظفون، أو الموظفون السابقون، أو المحللون، أو المنظمون، أو غيرهم بإبلاغها.

133. يقصد بالتقديرات المحاسبية بأنه تقدير تقريبي لمبلغ نقدي لبعض البنود القوائم المالية في ظل غياب وسائل دقيقة لقياسها بدقة، ومن أمثلتها تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، والاضمحلال، والإيرادات المستحقة، والضرائب المؤجلة، ومخصصات عقود الانشاءات، ومقابل الضمان، وكذا تقديرات القيمة العادلة.....

134. تتطلب توثيق تدقيق التقديرات القيام بما يلي:

● [1] توثيق طبيعة التقدير والإفصاحات المطلوبة بشأنه وفقاً لإطار إعداد القوائم المالية.

● [2] توثيق فهم وتقييم أسلوب الإدارة في عمل تلك التقديرات والبيانات التي تعتمد عليها.

● [3] توثيق اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير.

● [4] توثيق مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه التقديرات.

● [5] توثيق استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بواسطة الإدارة.

● [6] توثيق فحص الأحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات.

● [7] توثيق التقييم النهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناءً على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقاً مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.

د - اعتبارات
توثيق تدقيق
التقديرات
المحاسبية¹

¹ لمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2540، "رقابة التقديرات المحاسبية، بما فيها تقديرات المحاسبة ذات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

هـ - اعتبارات توثيق عمليات الجرد¹

135. في حالة كون المخزون بنداً هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية، فعلى المدقق التخطيط للحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة تتعلق بوجود وصلاحيّة المخزون وذلك عن طريق الإشراف على عملية الجرد الفعلي وتوثيق ذلك والحصول على محاضر الجرد وفحصها.

136. • في حالة عدم تمكن المدقق من حضور جرد المخزون في الموعد المخطط نظراً لظروف غير متوقعة، فعلى المدقق أن يخطط للقيام بالجرد أو بملاحظة الجرد الفعلي في تاريخ بديل وعند الضرورة يخطط المدقق لأداء إجراءات مراجعة خاصة تتعلق بالتعاملات التي تقع بين الفترتين وتوثيق نتائج جرده واستنتاجاته بشأنها.

137. • عندما يكون حضور الجرد غير عملي نظراً لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون، فعلى المدقق أن يوثق ذلك، وتوثيق الإجراءات البديلة التي اعتمد عليها كأدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون ليصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى الإشارة في تقريره إلى وجود قيد على نطاق التدقيق ناتج عن عدم حضور الجرد.

و - اعتبارات توثيق المنازعات والمطالبات²:

138. يوثق فريق التدقيق طلب إعداد إدارة الجهة محل التدقيق خطاب للمستشار القانوني ويرسل بواسطة المدقق وفيه تطلب إدارة الجهة محل التدقيق من المستشار القانوني أن يرد مباشرة على المدقق بشأن شهادته بوجود منازعات قضائية من عدمه وفي حالة وجودها الموقف القانوني للجهة بها ورأيه بشأنها.

139. عندما يتبين وجود دعاوي قضائية أو مطالبات أو عند اعتقاد المدقق بإمكانية وجودها، عليه توثيق الاتصال المباشر مع المستشار القانوني للجهة الخاضعة للمراجعة للوقوف على الرأي القانوني بخصوصها.

140. قد يقوم فريق التدقيق بالاستعانة بخبير قانوني في هذا الشأن بخلاف الخبير القانوني للجهة وعليه توثيق ذلك

و- اعتبارات توثيق استخدام الجهة المشمولة بالرقابة لمنظمة للخدمات³:

141. ينبغي علي فريق التدقيق توثيق دراسة كيفية تأثير استخدام الجهة محل التدقيق للمنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية، وتحديد أهمية أنشطة الجهة الخدمية للجهة محل التدقيق وعلاقة ذلك بعملية التدقيق من أجل الحصول على تفهم للجهة محل التدقيق وبيئتها.

142. إذا توصل المدقق إلى أن أنشطة الجهة محل التدقيق الخدمية هامة للجهة محل التدقيق وذات صلة بعملية التدقيق فينبغي عليه توثيق خطته للحصول على تفهم كافي للمنشأة الخدمية وبيئتها بما في ذلك الرقابة

¹ معايير الإنتوساي 2501 IASSA " أدلة الرقابة - اعتبارات محدّدة لبنود مختارة"

² معايير الإنتوساي 2501 IASSA " أدلة الرقابة - اعتبارات محدّدة لبنود مختارة"

³ معيار الإنتوساي 2402 ISSAI " اعتبارات رقابية تتعلق بهيئة تستخدم منظمة للخدمات"

الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر لتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

143. إذا خطط المدقق لاستخدام تقرير مدقق حسابات الجهة محل التدقيق الخدمية، فينبغي أن يوثق الاستفسارات التي تتعلق بالكفاءة المهنية عند تنفيذه لمهمة التدقيق للجهة الخدمية.

144. يجب على المدقق توثيق القيام بإجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على القوائم المالية.

145. يجب على المدقق أن يوثق فحص المعلومات التي حصل عليها من المسؤولين عن الحوكمة ومن الإدارة والمتعلقة بتحديد أسماء جميع الأطراف ذوي العلاقة المعلومة لهم، وتوثيق ما يلي:

✗ فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذوي العلاقة المعروفين.

✗ فحص إجراءات الجهة لتحديد الأطراف ذوي العلاقة.

✗ الإستفسار عن علاقة المسؤولين عن الحوكمة والموظفين بالمنشآت الأخرى.

✗ نتيجة فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسباً).

✗ نتيجة فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة.

✗ الإستفسار من مراقبي الحسابات الآخرين المشتركين حالياً في المراجعة أو المراقبين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذوي علاقة.

✗ توثيق فحص القرارات الضريبية للجهة والمعلومات الأخرى التي تم إرسالها للجهات التنظيمية.

146. توثيق إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

- اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
- سلامة الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية.

147. يجب على المدقق توثيق بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة.

148. يجب على المدقق توثيق تفهم أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.

س- اعتبارات
توثيق تدقيق
الأطراف ذات
الصلة 1:

ح- اعتبارات
توثيق استخدام
عمل المدققين
الداخليين 2:

¹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2550، "الأطراف ذات الصلة".

² المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2620، "استخدام عمل المدققين الداخليين".

149. يجب على المدقق توثيق تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.

150. ينبغي على المدقق عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه، توثيق الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض التدقيق.

151. يجب على المدقق توثيق تقييم الكفاءة المهنية للخبير وموضوعيته.

152. يجب على المدقق توثيق الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض التدقيق.

153. على المدقق توثيق تقييم مدي ملائمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة في حالة إصدار رأي معدل بناءً على ملاحظات الخبير.

154. على المدقق توثيق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالجهة بالنتائج التي تم التوصل إليها من خلال تدقيق القوائم المالية.

155. على المدقق يوثق تحديد الأشخاص المناسبين بالجهة المسؤولين عن الحوكمة والذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية التدقيق.

156. على المدقق توثيق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالتحريفات غير المصححة التي اكتشفها خلال عملية التدقيق والتي رأت الإدارة عدم أهميتها سواء بصورة فردية أو مجملة إذا أضيفت إلى تحريفات أخرى بالنسبة للقوائم المالية ككل.

157. على المدقق أن يوثق إبلاغ أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية تدقيق القوائم المالية بصفة دورية مما يسمح للمسؤولين عن الحوكمة بالجهة باتخاذ الإجراءات المناسبة وفي التوقيت المناسب.

158. تتمثل الأرقام المقارنة في المبالغ والإفصاحات المدرجة في القوائم المالية والخاصة بفترة واحدة سابقة أو أكثر، أما الأرقام المقابلة هي المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مضمنة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها أن تقرأ فقط في علاقتها بالمبالغ والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية.

159. يجب على المدقق توثيق تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن معلومات مقارنة مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة بشكل مناسب من خلال ما يلي:

○ توثيق اتفاق المعلومات المقارنة مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة.

○ توثيق انعكاس السياسات المحاسبية في المعلومات المقارنة، واتساقها مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، أو إذا كان هناك تغيير

ط - توثيق استخدام خبير:

ي - توثيق التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة¹:

ك- اعتبارات توثيق تدقيق الأرقام المقارنة والأرقام المقابلة²:

¹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 2620، "التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة".

² ISSAI 2710، المعلومات المقارنة - الأرقام المناسبة والبيانات المالية المقارنة، إبريل 2018.

- في السياسات المحاسبية، ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكل سليم، وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ.
- توثيق الأحداث اللاحقة التي حدثت في الفترة الحالية وإذا ما كان قد تم تعديل القوائم المالية السابقة، وتحديد المعلومات المقارنة التي تتفق مع القوائم المالية المعدلة.
160. عندما يتم عرض القوائم المالية المقارنة أو أرقام مقابلة، فيجب أن يوثق رأيه في كل فترة تم عرض القوائم المالية عنها، والرأي السابق في تقارير التدقيق بشأنها.
161. يوثق المدقق شهادات الإدارة عن جميع الفترات عن القوائم المالية المقارنة المشار إليها في تقرير المدقق، لإعادة تأكيد على أن الإفادات المكتوبة التي أعدتها مسبقاً فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم توثيق الإفادات المكتوبة عن القوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي المدقق يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المدقق إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة والذي يؤثر على المعلومات المقارنة.
162. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة تم تدقيقها عن طريق مدقق آخر، فيجب على المدقق أن يوثق أن القوائم المالية المقارنة لم يتم بتدقيقها، ونوع الرأي الذي توصل إليه المدقق السابق وفي حالة أن تقرير المدقق السابق يحتوي على رأي معدل أن يذكر أسباب ذلك، وتاريخ هذا التقرير. بالرغم من أن هذا لا يعفي المدقق من وجوب الحصول على ما يكفي من أدلة تدقيق مناسبة، بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية.
163. في حالة التقرير عن الفترة السابقة برأي غير متحفظ وتبين للمدقق وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة فيجب على المدقق توثيق إبلاغ التحريف للمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركون في إدارة المنشأة، ويطلب إطلاع المدقق السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المدقق السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المدقق أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط، وعليه أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام المقارنة، وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك، يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملائماً.

164. المعلومات الأخرى هي معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المدقق عليها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون

ل- توثيق
تدقيق
المعلومات
الأخرى

التقرير السنوي للمنشأة وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق التي تخدم نفس الغرض.

165. إن تحديد الوثائق التي تُعد مصدر للمعلومات الأخرى ومنها التقرير السنوي، غالباً ما تستند بوضوح على نظام أو لائحة أو عرف، وفي العديد من الحالات، قد تصدر الإدارة أو المكلفين بالحوكمة مجموعة من الوثائق التي تشكل معاً تقريراً سنوياً، ومع ذلك، ففي بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي الوثائق التي تُعد أو تشمل التقرير السنوي. في مثل تلك الحالات، فإن توقيت وغرض الوثائق وأولئك المستهدفين منها والأمور التي قد تكون أساساً بتوثيق المدقق للمستندات التي تُعد أو تشمل التقرير السنوي.

166. عند ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى نظام أو لائحة، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة عندما تكون المنشأة مدرجة في أكثر من دولة، قد تحتاج إلى النظر عما إذا كان واحد أو أكثر من واحد من "التقارير السنوية" تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد يوفر نظام أو لائحة محلية المزيد من الارشادات في هذا الصدد.

167. لا تعتبر من قبيل المعلومات الأخرى الإعلانات الأولية عن القوائم المالية، أو وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاصدار.

168. يقوم المدقق بتوثيق إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بما يلي:
○ توقعات المدقق فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي في الوقت المناسب قبل تاريخ تقريره، بحيث يستطيع إكمال الإجراءات المطلوبة قبل تاريخ التقرير، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، في أقرب وقت ممكن وعلى أي حال قبل إصدار الجهة لتلك المعلومات.
○ الانعكاسات المحتملة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.

169. عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرة من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذي الصلة التي سينفذ عليها المدقق إجراءاته ولا يتحمل أية مسؤولية بموجب هذا للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا لتنفيذ أية إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى يتم عرضها بشكل مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو غير ذلك قد تم نقلها أو عُرضت إلكترونياً بشكل مناسب.

170. لا يمثل تدقيق المعلومات الأخرى عملية تأكد بالنسبة لتلك المعلومات إلا إذا كان ذلك مطلوب وفقاً لنظام أو لائحة، وبالرغم من ذلك يجب قراءة المعلومات الأخرى وأخذها في الحسبان، لأن المعلومات الأخرى التي لا

¹ ، مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في الوثائق المتضمنة للبيانات المالية التدقيق، إبريل 2018. ISSAI 2720

تتسق بشكل جوهري مع القوائم المالية أو معرفة المدقق التي تم الحصول عليها عند القيام بعملية التدقيق قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية،

أو وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وقد يضعف أي منهما من مصداقية القوائم المالية وتقرير المدقق بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضا بشكل غير مناسب على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم.

171. كما قد تساعد عملية تدقيق المعلومات الأخرى المدقق في الالتزام بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة التي تتطلب من المدقق تجنباً لارتباط عن علم بمعلومات يعتقد المدقق أنها تحتوي على عبارة خاطئة أو مضللة بشكل جوهري، أو قوائم أو معلومات مُعدة بإهمال، أو تحذف أو تحجب معلومات مطلوب تضمينها في حين أن ذلك الحذف أو الحجب يعد مضللاً.

172. يجب على المدقق توثيق والقيام بما يلي:

- تحديد، من خلال المناقشة مع الإدارة، ماهية الوثائق التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة والتوقيت المخطط من المنشأة لإصدار تلك الوثائق.
- وضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، على النسخة النهائية من الوثائق التي تشكل التقرير السنوي، وإذا كان ذلك ممكناً، قبل تاريخ تقرير المدقق.
- عندما لا تكون بعض أو جميع الوثائق المحددة متاحة حتى بعد تاريخ تقرير المدقق، يطلب من الإدارة تقديم افادة مكتوبة بأن النسخة النهائية للوثائق سيتم تقديمها للمدقق عند توافرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع المدقق إكمال إجراءاته.

173. يجب على المدقق توثيق أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بتدقيقها.

174. إذا تبين للمدقق وجود اختلاف هام، يجب عليه توثيق ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بتدقيقها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى المرافقة هي التي يجب تعديلها.

175. إذا علم المدقق بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوي على أي تحريف هام للحقائق قبل تاريخ التقرير، يجب عليه توثيق مناقشة الأمر مع إدارة الجهة والمكلفين بالحوكمة، وإذا لم يتم تصحيح تلك المعلومات يجب أن يأخذ في الحسبان انعكاس ذلك على تقريره وإبلاغ المكلفين بالحوكمة عن كيفية تخطيط عملية التدقيق لمعالجة التحريف الجوهري في تقريره.

176. إذا خُصّ المدقق إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ التقرير، يجب عليه:

- تنفيذ الإجراءات اللازمة بحسب الظروف، إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى.

○ اتخاذ التصرف المناسب إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد ابلاغ المكلفين بالحوكمة، أخذاً في الحسبان الحقوق والالتزامات القانونية، وكذا السعي إلى لفت اهتمام المستخدمين الذين يُعد لهم تقرير عن التحريف الجوهري غير المصحح بشكل مناسب.

177. يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً منفصلاً ضمن الأمور الرئيسية بالتدقيق أو أمور التدقيق الأخرى - وفقاً لما هو مناسب - بعنوان "المعلومات الأخرى"، موضحاً به أن إدارة الجهة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى، وتحديد المعلومات الأخرى التي حصل عليها قبل تقريره، والمعلومات الأخرى المتوقعة حصوله عليها بعد تقريره، وموضحاً أن رأي المدقق لا يغطيها وبالتالي فإنه لم ولن يبدي رأياً كمدقق عنها ولن يوفر أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي فيها، مع وصف مسؤولياته كمدقق ذات العلاقة بقراءة ومراجعة المعلومات الأخرى، والتقرير عنها.

178. إذا كان مطلوب من المدقق بموجب نظام أو لائحة الإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقريره باستخدام تصميم أو صياغة محددة، فيجب أن يشير تقريره لذلك، مع تحديد المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق قبل تاريخ تقريره، وصفا لمسؤولياته فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى وفقاً لما يقضى به هذا النظام أو تلك اللائحة، عبارة توضح نتيجة عمله لهذا الغرض.

4/3 توثيق إجراءات تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق 1

179. توثيق إجراءات تقويم التحريفات يتم من خلال الإجراءات التالية: -

[1] تجميع التحريفات المُتعارَف عليها خلال التدقيق.

[2] دراسة الحاجة لتعديل الاستراتيجية العامة للتدقيق، وخطة التدقيق إذا:

أ. كانت طبيعة التحريفات المُتعارَف عليها، والظروف التي حدثت فيها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى والتي - في حالة تجميعها مع التحريفات المجمعة خلال عملية التدقيق - قد تكون جوهريّة.
ب. كان مجموع التحريفات المجمعة خلال عملية التدقيق، يقترب من الأهمية النسبية المُحددة.

[3] القيام بإجراءات تدقيق إضافية إذا قامت الإدارة بتصحيح التحريفات التي اكتشفها المدقق للوقوف على إذا ما كان هناك تحريفات ما زالت موجودة.

وفي هذه الحالة عليه توثيق ما يلي:

¹ معيار التدقيق الدولي رقم 450، تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،

- الظروف التي تمت مواجهتها.
 - إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم تنفيذها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
 - متى ومن قام بإجراء التعديل – وإذا كان ذلك مطلوباً – من قام بتدقيق هذا التعديل.
- [4] إبلاغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة خلال التدقيق في الوقت المناسب، ويجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات.
- [5] إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المدقق، فيجب عليه توثيق ذلك وأسباب ذلك.
- [6] توثيق تقويمه لأثر التحريفات غير المُصَحَّحة، وإعادة تقدير الأهمية النسبية لتأكيد ما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للجهة محل التدقيق.
- [7] توثيق مدى جوهرية التحريفات غير المُصَحَّحة في ضوء:
- (أ) حجم، وطبيعة التحريفات، في علاقتها بفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو إفصاحات، وفي علاقتها بالقوائم المالية.
- (ب) أثر التحريفات غير المُصَحَّحة ذات العلاقة بفترات سابقة لفئات المعاملات، أو أرصدة حسابات، أو إفصاحات، والقوائم المالية.
- [8] توثيق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصَحَّحة سواء كانت متعلقة بالفترة الحالية أو الفترات السابقة، وتأثيرها على الرأي في تقرير المدقق، وطلب تصحيحها.
- [9] توثيق طلب افادة مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، بشأن مدى جوهرية التحريفات غير المُصَحَّحة مرفقا به ملخص البنود التي تضمنتها.

5/3 توثيق ردود الأفعال العامة والخاصة (على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد).

180. يجب على المدقق أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التي إتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر/الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي قام بتنفيذها، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكد، والنتائج الخاصة بإجراءات التدقيق بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة.

181. إذا كان المدقق يخطط لاستخدام أدلة تدقيق تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة والمتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة، فعلى المدقق أن يوثق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص الاعتماد على مثل هذه العناصر التي تم اختبارها في عمليات تدقيق سابقة.

182. يجب أن يوضح توثيق المدقق أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها ، بما فيها ذلك الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعد أو من خارجها .

يخضع شكل ومدى توثيق أعمال التدقيق للحكم المهني للمدقق ، ويتأثر بـ : طبيعة وحجم ومدى تعقيد أعمال المنشأة ونظام الرقابة الداخلية بها – مدى توافر المعلومات من المنشأة - ومنهجية عملية التدقيق والتقنية التكنولوجية المستخدمة فيها.

6/3 توثيق الإجراءات التحليلية في الفحص الشامل في نهاية أعمال التدقيق:

183. يوثق المدقق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية عملية التدقيق عند تكوينه لاستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المدقق للمنشأة حيث يقوم بتوثيق ما يلي:

- [1] الإجراءات التحليلية التي قام بها.
- [2] نتائج الإجراءات التحليلية.
- [3] مدى تأثير الإجراءات التحليلية على ما انتهى إليه من رأي والحاجة للحصول على أدلة جديدة من عدمه.
- [4] أي إجراءات مراجعة إضافية تم القيام بها بعد عمل الإجراءات التحليلية.
- [5] النتائج النهائية التي تم التوصل إليها.

7/3 توثيق الخروج عن المبادئ الأساسية أو الإجراءات الضرورية:

184. في الحالات الاستثنائية التي يرى فيها المدقق ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسي أو إجراء ضروري ، فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام وتوثيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها وكيفية مساهمتها في تحقيق هدف التدقيق .

8/3 توثيق مراقبة الجودة على عمليات التدقيق¹:

185. يجب على المراقب توثيق مراقبة الجودة أثناء كافة مراحل التدقيق وخاصة ما يلي:

• الإشراف:

معياري الإنترنت رقم (2220) " ضبط الجودة لإجراءات رقابة على البيانات المالية"¹

- يتعين على المسئول عن المهمة توثيق مسئولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن يكون تقرير المدقق الصادر ملائماً للظروف القائمة .

- تشتمل أعمال الإشراف التي يتم توثيقها على بعض الأمور منها ما يلي :

- متابعة تقدم مهمة المراجعة.
 - مراعاة القدرات الفردية لأعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، ومدى توافر الوقت الكافي لإتمام عملهم، ومدى تفهمهم للتعليمات الموجهة إليهم ، وما إذا كان العمل يتم وفق البرنامج المخطط لأداء المهمة.
 - معالجة الأمور الهامة التي تنشأ أثناء أداء مهمة المراجعة ، ودراسة مدى أهميتها وتعديل البرنامج المخطط لأداء المهمة على نحو ملائم.
 - تحديد الأمور التي تحتاج للمشورة أو الدراسة من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.
 - تتحدد مسئوليات الفحص على أساس قيام أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة ، ويكون ذلك بتوثيق ودراسة ما إذا:
 - كان قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المطبقة .
 - قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى مزيد من الدراسة .
 - قد تمت المشاورات اللازمة وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها .
 - كانت هناك حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم أدائه .
 - كان العمل الذي تم أدائه يعزز ما تم التوصل إليه من إستنتاجات وأنه قد تم توثيقه بالصورة الملائمة.
 - كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم تقرير المدقق .
 - كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة .
186. ينبغي على المسئول من خلال فحصه لتوثيق عملية التدقيق والمناقشة مع فريق العمل في تاريخ تقرير المراجعة أو قبله أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية وذلك لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير المدقق.

• التشاور:

187. ينبغي توثيق التشاور في العملية الرقابية وخاصة ما يلي:

- إجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف.
- استجابة أعضاء فريق العمل قاموا لعمليات التشاور الملائم أثناء سير العمل سواء داخل الفريق أو بين الفريق وأشخاص آخرين على مستوى مهني ملائم من داخل الديوان أو خارجه.
- تنفيذها الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور.
- كفاية توثيق طبيعة ونطاق مثل هذه المشاورات والاستنتاجات التي أسفرت عنها وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته وتنفيذها.
- توثيق اتفاق كل من الأشخاص الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشاراتهم، وتوثيق التشاور المتعلق بأمور صعبة أو الأمور محل الخلاف مع المهنيين الآخرين، ويجب أن يكون التوثيق كاملاً ومفصلاً بشكل كافٍ ليتمكن من تفهمهم متضمناً ما يلي:
- موضوع التشاور.
- نتائج التشاور بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

• فحص ما قبل الإصدار:-

188. ينبغي على المسئول عن مهمة تدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة القيام توثيق ما يلي:-

- تعيين فاحص ما قبل الإصدار.
- مناقشة الأمور الهامة/الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة وتشمل تلك التي تم تحديدها أثناء فحص ما قبل الإصدار مع فاحص ما قبل الإصدار.
- تقييم فحص ما قبل الإصدار الموضوعي للأحكام الشخصية الهامة/الجوهرية التي اتخذها فريق العمل، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير المدقق، ويجب أن يتم توثيق ما يلي:
- ✗ مناقشة الأمور الهامة مع المسئول عن عملية المراجعة .
- ✗ فحص القوائم المالية وتقرير المدقق المقترح .
- ✗ فحص وقائع أعمال التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

4- القسم الثالث: توثيق مرحلة التقرير والمتابعة

أولاً: توثيق مرحلة التقرير:

189. يجب على المدقق أن يوثق رأيه في تقرير الرقابة كتابة والذي يجب أن يحتوي على البيانات التالية:

- [1] العنوان.
- [2] الموجه إليه.
- [3] رأي المدقق.
- [4] أساس الرأي.
- [5] مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالنسبة للقوائم المالية.
- [6] مسؤوليات المدقق عن عملية تدقيق القوائم المالية.
- [7] وصف لطبيعة مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية.
- [8] مسؤوليات التقرير الأخرى.
- [9] الاستمرارية.
- [10] فقرات لفت الانتباه.
- [11] الأمور الرئيسية للتدقيق.
- [12] فقرة الأمور الأخرى في التدقيق.
- [13] اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.
- [14] توقيع المدقق.
- [15] عنوان المدقق.
- [16] تاريخ التقرير.

190. يجب مراعاة الاعتبارات التالية في توثيق كل بند من هذه البنود: -

○ **العنوان:** يشير بوضوح إلى أنه تقرير المدقق المستقل. لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو المدققين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مدقق الحسابات.

○ **الموجه إليه التقرير:** غالباً إما إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم تدقيق قوائمها المالية وذلك بالنسبة لعمليات التدقيق المعقول أو المحدود لقوائم ذات غرض عام، وقد يحدد نظام أو لائحة أو شروط الارتباط إلى من سيوجه إليه تقرير المدقق، أما في حالة مهمات التدقيق لأغراض خاصة فيتم تحديد من يوجه إليه التقرير فقط بناءً على شروط الارتباط المرتبطة بالمهمة.

○ **رأي المدقق (الفقرة الافتتاحية):** يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية في تقرير مدقق الحسابات، الجهة التي تم تدقيق قوائمها المالية والقوائم المالية التي تم تدقيقها، كما يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية أيضاً ما يلي:

(أ) تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تكون المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

(ب) الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

(ج) تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.

(د) الإشارة إلى إطار التقارير المالية المطبق سواء كان إطار عام أو إطار خاص، وفي حالة الأطر الخاصة ذات الأغراض الخاصة يصف الأغراض التي أعدت القوائم لتحقيقها، لإعلام مستخدمي تقرير المدقق بالسياق الذي تم فيه إبداء رأي المدقق، وليس بغرض الحد من التقييم الذي قام به المدقق، عندما تُعد القوائم المالية طبقاً لإطارين للتقرير المالي يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المدقق عن القوائم المالية ويشير رأي المدقق إلى كلٍ من الإطارين.

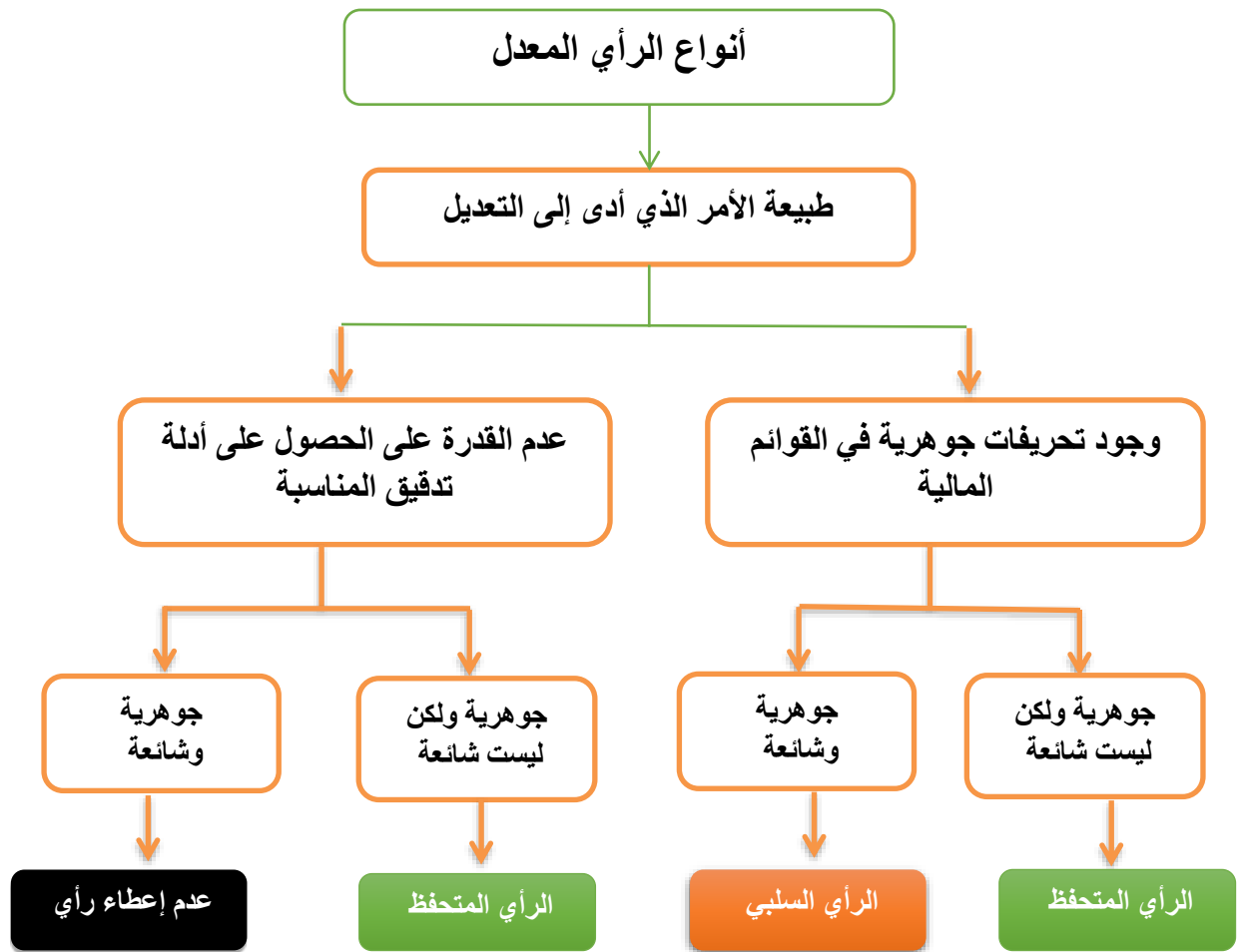
(هـ) عندما تتضمن القوائم المالية التدقيق وثيقة تحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المدقق في الحسبان تحديد أرقام الصفحات التي عُرضت فيها القوائم المالية التدقيق. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المدقق.

(و) ما انتهى إليه رأي المدقق بشأن القوائم المالية.

أنواع الرأي: يتنوع رأي المدقق في القوائم المالية إلى أربع أنواع من الرأي وهي:

- الرأي النظيف (غير معدل).
- الرأي المتحفظ.
- الرأي السلبي (المعارض)
- الامتناع عن إبداء الرأي.

ويوضح الشكل 3 التالي أنواع الرأي في تقرير المدقق:



الشكل 3: أنواع الرأي في تقرير المدقق.

191. وجدير بالذكر أن كلمة شائع في هذا الصدد يستخدم لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية، أو التأثيرات المحتملة للتحريفات على القوائم المالية - إن وجدت - والتي لم يتم اكتشافها بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. والتأثيرات الشائعة على القوائم المالية هي، التي بحسب حكم المدقق:

- أ) لا تقتصر على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية.
- ب) وإذا اقتصر على ذلك، تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية؛ أو
- ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
- وبذلك فتكون جوهرية وليست شائعة إذا لم تتعد حدود قيمة الخطأ المحدد كأهمية نسبية وكانت ذات قيمة كبيرة بالنسبة للبند أو القائمة.

يتوقف القرار بخصوص مناسبة أي نوع من تلك الآراء المعدلة على أمرين وهما:

○ طبيعة الأمر الذي أدى إلى التعديل، أي إما أن تكون القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري، أو أنها - في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة - قد تكون محرفة بشكلٍ جوهري.

○ حكم المدقق بشأن مدى شيوخ التأثيرات أو التأثيرات المحتملة لهذا الأمر على القوائم المالية.

الظروف التي تؤدي إلى إصدار تقرير برأي غير معدل (نظيف): يصدر المدقق تقرير نظيف عندما ينتهي رأيه إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ولذلك فينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقريره على ذلك (مرفقات أرقام 1، 2، 3، 4 نماذج لتقارير غير معدلة (نظيفة)).

عند إصدار تقرير برأي غير معدل، يجب ألا يشير المدقق إلى عمل أي خبير. **الظروف التي تؤدي إلى إصدار تقرير برأي متحفظ:** يقوم المدقق بإصدار رأي متحفظ عندما:

○ يستنتج - بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة - أن التحريفات بمفردها أو في مجموعها، تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها ليست شائعة؛

○ يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساس الرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية - إن وجدت - يمكن أن تكون جوهرية، لكنها ليست شائعة.

ويقصد بكلمة التأثير الشائع على القوائم المالية أنه وفقاً لحكم المدقق تتوافر فيه أحد الشروط الثلاثة التالية:

(أ) لا تقتصر على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية.
(ب) تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية؛
(ج) بالنسبة للإفصاحات أن تكون أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
ويجب على المدقق في هذه الحالة إخطار إدارة الجهة بملاحظاته على القوائم المالية التي توصل إليها من خلال أعمال التدقيق التي قام بها ويطالبها بإجراء التصويبات اللازمة ومراعاة طبيعة تلك التحريفات بالنسبة للعمليات التي تمت على تلك البنود وفي حالة إستجابة الإدارة يقوم بعمل إجراءات تدقيق إضافية للتأكد من أن البيانات المالية بعد التصويب لا تحتوي على تحريفات جوهرية وفي حالة ظهور تحريفات جديدة تؤدي إلى استمرار حالة عدم التأكد من قيم البند فيجب مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة، وأن يتحفظ في تقريره على تلك البنود، مع تحديد الأسباب التي أدت إلى تحفظه وأن ينص في فقرة الرأي على أنه باستثناء تأثيرات الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي

المتحفظ فإن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (مرفقات أرقام 5، 7 نماذج لتقارير متحفظة).

الظروف التي تؤدي إلى إصدار تقرير برأي سلبي (معارض): يبدي المدقق رأي سلبي (معارض) في القوائم المالية، في ضوء أدلة التدقيق التي يبني عليها رأيه مستنتجاً منها أن البيانات الواردة في القوائم المالية بها تحريفات سواء بمفردها أو في مجموعها، تعد جوهرية وشائعة في القوائم المالية (مرفقات رقم 6 نماذج لتقارير برأي سلبي (معارض)).

الامتناع عن إبداء رأي: يمتنع المدقق عن إبداء رأي عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساس الرأي، ويستنتج المدقق أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية قد تكون جوهرية وشائعة (مرفقات أرقام 8، 9 نماذج لتقارير بالامتناع عن إبداء الرأي).

عندما يوجد قيد على نطاق عمل المدقق يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، يجب أن يبين تقرير التدقيق هذا القيد ويشير إلى التسويات المحتملة التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد.

○ **أساس الرأي:** قد يضاف إلى هذا العنوان كلمة المتحفظ أو المعارض في حالة وجود رأي معدل وفقاً لما يقضى به معيار التدقيق 2705، هذا ويجب أن تنص هذه الفقرة من تقرير المدقق على المعايير التي تم الالتزام بها عند القيام بعملية التدقيق، كما يجب أن يشرح التقرير أيضاً أن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المدقق بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق وأدائها للحصول على درجة تأكد معقول بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة في حالة تدقيق قوائم مالية كاملة ذات غرض عام، ودرجة تأكد محدود في حالة التدقيق المحدود للقوائم المالية الفترية، أو درجة التأكد المتفق عليها في اتفاق الارتباط بالنسبة للتدقيق لأغراض خاصة. إذا كان الرأي الذي توصل إليه المدقق معدل (متحفظ، معارض الامتناع عن إبداء رأي) ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي، وتعديل عبارة أن الأدلة التي حصل عليها كافية ومناسبة بالإشارة إلى ما توصل إليه من الرأي بإضافة كلمة "متحفظ" أو "معارض".

○ **مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالنسبة للقوائم المالية:** بحيث يتم إيضاح أن الإدارة هي المسؤولة عنما يلي: إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

تقدير قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، إذا كان ذلك منطبقاً.

كما يتم أيضاً توضيح المسؤولين عن الحوكمة بالجهة المشمولة بالرقابة ودورهم بالنسبة لعملية الإشراف على عمليات إعداد التقرير المالي.

○ **مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:** ويجب أن تنص على ما يلي:

- أهداف المدقق تتمثل في الحصول على تأكيد معقول/محدود (حسب الأحوال) على القوائم المالية، والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق ستكشف دائماً عن تحريف جوهري عندما يكون موجوداً.

- أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، أنها تُعد جوهريّة، إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية، مع تقديم وصفاً للأهمية النسبية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

○ **وصف لطبيعة مسؤوليات المدقق عن عملية تدقيق القوائم المالية وهي:**
توضيح ممارسة المدقق للحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني خلال عملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق ويصف عملية التدقيق من خلال النص على ما يلي:

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهريّة في القوائم المالية وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

- تفهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية التدقيق، من أجل تصميم إجراءات مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع عملية تدقيق القوائم المالية، يجب عليه حذف عبارة أن أخذ المدقق للرقابة الداخلية في الحسبان ليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للجهة المشمولة بالتدقيق.

- الحكم على مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

- استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وأن استنتاجاته في

هذا الخصوص بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.
- عند القيام بتدقيق القوائم المالية المجمعة يجب إدراج إيضاح إضافي بما يلي:
 - أن مسؤوليات المدقق هي الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للجهات أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة.
 - أن المدقق هو المسؤول عن التوجيه والإشراف وأداء تدقيق المجموعة. يبقى المدقق وحده المسؤول عن رأيه.
 - يشير إلى اتصاله بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط لعملية التدقيق والنتائج المهمة لها، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تم اكتشافها أثناء التدقيق.
 - يشير بإعلامه المكلفين بالحوكمة ببيان بأنه قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلال، وأبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى، التي قد يعتقد أنها تؤثر بشكل معقول على استقلالية المدقق في حالة عمليات تدقيق القوائم المالية للمنشآت المدرجة في بورصة الأوراق المالية، والإجراءات التي تم اتخاذها لمواجهة أي تهديدات في هذا الشأن.
- يوضح أنه من الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة - يذكرها تفصيلاً - أمور كانت لها أهمية بالغة عند تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية - في حالة عمليات تدقيق القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأية منشآت أخرى - والتي يتم الإبلاغ باعتبارها الأمور الرئيسية للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701). ما لم يمنع نظام أو لائحة الإفصاح العلني عن هذا الأمر، أو في حالة تقدير المدقق أن الإبلاغ عن هذا الأمر في تقريره، قد يسبب تبعات سلبية تفوق الفوائد من وراء ذلك الإبلاغ.
- يجب وصف مسؤوليات المدقق عن عملية التدقيق في صلب التقرير ويجوز أن يدرج كملحق على أن يشار في التقرير لمكان هذا الملحق، كما يمكن أن يشار لمسؤولياته في موقع إلكتروني لسلطة مختصة في حالة سماح اللوائح والنظم والمعايير الوطنية بذلك.
- في حالة إصدار تقرير بامتناع المدقق عن إبداء الرأي فيجب عليه إضافة عبارة وبسبب الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن المدقق كان غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوفير أساس لرأي المدقق في القوائم المالية.

- **التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:** يدرج في التقرير قسم منفصل في تقرير المدقق يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، والتي تكون بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب معايير التدقيق.
- **الاستمرارية:** يجب على المدقق¹ أن يبين حصوله على ما يكفي من أدلة التدقيق حول مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وفي حالة وجود عدم تأكد جوهري ذي علاقة بأحداث أو ظروف، قد تلقي شكاً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار أن يعد تقرير بذلك متضمناً العوامل التي أدت لوجود شك في استمرار المؤسسة، وموضحاً به استفساره عن الإدارة
- **تقييم الإدارة لقدرتها على الاستمرار،** وخططها لمواجهة مظاهر التي تمثل خطر يهدد استمرارها أن وجدت، ورأيه بمدى مناسبتها.
- **فقرة لفت الانتباه:** تبدأ تلك الفقرات بعبارة وفيما لا يعد تحفظاً وتشير إلى أمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد حسب حكم المدقق، من الأهمية بحيث يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، وذلك بشرط أن تتضمن هذه الفقرة ما يتطلب تعديل رأي المدقق عن القوائم المالية ولا تعتبر بديلاً للرأي المعدل في القوائم المالية أو لإفصاح مطلوب في القوائم المالية، وأن لا تتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه موضوعات تمت مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة وتدرج في الأمور الرئيسية للتدقيق، وتوضع قبل أو بعد الأمور الرئيسية في التدقيق وفقاً لما يقضى به المعيار (2706).
- تعتبر فقرة لفت الانتباه ضرورية في الحالات التالية:
 - إذا كان إطار التقرير المالي المنصوص عليه بموجب نظام أو لائحة غير مقبول، ولكن للحقيقة فإنه منصوص عليه بموجب نظام أو لائحة.
 - لتنبيه المستخدمين بأن القوائم المالية مُعدة طبقاً لإطار ذو غرض خاص.
 - عندما تصبح الحقائق معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره، ويقدم المدقق تقرير جديد أو معدل (أي أحداث لاحقة).
 - ويمكن أن يرى المدقق لفت الانتباه في بعض الحالات التي لا تعتبر ضرورية - المدقق غير ملزم بالإفصاح - مثل:
 - عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لتصرف استثنائي قضائي أو تنظيمي.
 - حدث لاحق مهم والذي يحدث بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.
 - التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
 - كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للمنشأة.
- **الأمور الرئيسية للتدقيق²:** يدرج هذا القسم في التقرير عن التدقيق على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لجهات مشمولة

¹ ISSAI 2570، المؤسسة العاملة، أبريل 2018.

² ISSAI 2701، الأمور الرئيسية في عملية التدقيق، إبريل 2018.

بالرقابة مدرجة في البورصة، أو يكون ذلك مطلوب وفقاً للائحة أو نظام، ولكن يحذر إدراج هذا القسم في حالة الامتناع عن إبداء الرأي إلا إذا كان ذلك مطلوب وفقاً لنظام أو لائحة.

- الأمور الرئيسية في التدقيق هي بعض الموضوعات التي تم إبلاغها للمكلفين بحوكمة تلك الجهات ويرى المدقق أن لها أهمية بالغة عند القيام بعملية التدقيق عن الفترة الحالية ويقصد بذلك الأهمية النسبية والتي ترتبط بالحكم النسبي للبند وطبيعة البند (درجة الخطر التي يتعرض لها) وتأثيره على قرارات أصحاب المصالح والمستفيدين مع التركيز على الأمور التالية:

البنود ذات المخاطر المرتفعة.

- المجالات في القوائم المالية التي تنطوي على درجة مرتفعة من عدم التأكد وتمثل أحكام هامة للإدارة مثل التقديرات المحاسبية.

- تأثير تلك الأحداث الهامة على القوائم المالية.

- يتم إدراج عنوان لكل موضوع من الأمور الرئيسية لعملية التدقيق، ولكن يجب عدم إدراج الأمور الرئيسية للتدقيق التي يحذر نظام أو لائحة الإفصاح عنها، أو الأمور التي تؤدي لإصدار رأي معدل في القوائم المالية سواء في صورة تحفظ أو رفض للقوائم المالية، أو الأمور التي تؤدي لحدوث شك في قدرة الجهة على الاستمرار ويجب على إلقاء الضوء في تلك الفقرة على ما يلي:

- السبب وراء اعتبار هذا الأمر رئيسياً.
- الطريقة التي تم التعامل بها مع هذا الأمر عند القيام بأعمال التدقيق.
- يجب أن يقوم المدقق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي سيتم اعتبارها من الأمور الرئيسية في عملية التدقيق، أو عدم وجود أمور رئيسية بعملية التدقيق في حالة عدم وجود مثل تلك الأمور. لا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق بديلاً عن الإفصاحات التي يجب إدراجها في القوائم المالية، كما يجب الإشارة إلى أن إدراج فقرة الأمور الرئيسية في التدقيق لا يعنى ضماناً للقوائم المالية أكثر مصداقية.
- ما لم يكن مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، عندما يمتنع المدقق عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه ألا يُضمن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسية للتدقيق.

○ **فقرة الأمور الأخرى في التدقيق:** تتضمن الأمور الأخرى ما يلي:

الإبلاغ عن أمور التخطيط والنطاق في تقريره يتطلبها نظام أو لائحة، ويرى المدقق ضرورة الإبلاغ عنها والتي لا يتم مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة وإدراجها في الأمور الرئيسية للتدقيق.

- عدم قدرة المدقق على الانسحاب من الارتباط بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق التدقيق، والتأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوضيح أسباب عدم قدرته على الانسحاب.

- الموضوعات التي قد يتطلب أو يسمح نظام أو لائحة أو ممارسة مقبولة قبولاً عاماً إدراجها ضمن فقرة الأمور الأخرى في التدقيق توضيح بعض الأمور التي توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند تدقيق القوائم المالية أو تقرير المدقق بشأنها.
 - عندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر ذو صلة بفهم المستخدمين لعمليات أو مسؤوليات المدقق أو تقريره - وفقاً لحكم المدقق- يمكن إدراج عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.
 - تضمين تقريره إشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة، طبقاً لإطار آخر ذو غرض عام وذلك في حالة إعداد المنشأة لمجموعتين من القوائم كلاهما يخضع لإطار ذو غرض عام ويوجد اختلاف بين الإطارين (على سبيل المثال أحدهما يطبق المعايير الوطنية والآخر يطبق المعايير الدولية) ويرى المدقق أن تلك الأطر مقبولة ويكون مكلف بإعداد تقرير عن القوائم المالية للمجموعتين من القوائم، وأن المدقق قد أصدر تقرير عن تلك القوائم المالية.
- اسم الشريك المسؤول عن الارتباط: إسم المدقق المكلف بعملية التدقيق في الجهة المشمولة بالرقابة، وقد يتطلب أيضاً إسم مدير الإدارة أو القسم الذي تقع تلك الجهة ضمن نطاق إشرافه ويتم ذلك وفقاً لما تقتضيه به النظم واللوائح في الجهاز الأعلى للرقابة، مالم يمثل ذلك تهديداً لهذا المسؤول وعليه في هذه الحالة إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بذلك.
- توقيع المدقق: يمكن أن يشمل توقيع كل من المدقق المسؤول عن تدقيق القوائم المالية للجهة المشمولة بالتدقيق واعتماد مدير الإدارة المسؤول عنه وينظم ذلك بشكل كبير النظم واللوائح المنظمة في الأجهزة العليا بالرقابة.
- عنوان المدقق: عادة يكون عنوان المدقق هو عنوان الجهاز الأعلى للرقابة أو عنوان إدارة التدقيق المختصة وفقاً للوائح والنظم الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.
- تاريخ تقرير التدقيق: يؤرخ تقرير المدقق بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، التي يستند إليها رأيه في القوائم المالية، وذلك في تاريخ لاحق لانتهاج إدارة الجهة من إعداد القوائم المالية النهائية والإيضاحات المتممة لها، وإقرار من لديهم سلطة معترف بها بتحمل المسؤولية عنها.

ثانياً توثيق المتابعة:

192. يجب توثيق آليات المتابعة الفعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وتشمل ما يلي :

- توثيق تقديم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تقاريرها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة

المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً، للعرض ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- توثيق أعمال الأنظمة الداخلية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للمتابعة خاصة بها للتأكد من أن الجهات المشمولة بالرقابة قد عالجت بطريقة صحيحة ملاحظاتها وتوصياتها بالإضافة إلى الملاحظات والتوصيات التي رفعتها السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو رفعتها لمجالس إدارة الجهات المشمولة بالرقابة.
- ترفع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تقارير متابعاتها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً ، للنظر فيها ، واتخاذ إجراءات بشأنها ، حتى في الحالات التي يكون فيها للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة سلطة قانونية خاصة بها للمتابعة وفرض العقوبات .

- توثيق تبني الأجهزة العليا للرقابة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية من خلال توثيق توفير آليات فعالة لمتابعة توصياتها من أجل التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاتها وتوصياتها بالإضافة إلى تلك الصادرة عن السلطة التشريعية بحيث تسمح إجراءات المتابعة لدى الأجهزة العليا للرقابة بأن تقوم المؤسسات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات.

الفصل الثالث

توثيق الإجراءات في رقابة الأداء

193. عرف المعيار الدولي ISAAI 300 في البند رقم (9) رقابة الأداء بأنها: "عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذ كانت تعهدات الحكومة، أو أنظمتها، أو عملياتها، أو برامجها، أو أنشطتها، أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين".

194. كما تسعى رقابة الأداء إلى ما يلي¹:

- تقديم رؤية تحليلية جديدة (تحليل أوسع أو أعمق أو وجهات نظر جديدة)؛
- تمكين أصحاب المصلحة المختلفين من الاطلاع على المعلومات الحالية بصورة أفضل؛
- تقديم رأي أو استنتاج مستقل ورسمي استناداً إلى أدلة الرقابة؛
- تقديم التوصيات استناداً إلى تحليل نتائج الرقابة.

195. يهدف هذا الفصل إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تنظيم إجراءات توثيق العمل وتوحيدها بين مختلف فرق التدقيق على الأداء وجعل الأساليب المعتمدة فيما بينها منجزة بشكل منسجم ومتجانس؛
- تشكيل أداة تدريب عملية للمدققين سواء كانوا حديثي العهد بمجال التدقيق وذوي الخبرة بمجالات رقابة أخرى أو بمجال التدقيق على الأداء، حول كيفية تجميع وثائق الرقابة والاحتفاظ بها في عملية توثيق إجراءات تدقيق الرقابة على الأداء؛
- تيسير إدارة ومتابعة مراحل تنفيذ مهمات التدقيق، عن طريق تحديد الوثائق الخاصة بكل إجراءات العمل الواجب إتباعها في كل مرحلة من مراحل التدقيق، وتقليل مخاطر التدقيق المحتملة عند تنفيذ المهام، وضمان أن وثائق الرقابة التي تم جمعها لكافة أنواع الرقابة تقدم دليلاً يستند إليه المدقق للوصول إلى استنتاج حول تحقيق الهدف العام المتمثل في المهمة الرقابية؛
- المساعدة على تقييم الأداء المهني لفرق التدقيق باعتبار الفصل منهجية عمل نموذجية يمكن اعتمادها كمرجع في تقييم أساليب التوثيق المتبعة في تنفيذ المهام؛
- المساعدة على إرساء معايير رقابة الجودة عند في مختلف مراحل المهمة الرقابية من خلال تقديم الأدلة حول أن المهمة الرقابية تم التخطيط لها، وتنفيذها وفقاً لمتطلبات الجهاز الأعلى للرقابة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.²

196. كما هو الحال في الأنواع الأخرى من الرقابة، يجب أن تتسم نتائج أعمال رقابة الأداء بالموثوقية التي تتيح لمستخدمي التقارير الرقابية اتخاذ القرارات الملائمة بناءً على النتائج والتحليلات والتوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره. إن توثيق العمل الرقابي يعد أحد أهم العناصر التي تدعم منهجية العمل الرقابي المنجز والنتائج التي توصل إليها المدقق، وترتبط عملية توثيق العمل الرقابي بكافة مراحل عملية التدقيق، فمن الضروري أن يوفر المدقق الوثائق الرقابية التي تدعم ما تم إنجازه من أعمال وما تم التوصل إليه من نتائج.

197. ومن الضروري أن يولي المدقق أهمية بشأن تدعيم كافة أعمال الرقابة بتوثيق كافي باعتباره جزءاً أساسياً من رقابة الجودة كونه الضامن لتنفيذ العمل الرقابي بصورة

¹ المبادئ الأساسية لرقابة الأداء ISAAI 300/10.

² المفاهيم المركزية لرقابة الأداء GUID 3910/100.

مرضية وبما يحقق أهداف الرقابة، بالإضافة إلى أن التوثيق الكافي لأعمال الرقابة يمكن أن يحدد شكل الممارسة الجيدة لعمليات الرقابة المماثلة في المستقبل كونه يعكس مقدار التطور المهني للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين العاملين فيه.

198. بالإضافة إلى أهمية عملية التوثيق الرقابي بالنسبة لمستخدمي التقارير فإن توثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة من شأنه أن يتيح لأي مدقق متمرس ليست لديه معرفة بموضوع الرقابة فهما واضحاً لطبيعة الأعمال الرقابية المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها والأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات¹.

199. من الضروري أن يدرك المدقق بأن إجراءات توثيق العمل الرقابي برقابة الأداء لا تقتصر على مرحلة واحدة، بل تمتد أهمية التوثيق لكل مرحلة من مراحل العملية الرقابية وفقاً للشكل التالي:



جذاذة رقم 4 : توثيق مراحل عملية رقابة الأداء.

I. المرحلة السابقة لعملية الرقابة

1. التخطيط الاستراتيجي لعمليات التدقيق على الأداء:2

200. يندرج تخطيط مهمات التدقيق على الأداء حسب منظمة الإنتوساي، في إطار تخطيط استراتيجي يتضمن أساساً التوجهات المستقبلية الهامة المزمع إتباعها في اختيار مهمات التدقيق على الأداء على الأمدين المتوسط والبعيد.

201. في هذا السياق، تشكل قاعدة بيانات مواضيع التدقيق المقترحة ذات الصلة بهذه المسائل مصدراً مهماً وحلقة وصل أساسية بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط السنوي بشكل يجعل من اهتمامات الجهاز الأعلى للرقابة كأعلى جهاز رقابي في الدولة مواكبة للتطلعات الاستراتيجية للدولة ومتماشية معها، ويتم ذلك من خلال:

1 معايير الرقابة على الأداء ISSAI 3000/87

2 مرفق رقم (1) المنهجية العامة لرقابة الأداء في الجهاز الأعلى للرقابة.

- توفير قاعدة بيانات متينة لإدارة الرقابة على الأداء لتحديد التوجه الاستراتيجي لتغطية عمليات التدقيق المستقبلية.
 - تحديد واختيار عمليات التدقيق التي يحتمل أنها ستؤدي إلى تحسين المساءلة والإدارة في القطاع الحكومي.
 - وضع استراتيجيات رقابية مكتوبة ومعتمدة يمكن تحقيقها على ضوء الموارد المتوقعة والمتوفرة.
202. في إطار التخطيط الاستراتيجي لرقابة الأداء يتوجب إعداد خطة عمل دورية مكتوبة ومعتمدة تمتد لعدة سنوات (ثلاث سنوات) يدرج بها موضوعات مهمات تدقيق أداء.
203. شدد المعيار ISAAI 3000/89 على وجوب أن يعتمد اختيار مواضيع رقابة الأداء على إجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل وبالتالي اختيار انسب المواضيع القابلة للرقابة، وهذه العملية البحثية التي استند عليها إعداد الخطة متوسطة وطويلة الأمد يجب توثيقها ضمن الملف الدائم لفريق التدقيق.
204. يتم إعداد خطة العمل من خلال إصدار قرار من الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة بتشكيل فريق إعداد خطة العمل الممتدة لعدة سنوات محدداً به توزيع الأدوار على أعضاء فريق التدقيق، والمدة الزمنية لإنجاز الخطة، ويجب أن تبني الخطة على ثلاث ركائز هي (مهمات التدقيق، تنمية القدرات، التواصل مع الأطراف ذات العلاقة).
205. يراعى اعتماد محاضر اجتماعات فريق إعداد خطة العمل لتوثيق ما يتم مناقشته والتوصل إليه من نتائج بشأن ما أنجز في خطة العمل السابقة وما يتم اقتراحه بشأن الخطة المستقبلية.
206. يقوم فريق إعداد خطة العمل بتجميع وفرز المهام الرقابية المقترحة من المصادر المختلفة ودراسة مدى إمكانية تنفيذها وفق منهجية تدقيق الأداء¹، وذلك من خلال جمع وحفظ الوثائق إلكترونياً، ويتكون مجلد الملف من الوثائق التالية:
- تكاليفات الإدارة العليا بالجهاز الأعلى للرقابة.
 - تقارير الرقابة المالية السنوية بالجهاز الأعلى للرقابة.
 - القطاعات الرقابية بالجهاز الأعلى للرقابة.
 - مضابط السلطة التشريعية.
 - خطة التنمية للدولة.
 - وسائل الإعلام فيما يخص المواضيع ذات الاهتمام في الجهاز الأعلى للرقابة.
 - مقترحات فرق التدقيق المعنية برقابة الأداء.
 - ما يصدر عن المنظمات الدولية من مواضيع ذات علاقة برقابة الأداء.
207. إن عملية وآلية تحديد وتقييم المخاطر تعد عنصراً أساسياً في اختيار موضوعات الرقابة²، وعليه يتوجب تثبيت وتوثيق وحفظ كل السجلات واسس التقييم الذي تم من قبل الفريق المعني باختيار مواضيع الرقابة.
208. إن محاضر اجتماعات الفريق المكلف بإعداد الخطة متوسطة وطويلة الأمد كما إنها تعتبر أهم مصدر لتوثيق أسباب اختيار موضوعات الرقابة فيجب أن تكون أيضاً

مرجعا لتوثيق تلك الموضوعات ذات المخاطر العالية والتي لم يتم إدراجها ضمن الخطة لعدم توافقها مع تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.

209. يقوم فريق إعداد الخطة بإعداد مسودة خطة المهام الرقابية متضمنة المهام، مبررات الفحص، أهداف الفحص، محاور الفحص، العائد المتوقع من الفحص، جهة الفحص، مصدر المهمة، الفريق المكلف، والتاريخ المتوقع للبدء، على أن يتم نشر تلك الخطة بعد اعتمادها من الإدارة العليا.

2. إعداد مقترح الخطة السنوية لرقابة الأداء:

210. بموجب قرار رسمي يتم تشكيل فريق لإعداد الخطة التشغيلية السنوية محددا به مهام الفريق والمدة الزمنية لإنجاز الخطة.

211. يقوم فريق إعداد الخطة السنوية بحصر المهام الرقابية المرحلة من الخطة السنوية السابقة ومقترحات أعضاء الإدارة، وتجميع كافة الوثائق في الملف الخاص بالفريق، واختيار مهام من خطة العمل الممتدة لعدة سنوات.

212. يقوم فريق إعداد الخطة السنوية بعقد اجتماعات دورية يتم توثيقها بمحاضر اجتماعات رسمية، وحفظ وجمع الوثائق في مجلد إلكتروني، بحيث يشتمل على ما يلي:

- جدول المهام الرقابية المزمع تنفيذها لخطة العمل الممتدة لعدة سنوات، الخطة السنوية السابقة، ومقترحات المصادر المختلفة.
- أهداف ومحاور الفحص للمهام الرقابية لكل مهمة رقابية مقترحة.
- جدول توزيع المهام الرقابية على فرق العمل وتحديد رؤساء وأعضاء الفرق للمهام الرقابية المعتمدة.
- مسودة الخطة السنوية للمهام الرقابية متضمنة (كحد أدنى) ما يلي:

- اسم ورقم المهمة.
- أهداف ومحاور الفحص.
- العائد المتوقع من الفحص.
- الجهة محل الفحص.
- نوع الفحص.
- أعضاء فريق التدقيق.
- مصدر المهمة والتاريخ المتوقع للبدء.

213. من الضروري أن يتم توثيق المسودة النهائية للخطة السنوية (الخطة التشغيلية) من خلال اعتمادها من قبل الإدارة العليا ومن خلال نشر تلك الخطة على الموقع الإلكتروني للجهاز.

3. توجيهات عامة

214. فيما يخص خطاب التعاقد وقبول المهمة الرقابية، ففي حالة رقابة الأداء بالقطاع العام فإن المدقق لا تتوفر له خيارات رفض أو عدم قبول مهمة التدقيق ، إلا أنه يتوجب أن يصدر كتاب رسمي بالتكليف بمهمة تدقيق بحيث يشمل ذلك الكتاب شروط المهمة الرقابية من حيث أهدافها ونطاقها ومسؤوليات المدقق والجهة محل التدقيق وغيرها من أمور تهم الأطراف المتعاملة مع فريق التدقيق والمستفيدين من تقريره.
215. يتوجب الحصول على إقرار من الإدارة بتفهمها لمسؤوليتها بشأن شمولية التقارير المالية أو غير المالية المتعلقة بمهمة التدقيق وتضمنها لعرض عادل لوضع الجهة وأن تكون تلك التقارير ذات الصلة بالمهمة خالية من الأخطاء الجوهرية، مع ضرورة الحصول على اتفاق مكتوب¹ بتمكين المدقق من الوصول إلى المعلومات والأشخاص داخل الجهة وأي معلومات يطلبها في سبيل انجاز المهمة الرقابية المكلف بها.²
216. يتم التأكيد على التزام أعضاء الفريق المكلف بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنشطة ما قبل وخلال العملية الرقابية لرقابة الأداء وهي نفسها المتطلبات التي يجب أن يلتزم بها المدقق خلال كافة مراحل العملية الرقابية والتي ينظمها المعيار ISAAI 30 – أخلاقيات المهنة وذلك من خلال نموذج³ عد خصيصا للإعلان عن الامتثال لقواعد أخلاقيات المهنة والالتزام بمتطلبات السلوك المهني.
217. عند نشوء أي تهديد يمكن أن يمس تلك المتطلبات الأخلاقية المشار إليها ضمن المعيار الدولي رقم 3910 البند رقم 14 – سواء قبل أو خلال فترة ممارسة المهام الرقابية فإنه يتعين وجود نموذج تقييم مكتوب ومعتمد من قبل أعضاء فريق التدقيق ورئيسهم والمشرف على ذلك الفريق يتضمن ذلك النموذج بيان بتلك المخاطر الرئيسية⁴ التي يمكن أن تؤثر على استقلالية المدقق وأساليب الوقاية التي سيتبعها رئيس الفريق والمشرف عليه لتجاوز تلك المخاطر.
218. يتوجب على رئيس الفريق المكلف بالمهمة الرقابية الإفصاح بشكل رسمي ومكتوب عن أي نقص أو خلل يرتئي في تكوين فريق العمل من حيث الكفاءة المهنية، والخبرة العملية المشار إليهما في المعيار الدولي 3000:63,75 ISSAI، ويتم تعبئة نموذج رسمي بهذا الشأن يؤكد من خلاله خبرات أعضاء الفريق وكفاءتهم المهنية⁵، حيث أن تجانس الفريق وتكامله له أثر كبير على المراحل القادمة من عملية التدقيق سواء مرحلة تخطيط الرقابة أو تنفيذ عملية التدقيق وكتابة التقارير وغيرها من مراحل.
219. من الأهمية بمكان أن تبدأ عملية التدقيق بإصدار تشكيل رسمي لفريق عمل يرأسه قائد للفريق بمسميات وظيفية وكفاءة مهنية، تعمل بتناغم وتفاهم فيما بينها، وتعد مصفوفة رسمية توثق متطلبات العمل الجماعي بين أعضاء الفريق بأعلى كفاءة.
220. كما يتوجب على أعضاء الفريق قبل البدء بتنفيذ أي من مراحل العملية الرقابية الخاصة برقابة الأداء أن يقدموا اقرارا وفقا للنماذج المعتمدة في اجهزتهم الرقابية حول تضارب المصالح.

¹ عمليا، حيث تلزم الجهات المشمولة بالرقابة بتمكين المدقق من الوصول إلى المعلومات والأشخاص بحكم قانون وصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن الاكتفاء بتضمين ذلك في كتاب إخطار بدء المهمة.

² دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية (IDI) الإصدار الأول – مايو 2019.

³ مرفق رقم 3 "مصفوفة الالتزام بالقواعد الأخلاقية" دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية (IDI) الإصدار الأول – مايو 2019

⁴ البند 12. الاستقلالية والسلوك المهني من دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء (IDI) - الإصدار 0 – أكتوبر 2020.

⁵ مرفق رقم (4) – مصفوفة كفاءة فريق التدقيق، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية (IDI) الإصدار الأول – مايو 2019.

II. تخطيط عمليات الرقابة

1. تجميع المعلومات حول موضوع المهمة الرقابية والجهة المشمولة بالرقابة

221. من المهم أن يبدأ فريق الرقابة في إعداد التوثيق الرقابي عند بداية المهمة الرقابية من خلال تجميع ما يتوفر له من معلومات وبيانات حول هذه الجهة أو المشروع المعني بالتدقيق وذلك قبل الانتقال للجهة المعنية بموضوع الرقابة المشمولة بالرقابة.
222. من المهم أن يتفق فريق التدقيق على أسلوب تنظيم وإدارة الوثائق الرقابية منذ بداية مهمة التدقيق، وأثناء مراحل التنفيذ لضمان جمع وثائق الرقابة المناسبة والاحتفاظ بها وفقاً للسياسات والإجراءات لدى الجهاز الأعلى للرقابة.¹

1 دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن رقابة الأداء - أكتوبر 2020 INTOSAI

223. أهم ما يتوجب حفظه وتوثيقه من مستندات وأوراق عمل خلال مرحلة التخطيط لمهمة رقابة الأداء تتمثل فيما يلي على سبيل المثال لا الحصر¹:

- فهرس للمعلومات الواردة في الملف.
- مذكرة بكافة القرارات والاتصالات الرئيسية التي توثق القرارات والأنشطة المنفذة والتواصل الداخلي والخارجي خلال مرحلة التخطيط للمهمة الرقابية.
- بيان استقلالية المكلفين بالمهمة.
- خطة الرقابة متضمنة النطاق والمنهجية والخطط لجمع الأدلة المتعلقة بالرقابة.
- توثيق الاجتماعات المبدئية مع الجهة لشرح المهمة الرقابية وتبيان أهدافها ومنهجيتها².
- خلاصات أو نسخ من المستندات القانونية، الاتفاقيات، ومحاضر الاجتماعات المهمة.
- معلومات تخص البيئة الصناعية، الاقتصادية للجهة المشمولة بالرقابة، والبيئة القانونية التي تعمل الجهة من خلالها.
- قرائن حول عملية التخطيط تتضمن برامج التدقيق، وأية تغييرات عليها.
- قرائن حول فهم المدقق للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.
- قرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، وأية تغييرات عليها.
- قرائن حول رأي المدقق بأعمال التدقيق الداخلية، والاستنتاجات التي يتوصل إليها.

224. تعتبر عملية تجميع البيانات والوثائق والمستندات ذات أهمية قصوى ضمن عملية المسح المبدئي³، مما يتطلب إبداء العناية الكاملة بها لما ستوفره من مزايا من أهمها المساعدة على فهم النشاط وتوفير مصادر لمعايير الرقابة والتمكن من إجراء بعض الاختبارات الأولية، وتتوزع هذه الوثائق على عدة أنواع:

- **الوثائق القانونية:** تعتبر من أهم الوثائق المطلوبة نظراً لطبيعتها العامة والإلزامية، مثل التشريعات المنظمة للقطاع أو لنشاط الجهة المشمولة بالرقابة واللوائح التنفيذية وكذلك المراسيم والقرارات والتعميمات الوزارية ذات العلاقة، وقرارات مجالس الإدارة بالإضافة إلى العقود والاتفاقيات المبرمة بين الجهة ومختلف المتعاملين معها.
- **الوثائق المالية والمحاسبية:** تعتبر التقارير المالية المعتمدة والمتعلقة بالإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والأصول والمطلوبات والأرباح والخسائر والقيود المحاسبية المتعلقة بها وكذلك التقارير الصادرة عن المدققين الداخليين والخارجيين للجهة مصدراً أساسياً للمعلومات، عبر ما توفره من إشارات حول مراكز النشاط الهامة في الجهة وتساعد على تشخيص المسائل والموضوعات الجوهرية في نشاطها.
- **الوثائق التنظيمية:** يدخل في نطاق هذا النوع من الوثائق، كل ما يتعلق بالهيكل التنظيمية للجهات من تحديد للاختصاصات والأوصاف الوظيفية لإداراتها وموظفيها وكيفية توزيعهم على مراكز العمل وكذلك أدلة إجراءات العمل وأدلة استخدامات الأنظمة الآلية.
- **الوثائق المتعلقة بالتخطيط للأنشطة:** تتعلق بالأهداف والخطط والبرامج الاستراتيجية والسنوية للجهة أو للنشاط المشمول بالرقابة، وكذلك الدراسات المستقبلية ودراسات جدوى المشاريع والبرامج.

- **الوثائق المتعلقة بتنفيذ الأنشطة ومتابعتها:** تمثل تقارير الإنجاز وتقارير النشاط وتقارير المتابعة والتدقيق ومحاضر جلسات اللجان المختصة وما يفيد موقف انجاز البرامج والخطط المرتبطة بموضوع التدقيق.
- **الوثائق المتعلقة بتقييم الأنشطة:** استبيانات استطلاع آراء العملاء أو المستفيدين وكذلك دراسات تقييم انعكاسات البرامج والمشاريع، علاوة على البيانات الإحصائية الرسمية التي يمكن الحصول عليها في المجال.
- **وثائق أخرى ذات العلاقة:** قد تتطلب الطبيعة الخصوصية لموضوع المهمة طلب مستندات أو تقارير أو بيانات خاصة من شأنها أن تكمل الوثائق الأخرى والتي من شأنها أن تسلط الضوء على مسائل تستدعي الفحص من قبل المدققين.

2. إجراء المقابلات الأولية مع المسؤولين المعنيين بموضوع الرقابة أو الجهة

المشمولة بالرقابة

225. يتوجب عند إجراء المقابلات الأولية الهادفة للتعرف على الجهة ومحيطها والظروف التي تعمل بها أن يتم إعداد محاضر اجتماعات لتوثيق تلك المقابلات وتحفظ في الملف الدائم لموضوع الرقابة (الجهة المشمولة بالتدقيق).

3. توثيق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

226. في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يتوجب أن يعد المدقق تقريراً مفصلاً لآلية التقييم وعناصره، وأن تكون نتائج ذلك التقييم موثقة ومحفوظة ويمكن الرجوع لها كدليل إثبات عند الحاجة، وأهم العناصر التي يجب أن يتضمنها ذلك التقرير ما يلي:
- أنظمة المعلومات الخاصة بالقوانين والمحاسبة والتقارير المالية.
 - تفهم أنشطة الرقابة.
 - طبيعة اختبارات الرقابة.
 - مدى فعالية الأنشطة الرقابية.
 - مخاطر الرقابة ذات العلاقة.
 - التوجهات والارشادات ذات العلاقة بفحص النظام.

4. تحديد وتقييم المخاطر

227. إن سجل المخاطر المعد والمعتمد من قبل إدارة المخاطر بالجهة المعنية بموضوع المهمة الرقابية يعد من أهم المستندات التي يجب الاحتفاظ بها من قبل فريق التدقيق حيث يتم الاستناد إليها في إعداد مصفوفة المخاطر من قبل المدقق لتقييمها وترتيب موضوعات التدقيق وفقاً لأولوياتها ودرجة خطورتها.
228. في حال تمت عملية تحديد المخاطر اعتماداً على مجهود فريق التدقيق بشكل كامل فإنه من الواجب أيضاً أن تشمل أمور توثيق العملية الرقابية كافة المستندات التي تبين الأسس المتبعة في التقييم سواء كانت من خلال ورش عمل أو عصف ذهني، التحليل الرباعي swot analysis، مخطط التحقق من المخاطر RVD، أو من خلال الاستبيان.
229. من الضروري أن يتحلى المدقق بتوقع نشط للمخاطر المحتملة للرقابة، مع وضع خطة بديلة لمعالجة تلك المخاطر والتخفيف منها، على أن يتم توثيق كيف سيتم التعامل مع تلك المخاطر حال نشوئها. (ISSAI 3000:52).

230. من الضروري أن يتم توثيق عملية تقييم المخاطر وتحديد المخاطر ذات الأهمية العالية والتي يتم عادة تقييمها من خلال قياس تأثير الحدث واحتمالية وقوعه في فترة زمنية محددة، ويكون التوثيق في هذه الحالة من خلال مصفوفة معتمدة لإدارة المخاطر.

5. التواصل الفعال مع الأطراف ذات العلاقة

231. التواصل الفعال مع الجهة أو الجهات المعنية بالموضوع محل التدقيق وأصحاب المصلحة طوال عملية التدقيق ومنها مرحلة التخطيط للعملية الرقابية له يجب أن يكون موثقاً بمخاطبات رسمية أو محاضر اجتماع معتمدة قدر الإمكان (ISAAI 3000:55).
232. إن إخطار الجهة ذات الشأن بموضوع الرقابة على الأداء وهدفها ومعاييرها وأسئلتها يجب أن يكون بشكل واضح وصريح وألا يشوبه أي غموض أو تغييب للحقائق وذلك لخلق أساساً لتبادل وجهات النظر وتجنب سوء الفهم ولتسهيل المهمة الرقابية (ISSAI3000:57).

6. مخاطر الاحتيال

233. يراعى قيام فريق التدقيق بتجميع الوثائق والمستندات الخاصة بالتحليلات المبدئية التي تم إجراؤها على كافة المخاطر المتعلقة بالدراسة المبدئية للأنشطة والعمليات الأكثر احتمالاً للتعرض لمخاطر الاحتيال، على أن تشمل تلك العملية على توثيق العوامل التي تؤثر في تلك المخاطر.

7. دعم الخبراء (ISAAI 3000:65)

234. إن رقابة الأداء بعناصرها الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفعالية مع تنوع الأنشطة المشمولة بالرقابة، تتطلب الاستعانة بالمتخصصين من داخل أو خارج الجهاز الأعلى للرقابة.
235. ويعرف الخبير بأنه الشخص أو المؤسسة التي لديها المهارات والخبرات والمعرفة الكافية في مجال تخصصي معين يجعل من الرأي الذي يدلي به سنداً داعماً ومكملاً للرأي المهني للمدققين.
236. قرار الاستعانة يتم تحديده أساساً من قبل فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة من خلال تقديم طلب موثق للإدارة العليا بالجهاز الأعلى للرقابة بطلب الاستعانة بأحد الخبراء المتخصصين في مجال يخدم المهمة الرقابية.
237. يجب أن يلتزم الخبير بتقديم كافة الإقرارات المطلوبة التي توثق التزامه بالعمل وفق الأنظمة التي يقرها الجهاز الأعلى للرقابة وأن يكون عمله موضوعياً، وأساليب عمله متوافقة مع أهداف وسياسة الجهاز الأعلى للرقابة.
238. يجب توثيق كافة إجراءات الاستعانة بالخبير، وتضمينها في أوراق العمل، والتقرير الصادر عن الخبير يبقى ملكية خاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، وتبقى فرق التدقيق مسئولة عن إصدار الرأي المهني.

8. إعداد خطة وبرنامج التدقيق

239. من المهم أن يعد المدققون خطة رقابية مكتوبة⁵ لكل مهمة رقابية لتوجيه العمل، والتأكد من تصميم المهمة الرقابية بشكل صحيح، وقد يختلف شكل ومحتوى خطة

الرقابة باختلاف مهمات الرقابة، حيث يقوم فريق التدقيق بإعداد خطة وبرنامج التدقيق وتوثيقها وفقاً لما يلي:

- قانون إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة، والقوانين ذات العلاقة.
 - الأدلة الرقابية والنماذج الصادرة أو المعتمدة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة والأنظمة الآلية المعتمدة.
240. يتم إعداد وثيقة خطة تدقيق تشتمل على التوجيهات الأساسية الخاصة بالتدقيق والعمليات اللازمة لتوجيه فريق التدقيق على أن تتضمن ما يلي⁶:
- المعرفة والمعلومات الأساسية اللازمة لفهم موضوع الرقابة والجهات المشمولة بالرقابة.
 - هدف (أهداف) الرقابة والأسئلة والمعايير والنطاق والفترة الزمنية التي سيتم تغطيتها (مصفوفة تخطيط مهمة التدقيق⁷).
 - نتائج تقييم المخاطر.
 - طرق جمع الأدلة وإجراء تحليل الرقابة.
 - خطة تنفيذ العمل، بما في ذلك المهمات الرئيسة، الأطر الزمنية، العلامات المرحلية، والموارد (بما في ذلك أعضاء الفريق، ومدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية) (ISSAI 3920:58).
241. يقوم فريق التدقيق بإعداد خطة وبرنامج التدقيق تحقيقاً للأغراض التالية:
- توثيق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها.
 - تحديد إجراءات التدقيق المخطط القيام بها وبتفصيلات تتناسب مع استخدامها كمرشد لأعضاء فريق التدقيق لضمان الأداء بكفاءة وفعالية.
 - المساعدة على التفويض والإشراف والمراجعة وتحديد مسؤولية الأعمال الرقابية لأعضاء الفريق.
 - تنسيق التنفيذ لإجراءات التدقيق المخطط القيام بها.
242. استكمالاً لأهمية توثيق التصميم المقترح لخطة التدقيق، فمن الضروري أن يتم اعتماد خطة وبرنامج التدقيق للمهمة من قبل المشرف والإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة وفق التفويضات الممنوحة بهذا الشأن. (ISSAI 3000:104).
243. يتوجب أن يقوم رئيس فريق التدقيق بتوثيق كافة إجراءات تعديل البرنامج وإجراءات عرضه مرة أخرى على الإدارة للاعتماد، ويشمل التوثيق في هذه الحالة كافة إجراءات تطوير برنامج التدقيق باستمرار سواء من حيث مضمون أعمال التدقيق بإضافة أهداف واختبارات رقابية أخرى تبين أهمية أضافتها أو من حيث الجدولة الزمنية والموارد المستخدمة من خلال إعادة تقدير الاحتياجات بالنظر إلى التطورات المستجدة، خاصة في حالة وجود موضوعات ذات أهمية يجب إبلاغ الإدارة بها ومناقشتها في حينه دون الانتظار حتى انتهاء العمل من مهمة التدقيق.

6 دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة – رقابة الأداء أكتوبر 2020 INTOSAI
7 مرفق رقم (8) مصفوفة تخطيط مهمة التدقيق (Design Matrix) المطبقة بمكتب المساءلة الحكومية (GAO)، والمدرجة بدليل التدقيق على الأداء الإصدار الثاني -2019 الصادر من ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

III. تنفيذ أشغال الرقابة

244. يقوم المدقق قبل وأثناء وبعد تنفيذ أشغال الرقابة بتوثيق الأمور الهامة، والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق⁸، حيث أن التوثيق يعني أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المدقق، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسيلة أخرى⁹.

1. التوثيق في الوقت المناسب¹⁰

245. يجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة الكافية للعملية الرقابية لتمكين المدقق ذو الخبرة، وأيضاً المدقق الذي لا يملك معرفة مسبقة بأعمال الرقابة من فهم طبيعة وتوقيت ومدى التزام إجراءات الرقابة بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، ونتائج تلك الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها إلى جانب المسائل الهامة الناشئة أثناء الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوصها والتقييمات المهنية المهمة التي أجراها المدقق للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

246. إن إعداد أوراق العمل والتوثيق الصحيح لأعمال الرقابة في الوقت المناسب مهم لعدة أسباب، فهو يحقق ما يلي:

- يؤكد رأي المدقق وتقاريره ويدعمها.
- يشكل مصدراً للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أية استفسارات من الجهة المعنية بموضوع الرقابة.
- يشكل دليلاً على التزام المدقق بمعايير الرقابة.
- يسهل التخطيط والإشراف والمراجعة.
- يساعد على التطور المهني للمدقق.
- يساعد على التأكد من تنفيذ العمل بصورة مرضية.
- يوفر دليلاً على العمل المنجز للرجوع إليه مستقبلاً.
- يعد التوثيق الكافي من التطور المهني للجهاز الأعلى للرقابة، ويحدد شكل الممارسة الجيدة للمهام الرقابية المماثلة في المستقبل¹¹.

247. في حالة عدم التزام الجهة بتوفير المستندات المطلوبة بالوقت المحدد بعد إعطائها المهلة اللازمة، ينبغي عليه توثيق طلبه في شكل خطاب مؤرخ وموجه إلى الجهة المعنية بموضوع الرقابة رسمياً حتى تكون هذه الوثيقة دليل اثبات في حد ذاتها حول عدم توفير المعلومة عند طلبها خلال القيام بعمل التدقيق. كما ينبغي توثيق إجراءات التصعيد بشأن ذلك للإدارة العليا بالجهاز الأعلى للرقابة.

8 المعيار الدولي للتدقيق التوثيق DOCUMENTATION 230 مقدمة فقرة 2

9 المعيار الدولي للتدقيق التوثيق DOCUMENTATION 230 مقدمة فقرة 3

10 المبادئ الأساسية للرقابة المالية ISSAI 200 الفقرات 70، 71، معايير الرقابة على الأداء ISSAI 3000 الفقرات 86، 87، 88.

11 المبادئ الأساسية لرقابة الأداء المعيار 300 الفقرة 34.

2. شكل ومضمون أوراق العمل¹²:

248. على المدقق تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية التدقيق، ولتكوين رصيد كافي من الأدلة الداعمة لنتائج التدقيق.
249. على المدقق تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق، في أوراق العمل، إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الأثبات التي تم الحصول عليها، ويجب أن تحتوي أوراق العمل على مبررات المدقق لكافة الأمور الهامة والتي تحتاج إلى قيام المدقق بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها، وفي المجالات المتضمنة وجود استفسارات أساسية أو أحكام صعبة، فإنه يجب تضمين أوراق العمل الحقائق المناسبة والتي كانت معروفة للمدقق في الوقت الذي تم الوصول إلى استنتاجات حولها.
250. إن أوراق العمل وجميع الوثائق ذات الصلة بالمنهجية ونتائج العمل الميداني تعتبر مستندات أساسية لا تقل أهميتها عن أهمية ما سيرد في التقرير الرقابي، لذا من الواجب أن يتم تجميع وحفظ كافة تلك الوثائق أثناء وبعد انتهاء العملية الرقابية. (ISSAI 3100:114).
251. يعتبر حجم أوراق العمل أمراً من أمور الاجتهاد المهني نظراً لأنه ليس من الضروري ولا العملي أن يتم توثيق كافة الأمور التي يدرسها المدقق، وعند تقدير حجم أوراق العمل التي يجب تهيئتها والاحتفاظ بها، فإن من المفيد للمدقق أن يأخذ بعين الاعتبار المسائل الضرورية التي يجب توفيرها للمدقق آخر، ليس له سابق تجربة بعملية التدقيق تلك، لغرض إعطاء فهم لعملية التدقيق التي تمت، والأسس التي تم الاستناد إليها في اتخاذ القرارات الرئيسية، وليس لمعرفة تفاصيل أوجه عملية التدقيق من خلال المناقشة مع المدققين الذين حضروا أوراق العمل.
252. إن شكل ومضمون أوراق العمل يتأثران بأمور عديدة منها:
- طبيعة التكاليف.
 - شكل تقرير المدقق.
 - طبيعة وتعقيدات أعمال الجهة المشمولة بالرقابة.
 - طبيعة وحالة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للجهة المشمولة بالرقابة.
 - الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون.
 - المنهجية والتقنية الخاصة المستخدمة خلال عملية التدقيق.
253. يتم تصميم وتنظيم أوراق العمل لمواجهة الظروف ومتطلبات المدقق لكل عملية تدقيق، وإن استعمال أوراق العمل الموحدة (نماذج الرسائل والتنظيم الموحد لأوراق العمل) قد يساعد على تحسين كفاءة إعدادها، ومتابعتها، كما إن أوراق العمل تسهل عملية التكاليف بالأعمال، وتوفر وسائل للرقابة على جودتها.
254. من أجل تحسين كفاءة التدقيق، فقد يقوم المدقق باستخدام الجداول، التحاليل، والمستندات الأخرى التي يتم إعدادها من قبل الجهة المشمولة بالرقابة، في مثل

هذه الأحوال فإن على المدقق أن يتأكد من أن هذه المواد قد تم اعدادها بشكل صحيح، ومن ثم الاحتفاظ بنسخه منها ضمن ادلة الإثبات للمهمة الرقابية. 255 من الضروري أن يحرص المدقق على تضمين أوراق العمل خلال مرحلة تنفيذ أشغال الرقابة أهم المعلومات والأدلة والقرائن التي تدعم ما تم إنجازه خلال تلك المرحلة، وأهم ما تتضمنه أوراق العمل عادة ما يلي:

- تحاليل للمعاملات والأرصدة.
- تحاليل للنسب والاتجاهات المهمة.
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة، ونتائج هذه الإجراءات.
- قرائن بأن الأعمال المنجزة من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليها ومتابعتها.
- تحديد أسماء المدققين القائمين بتنفيذ إجراءات التدقيق، ومتى تم إنجازها.
- نسخ من الاتصالات التي تتم مع المدققين، الخبراء، وأطراف ثالثة.
- نسخ من الرسائل أو المذكرات المتعلقة بأمور التدقيق، والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع الجهة المشمولة بالرقابة، ومن ضمنها كتاب الإخطار بالتدقيق، ونقاط الضعف المهمة، ونظام الرقابة الداخلية.
- أدلة الإثبات المتعلقة بالانحرافات التي سجلت بالنظر لمعايير التدقيق
- الكتب المستلمة من الجهة المشمولة بالرقابة بتحديد أسماء المختصين بالتعامل مع المدققين.
- نسخ من البيانات المالية، وتقرير المدقق.

3. تنفيذ أعمال الفحص المستندي:

256 يمكن الإشارة والتوجيه الرقابي بشأن توثيق عمليات اختيار الطرق المتبعة لتنفيذ أعمال الفحص بحيث يتم توجيه المدقق بتضمين أوراق العمل أسلوب الفحص إن كان مبنيا على فحص العينات وأسلوب اختيار العينة وخصائص تلك العينة.

4. المقابلات

257 يراعى قدر الإمكان عند إجراء مقابلات شخصية أو عقد اجتماعات فنية تتعلق ببعض الاختبارات أو تهدف للحصول على بعض التوضيحات أو التأكيدات أن يتم توثيق تلك المقابلات وما تتضمنه من معلومات بشكل رسمي من خلال محضر اجتماع في حال كان سيتم الاستناد إلى ما جاء فيها من معلومات.

5. التحليلات المالية والاحصائية:

258 من الطبيعي والمهم جدا أن يتم توثيق كل عمليات التحليل المالي والاحصائي والاحتفاظ بها وبجميع القوائم المالية والبيانات التي تم الاعتماد عليها في عملية التحليل.

6. إجراء الاستبيانات

259. نظرا لأهمية أسلوب الاستقصاء والاعتماد عليه بشكل كبير في عمليات الرقابة على الأداء، فإنه من الضروري أن يتم الاحتفاظ بجميع أوراق الاستبيان وكذلك النتائج الإحصائية لتحليل ذلك الاستبيان الذي تم الاستناد عليها في استخلاص النتائج المهنية وإعداد تقرير رقابة الأداء.

7. أدلة الإثبات الإضافية

260. بناء على تقييم المخاطر المعد خلال مرحلة التخطيط، فإنه يتوجب على المدقق أن يحرص خلال عملية الفحص والتدقيق على جمع المزيد من أدلة الإثبات والوثائق المؤيدة وتوثيقها ضمن أوراق العمل في الحالات الآتية:

- وجود مخاطر مرتفعة مرتبطة بإجراءات الرقابة.
- ارتفاع الأهمية سواء من الجانب المالي، الاجتماعي، السياسي للموضوع (ISSAI 3100:109، 3000:83).
- ضعف الامتثال والشفافية والحوكمة والمسائلة. (ISSAI 3100:109)
- وجود حاجة لتعميق الحكم في أداء الرقابة أو تقييم النتائج؛
- وجود أدلة ذات أهمية نسبية كبيرة (ذات تأثير كبير على الخلاصات بشأن الأهداف الرقابية).

8. استخدام الموارد

261. من الضروري أن يتم توثيق كافة استخدامات فريق التدقيق للموارد المرصودة للمهمة الرقابية بكل تفاصيلها، وساعات العمل لجميع أفراد الفريق ، ويمكن أن يكون ذلك التوثيق الكترونيا او ضمن نماذج أوراق العمل الخاصة بالأحداث الهامة. (ISSAI 3920).

9. الإشراف والمتابعة

262. يجب أن تخضع للتوثيق جميع أعمال الإشراف والمتابعة¹³ والمراجعة الخاصة بأعمال التدقيق من قبل مستويات متعددة داخل الجهاز الأعلى للرقابة وذلك بحسب دقة وحساسية الخطوات المتبعة ودرجة الصعوبة والتعقيد في الأعمال المطلوب تنفيذها.

263. كذلك يجب أن يكون موضوع توثيق كافة أعمال المتابعة للجدول الزمني المعتمد لإتمام مهمة التدقيق ومقارنتها مع الفترة الفعلية، وذلك ليتم تحديد مواطن التأخير في سير المهمة واتخاذ التدابير الضرورية لتلافي التأخير الذي قد يؤثر على اتمام المهمة في الموعد المقرر لها.

264. من الضروري كذلك إطلاع الإدارة العليا في الجهاز الأعلى للرقابة دورياً بمستجدات سير أعمال التدقيق في الجهات المشمولة بالرقابة عن طريق الاجتماعات الدورية أو بواسطة تقارير نشاط شهرية وإبلاغها عند الحاجة

بالصعوبات والاشكالات حين حدوثها والتي يمكن أن تؤثر على السير العادي للعمل مما يستوجب معه طلب التدخل عند الحاجة لفض تلك الإشكالات لإتمام المهمة في المواعيد المحددة لها.

10. مراقبة الجودة

265. إن توثيق أعمال الاشراف والمتابعة المشار إليها أعلاه من قبل المستويات العليا بالإدارة يعطي جودة وموثوقية عالية بمهنية وموضوعية إجراءات أعمال الفحص والتدقيق في مختلف مراحل العملية الرقابية منذ بدء عملية التخطيط مروراً في أداء الرقابة ولغاية إصدار التقرير. 14
266. كل ما يتم عقده من اجتماعات تشاورية رسمية كانت أو غير رسمية داخل الفريق الواحد أو بين الفرق الرقابية أو مع المختصين داخل الجهاز أو خارجه يجب أن يكون موضع توثيق حيث أن ذلك التشاور يعزز من الجودة ويحسن تطبيق التقدير المهني ويحد من المخاطر والاختفاء والوصول لاستنتاجات سليمة في جميع مراحل العملية الرقابية. 15
267. التزاماً بالمبادئ الواردة المعيار الدولي ISSAI 140 الخاص برقابة الجودة، فمن الواجب أن يتم تحديد متعهد من خارج فريق التدقيق يقوم بإعداد تقرير موثق حول مراجعته لرقابة الجودة بشأن جميع مراحل وإجراءات المهمة الرقابية ذات الأهمية العالية بحيث يشمل التقييم كافة إجراءات عملية التدقيق بجميع مراحلها وآلية تحديد المخاطر، اختيار الموضوعات، إتمام عمليات التدقيق، إصدار الأحكام الهامة، النتائج التي تضمنها التقرير. 16

IV. خامساً: الانتهاء والمراجعة

1. تجميع أدلة الإثبات

268. هي عملية يفضل أن تكون موازية لأعمال الفحص والتدقيق، حيث ينبغي توثيق النتائج الأولية بالأدلة ووسائل الإثبات اللازمة لدعم نتائج التدقيق وتبرير النتائج والتوصيات التي ستدرج ضمن تقرير التدقيق.
269. ينص معيار الإنتوساي ISSAI 300:38 على أنه ينبغي الحصول على أدلة ذات كفاءة ومناسبة ومعقولة وذلك بهدف دعم حكم المدقق واستنتاجه فيما يتعلق بالمنظمة، أو البرامج أو النشاط أو الوظيفة المشمولة بالرقابة.
270. شدد المعيار ISSAI 3100:115, 118 على وجوب أن يكون للمدققين معرفة عميقة بتقنيات وإجراءات تجميع الأدلة وحفظها وحمايتها.
271. كما إنه يتعين عند اختيار الأساليب والإجراءات، الأخذ في الاعتبار جودة الأدلة التي يجب أن تكون كافية وذات دلالة وذات كلفة معقولة.
272. يحرص المدقق على تضمين أوراق العمل خلال مرحلة الانتهاء والمراجعة كافة الاستنتاجات التي يتوصل إليها المدقق والمتعلقة بأوجه عملية التدقيق، ومن

14 المفاهيم المركزية لرقابة الأداء GUID 3910/101,102

15 المفاهيم المركزية لرقابة الأداء GUID 3910/103

16 المفاهيم المركزية لرقابة الأداء GUID 3910/104

ضمنها كيفية معالجة الأمور الاستثنائية، وغير العادية، إن وجدت، والتي اكتشفت من خلال إجراءات المدقق.

2. أصناف أدلة الإثبات

273. تنقسم أدلة التدقيق إلى عدة أصناف وتتميز بعدد من الموصفات التي ينبغي توفرها لتكون داعمة لنتائج التدقيق وهي:

- **الأدلة المادية:** وتكون هذه الأدلة المادية مدونة مستندياً بتقارير أو محاضر زيارات أو تقارير تفتيش كما تكون مرفقة بدعائم سمعية وبصرية مثل الصور وأشرطة الفيديو (مع مراعاة الالتزام بالقيود القانونية لدى بعض الجهات) أو مستندية كالرسوم والخرائط أو مادية كالعينات والنماذج من المواد والسلع.
- **الأدلة الموثقة:** تمثل الأدلة الموثقة كل ما يكون مدعوماً بسند ورقي كالرسائل والعقود والمحاضر أو سند إلكتروني مثل بيانات السجلات الآلية وكشوفها.
- **الأدلة التحليلية:** هي الاستنتاجات والمقارنات والاستدلالات التي يستخلصها المدقق من خلال التحاليل المالية أو الإحصائية التي يقوم بها وهي تمثل أدلة اثبات عقلانية ومنطقية. وينبغي أن تكون هذه التحاليل صحيحة وذات دلالة ويجب أن يبين المدقق الطريقة التي استخدمها للوصول الي تلك الاستنتاجات.
- **الأدلة الشفهية:** هي كل ما يبلغ إلى علم المدقق من معلومات لها انعكاس على أداء الجهة المشمولة بالرقابة أو المعنية بموضوع الرقابة والتي يمكن أن تفيد أعمال التدقيق بعد التأكد من مصداقيتها. ويكون مصدر هذه الأدلة عادة الشهادات والمقابلات والإفادات من مصدر معروف وجدير بالثقة في الجهة المشمولة بالرقابة، ولا يعتمد على تلك الأدلة إلا في حالة الحصول عليها مدونة كتابياً ومصدقة.

3. موصفات أدلة الإثبات

274. ينبغي أن تكون أدلة الإثبات كافية ومقبولة وذات دلالة¹⁷:
- **كافية:** هي مجموعة الأدلة الكافية التي تسمح لكل شخص بالوصول إلى استنتاجات مماثلة للنتائج التي توصل إليها المدقق، كما أن تحديد عدد كاف من الأدلة يتطلب الاستعانة في بعض الأحيان بالأساليب الإحصائية لتحديد حجم العينات التي تسمح بتعميم الاستنتاجات وتأكيد النتائج.
 - **مقبولة:** لكي تكون الأدلة ذات قيمة، فإنه لا بد أن يكون موثوق بها وأن تكون ذات مصداقية وصحيحة إلى أقصى حد ولا تتثير الشكوك حول صلاحيتها ودرجة الوثوق بها.
 - **ذات دلالة:** ينبغي أن تكون العلاقة بين المعلومة المضمنة بدليل الإثبات والنتيجة المستنتجة علاقة ترابطية ومنطقية، ويجب أن تكون القرينة شديدة التأييد للنتيجة بشكل يجعل استخلاص استنتاجات مخالفة للاستنتاجات المقصودة ضعيفة الاحتمال، وفي غير هذه الحالة تكون المعلومات دون

17 * معيار الإنتوساي 300 ISSAI الفقرة 38.
* المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 230 .

- جدوى ولا ينبغي اعتمادها كدليل إثبات، ومن القواعد العامة المعتمدة في اثبات قوة ووثوق أدلة الإثبات هي أن:
- الوثائق المعروفة المصدر والموقعة والمؤرخة أكثر وثوقاً من الوثائق مجهولة المصدر أو غير الموقعة التي لا تحمل تاريخاً.
 - الأدلة المستمدة من مصادر متعددة أكثر وثوقاً من الأدلة المستقاة من مصدر وحيد.
 - الأدلة المستخرجة من نظام رقابة جيد أكثر وثوقاً من الأدلة التي يتم جمعها من نظام رقابة داخلية ضعيف.
 - الأدلة الناتجة عن المراقبة وعن الملاحظة والفحص المادي أكثر وثوقاً من الأدلة المنقولة بشكل شفهي أو صادرة عن مصادر غير مباشرة.
 - الوثائق الأصلية أكثر وثوقاً من النسخ.
 - الوثائق الحديثة أكثر وثوقاً من الوثائق الصادرة من فترات زمنية طويلة.

4. عمليات التحليل

275. عمليات التحليل التي يقوم بها المدقق بعد إتمام عملية الفحص والتدقيق وتجميع المستندات والبيانات يجب أن تحفظ وتكون متاحة ضمن مستندات العملية الرقابية، لما لها من أهمية في إضفاء صفة المصادقية والشفافية لعمل المدقق وآلية التحليل والتوصل للنتائج. (ISSAI 3100:114)

5. التناسق ما بين أهداف المهمة الرقابية واستنتاجات المدقق

276. حيث إن البند 125 من المعيار ISSAI 3000 يشدد على ضرورة التناسق بين أهداف واسئلة ونتائج واستنتاجات مهام رقابة الأداء، فإنه من الواجب أن يقدم كل ذلك بمستندات وأوراق عمل يمكن الرجوع لها لمقارنة ما تم استخلاصه من قبل المدقق من نتائج بأهداف العملية الرقابية.

V. إعداد التقارير

1. أهمية إصدار التقرير

277. تعرف "الإنطوساي" تقرير التدقيق بشكل عام بأنه: "مجموعة آراء وملاحظات المدقق حول البيانات المالية المستخلصة على إثر رقابة مالية أو رقابة التزام أو رقابة حول النتائج" ويستمد تقرير التدقيق أهميته من أهمية الأهداف الرئيسية لرقابة الأداء ومن مدى تحقيقها، وبالتالي فإنه لا يمكن أن تخلو أي عملية أو مهمة رقابية من إصدار تقرير مفصل حول نتائج العملية الرقابية.

278. يجب أن يبنى الإطار العام لتقرير رقابة الأداء بما يحقق ما هو وارد في المعايير العامة لكافة أنواع الرقابة وتوفير الوثائق الرقابية من خلال وصف معايير المهمة الرقابية المنجزة والعمليات التحليلية المعتمدة والاستنتاجات المستخلصة وكيفية الوصول إليها.

279. توثيق العمل الرقابي في مرحلة التقرير تتجاوز في مضمونها تأكيد صحة الحقائق وحسب، بل يجب أن يشتمل التقرير على دراسة متوازنة وعادلة لجميع التساؤلات ووجهات النظر المختلفة المقبولة والمرفوضة من قبل المدقق والمتعلقة بموضوع الرقابة.

2. المواصفات المتعلقة بشكل التقرير

280. وضعت منظمة "الإنثوساي" مجموعة من المواصفات المتعلقة بشكل التقرير أوصت بالالتزام بها لضمان مصداقية التقرير وهي تتمثل فيما يلي:

- تدوين تقرير مكتوب وموثق ومُبوب.
- إدراج التاريخ والتوقيع.
- ذكر هدف ونطاق التدقيق.
- ذكر الوحدات التنظيمية لدى الجهة المشمولة بالرقابة أو المعنية بموضوع الرقابة والفترة الزمنية للتدقيق.
- التذكير بالتحويل القانوني للجهاز الأعلى للرقابة.
- ذكر المعايير والأساليب المعتمدة في الفحص.
- إدراج جميع البيانات والمعلومات ما عدا السري منها والمتعلق ببيانات شخصية لأفراد أو بيانات متعلقة بالمصالح العليا للدولة.

3. منهجية صياغة نتائج وتوصيات التقرير

281. يتكون تقرير التدقيق من مجموعة من النتائج والتوصيات عن أعمال التدقيق على أداء الجهة المشمولة بالرقابة بشكل عام أو في موضوع محدد تم تدقيقه، وتتكون نتيجة التدقيق من عناصر أساسية ينبغي توفرها لضمان المصداقية والموضوعية والدلالة في تقديم نتائج أعمال التدقيق¹⁸ هي كالتالي:

- وصف الحدث.
- ذكر المعيار.
- تقديم السبب.
- إبراز الأثر.
- ومن ثم يتم صياغة التوصية.

4. إرشادات عامة بشأن اعداد التقرير

282. باعتبار أن تقرير الرقابة هو أهم مستند يوثق جميع مراحل عملية الفحص والتدقيق لموضوع رقابة الأداء، لذا يتوجب أن يكون التقرير شامل، مقنع، سهل القراءة، متوازن، ويقدم في الوقت المناسب. (ISSAI 3000:116).

283. يجب مراعاة التناسق ما بين نتائج الرقابة وأهدافها، بحيث تتم الإجابة عن أهداف واسئلة المهمة الرقابية، وفي حال عدم القدرة على توفير تلك الإجابات يجب أن يفسر سبب ذلك. (ISSAI 3000:124).

284. حيث إن الهدف من رقابة الاداء هو قياس أداء الجهاز الحكومي، فيجب أن يتضمن التقرير التوصيات اللازمة لمعالجة نقاط الضعف (ISSAI 3000:126).

285. عند التوثيق فإنه يستحسن وضع نظام ربط بين مراجع التقرير الرقابي وأوراق العمل، مما يسهل على المستفيد من التقرير الاطلاع على كل ما من شأنه تأييد ما توصل إليه المدقق في حكمه واستنتاجه في التقرير. (ISSAI 3100:117).

5. آلية توثيق وإصدار التقرير

286. تعد المسودة الأولى للتقرير والتي يجب ان تكون مدعمة بأوراق العمل وادلة الإثبات وترفع للاعتماد وفقاً للآلية المتبعة والصلاحيات الممنوحة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

287. يتوجب توثيق وحفظ رأي وتعليق الجهة الخاضعة للرقابة التي ابدتها على نتائج الرقابة واستنتاجاتها توصياتها قبل صدور التقرير بشكل رسمي ضمن أوراق العمل لما لذلك من أهمية في صدور تقرير موضوعي متوازن. (ISSAI 3000:120،130).

288. كما يتوجب ان يشتمل تقرير رقابة الاداء على رأي المدقق ووجهات نظر الجهة الخاضعة للرقابة. (ISSAI 3000:131)

289. في حال ما إذا كانت تعليقات الجهة المعنية بموضوع الرقابة تضمنت معلومات جديدة ادت إلى تعديل تقرير الرقابة فهنا يتوجب الإشارة إلى تلك التعديلات وتضمينها في أوراق العمل من اجل التوثيق لتعزيز مبدأ الشفافية حول اسباب ادخال تغييرات على مشروع التقرير من عدمه. (ISSAI 3000:132).

290. يجب ان تكون موضوع توثيق كافة المراجعات التي يخضع لها التقرير من قبل الاشرافيين وغيرها من الضمانات لرقابة الجودة في مرحلة التقرير. (ISSAI 3100:114، 3000:86).

291. أحد اهم اهداف العملية الرقابية هو إطلاع اصحاب المصلحة والآخرين والجمهور على نتائج مهمة رقابة الأداء، وذلك يوجب توزيع ونشر التقرير النهائي المعتمد من قبل الجهاز الأعلى للرقابة على جميع المستفيدين فيما عدا المعلومات السرية. (ISSAI 3000:133).

292. توثق وتحفظ المراسلات والبريد الإلكتروني المتعلقة بالتقرير من وإلى المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة أو طرف خارجي له علاقة بالرقابة. (ISSAI 3100:114).

VI. إجراءات المتابعة

293. يتولى الجهاز الأعلى للرقابة القيام بأعمال المتابعة لتقاريره السابقة، حيث يتولى تنظيم وتوثيق آلية شاملة لمتابعة تنفيذ التوصيات تتضمن تنفيذ مهمات عند الضرورة (حسب أهمية التوصيات وفي ضوء اضطلاع الجهاز الأعلى للرقابة بالتدقيق على عدد مقدر من الجهات وتعذر تنفيذ مهمات متابعة ميدانية لكافة التقارير والتوصيات) تهدف إلى الرجوع إلى نفس الجهة التي تم التدقيق عليها في السابق ومتابعة الإجراءات العملية التي اتخذتها لتنفيذ التوصيات الواردة في التقارير السابقة.

294. ومن الاجراءات التي تساعد على إحكام التخطيط لهذه العملية، هي طلب خطة عمل تصاحب الرد على التقرير من الجهة المدقق عليها تتضمن تفاصيل إجراءات تنفيذ التوصيات والمسؤول والإطار الزمني. كما يمكن للجهاز وضع إجراءات متابعة دورية "شهرية مثلاً" من خلال إرسال نماذج تتضمن موقف

تنفيذ التوصيات وتضمن توثيق إفادات الجهات المعنية بموضوع الرقابة بشكل رسمي حول الاجراءات المتوقعة لإتمام تنفيذ التوصيات حتى يتمكن الجهاز من إحكام استخدام موارده في تنفيذ مهمات المتابعة وتقادي التوصل لنتائج تفيد إما بعدم تنفيذ الجهات للتوصيات أو وجود ببطء في تنفيذها. 295. إن توثيق عملية متابعة نتائج عملية الرقابة على الأداء والتوصيات التي تضمنته من خلال إصدار تقرير للسلطة التشريعية والتنفيذية والجمهور له أهمية كبرى في تمكين السلطات المعنية من محاسبة الإدارات الحكومية، ويشجع الجهة الحكومية على التعامل مع تقارير الجهاز بجدية أكثر، وكذلك يبرز دور وأهمية تقارير رقابة الأداء وأثر الإيجابي (ISSAI 3000:136, 3920:152).

1. تنفيذ أعمال المتابعة للمهمات السابقة¹⁹

296. بالإضافة إلى ردود الجهة التي سبق ان قدمت بشكل رسمي على نتائج وتوصيات التقرير، فإنه عند البدء بأعمال المتابعة يتوجب عقد اجتماع موثق بمحضر رسمي أو توجيه خطاب رسمي للجهة المعنية بموضوع التدقيق للإفادة عما تم تنفيذه من توصيات وردت في التقرير.
297. لا يمكن الاكتفاء بما تفيد به الجهة، بل يتوجب تدعيم إفاداتها بالمستندات والبيانات المؤيدة لتكون أدلة اثبات لدى المدقق كما هو الحال في مرحلة الفحص والتدقيق.
298. إن لزم الأمر وتمت المعاينات والزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية للتحقق من صحة إفادة الجهة، فإنه يتوجب على المدقق توثيق جميع تلك العمليات واثباتها كدليل اثبات رسمي.
299. فيما يخص التوصيات التي لم يتم الأخذ بها يراعى الحصول على إفادة رسمية من الجهة المشمولة بالتدقيق حول أسباب عدم الاستيفاء لتضمينه في تقرير المتابعة.

2. إعداد تقارير المتابعة

300. يتم إعداد التقرير متضمناً:
- تعقيب على رد الجهة بشأن التوصيات الواردة في تقرير الجهاز الأعلى للرقابة السابق إبلاغه لها، يتضمن التوصيات (ما تم تنفيذه، قيد التنفيذ، لم يتم تنفيذها).
 - إعداد جزء خاص بالنتائج والتوصيات عن أعمال المتابعة.
 - ويجب أن يحدد المدقق في تقريره ما إذا كانت متابعة إحدى التوصيات تستلزم اجراء مهمة رقابية جديدة. (ISSAI 3000:141).
301. تعد المسودة الأولية للتقرير والتي يجب ان تكون مدعمة بأوراق العمل وأدلة الإثبات وترفع للاعتماد وفقاً للآلية المتبعة والصلاحيات الممنوحة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وبعد الاعتماد تسلم نسخة من تقرير المتابعة المعتمد للجهة المعنية بموضوع التدقيق على أن يتم توزيعه ونشره لأصحاب المصلحة. (ISSAI 300:42).

¹⁹ . معيار الأنثوساي الخاص بإجراءات تدقيق الأداء ISSAI 3920، البند رقم 152.

VII. إجراءات الحفظ

1. السرية والحفظ الأمين والإبقاء وملكية أوراق العمل²⁰

302. إن تقارير رقابة الأداء تعبر عن تقييم لقطاعات الجهة المشمولة بالتدقيق وإدارتها العليا ومدى تحقيقهم للأهداف المنشودة والتزامهم بالخطط الاستراتيجية من عدمه، وهنا تأتي أهمية حفاظ المدقق على السرية وحفظ أوراق العمل وأدلة الإثبات لنتائج المهمة الرقابية وفقاً للمعيار الرقابي 230. يتوجب الحفاظ على أوراق العمل لفترة كافية وذلك امتثالاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية المنظمة لحفظ السجلات سواء بعد إتمام المهمة الرقابية أو بعد إتمام أعمال المتابعة. (ISAAI 3100:118).
303. حيث إن رقابة الأداء تتضمن توسع كبير بجمع البيانات أو المعلومات الشخصية، وهنا يتوجب حفظ تلك المعلومات بشكل آمن وبسرية كافية، لا اعتبار تلك المعلومات ذات حساسية عالية. (ISAAI 3100:115).
304. تعتبر أوراق العمل من ممتلكات التدقيق، ومع أن أجزاء أو مستخلصات من أوراق العمل قد ترسل إلى الجهة المشمولة بالرقابة، حسب حرية اختيار المدقق، إلا أنها لا تعتبر بديلة عن السجلات المحاسبية للجهة المشمولة بالرقابة. علاوة على ما تم شرحه في الأقسام السابقة للمستندات والإجراءات الواجب توثيقها، فإنه بنهاية العملية الرقابية يتوجب على المدقق التأكد من توثيق وحفظ أهم السجلات الخاصة برقابة الأداء، ومن أمثلتها: أ. تفاصيل خطة الرقابة والمنهجية، ب. نتائج العمل الميداني، ج. التواصل وردة الفعل مع الجهة الخاضعة للرقابة، د. المراجعة الناتجة عن الإشراف وغيرها من إجراءات رقابة الجودة. (ISSAI 3100:114).

2. الملف الدائم

307. يجب أن يحتوي الملف الدائم على كافة الوثائق ذات العلاقة بموضوع الرقابة وكذلك بالجهة المعنية، وتتسم بصفة الثبات بشكل عام بين الفترات المالية المختلفة أو التغير فيه يكون على آجال طويلة نسبياً، وتنقسم تلك الوثائق لما يلي:
- الوثائق القانونية: تعتبر من أهم الوثائق المطلوبة نظراً لطبيعتها العامة والإلزامية، مثل التشريعات المنظمة للقطاع أو لنشاط موضوع الرقابة أو الجهة المشمولة بالرقابة واللوائح التنفيذية وكذلك المراسيم والقرارات والتعميمات الوزارية ذات العلاقة، وقرارات مجالس الإدارة بالإضافة إلى العقود والاتفاقيات المبرمة بين الجهة ومختلف المتعاملين معها.
 - الوثائق المالية والمحاسبية: تعتبر التقارير المالية المعتمدة والمتعلقة بالإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والأصول والمطلوبات والأرباح والخسائر والقيود المحاسبية المتعلقة بها

وكذلك التقارير الصادرة عن المدققين الداخليين والخارجيين للجهة مصدراً أساسياً للمعلومات، عبر ما توفره من إشارات حول مراكز النشاط الهامة في الجهة وتساعد على تشخيص المسائل والموضوعات الجوهرية في نشاطها.

- الوثائق التنظيمية: يدخل في نطاق هذا النوع من الوثائق، كل ما يتعلق بالهيكل التنظيمية للجهات من تحديد للاختصاصات والأوصاف الوظيفية لإداراتها وموظفيها وكيفية توزيعهم على مراكز العمل وكذلك أدلة إجراءات العمل وأدلة استخدامات الأنظمة الآلية.
- الوثائق المتعلقة بالتخطيط للأنشطة: تتعلق بالأهداف والخطط والبرامج الاستراتيجية والسنوية للجهة أو للنشاط المشمول بالرقابة، وكذلك الدراسات المستقبلية ودراسات جدوى المشاريع والبرامج.
- الوثائق المتعلقة بتنفيذ الأنشطة ومتابعتها: تمثل تقارير الإنجاز وتقارير النشاط وتقارير المتابعة والتدقيق ومحاضر جلسات اللجان المختصة وما يفيد موقف انجاز البرامج والخطط المرتبطة بموضوع التدقيق.
- الوثائق المتعلقة بتقييم الأنشطة: استبيانات استطلاع آراء العملاء أو المستفيدين وكذلك دراسات تقييم انعكاسات البرامج والمشاريع، علاوة على البيانات الإحصائية الرسمية التي يمكن الحصول عليها في المجال.

3. ملف أوراق العمل (الملف الجاري)

أ. هيكل المجلد الإلكتروني²¹

308. يراعى أن يتكون المجلد الرئيسي من الوثائق الإدارية، المواد الأساسية، مواد التخطيط، أدلة الإثبات، تحليل الأدلة، مسودة التقرير، وتقارير المتابعة. كما يجب جمع وحفظ الوثائق إلكترونياً لسهولة حفظها والرجوع إليها عند الحاجة، ويتم تشكيل هيكل المجلد الإلكتروني بناءً على احتياجات فريق التدقيق ووفق الإجراءات الصحيحة للحفاظ على سرية الوثائق وأوراق العمل وحفظهما بشكل آمن.

ب. تنظيم أوراق العمل بالملف الجاري

309. يحظى ملف أوراق العمل بأهمية بالغة بالنسبة لأعمال رقابة الأداء، إذ يحتوي هذا الملف على مجموع الوثائق التي يتم تجميعها قبل وأثناء وبعد تنفيذ مهمة

التدقيق ويضم كل الوثائق والمستندات التي لها علاقة بسير مهمة التدقيق، بما في ذلك استمارات التدقيق التي تم اعدادها وأدلة الإثبات التي تم تجميعها، وتعد أوراق العمل عموماً الرابط الذي يصل بين العمل الميداني وتقرير التدقيق لذلك ينبغي أن تكون مكتملة ومنظمة ومفصلة بشكل كاف، بما يمكن من فهم عملية الرقابة ومتابعتها في جميع مراحلها وخطواتها.

ت. الشروط المطلوبة لأوراق العمل

310. يجب أن يكون ملف أوراق العمل مستجيباً لخصوصيات مهمة التدقيق، إلا إنه ينبغي الالتزام بضوابط عامة لضمان الجدوى المنتظرة من ملفات أوراق العمل، ومن المميزات العامة لأوراق العمل هي انها يجب أن تكون:

- سهلة المراجعة.
- مرتبة حسب ترتيب تسلسلي منطقي.
- مكتملة ودقيقة وواضحة.
- معروفة المصدر وتحمل اسم الجهات المصدرة لها.
- ذات علاقة بموضوع التدقيق.
- محدثة وحاملة لتواريخ صدورها.
- محفوظة بشكل يحفظ سريتها وسلامتها من التلف والضياع.

ث. منهجية ترتيب ملفات المهمات وأوراق العمل الورقية

311. يتم تنظيم مستندات وأوراق العمل ضمن ملفات المهمة حسب ترتيب وفهرس محددين سلفاً²²، ومع اتباع هذا الترتيب، فإنه ينبغي ترقيم أوراق العمل وفقاً لما يلي:

- يجب ترقيم جميع أوراق العمل تحت كل قسم من أقسام الملف.
- يجب إدراج كل موضوع تحت القسم المتعلق به، ويجب أن تكون جميع خطوات التدقيق موقعة من قبل المدقق ومؤرخة بتواريخ تأديتها.
- يجب أن تتضمن ورقة العمل التي يقوم المدقق بإعدادها العديد من العناصر الأساسية كما هو في المرفق رقم (6) – نموذج فهرسة أوراق العمل.
- عند وجود إجراءات في برنامج التدقيق لم يتم تنفيذها لأي سبب فيجب إعداد ورقة عمل تبين اسباب عدم تنفيذها.
- يجب تجنب حفظ النسخ غير الضرورية والاكتفاء بإعداد أوراق عمل خاصة بها، ويمكن الاحتفاظ بها في ملف غير ملف أوراق العمل عند تقدير الحاجة لها، على أن يتم التخلص منها عند انتهاء أعمال التدقيق وإصدار التقرير النهائي.
- لابد من ربط جميع نتائج التدقيق في أوراق العمل بالنتائج الواردة في المسودة الأولى لتقرير التدقيق.
- عدم استخدام قلم الرصاص في ملفات أوراق العمل.
- لا يجب الاحتفاظ بأي ورقة عمل في الاجهزة الآلية للمدققين بعد الانتهاء من تنفيذها، حيث يجب أن يكون مكانها ملف أوراق العمل، كما يجب

الالتزام بالتأكد من خلو أجهزة الحاسب الآلي للمدققين من الأمور المتعلقة بمهام التدقيق التي انتهوا منها قبل بدئهم لمهام تدقيق أخرى.

- على كل مسؤول عن المهمة القيام بمراجعة أوراق عمل أعضاء فريق التدقيق، والعمل على تصحيح وتعديل ما يلزم فيها وفقاً للإجراءات المتبعة.

ج. منهجية ترتيب ملفات المهمات وأوراق العمل الإلكترونية

312. يتم بالتوازي مع الملفات الورقية، حفظ أوراق عمل المهمات في صيغتها الإلكترونية في الحافظات المخصصة لذلك (Folders) في الشبكة الآلية الداخلية للجهاز الأعلى للرقابة.

الفصل الرابع

توثيق الإجراءات في رقابة الالتزام

1. ينبغي على المدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويجري لها تحديثاً طيلة عملية الرقابة، وإتمام توثيق أدلة الإثبات الداعمة للملاحظات قبل إصدار دليل الرقابة.
2. وإن الغاية من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية بشأن العمل المنجز لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم المسائل الهامة التي تظهر خلال المهمة الرقابية والاستنتاجات / الآراء، وتتضمن وثائق الرقابة ما يلي:
 - شرح لموضوع الرقابة.
 - تقييم المخاطر وخطة واستراتيجية الرقابة والوثائق المرتبطة بها.
 - الطرق المطبقة والفترة الرقابية المغطاة.
 - طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة المنفذة ونطاقها ومداها.
 - نتائج إجراءات الرقابة المنجزة، وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.
 - تقييم أدلة الرقابة الداعمة للملاحظات والاستنتاجات والآراء والتوصيات.
 - الأحكام/التقديرات التي تم إجراؤها خلال مسار الرقابة للوصول للاستنتاجات.
 - أعمال التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وردود فعل هذه الأخيرة.
 - المراجعات من قبل المشرفين وضمانات رقابة الجودة.
3. ينبغي أن يكون التوثيق كافياً لبيان كيف حدد المدقق هدف الرقابة وموضوعها، والمعايير والنطاق، فضلاً عن بيان أسباب اختيار منهج تدقيق معين، ولهذا الغرض ينبغي تنظيم الوثائق بما يمكن من تقييم صلة ارتباط واضحة بين الملاحظات وأدلة الإثبات الداعمة لها.
4. كما ينبغي أيضاً أن يضع المدقق إجراءات مناسبة للحفاظ على سرية وسلامة وثائق الرقابة، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والتنظيمية والإدارية، والمتطلبات المهنية لحفظ السجلات والملفات وللقيام بأعمال المتابعة لعملية الرقابة.
5. وتعد الملفات الرئيسية التي يجب إعدادها وحفظ كافة الوثائق المتعلقة بها من خلال تنفيذ كل مرحلة من مراحل المهمة رقابية كما يلي:

مرحلة التخطيط	الملف الجاري
مرحلة التنفيذ	الملف الجاري
مرحلة التقييم	الملف الجاري
مرحلة التقرير	الملف الجاري ويتم نقلها إلى الملف الدائم

جدول رقم 3: الملفات الرئيسية التي يجب إعدادها ومسك وثائقها في رقابة الالتزام.

I. المرحلة السابقة لعملية الرقابة

6. عند تحديد موضوع الرقابة المقرر قياسه وتقييمه، ومعايير الرقابة ذات الصلة والتي تستمد من التشريعات الأساسية الموضوعية من قبل صناع القانون (قواعد ولوائح، معاهدات واتفاقيات، مدونة السلوك المهني)، فإنه يتم إعداد وحفظ الوثائق التالية في الملف الرقابي وهي:

- **مذكرة التفاهم:** وهي وثيقة موجهة للجهة الخاضعة للرقابة وتحتوي على بيانات متعلقة بطبيعة ونطاق مهمة التدقيق ونهج التدقيق والإطار الزمني وشكل التقرير،

- كما تحدد مسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة فيما يخص توفير البيانات اللازمة لانجاز المهمة والتجهيزات المتعلقة بعمل فريق المهمة الرقابية.
- **الالتزام بمدونة السلوك الأخلاقي:** وثيقة تبيين مدى التزام فريق المهمة الرقابية بمدونة قواعد السلوك المهني المعتمد من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.
- **الاطلاع على ملفات التدقيق السابقة:** وثيقة تتضمن التزام فريق المهمة الرقابية بالاطلاع على الملفات الدائمة المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة والتي تم اعدادها في إطار مهام التدقيق التي تم انجازها في السنوات السابقة والتي تشكل خلفية عن الدائرة، وكذلك الملاحظات الرقابية التي تم التوصل إليها في ضوء التدقيقات السابقة.

II. تخطيط عمليات الرقابة

7. ينبغي أن يضع المدقق ويوثق استراتيجية رقابة وخطة رقابة بحيث تصف طريقة إنجاز عملية الرقابة لغايات إصدار تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وما هي الموارد الضرورية للقيام بذلك، والإطار الزمني لإنجازها.

1. استراتيجية الرقابة الشاملة

8. ان استراتيجية الرقابة هي الأساس لتحديد إن كان بالإمكان إجراء الرقابة، وتصف الاستراتيجية ما سيتم القيام به، في حين تصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك.
9. يتولى فريق المهمة الرقابية توثيق البيانات التالية والمتعلقة باستراتيجية الرقابة وهي كما يلي:
- هدف الرقابة وموضوعها والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات وتفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.
 - نوع المهمة (مهمة تصديق، أو مهمة تقارير مباشرة).
 - مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره.
 - توزيع العمل على فريق المهمة الرقابية، بما في ذلك أية حاجة للخبراء.
 - التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة، أو المكلفين بالحوكمة.
 - التقرير، والجهة التي سيتم رفع التقرير إليها. والموعد المحدد.
 - الجهات المشمولة بعملية الرقابة.
 - تقييم الأهمية النسبية.

2. الخطة الرقابية

10. تعد أهم مرحلة من مراحل التدقيق ومن متطلبات المعايير الدولية، حيث أنه دون التخطيط الملائم ستزيد المخاطر التي ستجعل التدقيق غير ملتزم بالمعايير، ولن يقدم الكمية الكافية أو الفعالة من الأدلة التي تدعم الرأي المهني، وسيكون التدقيق غير فعال ومكلفا أكثر، وقد يؤدي إلى نزاع بين فريق المهمة الرقابية والجهة الخاضعة للمراجعة.
11. من المهم اتباع نهج ثابت لجمع وتوثيق المعلومات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل مناسب، وأن عملية توثيق خطة التدقيق تعتبر كسجل للأداء الفعال لإجراءات التدقيق بحيث يمكن مراجعة الخطة واعتمادها، كما يشمل توثيق الخطة أية تغيرات هامة في استراتيجية التدقيق الشاملة وفي خطة التدقيق المفصلة وأسباب التغيرات

الهامة واستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي نجمت عن هذه التغييرات.

وتتضمن خطة الرقابة توثيق ما يلي:

• طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها، ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.

• تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بموضوع الرقابة.

• إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر.

• أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة.

وفي إطار رقابة الالتزام ينبغي على المدقق أن يحدد ويوثق بوضوح المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول.

14. وعند البدء بتنفيذ إجراءات عملية التخطيط يتم إعداد وثائق التخطيط ويتم توثيق كافة البيانات والمعلومات والإجراءات المتعلقة بالتخطيط وكما يلي:

• السند القانوني للتدقيق: حيث يتم توثيق مهام وصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة،

• هدف ونطاق التدقيق: حيث يتم توثيق الهدف الرئيسي من إجراء مهمة رقابية في إطار رقابة الالتزام والمتمثل بتزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات حول ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تتبع القرارات البرلمانية والقوانين والنصوص التشريعية والسياسات والمدونات والاتفاقيات والتي تشكل المرجعيات ذات الصلة المنظمة لموضوع الرقابة/الهيئة التي ستخضع للرقابة، كم يتم تحديد وتوثيق نطاق التدقيق (الفترة التي سوف يشملها التدقيق) بما فيها الإشارة إلى إجراءات التدقيق المنوي إعدادها وتصميمها للحصول على أدلة تدقيق.

• فهم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بطبيعة ونشاط تلك الجهة، حيث يتم جمع وتوثيق معلومات عن:

○ تأسيس الجهة الخاضعة للرقابة وطبيعة عملها، ونشاطاتها الرئيسية ومركز عملها والفروع التابعة لها والاستثمارات الرئيسية المتعلقة بها. والعلاقات بين الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف ذات العلاقة.

○ مصادر تمويل الجهة الخاضعة للرقابة والتشريعات التي تحكم عملية التمويل، وهيكل وإدارة الدين، ومصادر الاقتراض، وحقوق المالكين والمساهمين. وبيان الشخص المسؤول عن حسابات الجهة الخاضعة للرقابة وتصرفاتها المالية، والتوقيع على صحتها وسلامة عرضها، والشخص المسؤول عن تصرفاتها المالية أمام البرلمان.

○ الخطة الاستراتيجية للجهة الخاضعة للرقابة، بما فيها أهدافها الاستراتيجية والأنشطة المتعلقة بتحقيق تلك الأهداف. ومؤشرات الأداء لقياس كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات.

○ الهيكل التنظيمي للجهة الخاضعة للرقابة، ومن يتولى إدارتها، ومهام وصلاحيات مجلس إدارتها، والحصول على نسخة من تفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات، ونسخة من قرارات مجلس الإدارة ودراساتها وتقييمها. واللجان الرئيسية والفرعية ومهام وصلاحيات كل لجنة وعمل ملخص عن أهم اللجان (أعضاءها، وظائفهم، مراعاة فصل المهام، البدلات التي يتقاضونها). ونماذج توقيعات المفوضين.

○ أية تهديدات تؤثر على وضع الجهة الخاضعة للرقابة في المستقبل سواء كانت عوامل خارجية أو داخلية.

- التشريعات الأساسية المنظمة لعمل الجهة الخاضعة للرقابة، والسياسات الحكومية والنقدية والضريبية التي تؤثر على عملها. والقرارات الإدارية المهمة ومحاضر جلسات مجلس الإدارة وتوثيقها.
 - ملخصات مالية تتعلق بالموازنات، والبيانات المالية، والتدقيق الخارجي.
 - مستويات الأهمية النسبية لتكون الأساس لتخطيط الرقابة، بحيث يتم إعادة تقييمها طيلة عملية الرقابة، إضافة لتوثيق اعتبارات الأهمية النسبية سواء في الطبيعة والسياق والقيمة.
 - متطلبات الحاكمية المؤسسية (ممارسات مناسبة لإدارة المخاطر، نظام رقابي متين ومستقل، ميثاق لقواعد السلوك المهني. سياسة الإبلاغ عن المخالفات والممارسات المشكوك بها، إجراءات النزاهة والانفتاح، والمساءلة.
 - تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة ببعض الأقسام والأنشطة الرئيسية في الدائرة مثل (الإجراءات التنظيمية، الدائرة المالية، المشتريات واللوازم، الموارد البشرية، أنظمة المعلومات)، وتقييم عمل وحدات الرقابية الداخلية ومدى الاعتماد عليها،
 - تحديد وتوثيق نهج التدقيق المقترح سواء كان مبني على الفحوص الجوهرية أو النظم والرقابات.
 - برامج التدقيق، والتي تمثل قائمه منطقيه تفصيليه بإجراءات التدقيق المطلوب تنفيذها لتحقيق هدف التدقيق المطلوب وتعزيز استنتاجات/رأي المدقق بخصوص الالتزام بالمعايير المطبقة.
 - الجدول الزمني لإنجاز أعمال التدقيق وإصدار التقرير.
 - كافة الملحقات المتعلقة بعملية التخطيط.
15. يتم تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومخاطر الاحتيال / الغش عبر مسار عملية التخطيط ويتم توثيق نتائج التقييم وفق نماذج معدة لهذه الغاية. كما تجب مراعاة إجراءات رقابة الجودة الشاملة عند تنفيذ إجراءات التخطيط، بحيث يتم توثيق الأدوار والمسؤوليات بشكل واضح.

III. تنفيذ أشغال الرقابة

16. يجب على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة اثبات رقابية كافية وملائمة لصياغة استنتاج بمستوى التأكيد الذي تم اختياره مما يتحتم عليه القيام بما يلي:
- تحديد مستوى التأكيد المطلوب، لأن مستوى التأكيد الذي يتم اختياره هو الذي يحدد:
 - طبيعة ومصدر ادلة الاثبات الضرورية، إذ تختلف طبيعة ادلة الاثبات بالنسبة الى نوعية المهام الرقابية، بالنسبة للتأكيد المحدود غالبا ما تكون ادلة الرقابة منبثقة عن اجراءات تحليلية وفحوصات في حين يحتاج المدقق في مهام التأكيد المعقول لاستعمال جميع تقنيات الرقابة .
 - كفاية الأدلة الاثبات لصياغة استنتاج، إذ يحتاج المدقق الى ادلة اثبات اكثر عند صياغة استنتاج التأكيد معقول مما هو عليه لو اراد ان يصيغ استنتاج لمهمة التأكيد المحدود .
 - كفاية الأدلة: مقياس لكمية الادلة الضرورية لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات ، وعند تقييم مدى كفاية الادلة فان المدقق يحتاج فيما اذا كانت الادلة التي تم الحصول عليها كافية لاقناع شخص مطلع بان الملاحظات معقولة.
 - الملاءمة: مقياس لجودة الأدلة وتشمل:

- وثيقة/ دلالة الأدلة : مدى ارتباط الأدلة من حيث المنطقية والاهمية مع المسألة التي تتم معالجتها.
- صحة الأدلة : تستند الى المدى الذي تُكون فيه الأدلة اساسا معقولا وذو معنى لقياس ما يتم تقييمه.
- موثوقية الأدلة : تشير الى المدى الذي تكون فيه ادلة الرقابة قد تم جمعها وانتاجها بطريقة شفافة وقابلة للتكرار.

- اختيار المدقق للمعالجات المناسبة للمخاطر التي تم تقييمها ، تتضمن هذه الاجابات تصميم اجراءات رقابية تعالج المخاطر مثل اجراءات الرقابة المعمقة (الجوهرية) واختبار ضوابط الرقابة .
- 17. تستمر عملية جمع الادلة حتى يثق المدقق بوجود ادلة كافية وملاءمة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه ولدعم استنتاجات المدقق أو رأيه. حيث ان كمية الأدلة المطلوبة مرتبطة بمخاطر الرقابة (كلما كانت المخاطر اكبر كلما زاد حجم الأدلة المطلوبة) ، أما بخصوص جودة الادلة فانه كلما كانت الجودة اعلى كلما كانت الادلة المطلوبة أقل.
- 18. ينبغي على المدقق اختيار مجموعة من التقنيات الرقابية بما يمكنه من صياغة استنتاج بمستوى التأكيد المختار ، حيث يمكن للمدقق أن يجمع الادلة بإحدى الطرق التالية:
 - الملاحظة.
 - الفحص.
 - طلب المعلومات (الاستفسار).
 - الإقرارات (المصادقة) الخارجية.
 - اعادة الأداء.
 - اعادة الاحتساب.
 - الاختبارات المعمقة.
 - اختبار ضوابط الرقابة الأساسية.
 - الاجراءات التحليلية.
- 19. ينبغي أن يستخدم المدقق عينات الرقابة حيث تكون ملائمة لتقديم كمية كافية من العناصر لاستخلاص الاستنتاجات حول المجموعة التي تم انتقاء العينة منها، وعند وضع عينة الرقابة يأخذ المدقق بعين الاعتبار الغرض من الاجراء الرقابي وخصائص المجموعة التي سيتم انتقاء العينة منها .

IV. تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات

- 20. ينبغي أن يقارن المدقق أدلة الاثبات التي حصل عليها مع المعايير الرقابية لصياغة الملاحظات التي تم الوقوف عليها والتي تؤدي الى استنتاجات الرقابة، وعليه القيام بما يلي :
 - أن يقيم المدقق الادلة التي جمعها واراها الجهات باستخدام الحكم / التقدير والشك المهني.
 - أن يقيم المدقق فيما اذا كان هناك ادلة رقابة كافية وملاءمة لصياغة استنتاج
 - أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار مدى صلة الادلة التي تم جمعها بالملاحظات الرقابية للوصول الى نظرة موضوعية ومتوازنة.
 - أن يحدد المدقق فيما اذا كان قادرا على صياغة استنتاج أو اجراء المزيد من الاجراءات او تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق من خلال تقييم نطاق العمل المنفذ (فيما إذا كان كافي/ غير كاف).

21. استنادا إلى الملاحظات التي تم الوقوف عليها والاهمية النسبية، ينبغي على المدقق ان يستخلص استنتاجات حول ما اذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المنطبقة، وعليه القيام بما يلي :
- ان يقيم المدقق اذا كانت الملاحظات التي تم الوقوف عليها هامة بالحد الكافي للاستنتاج بان موضوع الرقابة من جميع النواحي ذات الاهمية النسبية كافي.
 - ان يأخذ المدقق باعتباره ان الأهمية النسبية يمكن ان تشمل المبالغ المعنية (مبالغ نقدية) او مقاييس كمية اخرى مثل عدد الموظفين او الهيئات المعنية او ... الخ.
 - ان يأخذ بعين الاعتبار الضوء المسلط على البرامج وحساسيته (مثلا هل هو موضوع يتعلق بالمصلحة العامة) او ضمن احتياجات السلطة التشريعية او طبيعة المرجعيات ذات الصلة .
22. ينبغي ان يبلغ المدقق مستوى التأكيد الذي تم توفيره بطريقة شفافة ، بحيث يمنح المستخدمين المستهدفين الثقة بنتائج الرقابة وذلك كن خلال تفسير كيف ان الملاحظات و الاستنتاجات تم التوصل اليها بطريقة مدروسة ومتوازنة
23. بالنسبة الى مهمات التقارير المباشرة، يحتاج المدقق الى ان يبين ضمنا ما اذا كانت الاستنتاجات قد قدمت بتأكيد محدود او معقول، اما بالنسبة الى مهمات التصديق، فإن مستوى التأكيد سيبلغ من خلال الاستخدام المناسب للرأي الرقابي حسب المعايير المعتمدة.
24. يتعين على المدقق في مرحلتي الانتهاء والمراجعة حفظ وأرشفة الوثائق التالية:
- موضوع الرقابة.
 - تقييم المخاطر
 - استراتيجية الرقابة وخطتها
 - الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية التي تغطيها الرقابة
 - طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة وتوقيتها ومداه
 - نتائج إجراءات الرقابة المطبقة وأدلة الرقابة
 - تقييم أدلة الرقابة
 - التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها
 - التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبه
 - المراجعات الإشرافية
 - الإجراءات الوقائية المتخذة

V. إعداد التقارير

1. صيغة الاستنتاج في تقرير الرقابة
25. ينبغي على المدقق ان يبلغ عن الاستنتاج في تقرير الرقابة، ويمكن ان يعبر عن الاستنتاج إما كرأي او كخلاصة او كاجابة عن اسئلة رقابة محددة او كتوصيات.
2. الرأي
26. هو بيان واضح مكتوب للمدقق يعبر عنه بصيغة موحدة اما معدلة او غير معدلة، ويذكر في تقرير الرقابة هل ان حالات عدم الالتزام منتشرة / متعددة
27. ويستخدم الرأي عادة في مهمات التصديق بالصيغ التالية :
- **الرأي غير المعدل:** يستخدم عندما لا يتم تحديد حالات هامة عن عدم الالتزام، وتكون صيغة الرأي – في مهمة التأكيد المعقول – كما يلي: "حسب رأينا

[موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة] يلتزم [بالمعايير المطبقة] في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية"

• **الرأي المعدل :** يستخدم في حالات التالية:

أ- الحالات الهامة لعدم الالتزام : بحسب مدى عدم الالتزام وهذا يؤدي إلى :

- رأي متحفظ (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة لكنها غير متعددة) .

- رأي معاكس "مخالف" (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة و متعددة) .

ب- تحديد (القيد على) النطاق: بحسب مدى مستوى التحديد قد يؤدي إلى ما يلي:

- رأي متحفظ (إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الالتزام بالمرجعيات وكانت التأثيرات المحتملة هامة ولكنها غير شاملة).

- حجب (الامتناع عن إبداء) الرأي (في حال عدم قدرة المدقق على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الالتزام بالمرجعيات وكانت التأثيرات المحتملة هامة وشاملة).

3. **طبيعة التقرير**

28. يعد التقرير أحد الأجزاء الرئيسية للرقابة ففي مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة يجب أن تكون النتائج واضحة بشكل كافٍ لإزالة مخاطر سوء التفسير، ويجب على المدقق إعداد تقرير مكتوب فيه ملاحظات الرقابة التي تم الوقوف عليها والآراء والاستنتاجات والتوصيات بصيغة مناسبة وقابلة للتطبيق
29. وعلى المدقق إعداد تقرير بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد إذ أنه :

- يتطلب مبدأ الاكتمال اخذ المدقق بعين الاعتبار جميع الملاحظات الرقابة ذات الدلالة قبل اصدار التقرير.
- يتطلب مبدأ الموضوعية ان يراعي المدقق الحكم المهني والشك المهني بهدف ضمان ان التقرير فعلا صحيح وان طريقة تقديم النتائج والاستنتاجات اتسمت بالدلالة والانصاف والتوازن.
- يعني مبدأ التوقيت المناسب اعداد تقرير في الوقت المناسب ليكون وثيق الصلة بالمستخدمين المستهدفين.
- يتطلب مبدأ الدقة و التشاور فحص مدى صحة الوقائع مع الجهة الخاضعة للرقابة
- يعني مبدأ حق الرد ادراج اجابات الجهة المسؤولة عندما يكون ذلك مناسباً واعطاء الاجابات والتقييمات الخاصة لهذه الاجابات.

4. **هيكل التقرير**

30. يجب على المدقق عند إعداد التقرير أن يستخدم أحد هياكل التقارير التالية وذلك حسب مهمة التدقيق الموكلة اليه وكما يلي :

هيكل التقرير لمهمات التقارير المباشرة

يتم استخدام الملخص التنفيذي (التقرير) للعمل المنجز والطرق المتبعة ليساعد المستخدمين المستهدفين على فهم استنتاجات المدقق وتقديم شرحاً موجزاً للقارئ الخارجي عن كيفية تنفيذ المهمة و القوانين والتشريع والقواعد واللوائح التي تم استخدامها لانجاز مهمة الرقابة. يجب ان يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب) :

- العنوان
- تحديد المعايير المعتمدة في انجاز العمل الرقابي
- الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الامر)
- وصف الموضوع ونطاق مهمة الرقابة (مدى وحدود عملية الرقابة)
- المعايير الرقابية.
- شرح وتبرير للطرق / الاساليب المستخدمة
- النتائج
- الاستنتاجات بالاعتماد على اجابات على اسئلة او اراء محددة
- اجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الامر)
- التوصيات (إذا اقتضى الامر)

هيكل التقرير لمهام التصديق :

31. يمكن ان يتم رفع تقارير عن نتائج رقابة الالتزام مع رقابة البيانات المالية ومن ثم يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بالتأكد من ان متطلبات تمت تغطيتها اما عبر عناصر رقابة الالتزام او كجزء من عناصر الرقابة المالية ، وفي الغالب لا يتم تضمين التوصيات في التقارير ويمكن اصدار التوصيات بشكل منفصل ضمن رسالة يوجهها الى الادارة .
32. يجب ان يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب) :

- العنوان
- المرسل اليه
- وصف المعلومات حول موضوع الرقابة
- نطاق وحدود الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية التي تغطيها
- المسؤوليات التي تقع على عاتق الطرف المسؤول و المدقق
- معايير الرقابة
- تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد
- خلاصة العمل المنجز و الطرق المستخدمة
- الاستنتاج / الرأي
- الردود من الجهات الرقابية (حسب الحاجة)
- تاريخ التقرير
- التوقيع

اضافات لهيكل التقرير – للاجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية:

33. لا بد للمدقق ان يأخذ في الاعتبار (اضافة) دور النيابة العامة او اولئك المسؤولين عن معالجة المسائل القضائية صلب الجهاز الرقابي و يجب ان يتضمن – حسب الضرورة – في كل من التقارير المباشرة او تقارير مهام التصديق العناصر التالية:
- تحديد الطرف المسؤول والجهات الخاضعة للرقابة.
 - الاشخاص المسؤولين المعنيين ومسؤولياتهم.
 - تحديد المعايير التي اعتمدها في انجاز العمل الرقابي.
 - مسؤوليات المدقق.
 - ملخص العمل المنجز.
 - العمليات والمسارات ...الخ المعنية بعدم الالتزام أو الاعمال غير القانونية الممكنة ويتضمن:

○ وصف الملاحظات واسبابها

- التشريعات التي تم خرقها / مخالفتها (معايير الرقابة)
- الآثار التي ترتبت على عدم الالتزام و الاعمال غير القانونية المحتملة
- الاشخاص المسؤولين وتفسيراتهم بشأن الافعال التي تشكل عدم الالتزام او التصرفات غير القانونية
- الحكم / التقدير المهني للمدقق
- قيمة الخسائر / سوء الاستخدام / الهدر الناشئ والمبلغ المستحق الناتج عم المسؤولية الشخصية
- اي اجراءات يتخذها الاشخاص المسؤولين خلال الرقابة لتعويض الخسائر / سوء الاستخدام / الهدر
- الترتيبات المقدمة من قبل الادارة بشأن الافعال التي تشكل عدم الالتزام او الاعمال غير القانونية.

5. توثيق إجراءات المتابعة وحفظ الموضوع

34. يجب على المدقق ان يقرر متابعة الآراء/ الاستنتاجات/ التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة كلما كان ذلك مناسباً ويتمثل ذلك بقيامه بما يلي :
- المتابعة الخطية للمسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة والتدابير التي اتخذتها الهيئة الخاضعة للرقابة للتصويب.
 - إعداد تقرير اضافي في حال تبين أن التدابير المتخذة من قبل الهيئة الخاضعة للرقابة للتصويب غير كافية.
 - متابعة الاجراءات التصحيحية بشكل مستمر.
 - تقييم الاجراءات التصحيحية ومدى تصويب الملاحظات بهدف اطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة ومستخدمي التقارير على مدى فعالية الاجراءات التصحيحية ويعتمد المدقق لتخطيط لمهام رقابية مستقبلاً.
 - متابعة حالات عدم الالتزام المبلغ عنها سابقاً وكذلك التي تم الوقوف عليها بمهمة الرقابة الحالية والظروف الخاصة بها ويمكن ان تضمن المتابعة اصدار تقارير او قرارات قضائية ملزمة قانونياً.
 - حفظ الموضوع في حال تم تصويب جميع الملاحظات.
 - على المدقق تدوين الملاحظات واعتبارها جزء من المخاطر المحتملة للاعتماد عليها عند التخطيط لعمليات التدقيق مستقبلاً.

الفصل الخامس

متطلبات التوثيق التي تهم محاكم الحسابات

I. خصوصيات الرقابات التي تجريها محاكم الحسابات

35. تشكل الأجهزة العليا للرقابة ذات المهام القضائية نموذجا خاصا للأجهزة العليا للرقابة حيث تتميز عن غيرها بتحويلها المراقبة القضائية لشرعية الحسابات وأعمال التسيير التي يقوم بها المدبرون العموميون والمسؤولون الآخرون عن تدبير الأموال العمومية والأموال التي في حكمها.
36. كما أن هذه الأجهزة، بالإضافة على وظائف التدقيق والمراجعة الاعتيادية، تقوم بوظيفة عقابية إزاء المدبرين العموميين عند ارتكابهم لمخالفات تستوجب إثارة مسؤوليتهم أو عندما تتسبب المخالفات المرتكبة من طرفهم في إلحاق ضرر بجهاز عام²³.
37. وتروم هذه الوظيفة حماية التسيير الجيد للشأن العام، وكذا مصالح الجهاز موضوع المراقبة، وبالتبعية، مصالح السلطات العمومية والمواطن، من خلال الجبر الكلي أو الجزئي للضرر الذي قد يلحق جهازا عموميا. فالأحكام والقرارات التي تصدر عن الأجهزة ذات الطابع القضائي تتسم أولا بطابع وقائي حيث تساهم في حماية المال العام وإرساء الشفافية والنزاهة في مجال التدبير العمومي، وثانيا بطابع زجري يتجلى في جبر الضرر المالي عبر إثارة مسؤولية المدبرين العموميين (أداء غرامة من ذمتهم المالية، إرجاع مبالغ النفقات غير الشرعية والمداخل الضائعة أو مبالغ العجز المسجل في الصناديق والحسابات العمومية)²⁴.
38. وتتميز المراقبات القضائية التي تجريها الأجهزة ذات الطابع القضائي بأنها تجري حصرا من لدن قضاة ووفق مساطر وإجراءات محددة بحكم القانون تحكم الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات.

II. متطلبات التوثيق الخاصة التي تملئها الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات

²³ تمارس هذه الوظيفة بناء على إحالات داخلية وبشكل مباشر عندما تكتشف الأجهزة أفعالا يعاقب عليها القانون بمناسبة الرقابات التي تجريها، أو بناء على إحالات خارجية عندما ترفع إليها قضايا في هذا الشأن من طرف جهات خارجية مؤهلة قانونا لذلك.

²⁴ INTOSAI P50 .

39. بالنظر إلى وظائفها ومساطرها القضائية، يكتسي التوثيق بالأجهزة الرقابية ذات الطابع القضائي حساسية خاصة. فيجب عليها توثيق كل الإجراءات بصرامة ودقة وشمولية نظرا للأسباب التالية:

- احتمال إبطال المقررات القضائية الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة في حال عدم التقيد ببعض الالتزامات؛
- نشر بعض المقررات القضائية الذي يقتضي تحصينها بشكل قبلي من كل ما يطعن في الوقائع المادية والقانونية التي تثيرها؛
- احتمال تأثير المقررات القضائية التي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة على المسار المهني للأشخاص المتابعين، إذ قد تأخذ الهيئة المشغلة هذه العقوبة بعين الاعتبار في المراحل اللاحقة من مساره المهني؛
- ارتباط ثقة السلطات العمومية والمواطنين في موثوقية النظام المالي العمومي واستقامة الموظفين والأعوان العموميين بجودة المقررات القضائية للجهاز.

40. عطا على ما سلف، وبالإضافة إلى متطلبات التوثيق الناشئة عن ممارسة المهام غير القضائية (رقابة الأداء والتدقيق المالي..)، تجد الأجهزة العليا للرقابة ذات المهام القضائية نفسها، إذن، أمام إلزامية احترام العديد من متطلبات التوثيق الأخرى التي ترتبط بشكل وثيق بالمبادئ والمساطر والإجراءات التي تحكم ممارسة الاختصاصات القضائية من قبيل توثيق الإجراءات المثبتة لاحترام مبادئ المحاكمة العادلة وتبليغ وتنفيذ المقررات القضائية.

41. ينص المبدأ السادس لـ INTOSAI P50 على أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على ضمان محاكمة عادلة للأشخاص الخاضعين للمهام القضائية طبقا للمساطر القانونية. يترتب على هذا المبدأ أن الجهاز ملزم بإثبات احترامه لكل ما من شأنه أن يشكل ضمانا للمحاكمة العادلة بموجب القوانين الساري بها العمل. وعلى الخصوص يجب أن تتوفر لدى الجهاز سياسة لتوثيق الإجراءات المتعلقة بـ:

- تحديد قواعد الإثبات ونطاقها وتصنيف وسائلها؛
- الإخبار السريع والمفصل بطبيعة المؤاخذات المسجلة في حق المتابعين؛
- إجراءات التحقيق خصوصا الاستماع والخبرات وطلبات الاستفسار والحصول على المعلومات بشكل كتابي؛
- انصرام الوقت الكافي للاطلاع وتوفير الوسائل الضرورية لإعداد الدفاع لاسيما اطلاع المتابعين على جميع الوثائق والمعلومات المودعة من الأطراف المعنية والمعروضة على المحكمة؛
- علنية المحاكمة؛
- استناد العقوبات إلى أدلة إثبات وقرائن كافية خصوصا فيما تعلق بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام (التقيد باللوائح التنظيمية)؛
- استنفاد المسطرة القضائية داخل أجل معقول يحدد سقفه الجهاز؛

احترام المقتضيات المتعلقة بانعقاد وسير الجلسات ومسلسل التداول والحكم.

متطلبات توثيق التبليغ والتنفيذ

42. ينص المبدأ الثامن لـ INTOSAI P50 على أن ممارسة المهام القضائية تتجسد في إصدار مقررات قضائية يتم تبليغها وتنفيذها وذلك حتى تكون إثارة المسؤولية الشخصية للأشخاص الخاضعين فعلية.
43. فعلى الجهاز الأعلى للرقابة تبليغ المقررات القضائية وفق مساطر محددة وتوثيق ذلك بشكل مناسب وفعال. وفي هذا الصدد، يجب أن تتوفر في الملفات المعروضة على الهيئات ما يفيد توصل الخاضعين لمساتر الجهاز بالملاحظات والمؤاخذات وقرارات المتابعة. كما يجب أن تتوفر في الملفات التي تتم أرشفتها ما يفيد تبليغ الأحكام المؤقتة والنهائية وتنفيذها.

III. المتطلبات الإضافية الخاصة بالتوثيق في الرقابة المالية ورقابة الالتزام

44. تحدد معايير الانتوساي بعض المتطلبات الإضافية الخاصة بتوثيق الرقابة المالية ورقابة الالتزام في الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي.
45. ففي الرقابة المالية، ينص المعيار ISSA 2230 على أنه يجب على هذا النوع من الأجهزة أن تحدد قواعد الإثبات ونطاقها والعمليات وكذا المتطلبات الإضافية للاحتفاظ بالوثائق عند التدقيق والبت قضائيا في حسابات الأجهزة العمومية. كما ينص نفس المعيار على ضرورة تحديد الجهاز إجراءات ومساتر صارمة تصنف وسائل الإثبات.
46. أما في رقابة الالتزام، يخص المعيار ISSAI 4000 الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الاختصاص القضائي بالمتطلبات التالية:
- أن يجري قضاتها التحقيقات بشكل مكتوب عندما يقتضي القانون الوطني ذلك؛
 - أن تجري طلبات الاستفسار والحصول على المعلومات بشكل كتابي إذا نص القانون الوطني على ذلك؛
 - أن يقوم المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة فيما يتعلق بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام (التقيد باللوائح التنظيمية) ؛
 - أن يقوم القاضي/ المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسؤولية عن الأعمال غير القانونية (كالغش والاحتيال) ؛

- أن يقوم القاضي المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بفترة التقادم المنطبقة.

IV. توثيق اكتشاف وقائع خاصة عند إجراء الرقابة

- 47. يولي قضاة الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي الاهتمام اللازم لتوثيق الوقائع والأفعال التي تتجاوز طبيعة المراقبات التي يجرونها نظرا لما يترتب عنها من تبعات قانونية.
- 48. فعند اكتشافهم مخاطر للغش أو أفعالا قد تشكل مخالفات جنائية أو تأديبية أو عناصر تشكل تسييرا بحكم الواقع، يتعين على القضاة دراستها وتقييمها والشروع في توثيقها فوراً وإعداد ملفات كاملة لها قصد عرضها على الهيئات التداولية في مشاريع التقارير.
- 49. وتتجلى بعض الممارسات الفضلى في هذا الميدان في ما يلي:
 - توثيق اكتشاف الأفعال عن طريق إعداد محاضر أو مذكرات تفصيلية أو تقارير خاصة عند الاقتضاء (حسب الحالات) في الموضوع تبين بدقة على الخصوص:
 - الوقائع والمخالفات التي تكون قد ارتكبت؛
 - مراجع النصوص والمواد التي تمت مخالفتها ؛
 - الأشخاص المتدخلين متابعتهم والإشارة إلى صفاتهم ووظائفهم؛
 - تكوين ملفات خاصة تتضمن الوثائق المثبتة الضرورية المتعلقة بالمخالفات المحتملة والتي ستمكن لاحقا من فحص الأفعال والبت في تلك التي من شأنها أن تستوجب متابعات وكذلك تحديد الأشخاص المحتمل متابعتهم؛
 - توثيق قرارات الهيئات التداولية بشأنها.

V. توثيق رفع الأفعال ذات الطبيعة الخاصة إلى الإدارة العليا و/أو إحالتها على القضاء الجزري أو سلطات الوصاية

- 50. في حالة اكتشاف وقائع قد تكون موضوع متابعات قضائية أو تأديبية إدارية، تقوم الأجهزة بإجراء الإحالات على الجهات المختصة طبقا للمساطر والمقتضيات القانونية المنصوص عليها.
- 51. وفي هذا الصدد تحرص الأجهزة على التوثيق المناسب لـ:
 - إحالات الحالات المستعجلة عند الاقتضاء على الإدارة العليا للجهاز (قبل عرض الوقائع على الهيئات) لاتخاذ المتعين ؛
 - المحاضر التفصيلية لقرارات الهيئات التداولية؛
 - الإحالات الداخلية على النيابة العامة لدى الجهاز؛
 - توثيق الإرسالات (بمعية الملفات) إلى الأطراف المعنية وفقا للمقتضيات القانونية.

الملاحق

1. ملاحق الرقابة المالية

ملاحق الأعمال التمهيدية

بيانات الجهة محل التدقيق

- 1- أسم الجهة محل التدقيق :
- 2- العنوان :
- 3- الفروع :
- 4- السجل التجاري :
- 5- البطاقة الضريبية :
- 6- أخرى :
- 7- الشكل القانوني :

8- أسماء الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة:

اسم الشخص	الوظيفة	رقم الهاتف

9- بيان مساهمي الجهة محل التدقيق:

الاسم	هل هو من موظفي الجهة محل التدقيق	هل هو ضمن إدارة الجهة محل التدقيق	هل هو من المساهمين الرئيسيين	نسبة المساهمة	معلومات أخرى

10- أى معلومات عامة عن الجهة محل التدقيق أو أحد من المسؤولين عن الحوكمة:

.....

.....

11- الهيكل التنظيمي ووصف مختصر عن نشاط الجهة محل التدقيق:

.....

.....

12- هل الجهة محل التدقيق فى بداية النشاط (فى خلال الخمس سنوات السابقة؟) نعم / لا فى حالة الإجابة بنعم حدد تاريخ بداية النشاط.

13 القوائم المالية (الثلاث سنوات السابقة) وتقارير تدقيقها.

هل المعلومات المالية متاحة عن الثلاث سنوات السابقة؟ نعم / لا

إذا كانت الإجابة لا حدد لماذا:

14- أى معلومات أخرى:

.....

بيان المهمة الرقابية

الجهة محل التدقيق :
 أعدت بواسطة :
 السنة المالية :
 التاريخ :
 روجعت بواسطة :
 التاريخ :

- 1- الفترة المالية التي تغطيها القوائم المالية:
- 2- طبيعة ونطاق عملية التدقيق:
- 3- الإطار المحاسبي المطبق بالجهة محل التدقيق:
- 4- تاريخ انتهاء تدقيق القوائم المالية: / /
- 5- هل للجهة الخاضعة للرقابة تابعة لمؤسسة قابضة:
- 6- حدد إسم المؤسسة القابضة إن وجدت:
- 7- هل تقوم المؤسسة القابضة بإصدار قوائم مالية مجمعة:
- 8- حدد الجهات التابعة المدرجة في القوائم المجمعة إن وجدت:
- 9- هل يوجد معالجات محاسبية خاصة بالصناعة التي تنتمي إليها الجهة محل التدقيق: نعم / لا
- 10- اشرح باختصار المعالجات الخاصة:
- 11- هل المهمة الرقابية تحتاج إلى معرفة متخصصة أو تتطلب الاستعانة بخبير: نعم / لا
 في حالة الإجابة بنعم حدد الاجراء المناسب:
- 12- بيان بأسماء فريق التدقيق:

- مدير الإدارة:
- الرئيس المباشر للمدقق:
- المدقق:
- فريق التدقيق:

اسم الشخص	الدرجة الوظيفية	رقم الهاتف

تعهد بالالتزام بالاستقلالية وعدم تضارب المصالح

وفقاً لميثاق الانتوساى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق

أولاً: الالتزام بمتطلبات ميثاق آداب وسلوكيات المهنة المعتمد وفقاً لقرار

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx رقم (xxx) لسنة xxxx:

اطلعت على ميثاق آداب وسلوكيات المهنة المعتمد وفقاً لـ xxxxxxxxxxxx

واقـر بأنني التزم ببنود الميثاق فيما يخص الاشتراك فى مهمة تدقيق:

ثانياً: التعهدات المرتبطة بالتهديدات المتعلقة بالاستقلالية:

- أتعهد بأنني أو أحد أفراد عائلتي حتى المقربون ليس لنا أى مصلحة شخصية مع الجهة محل التدقيق المذكورة أو أحد أفراد إدارتها.
- أتعهد بأنني لم ينم لعلمي أى ظروف تؤدى إلى تضارب المصالح مع الجهة محل التدقيق: xxxxxxxx.
- أتعهد بأنه لم ينم لعلمي أى ظروف تؤدى إلى وجود تهديدات على استقلاليـتي عند تكليفي بالاشتراك فى مهمة تدقيق الجهة محل التدقيق المذكورة.
- أتعهد بأنه حال وجود ظروف أو علاقات قد تؤدى لتهديد استقلاليـتي بعد توقيعي على الإقرار بعاليه أن أحيط المستوى الإشرافي الأعلى.
- أقر بأنني على علم بأنه فى حالة مخالفتي لمتطلبات واجراءات الاستقلالية الواردة فى ميثاق وآداب سلوكيات المهنة المعتمد وفقاً لقرار xxxxxxx لسنة xxxxxx فإنني اتعرض للعقوبات التأديبية المنصوص عليها بلائحة الجهاز

الاسم :

الوظيفة :

التوقيع :

التاريخ : / /

نوع الرأي في تقرير المدقق عن العام الماضي

الجهة محل التدقيق: العام المالي:

أعدت بواسطة: التاريخ: / /

روجعت بواسطة: التاريخ: / /

[1] حدد نوع الرأي في تقرير المدقق عن العام الماضي:

- تقرير نظيف.
 - رأى متحفظ: يتم ارفاق قائمة بالتحفظات على الرأي.
 - رأى عكسي.
 - الامتناع عن البدء الرأي: سبب الامتناع عن ابداء الرأي.
- * في حالة تقرير بخلاف غير المتحفظ تزيد المخاطر المتأصلة وبالتالي تزداد مخاطر عدم الاكتشاف المتوقعة وبالتالي زيادة حجم عينة التدقيق.

[2] هل تضمن التقرير عن العام المالي أى إشارة إلى وجود مؤشرات تهدد استمرارية الجهة محل التدقيق؟ وفي حالة وجودها يرفق بيان يوضح هذه المؤشرات وما قامت به إدارة الجهة محل التدقيق بشأنها ورأى المدقق في تلك الاجراءات.

* في حالة وجود مؤشرات تهدد استمرارية الجهة محل التدقيق تزيد المخاطر المتأصلة وبالتالي يجب على المدقق القيام بالإجراءات التى من شأنها النظر فى استمرار تلك التهديدات من عدمه والإجراءات التى تقوم بها الجهة محل التدقيق لمجابهتها وتزيد من المخاطر المتأصلة وبالتالي ترتفع مخاطر عدم الاكتشاف المقدره وبالتالي زيادة حجم عينات التدقيق.

[3] في حالة التقرير برأى غير متحفظ مع فقرات لفت انتباه:

حدد تلك الفقرات:

.....
.....
.....

نموذج لخطاب تفهم لأداء مهمة تدقيق

يعد هذا الخطاب نموذج استرشادي لخطاب المهمة تدقيق لقوائم مالية ذات أغراض عامة بالإضافة إلى الاعتبارات الواردة في معيار الإنتوساي وقد يتطلب الأمر تعديله وفقاً للظروف والمتطلبات.

المرسل اليه: (إلى ممثل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة في الجهة محل التدقيق)
التاريخ:

تحية طيبة وبعد،،،

بالإشارة الى قيام الجهاز / الديوان بمهامه الرقابية فإن البيانات المالية ل XXXXX (إسم الجهة محل التدقيق) و(أسماء الجهات التابعة) مشمولة بداية من (تاريخ) وبالنسبة إلى السنة المنتهية في () بالرقابة من قبل الجهاز / الديوان وفقاً لقانون الجهاز/ الديوان رقم xxx لسنة xxxx , ويهدف هذا الخطاب الى تقديم عرض موجز ل:

1- شروط المهمة الرقابية وطبيعة الرقابة السنوية وحدودها.

2- مسؤوليات الجهاز/ الديوان في الرقابة السنوية.

وفيما يلي عرض لشروط المهمة الرقابية، ويبقى هذا الخطاب سارياً إلى حين إصدار خطاب مهمة رقابية جديد.

هدف (أهداف) العملية الرقابية:

يتمثل هدف (أهداف) الرقابة السنوية في ما يلي

1- إبداء رأى مستقل حول البيانات المالية الخاصة ب XXXX (إسم الجهة محل التدقيق) والتي تم إعدادها وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المطبق) .

2- أهداف إضافية تتعلق على سبيل المثال (الالتزام بالقوانين أو بنظم الرقابة الداخلية) .

مسؤوليات المدقق:

سوف نقوم بعملية الرقابة وفقاً لقانون الجهاز/ الديوان ومعايير تدقيق الإنتوساي.

المعايير الرقابية المطبقة:

سوف نقوم بأداء عملية وفقاً لمعايير التدقيق والتي تتطلب الالتزام بمتطلبات السلوك المهني وتخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة المؤثرة، وتتضمن أعمال التدقيق إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية، وتتوقف الإجراءات المطبقة على الحكم المهني للمدقق بما في ذلك تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء كان ناتجاً عن غش أو عن خطأ وتتضمن أعمال التدقيق أيضاً تقييماً للسياسات المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية . ونظراً لطبيعة الاختبارات والمحددات الملزمة لعملية التدقيق، وتلك المحددات الملزمة لأي نظام محاسبي أو نظام للرقابة الداخلية فإنه لابد وأن تظل هناك مخاطر لا يمكن تجنبها وتحريفات هامة ومؤثرة تظل بدون اكتشاف، في تقييماً للخطر نقوم بدراسة نظم الرقابة الداخلية المحيطة بإعداد القوائم المالية للجهة محل التدقيق من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة لظروف الحال، ولكن ليس من أجل إبداء رأى على فعالية نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق ومع هذا فمن المتوقع إرسالنا لخطاب

- مستقل يتعلق بأي نقاط ضعف هامة فى تصميم أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية فى إعداد التقارير المالية والتي نمت إلى علمنا أثناء قيامنا بتدقيق القوائم المالية.
- ومع أن عملياتنا الرقابية ليست مطلوبة بالتقرير عن العناصر التالية، إلا إننا سوف نبليغ عنها فى حال إذا ما انتبهنا إليها أثناء قيامنا بالعملية الرقابية:
- أ- الأداء غير الفعال للعمليات.
- ب- حالات مخالفة القوانين أو الصلاحيات الممنوحة للجهة الخاضعة للرقابة.
- ج - حالات سوء الاستعمال أو الاستخدام غير الاقتصادي للموارد.

التقرير:

قد يكون من الضروري تعديل التقرير فى ضوء النتائج التى تتوصل إليها العملية الرقابية.

الاستقلالية:

إن متطلباتنا الاخلاقية تتطلب منا أن نبقي مستقلين عن (الجهة محل التدقيق) ونحن بهذا نؤكد استقلاليتنا فيما يتعلق بهذه العملية الرقابية، وهذا يعنى أننا فى الحقيقة وفى الظاهر ليست لنا أى مصلحة يمكن اعتبارها متنافية مع النزاهة والموضوعية والاستقلالية وذلك مهما كان تأثيرها الفعلى.

مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة:

- سوف نقوم بعملياتنا الرقابية بناء على إن الإدارة وفى الحالات المناسبة المسؤولين عن الحوكمة يقرون ويفهمون أنهم مسؤولون عن:
- أ- إعداد البيانات المالية وعرضها بطريقة عادلة وفقا (لإطار إعداد التقارير المالية الجارى العمل به).
- ب- الرقابة الداخلية حسب ما تقرر الإدارة أنه ضروري للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من اخطاء جوهرية، سواء كان مردها الاحتيال أو الخطأ.
- ج - تمكيننا من:
- الوصول إلى كل المعلومات التى تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد البيانات المالية، مثل السجلات والوثائق وغيرها، معلومات إضافية يمكن أن نطلبها من الإدارة بهدف إجراء العملية الرقابية.
 - الوصول غير المقيد الى الاشخاص داخل الهيئة الخاضعة للرقابة والذين نحدد أنه من الضروري الحصول على أدلة رقابية منهم.

خطاب التمثيل (اقرارات الادارة):

سوف نطلب من الإدارة أن تمدنا بتأكيد خطى بخصوص التأكيدات التى قدمت لنا حول العملية الرقابية وذلك كجزء من مسار الرقابة التى نقوم بها.

معلومات أخرى ذات صلة:

- الآجال القانونية للانتهاء من إعداد التقارير.
- معلومات الاتصال.
- أية مسائل أخرى للمساعدة على تعزيز التواصل الفعال.

إقرار شروط المهمة:

الرجاء الإقرار بتسلم هذا الخطاب وتفهم شروط المهمة الرقابية، وذلك بالتوقيع على نسخة من هذا الخطاب المصاحبة في المكان المخصص وإعادتها الى الإدارة المختصة.

مع خالص التحية ،،،

التوقيع

إسم المدقق

إن شروط المهمة الرقابية متفق عليها ومعتترف بها من قبل (الشخص الموقع) نيابة عن (اسم الجهة محل التدقيق).

التوقيع:

الوظيفة :

نموذج توضيحي لخطاب تمثيل

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار - ومعايير التدقيق الأخرى سارية المفعول - لعمليات تدقيق القوائم المالية ومن المفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المعمول به هو المعايير الدولية للتقرير المالي، وأن المتطلب الوارد في معيار التدقيق (2570) للحصول على إفادة مكتوبة غير ملائم، وأنه ليس هناك استثناءات في الإفادات المكتوبة المطلوبة. ولو كان هناك استثناءات فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(مطبوعات المنشأة)

(إلى مدققي القوائم المالية)

(التاريخ)

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطاً بمراجعتكم للقوائم المالية لجهة س ص ع عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 000000 بغرض إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للجهة تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي في 31 ديسمبر 000000 ونتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ومدي اتفاقها مع (الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نؤكد مسئوليتنا عن العرض العادل والواضح للقوائم المالية وذلك طبقاً لـ (الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

وفي هذا الصدد وطبقاً لأحسن معلومات متوفرة لدينا نقر بالآتي:

تضاف هنا الإقرارات ذات الصلة بالجهة محل التدقيق ويمكن أن تشمل تلك الإقرارات ما يلي:

* أنه لا يوجد أي مخالفات من أي من أعضاء مجلس الإدارة أو من العاملين الذين لهم دور مؤثر في الحسابات والتدقيق الداخلي والتي يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.

* أننا قد وضعنا تحت تصرفكم كافة دفاتر الحسابات والمستندات المالية والبيانات المؤيدة لها وكافة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة. (خاصة التي عقدت في)

* إننا نؤكد اكتمال البيانات المقدمة المتعلقة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.

* أن القوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة بما في ذلك الحذف.

- * أن الجهة محل التدقيق محل التدقيق قد التزمت بكافة تعاقدها مع الغير التي يمكن أن يكون لها أثر هام ومؤثر على القوائم المالية.
- * أنه لا يوجد أي إخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والنظامية والتي قد يكون لها أثر هام على القوائم المالية في حالة حدوثها.
- * تم تسجيل البنود التالية والتي تم الإفصاح عنها بصورة مناسبة وكافية في القوائم المالية:
 - (أ) هوية الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة والمعاملات معهم.
 - (ب) الخسائر الناتجة عن ارتباطات شراء أو بيع.
 - (ج) الاتفاقيات والخيارات لإعادة شراء أصول سبق بيعها.
 - (د) أصول المنشأة المرهونة كضمان للغير.
- * لا يوجد لدينا أية خطط أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو تبويبها بالقوائم المالية.
- * لا يوجد أي خطط لوقف تشغيل أي خطوط إنتاج أو خطط أخرى أو نوايا مما قد ينتج عنه مخزون راكد أو زائد عن الحاجة، ولم يتم تقييم أي مخزون بقيمة أعلى من صافي القيمة البيعية المتوقعة له.
- * تملك الجهة محل التدقيق كافة أصولها ملكية خالصة من أي رهن أو التزام عليها بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالقوائم المالية بالإيضاح رقم
- * قمنا بتسجيل أو الإفصاح بطريقة مناسبة عن جميع الالتزامات - الفعلية والمحتملة - وتم الإفصاح في الإيضاح رقم بالقوائم المالية عن كافة الضمانات المقدمة للغير.
- * لا يوجد أي أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية أو أية إيضاحات متعلقة بها. بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالإيضاح رقم
- * تم سداد مطالبة الجهة محل التدقيق بمبلغ إجمالي قدره والذي كان قد تم عمل الاستحقاق المناسب له في القوائم المالية ولا يوجد مطالبات قائمة أو غير نهائية قد ينتج عنها التزامات محتملة يجب أخذها في الاعتبار أو الإفصاح عنها.
- * لا يوجد أي ترتيبات لتعويضات رسمية أو غير رسمية بالنسبة لأي من حساباتنا النقدية أو الاستثمارية، وفيما عدا ما تم الإفصاح عنه في الإيضاح رقم في القوائم المالية، ليس لدينا أية ترتيبات ائتمان أخرى.

* قمنا بتسجيل أو الإفصاح بصورة ملائمة في القوائم المالية عن اتفاقيات وخيارات إعادة شراء أسهم رأس المال، وكذلك أسهم رأس المال المحتفظ بها من أجل الخيارات، الضمانات، التحويلات وغيرها من المتطلبات.

الرئيس التنفيذي

المدير المالي

ملاحق مرحلة التخطيط في الرقابة المالية

التحليل الأفقي لقائمة المركز المالي

الجهة محل التدقيق: السنة المالية: /
 أعدت بواسطة: التاريخ: / /
 روجعت بواسطة: التاريخ: / /

2017		2016		2015		سنة الأساس 2014	البند
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	القيمة	
							<u>الأصول</u>
							أصول ثابتة
							مشروعات تحت التنفيذ
							أصول غير ملموسة
							استثمارات في شركات تابعة
							استثمارات مالية متاحة للبيع
							أصول ضريبية مؤجلة
							المخزون
							عملاء وأوراق قبض ومدينون
							حسابات مدينة مع الشركات القابضة والشقيقة
							دفعات مقدمة
							استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
							نقدية وأرصدة لدى البنوك
							مجموع الأصول

• يتم حساب النسبة بقسم قيمة البند في السنة إلى قيمته في سنة الأساس.

تابع التحليل الأفقى لقائمة المركز المالى

2017		2016		2015		سنة الأساس 2014	البند
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	القيمة	
							<u>حقوق الملكية</u>
							رأس المال المدفوع
							الاحتياطيات
							أرباح وخسائر مرحلة
							أرباح (أو خسائر) العام قبل التوزيع
							<u>الالتزامات</u>
							سندات
							قروض من البنوك
							قروض من شركات قابضة وشقيقة
							التزامات أخرى طويلة الأجل
							مخصصات
							بنك سحب على المكشوف
							موردون واوراق دفع ودائنون آخرون
							حسابات دائنة من الشركات القابضة والشقيقة
							التزامات قصيرة الأجل أخرى
							إجمالى حقوق الملكية والالتزامات

التحليل الأفقي لقائمة الدخل

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

2017		2016		2015		سنة الأساس 2014	البند
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	القيمة	
							المبيعات / الإيرادات
							تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد
							مصروفات بيع وتوزيع
							مجمّل الربح
							الدخل من الاستثمار
							مكاسب وخسائر أخرى
							إيرادات أخرى
							مخصصات انتفى الغرض منها
							مصروفات إدارية وعمومية
							مصروفات تمويلية
							مخصصات مكونة
							خسائر الاضمحلال
							مصروفات أخرى
							الأرباح قبل الضريبة
							مصروف ضريبة الدخل
							صافي الربح

التحليل الرأسي لقائمة المركز المالي

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

2017		2016		البند
النسبة لإجمالي الأصول	القيمة	النسبة لإجمالي الأصول	القيمة	
				<u>الأصول</u>
				أصول ثابتة
				مشروعات تحت التنفيذ
				أصول غير ملموسة
				استثمارات فى شركات تابعة
				استثمارات مالية متاحة للبيع
				أصول ضريبية مؤجلة
				المخزون
				عملاء وأوراق قبض ومدينون
				حسابات مدينة مع الشركات القابضة والشقيقة
				دفعات مقدمة
				استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
				نقدية وأرصدة لدى البنوك
				مجموع الأصول

تابع التحليل الرأسي لقائمة المركز المالي

2017		2016		البند
النسبة لإجمالي حقوق الملكية والالتزامات	القيمة	النسبة لإجمالي حقوق الملكية والالتزامات	القيمة	
				<u>حقوق الملكية</u>
				رأس المال المدفوع
				الاحتياطات
				أرباح وخسائر مرحلة
				أرباح (أو خسائر) العام قبل التوزيع
				<u>الالتزامات</u>
				سندات
				قروض من البنوك
				قروض من شركات قابضة وشقيقة
				التزامات أخرى طويلة الأجل
				مخصصات
				بنك سحب على المكشوف
				موردون واوراق دفع ودائنون آخرون
				حسابات دائنة من الشركات القابضة والشقيقة
				التزامات قصيرة الأجل أخرى
				إجمالي حقوق الملكية والالتزامات

التحليل الرأسي لبنود قائمة الدخل

الجهة محل التدقيق: السنة المالية: / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

2017		2016		البند
النسبة لإجمالي المبيعات	القيمة	النسبة لإجمالي المبيعات	القيمة	
	XXX		XXX	المبيعات / الإيرادات
	(xx)		(xx)	تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد
	(xx)		(xx)	مصروفات بيع وتوزيع
	Xx		Xx	مجمّل الربح
	X		X	الدخل من الاستثمار
	X		X	مكاسب وخسائر أخرى
	X		X	إيرادات أخرى
	X		X	مخصصات انتقى الغرض منها
	(X)		(X)	مصروفات إدارية وعمومية
	(X)		(X)	مصروفات تمويلية
	(X)		(X)	مخصصات مكونة
	(X)		(X)	خسائر الاضمحلال
	(X)		(X)	مصروفات أخرى
	Xx		Xx	الأرباح قبل الضريبة
	(X)		(X)	مصروف ضريبة الدخل
				صافي الربح

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: ظروف الصناعة
 الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
مرتفع	متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- طبيعة السوق الذي تعمل به الجهة محل التدقيق من حيث درجة النمو والاستقرار.
					2- نوع وقوة المنافسة في السوق.
					3- ثبات الطلب على السلعة واستراتيجيتها بالنسبة للمستهلك.
					4- ارتباط الطلب والعرض لسلعة بالسوق المحلي أم بالسوق الدولي.
					5- توافر ميزة تنافسية للسوق المحلي للصناعة.
					6- مدى توفير الدولة إجراءات حماية للصناعة المحلية.
					7- درجة استقرار أسعار منتجات الصناعة.
					8- درجة مرونة الطلب والعرض على منتجات الصناعة.
					9- قدرة الجهة محل التدقيق للتوافق مع ظروف الصناعة.
					10- مدى موسمية الأنشطة وفقا لظروف الصناعة.
					11- درجة التعقد والتنوع التكنولوجي للصناعة.
					12- درجة اعتماد الصناعة على الطاقة ومدى توافر مصادرها.
					13- مدى توافر العمالة المتخصصة وعناصر الانتاج الأخرى.
					14- أثر التنظيمات العمالية على الصناعة.
					15- مدى وجود إجراءات للرقابة على الجودة في اسواق السلعة
					16- أثر منظمات جمعيات حماية المستهلك.
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية : %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند.....: % إلخ					

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: الظروف الاقتصادية والتشريعية العامة. الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
		مرتفع	متوسط	منخفض	
مرتفع	متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- مدى تأثير التشريعات واللوائح بشكل مباشر على العمليات التنظيمية والإنتاجية للجهة ودرجة استقرارها.
					2- مدى تأثير السياسات الحكومية على أنشطة الجهة محل التدقيق: - السياسات النقدية، بما في ذلك الضوابط على النقد الأجنبي. - السياسات المالية. - الحوافز المالية. (على سبيل المثال برامج المساعدة الحكومية). - التعريفات الجمركية، والقيود على التجارة.
					3- أثر التشريعات واللوائح ذات الصلة بالأنشطة الإشرافية المباشرة المتعلقة بالإنتاج.
					4- أثر الإطار العمل التنظيمي للصناعة.
					5- أثر العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على نشاط الجهة محل التدقيق بما فيها: - المستوى العام للنشاط الاقتصادي (على سبيل المثال الكساد، النمو). - معدلات الفائدة ومدى توافر التمويل. - التضخم، وإعادة تقييم العملة.
					6- آثار الضرائب التي تخضع لها الجهة محل التدقيق.
					7- أثر المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وعلى نشاط الجهة محل التدقيق.
					8- درجة الاستقرار التشريعي والاقتصادي في الدول التي يوجد بها مشروعات وفروع وتوابع واستثمارات.
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند: % : % إنخ					

تحليل المخاطر المتأصلة

نموذج رقم 8 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق: السنة المالية: /
 أعدت بواسطة: التاريخ: / /
 روجعت بواسطة: التاريخ: / /
 العنصر: الظروف التشغيلية. الوزن النسبي للعنصر: 10%

درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية					درجة المخاطر على مستوى البنود	مجال التفهم
مرتفع	متوسط	منخفض	مرتفع	متوسط		
80%	50%	20%	80%	50%		
						1- درجة التنوع في قطاعات النشاط.
						2- قدرة الجهة محل التدقيق على القيام بكافة مراحل وطرق الإنتاج.
						3- أثر أساليب الجهة محل التدقيق لتسليم المنتجات والخدمات.
						4- وجود خطط للتوسعات في النشاط التشغيلي.
						5- مدى وجود استقرار في النشاط التشغيلي.
						6- وجود عمليات التي تم تقليصها أو وجود خطط بذلك.
						7- هل يوجد مشروعات المشتركة نفس نشاط التشغيل؟
						8- وجود مشروعات مشتركة مع الموردين وأثر ذلك.
						9- مدى توافر العمالة المدربة للقيام بأعمال الإنتاج.
						10- مدى استقرار أسواق الخامات.
						11- مدى تعرض الجهة محل التدقيق لتوقف بسبب عدم توفر الخامات أو العمالة.
						12- مدى اعتماد الجهة محل التدقيق على خدمات من خبراء.
						13- مدى توافر الخبراء في السوق المحلي.
						14- مدى مناسبة سياسات التعيين بالجهة محل التدقيق.
						15- آثار مستويات الأجور على اقتصاديات الجهة محل التدقيق.
						16- أثر الضغوط النقابية.

تحليل المخاطر المتأصلة

نموذج رقم 8 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق: السنة المالية: /
 أعدت بواسطة: التاريخ: / /
 روجعت بواسطة: التاريخ: / /
 العنصر: الظروف التشغيلية. الوزن النسبي للعنصر: 10%

درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية					درجة المخاطر على مستوى البنود	مجال التفهم
مرتفع	متوسط	منخفض	مرتفع	متوسط		
80%	50%	20%	80%	50%		
						17- أثر نظم المعاش و مزايا ما بعد التقاعد.
						18- آثار نظم الحوافز المطبقة.
						19- مدى فعالية أنشطة الأبحاث والتطوير.
						20- تأثير أنشطة الأبحاث والتطوير.
ملخص الجدول						
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %						
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % إلخ						

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: الظروف التسويقية.
 الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
		مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- ما هي سمعة منتجات الجهة محل التدقيق وأثرها؟
					2- ما هي طبيعة الاتجاهات التسويقية واستراتيجية وأهداف التسويق وأثارها؟
					3- ما هو نصيب الجهة محل التدقيق من السوق وقوة تأثيرها؟
					4- طبيعة العلاقة مع المنافسين وأثرها على الجهة محل التدقيق؟
					5- درجة توافر أسواق خارجية للمنتجات في و حجم الصادرات منها؟
					6- ما هي درجة استقرار الطلب الخارجي على المنتجات؟
					7- ما أثر سياسات التسعير على عمليات التشغيل والمنافسة؟
					8- هل تستخدم الجهة محل التدقيق التجارة الإلكترونية؟
					9- درجة تنوع واستقرار المبيعات على الانترنت؟
					10- الآثار المترتبة على أنشطة التسويق من خلال التجارة الإلكترونية ؟
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % %					

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: الظروف استثمارية وتمويلية. الوزن النسبي للعنصر : 15%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
		مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- هل يوجد للجهة أنشطة الاستحواذ وأثرها على نشاط واقتصادياتها؟
					2- هل يوجد اتجاهات للقيام بأنشطة اندماج وأثرها على نشاط الجهة محل التدقيق واقتصادياتها؟
					3- أثر الأنشطة التي تخلصت الجهة محل التدقيق منها؟
					4- ما هي درجة تنوع الاستثمارات وتوقعات بأثارها على النشاط واقتصاديات الجهة محل التدقيق ؟
					5- ما هو أثار التصرفات المتوقعة الأوراق المالية؟
					6- ما أثر أنشطة الاستثمار الرأسمالي المزمع القيام بها ودراسات الجدوى لها؟
					7- هل يوجد استثمارات في منشآت لا تدخل في عملية التجميع, وأسباب ذلك وأثره؟
					8- أثر هيكل الديون؟
					9- هل يوجد حدد الاتفاقيات المرتبطة بالديون والقيود عليها وحدد الضمانات لها والترتيبات التمويلية الخاصة بها وأثرها على الجهة محل التدقيق
					10- هل يوجد عقارات المستأجرة وأثر ذلك؟
					11- هل توجد مصانع المستأجرة والاثار المتوقعة؟
					12- هل توجد المعدات المستأجرة وتستخدم في النشاط؟
					13- هيكل الملكية وجنسياتهم وأثر ذلك؟
					14- هل يوجد أطراف ذوي العلاقة وطبيعة هذه العلاقات وأثرها؟
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % إلخ					

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: تقييم الإدارة وإطار إعداد القوائم المالية.
 الوزن النسبي للعنصر : 15%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
		مرتفع	متوسط	منخفض	
مرتفع	متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- تقييم لكفاءة إدارة الجهة محل التدقيق ونزاهتها؟
					2- مدى مناسبة الإطار المستخدم لإعداد القوائم المالية؟
					3- مدى مناسبة أسس الاعتراف بالإيراد المطبقة؟
					4- الوزن النسبي للبنود التي تتم فيها المحاسبة بالقيمة العادلة؟
					5- مدى مناسبة التنوع في المخزون ومعدلات دورانه؟
					6- مناسبة مواقع مخازن الجهة محل التدقيق وظروف التخزين بها؟
					7- حجم المديونيات والالتزامات والمعاملات بالعملة الأجنبية وأثرها المتوقع على نتائج الأعمال.
					8- عناصر الهامة في الصناعة (على سبيل المثال) : القروض والاستثمارات في البنوك، وحسابات العملاء والمخزون في الشركات الصناعية، والأبحاث والتطوير في شركات صناعة الأدوية.
					9- كفاية المعالجات المحاسبية عن المعاملات غير العادية أو المعقدة بما في ذلك تلك المعاملات في المجالات المتعارضة أو الحديثة.
					10- مدى توافق العرض والافصاح في القوائم المالية مع الاطار المحاسبي المطبق.
					11- الأهمية النسبية للأرصدة المعرضة للاختلاس وحوادث الغش.
					12- الأهمية النسبية للبنود التي تعتمد على التقدير.
					13- مخاطر المشكلات التي أوضحتها عمليات التدقيق السابقة.
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند: % : %					
إلخ..... %					

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر النشاط ذات الصلة
 الوزن النسبي للعنصر : %10

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
		مرتفع	متوسط	منخفض	
مرتفع	متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض	
%80	%50	%80	%50	%20	
					1- أهداف الجهة محل التدقيق.
					2- مخاطر تطورات الصناعة (مخاطر النشاط المحتملة مثل افتقار الجهة محل التدقيق للأفراد أو الخبرات للتعامل مع المتغيرات في الصناعة).
					3- مخاطر المنتجات والخدمات الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة يمكن أن تكون على سبيل المثال تزايد الالتزامات المتعلقة بالمنتج)
					4- مخاطر التوسع في النشاط (مخاطر النشاط المحتملة والتي قد تتمثل في عدم تقدير الطلب بدقة).
					5- مخاطر المتطلبات المحاسبية الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة مثل التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم، أو التكاليف المتزايدة).
					6- مخاطر المتطلبات التنظيمية (مخاطر النشاط المحتملة مثل تزايد التعرض للمخاطر القانونية).
					7- المتطلبات المالية الحالية والمنتظرة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في فقدان التمويل نتيجة لعدم قدرة الجهة محل التدقيق على الوفاء بالتزاماتها).
					8- مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات (مخاطر النشاط المحتملة مثل عدم توافق النظام مع العمليات).
					9- مخاطر تنفيذ الاستراتيجية، وبصفة خاصة المخاطر التي قد تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم).
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % إلخ					

تحليل المخاطر المتأصلة

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: قياس وفحص الأداء المالي للجهة الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			مجال التفهم
مرتفع	متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض	
80%	50%	80%	50%	20%	
					1- نسب الهامة وإحصائيات التشغيل.
					2- مؤشرات الأداء الهامة.
					3- مقاييس أداء الموظفين.
					4- السياسات التشجيعية للأجور.
					5- تقارير التنبؤ، والموازنات التقديرية، وتحليل الانحرافات.
					6- تقارير المحللون وتقارير التصنيف الائتماني.
					7- تحليل المنافسين.
					8- تطور الأداء المالي من فترة لأخرى (نمو الإيرادات، والربحية، والرافعة المالية).
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % إلخ					

نموذج رقم 14 مرحلة التخطيط

تفهم الجهة محل التدقيق وبيئتها وقياس المخاطر المتأصلة على مستوى القوائم المالية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

التقييم النهائي	درجة المخاطر المتأصلة			الوزن النسبي	مجال التفهم
	%80	%50	%20		
				%10	ظروف الصناعة
				%10	الظروف الاقتصادية والتشريعية العامة
				%10	طبيعة الجهة محل التدقيق
				%10	الظروف التشغيلية
				%10	الظروف التسويقية
				%15	الظروف الاستثمارية والتمويلية
				%15	تقييم الإدارة وإطار اعداد القوائم المالية
				%10	الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر النشاط ذات الصلة
				%10	قياس وفحص الأداء المالي للجهة
	الإجمالي				

إعتبرات استخدام نماذج تحليل المخاطر المتأصلة:

- يتم تجميع الدرجات وقسمتها على عدد البنود ويتم تقريب الناتج إلى أقرب درجة مخاطر.
- بالنسبة للبنود التي لم تدرج في خانة المخاطر على مستوى البنود (متوسط أو مرتفع) فإن تقييم المخاطر الخاصة بها بالنسبة لهذا العنصر يعتبر (منخفض).

نموذج رقم 15 مرحلة التخطيط

تفهم الجهة محل التدقيق وبيئتها وقياس المخاطر المتأصلة على مستوى بند/

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

التقييم النهائي	درجة المخاطر المتأصلة			الوزن النسبي	مجال التفهم
	%80	%50	%20		
				%10	ظروف الصناعة
				%10	الظروف الاقتصادية والتشريعية العامة
				%10	طبيعة الجهة محل التدقيق
				%15	الظروف التشغيلية
				%15	الظروف التسويقية
				%20	الظروف الاستثمارية و التمويلية
				%20	تقييم الإدارة وإطار اعداد القوائم المالية
	الإجمالي				

إعتبرات استخدام نماذج تحليل المخاطر المتأصلة:

- يتم تجميع الدرجات وقسمتها على عدد البنود ويتم تقريب الناتج إلى أقرب درجة مخاطر.

- بالنسبة للبنود التي لم تدرج في خانة المخاطر على مستوى البنود (متوسط أو مرتفع) فإن تقييم المخاطر الخاصة بها بالنسبة لهذا العنصر يعتبر (منخفض).

نموذج رقم 16 مرحلة التخطيط

ملخص نتائج تقييم المخاطر المتأصلة على مستوى بنود القوائم المالية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /

أعدت بواسطة : التاريخ : / /

روجت بواسطة : التاريخ : / / :

[illegible]

- البنود التي يتم إدراجها في هذا الجدول تتفق مع بنود القوائم المالية للجهة محل الرقابة.

نموذج رقم 17 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: بيئة الرقابة
 الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
80 %	50 %	80 %	50 %	20 %	
					تطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية: 1- هل الإدارة تعمل على غرس وتطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية من خلال التصرفات والأقوال؟ 2- هل هناك قواعد للسلوك الأخلاقي بالجهة محل التدقيق؟ 3- هل الحوافز والإغراءات بشأن التصرف غير الأخلاقي يتم العمل على تلافيها؟
					الالتزام بالكفاءة: 5- هل تراعى الإدارة مستويات الكفاءة بالنسبة الى الوظائف التي تتطلب مستويات معينة؟
					مساهمة المسؤولين عن الحوكمة: 6- هل هناك اجتماعات دورية للمسؤولين عن الحوكمة؟ 7- هل تتوفر الخبرة والتأهيل لأعضاء لجان الحوكمة؟ 8- هل تشكيل لجنة التدقيق يتوافر له الاستقلالية؟ 9- ما مدى كفاية مشاركة المسؤولين عن الحوكمة وتفحصهم للأنشطة؟
					فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل: 10- هل يتم التعرف على مخاطر النشاط من قبل الإدارة وإدارته بشكل مناسب؟

				11- هل اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية يتفق والعرض السليم للقوائم المالية؟ 12- هل لدى الإدارة نية لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية وبما لا يتفق م العرض السليم؟ 13- ما مدى إستجابة ورد فعل الإدارة تجاه التقارير المالية؟
				الهيكل التنظيمي: 14- هل يشكل الهيكل التنظيمي للجهة إطار العمل الذي يتم من خلال التخطيط، التنفيذ، ومتابعة وفحص أنشطتها؟ 15- هل الهيكل التنظيمي للجهة محل التدقيق يبين كيفية توزيع السلطة والمسئولية والعلاقات بين الإدارات ؟
				سياسات وممارسات الموارد البشرية: 16- هل يوجد توصيف للوظائف بالجهة محل التدقيق ودراسات وقت وحركة لتلك الوظائف؟ 17- ما مدى كفاية آلية تحديد الكفاءات لكل وظيفة؟ 18- هل سياسات وإجراءات التعيين تعمل على تعيين الكفاءات للوظائف التي تحتاجها الجهة محل التدقيق؟ 19- ما مدى كفاية إجراءات تعريف الموظفين الجدد بالمهام المطلوبة منهم؟ 20- هل تعتمد الجهة محل التدقيق على التخصص أم التدوير فى الوظائف ومدى نجاح تلك السياسة؟ 21- ما مدى كفاية سياسات للتدريب وتنمية المهارات؟ 22- ما مدى كفاية سياسات الثواب والعقاب فى الجهة محل التدقيق؟ 23- ما مدى مناسبة سياسة الترقى الوظيفى المتبعة بالجهة محل التدقيق؟ 24- ما مدى كفاية نظم الخدمات الاجتماعية و الرعاية الطبية للعاملين؟

ملخص الجدول			
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %		تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند % : %	
إلخ..... %		بند..... %	

نموذج رقم 18 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /
العنصر: إجراءات تقييم الخطر
للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					آلية إدارة المخاطر: 1- هل يوجد لدى الجهة محل التدقيق إدارة مختصة بتحديد وتقييم ومجابهة المخاطر وما هي درجة كفاءتها؟ 2- في حالة الإجابة بلا هل تقوم كل إدارة وقسم من إدارات وأقسام الجهة محل التدقيق بمجابهة مخاطرها بشكل مستقل؟
					تقييم المخاطر: 3- هل تم تحديد الأهداف على مستوى الجهة محل التدقيق ككل وعلى مستوى كل إدارة وقسم ونشاط فيما يتصل بعملية إعداد التقارير المالية؟ 4- هل تم التعرف على الأحداث التي تؤثر على الأنشطة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية؟
					تقدير المخاطر: 5- هل تم تقييم احتمالية حدوث المخاطر؟ 6- هل تم تحديد الأثر لكل احتمال؟
					إجراءات مجابهة المخاطر: 7- ما هي السياسات التي تطبقها الجهة محل التدقيق لمواجهة المخاطر (تقليل/ مشاركة / تقبل)؟

نموذج رقم 18 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /
العنصر: إجراءات تقييم الخطر
للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					8 - ما مدى كفاءة عملية إدارة المخاطر التي واجهتها الجهة محل التدقيق في الماضي ومدى توافقها مع الدراسات التي أعدتها إدارة المخاطر؟
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % : % إلخ					

نموذج رقم 19 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /
العنصر: نظم المعلومات
الوزن النسبي للعنصر : 40%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					1- ما مدى كفاية وفعالية نظم المعلومات واعداد التقارير الموجودة؟
					2- هل تم تحديد فئات المعاملات في عمليات الجهة محل التدقيق ذات الأهمية للقوائم المالية؟

نموذج رقم 19 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: نظم المعلومات
 الوزن النسبي للعنصر : 40%

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
80%	50%	80%	50%	20%	
					3- هل تم تحديد الإجراءات التي تتم داخل كل من نظم تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية؟
					4- هل يتوافر دليل للحسابات؟ وما مدى مناسبتها؟
					5- هل تطبق الجهة محل التدقيق نظام تكاليف يفي بالغرض منه؟ وما مدى مساهمته في اتخاذ القرارات؟
					6- هل يتم للمطابقة بين بيانات التكاليف والبيانات المالية؟
					7- هل تشمل عمليات الاتصال توصيل وفهم الدوار والمسئوليات الفردية التي تخص نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية؟
ملخص الجدول					
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: %					
تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند : % إلخ					

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /
 العنصر: الأنشطة الرقابية

الوزن النسبي للعنصر : 10%

درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية		درجة المخاطر على مستوى البنود			العنصر
نعم	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	لا	
%20	%50	%80	%50	%80	
					فصل الاختصاصات: 1 - هل هناك تحديد واضح للمهام والاختصاصات؟ 2- هل هناك فصل بين الاختصاصات بين الوظائف المتعارضة (الطلب / الإدارة والاعتماد والموافقة واتخاذ القرارات/ التنفيذ / الاحتفاظ بالعهد والأصول/ التوثيق وحفظ المستندات والقيود في الدفاتر/ الرقابة)؟
					سلطة الاعتماد: 3- هل توجد صلاحيات لازمة للإيداع والتحويل والسحب من الأرصدة لدى البنوك وفقا لما اعتمدته الإدارة؟ 4- هل هناك اعتماد لجميع المصروفات الرأسمالية (شراء الأصول غير المتداولة)؟ 5- هل يتم اعتماد طلبات شراء الأصول غير المتداولة من مستوى إداري مناسب؟ 6- هل هناك اعتماد للقرارات بشأن التعيينات، والترقيات، والعلاوات والحوافز؟ 5- هل هناك سياسات معتمدة تنظم عمليات البيع الآجل وسياسات منح الخصومات؟ 6- هل هناك تحديد واضح لاعتماد طلبات الشراء ونظام إصدار أوامر التوريد ؟
					نظم وعمليات التشغيل: 7- هل هناك نظام ملائم لإيداع المتحصلات النقدية بحساب البنك أولا بأول؟ 8- هل هناك نظام دقيق وكاف للتعامل بالشيكات؟ 9- هل هناك اجراءات أمن كفيلة بحفظ النقدية؟ 10 - هل هناك نظام لمتابعة دخول وخروج الأصناف من البوابة ونظم الاستلام وفحص للمشتريات؟ 11- هل هناك نظام لتحرير الفواتير والتسليم للعملاء للمبيعات والشحن؟ 12- هل هناك نظام للتأمين على الخزن وأصحاب العهد؟ 13- مدى كفاية إجراءات الضبط الداخلي لمراجعة فواتير المشتريات والمبيعات والتأكد منها لحظة التنفيذ؟
					فحص الأداء:

					14- هل هناك نظام تداول المستندات لمنع التكرار؟ 15- هل هناك توافر لمجموعة مستنديه تحكم جميع العمليات؟ 16- هل هناك إجراءات دورية للجرد المفاجئ؟ 17- هل المصروفات المستحقة والايرادات المقدمة مقيدة بشكل صحيح طبقا للفواتير والاتفاقيات والعقود؟ 18- هل هناك دور لإدارة التدقيق الداخلي بالجهة محل التدقيق في إجراء المطابقات والمقارنات والاطلاع على تقاريرها؟ 19- هل هناك لمراجعة إثبات المخزون المحتفظ به طرف الغير وكذا المحتفظ به للغير بمخازن الجهة محل التدقيق؟ 20- هل يوجد نظم لتقييم الأداء وتحليل الانحرافات وتحمل المسؤولية؟
ملخص الجدول					تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية:
					تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % بند: % : % إلخ

- يتم تحليل مخاطر الرقابة الداخلية الخاصة بالأنشطة الرقابية على مستوى الجهة محل التدقيق بشكل عام طبقا لهذا النموذج، وفي حالة تحديد مخاطر تخص بنود معينة يتم إيضاها في الخانات المخصصة لذلك بالنموذج.
- بعد تحليل مخاطر الرقابة الداخلية الخاصة بالأنشطة الرقابية بشكل خاص على مستوى الدورات الرئيسية (المبيعات/ المشتريات / إلخ)، طبقا للنماذج الواردة فيما بعد، يتم مراجعة التحليل المذكور مع التحليل العام للوصول إلى التحليل الصحيح.
- يتم تحديد وزن نسبي تقديري قدره 5% لكل دورة من الدورات الرئيسية الخمسة.

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

نموذج رقم 21 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق : -----
 السنة المالية : -----
 أعدت بواسطة : -----
 تاريخ : -----
 روجعت بواسطة : -----
 تاريخ : -----
 العنصر : الأنشطة الرقابية – العمليات النقدية

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					1- هل هناك تحديد واضح للمهام والاختصاصات ؟ 2- هل هناك فصل بين الاختصاصات فيما يتعلق بالقيود في الدفاتر وإعداد والتصريح بالصرف أو القبض والاحتفاظ بالنقدية؟ 3- هل هناك نظام ملائم لإيداع المتحصلات النقدية بحساب البنك أولاً بأول؟ 4- هل هناك نظام دقيق وكاف للتعامل بالشيكات؟ 5- هل توجد صلاحيات لازمة للإيداع والتحويل والسحب من الأرصدة لدى البنوك وفقاً لما اعتمدته الإدارة؟ 6- هل هناك نظام لتداول المستندات المؤيدة للعمليات لمنع التكرار؟ 7- هل هناك نظام للتأمين على الخزن وأصحاب العهد؟ 8- هل هناك توافر لمجموعة مستندية تحكم جميع العمليات النقدية؟ 9- هل هناك إجراءات دورية للجرد المفاجئ للخزن؟ 10- هل هناك إجراءات أمن كفيلة بحفظ النقدية ؟

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

نموذج رقم 22 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق : _____

السنة المالية : _____

أعدت بواسطة : _____

تاريخ : _____

روجعت بواسطة : _____

تاريخ : _____

العنصر : الأنشطة الرقابية – المشتريات

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					1- هل هناك تحديد واضح لسلطة الموافقة على طلبات الشراء ونظام إصدار أوامر التوريد؟ 2- هل هناك فصل تام بين اختصاصات المسؤولين عن القيد في دفاتر الحسابات والمسؤولين عن تحرير الشيكات التي ترسل الى الموردين والمسؤولين عن استلام البضاعة وفحصها؟ 3- هل هناك نظام لمتابعة دخول الأصناف من البوابة ونظام استلامها وفحصها فنيا؟ 4- هل هناك نظام للتأمين على مشتريات الجهة محل التدقيق؟ 5- هل النظام يضمن عدم الصرف إلا بأصل الفواتير؟ 6- هل المصروفات تخص الفترة؟ 7- هل يتم التبويب والعرض بشكل سليم؟ 8- هل يتم ختم الفواتير بخاتم الدفع للتأكد من عدم تكرار الدفع؟ 9- هل يتم تنفيذ شروط التوريد طبقاً للعقود؟ 10- هل تواريخ أوراق الدفع صحيحة؟ 11- هل يتم تسليم أوراق الدفع إلى مستحقيها؟ 12- هل هناك فصل بين اختصاصات عملية قيد العمليات (مشتريات / حسابات موردين)؟ 13- هل المصروفات المستحقة مقيدة بشكل صحيح طبقاً للفواتير والاتفاقيات والعقود؟ 14- هل هناك دور لإدارة التدقيق الداخلية بالجهة محل التدقيق في إجراء المطابقات والمقارنات والاطلاع على تقاريرها؟

نموذج رقم 23 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : ----- السنة المالية : -----

أعدت بواسطة : ----- تاريخ : -----

روجعت بواسطة : ----- تاريخ : -----

العنصر : الأنشطة الرقابية - المبيعات

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر			العنصر
نعم	إلى حد ما	نعم	إلى حد ما	نعم	
%20	%50	%20	%50	%20	
					1- هل هناك تحديد واضح للمهام والاختصاصات في مجالي البيع والتحصيل؟ 2- هل يتم الفصل بين محرري فواتير البيع وبين الموافقة على البيع الآجل وبين الشحن وتجهيز الفواتير والوظائف المحاسبية؟ 3- هل يشتمل النظام على القواعد الرقابية من وجود أرقام مسلسلة للفواتير وطريقة مناسبة لإلغاء الفواتير وحفظها؟ 4- هل هناك سياسات معتمدة تنظم عمليات البيع الآجل وسياسات منح الخصومات؟ 5- هل هناك نظام لتلقى طلبات العملاء ومتابعة مراحل تنفيذ عملية البيع الآجل؟ 6- هل هناك نظام لتحضير البضاعة وإرسالها للعميل وتحرير أذن الصرف وإعداد الفواتير واعتمادها وفحص الأصناف قبل خروجها؟ 7- هل هناك نظام لمنح العينات من الأصناف التي تنتجها الجهة محل التدقيق، وهل هو في حدود العرف التجاري؟

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية نموذج رقم 24 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق الخاضعة للرقابة : ----- السنة المالية : -----

أعدت بواسطة : ----- تاريخ : -----

روجعت بواسطة : ----- تاريخ : -----

العنصر : الأنشطة الرقابية - المخزون

العنصر					درجة المخاطر			درجة المخاطر على مستوى البنود	
					نعم	إلى حد ما	نعم	إلى حد ما	نعم
					%20	%50	%20	%50	%20
1- هل هناك نظام مستندي للاستلام والصرف يضمن إمكانية تتبع كل عملية صرف أو إضافة (وجود أرقام سلسلة)؟ 2- هل المخازن مهيئة وفقاً لطبيعة كل نوع؟ 3- هل هناك وسائل أمان وفقاً لطبيعة المخزون؟ 4- هل هناك نظام للتأمين على المخازن؟ 5- هل هناك نظام للتأمين على أمناء المخازن؟ 6- هل هناك وسائل تسهل عملية الاستلام أو الصرف كالموازن والمقاييس؟ 7- هل هناك نظام لإجراء الجرد الدوري للمخازن؟ 8- هل يتم إجراء مطابقات بصفة دورية لأرصدة المخازن مع الحسابات؟ 9- هل هناك نظام لإثبات المخزون المحتفظ به طرف الغير وكذا المحتفظ به للغير بمخازن الجهة محل التدقيق ؟									

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

نموذج رقم 25 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق : -----
 السنة المالية : -----
 أعدت بواسطة : -----
 تاريخ : -----
 روجعت بواسطة : -----
 تاريخ : -----
 العنصر : الأنشطة الرقابية - الرواتب

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر			العنصر
نعم	إلى حد ما	نعم	إلى حد ما	نعم	
%20	%50	%20	%50	%20	
					1- هل هناك تحديد واضح للمهام والاختصاصات؟ 2- هل هناك فصل بين الاختصاصات فيما يتعلق بإدارة الموارد البشرية وإدارة الاستحقاقات؟ 3- هل هناك سجلات لكل موظف؟ 4- هل هناك قرارات بشأن التعيينات والترقيات والعلاوات والحوافز؟ 5- هل يتم توثيق جميع التغييرات على حالة الموظف إلى إدارة الموارد البشرية أولاً بأول؟ 6- هل هناك نظام لتسجيل وقت دخول وخروج العاملين؟ 7- هل يتم التحقق من أنه لا يتم صرف رواتب إلا للعاملين الذين تم إدراج بياناتهم من قبل إدارة الموارد البشرية؟ 8- هل جميع التغييرات التي تتم على حسابات الرواتب يتم اعتمادها من سلطة مختصة؟ 9- هل هناك نظام للتحقق من أن صرف الرواتب لمستحقيها؟ 10- هل هناك نظام لرد المبالغ التي لم يتم صرفها من قبل العاملين؟ 11- هل يتم التحقق من صحة الاستقطاعات وصحة الترحيلات إلى الحسابات المختصة ذات الصلة بحسابات الرواتب والأجور؟

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية نموذج رقم 26 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق : السنة المالية :

أعدت بواسطة : تاريخ :

-

روجعت بواسطة : تاريخ :

العنصر : الأنشطة الرقابية – العمليات الرأسمالية

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر			العنصر
نعم	إلى حد ما	نعم	إلى حد ما	نعم	
%20	%50	%20	%50	%20	
					1- هل هناك اعتماد لجميع المصروفات الرأسمالية (شراء الأصول غير المتداولة)؟ 2- هل يتم اعتماد طلبات شراء الأصول غير المتداولة من مستوى إداري مناسب؟ 3- هل يتم الموافقة على فواتير الشراء من قبل الأشخاص الذين سبق لهم اعتماد طلبات الشراء؟ 4- هل هناك توثيق مستندي لطلبات شراء الأصول غير المتداولة يختلف عن شراء باقي البنود المتداولة ؟

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

الوزن النسبي للعنصر : 20%

العنصر: متابعة عناصر الرقابة

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
					عناصر الرقابة من داخل الجهة محل التدقيق: 1- ما هي عناصر نظم الرقابة من داخل الجهة محل التدقيق مثل نظام التدقيق الداخلية، ونظم الرقابة الإدارية والمتابعة ومدى كفايتها؟ 2- موقع إدارة التدقيق الداخلية في الهيكل التنظيمي ودرجة استقلاليتها؟ 3- ما هي طبيعة العلاقة بين المسؤولين عن الحوكمة ونظم التدقيق الداخلية وأثر ذلك على استقلاليتها؟ 4- ما هي كفاءة وخبرة المدققين الداخليين؟ 5- ما هو تطور منهج التدقيق الداخلية في أداء عملها ومدى استمراريتها في الرقابة؟ 6- درجة الاستجابة لتقارير التدقيق الداخلية؟ 7- هل يوجد نظام للرقابة على الجودة داخل الجهة محل التدقيق؟ 8- موقع نظام الرقابة على الجودة في الهيكل التنظيمي؟ 9- خبرة وكفاءة العاملين بنظام الرقابة على الجودة؟ 10- المنهج المتبع في الرقابة على الجودة ومدى كفايته؟ 11- الاستجابة لتقارير الرقابة على الجودة؟
					عناصر الرقابة من خارج الجهة محل التدقيق: 1- ما هي الجهات الرقابية التي تقوم بالرقابة على الجهة محل التدقيق. 2- ما هي الملاحظات والنتائج التي تضمنتها مكاتبات وتقارير الجهات الرقابية الخارجية؟ 3- مدى استجابة الجهة محل التدقيق لتقارير الجهات الرقابية.
ملخص الجدول					

نموذج رقم 27 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

الوزن النسبي للعنصر : 20%

العنصر: متابعة عناصر الرقابة

درجة المخاطر على مستوى البنود		درجة المخاطر على مستوى القوائم المالية			العنصر
لا	إلى حد ما	لا	إلى حد ما	نعم	
%80	%50	%80	%50	%20	
تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية: % تقييم المخاطر على مستوى البنود: بند : % : بند : % : إلخ					

نموذج رقم 28 مرحلة التخطيط

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية على مستوى القوائم المالية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

التقييم النهائي	درجة مخاطر الرقابة			الوزن النسبي	مجال التفهم
	80%	50%	20%		
				15%	بيئة الرقابة
				15%	إجراءات تقييم الخطر
				25%	نظم المعلومات
				25%	الأنشطة الرقابية
				20%	متابعة عناصر الرقابة
	الإجمالي				

إعتبرات استخدام نماذج تحليل مخاطر الرقابة:

- يتم تجميع الدرجات وقسمتها على عدد البنود ويتم تقريب الناتج إلى أقرب درجة مخاطر.
- بالنسبة للبنود التي لم تدرج في خانة المخاطر على مستوى البنود (متوسط أو مرتفع) فإن تقييم المخاطر الخاصة بها بالنسبة لهذا العنصر يعتبر (منخفض).

تحليل مخاطر الرقابة الداخلية على مستوى بند/..... نموذج رقم 29 مرحلة التخطيط

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

التقييم النهائي	درجة مخاطر الرقابة			الوزن النسبي	مجال التفهم
	%80	%50	%20		
				%15	بيئة الرقابة
				%15	إجراءات تقييم الخطر
				%25	نظم المعلومات
				%25	الأنشطة الرقابية
				%20	متابعة عناصر الرقابة
	الإجمالي				

إعتبرات استخدام نماذج تحليل مخاطر الرقابة:

- يتم تجميع الدرجات وقسمتها على عدد البنود ويتم تقريب الناتج إلى أقرب درجة مخاطر.
- بالنسبة للبنود التي لم تدرج في خانة المخاطر على مستوى البنود (متوسط أو مرتفع) فإن تقييم المخاطر الخاصة بها بالنسبة لهذا العنصر يعتبر (منخفض).

نموذج رقم 30 مرحلة التخطيط

ملخص نتائج تقييم مخاطر الرقابة على مستوى بنود القوائم المالية

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
أعدت بواسطة : التاريخ : / /
روجعت بواسطة : التاريخ : / /

البند	التقييم النهائي لمخاطر الرقابة

- البنود التي يتم إدراجها في هذا الجدول تتفق مع بنود القوائم المالية للجهة محل الرقابة.

توزيع الأهمية النسبية على بنود قائمة المركز المالي

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

البند	المبلغ / بالجنيه	معامل درجة الثقة	قيمة البند مرجحة بمعامل درجة الثقة	الأهمية النسبية للبند
<u>الأصول</u>				
أصول ثابتة				
مشروعات تحت التنفيذ				
أصول غير ملموسة				
استثمارات فى شركات تابعة				
استثمارات مالية متاحة للبيع				
أصول ضريبية مؤجلة				
المخزون				
عملاء وأوراق قبض ومدينون				
حسابات مدينة مع الشركات القابضة والشقيقة				
دفعات مقدمة				
استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر				
نقدية وأرصدة لدى البنوك				
مجموع الأصول				

- قيمة البند المرجحة بدرجة الثقة = قيمة البند $\times$ معامل درجة الثقة
- الأهمية النسبية للبند = قيمة الأخطاء المقبولة على مستوى القائمة $\times$ (قيمة البند المرجحة بدرجة الثقة / إجمالي قيم البنود المرجحة بدرجة الثقة).

تابع توزيع الأهمية النسبية على بنود قائمة المركز المالي

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

البند	المبلغ / بالجنيه	معامل درجة الثقة	قيمة البند مرجحة بمعامل درجة الثقة	الأهمية النسبية للبنـد
<u>حقوق الملكية</u>				
رأس المال المدفوع				
الاحتياطيات				
أرباح وخسائر مرحلة				
أرباح (أو خسائر) العام قبل التوزيع				
<u>الالتزامات</u>				
سندات				
قروض من البنوك				
قروض من شركات قابضة وشقيقة				
التزامات أخرى طويلة الأجل				
مخصصات				
بنك سحب على المكشوف				
موردون واوراق دفع ودائنون آخرون				
حسابات دائنة من الشركات القابضة والشقيقة				
التزامات قصيرة الأجل أخرى				
إجمالي حقوق الملكية والالتزامات				
الإجمالي				

توزيع الأهمية النسبية على بنود قائمة الدخل

الجهة محل التدقيق : السنة المالية : / /
 أعدت بواسطة : التاريخ : / /
 روجعت بواسطة : التاريخ : / /

البند	المبلغ بالجنيه	معامل درجة الثقة	قيمة البند مرجحة بمعامل درجة الثقة	الأهمية النسبية للبند
المبيعات / الإيرادات	XXX			
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(xx)			
مصروفات بيع وتوزيع	(xx)			
مجمّل الربح	Xx			
الدخل من الاستثمار	X			
مكاسب وخسائر أخرى	X			
إيرادات أخرى	X			
مخصصات انتفى الغرض منها	X			
مصروفات إدارية وعمومية	(X)			
مصروفات تمويلية	(X)			
مخصصات مكونة	(X)			
خسائر الاضمحلال	(X)			
مصروفات أخرى	(X)			
الأرباح قبل الضريبة	Xx			
مصروف ضريبة الدخل	(X)			
صافي الربح				
الإجمالي				

● قيمة البند المرجحة بدرجة الثقة = قيمة البند x معامل درجة الثقة

- الأهمية النسبية للبند = قيمة الأخطاء المقبولة على مستوى القائمة x (قيمة البند المرجحة بدرجة الثقة / إجمالي قيم البنود المرجحة بدرجة الثقة).

ملاحق مرحلة التقرير في الرقابة المالية

نموذج رقم (1) تقرير المدقق عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، معدة طبقاً لإطار عرض عادل

- هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق بافتراض الظروف التالية:
 - تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. عملية التدقيق لا تتضمن تدقيق قوائم موحدة (أي أن معيار التدقيق 2600 لا ينطبق عليها).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (إطار ذو غرض عام)
 - تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الواردة في معيار التدقيق (2210)
 - خُصّ المدقق إلى رأي غير معدل (أي نظيف)، ويعد ذلك مناسباً استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
 - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة لمنظمة الإنتوساي.
 - استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خُصّ المدقق إلى عدم وجود تأكيد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة طبقاً لمعيار التدقيق (2570)
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701)
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]
تقرير عن تدقيق القوائم المالية
الرأي:

لقد دققنا القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201x، وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 201x وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

أساس الرأي:

لقد قمنا بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة بمنظمة الإنتوساي ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في منظمة الإنتوساي ذات الصلة

بتدقيقنا للقوائم المالية. كما وفينا أيضاً بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمر الرئيسية للتدقيق:

الأمر الرئيسية للتدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب حكمنا المهني، لها الأهمية البالغة عند تدقيقنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ولم نقدم رأياً منفصلاً في تلك الأمور.

[وصف كل أمر رئيس للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي والإصدارات الأخرى المعتمدة في هذا الخصوص وأحكام نظام الشركات عن التدقيق الداخلي التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة الجهة المشمولة بالرقابة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، وعن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لتصفية الجهة المشمولة بالرقابة أو إيقاف عملياتها، أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية التقرير المالي في الجهة المشمولة بالرقابة. (يجب على المدقق أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة وفقاً لما يقضى به معيار التدقيق (2260))

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير تدقيق يتضمن رأينا، والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق التي تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة ستكشف دائماً تحريفاً جوهرياً عندما يكون

موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد جوهرية إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من عملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على نزعة الشك المهني خلال عملية التدقيق، وعلينا أيضاً:

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهرى ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظر أن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز التدقيق الداخلي.

- الحصول على فهم للتدقيق الداخلي ذات الصلة بعملية التدقيق، من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية التدقيق الداخلي للجهة المشمولة بالرقابة.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

- استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى ذا علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة الجهة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهرى، يكون مطلوباً منا لفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم تعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير التدقيق. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف الجهة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض الشامل، وهيكلي ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

لقد أبلغنا المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق والنتائج المهمة لعملية التدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في التدقيق الداخلي اكتشفناها خلال التدقيق.

لقد زدنا أيضاً المكلفين بالحوكمة ببيان يفيد أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأبلغناهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى، التي قد يعتقد تأثيرها بشكل معقول على استقلالنا، وعندما يكون ذلك منطبقاً، الضمانات ذات العلاقة.

ومن الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، وبناءً على ذلك نُعد الأمور الرئيسية للتدقيق. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم يمنع نظام أو لائحة الإفصاح العلني عن

الأمر، أو عندما، في ظروف نادرة للغاية، نرى أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا بسبب أن التبعات السلبية لفعل ذلك من المتوقع أن تفوق فوائد الاهتمام العام من ذلك الإبلاغ بشكل معقول.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق التي يحددها نظام أو لائحة أو معايير تدقيق أخرى. ويجب تناول الأمور التي تناولها نظام آخر أو لائحة أخرى أو معايير تدقيق أخرى (والمشار إليها بـ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات التي عرضت في ضوء مسؤوليات التقرير، والمطلوبة بموجب معايير التدقيق كجزء من قسم التقرير عن تدقيق القوائم المالية. وقد يتم الجمع بين التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى، التي تتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير التدقيق (أي تضمينها في قسم التقرير عن تدقيق القوائم المالية تحت عناوين فرعية مناسبة) بشرط أن تميز الصياغة الواردة في تقرير المدقق بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى من مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير التدقيق عندما يوجد مثل ذلك الاختلاف.

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)

[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]

[تاريخ التقرير]

مرفق رقم (2)

نموذج رقم (2) تقرير المدقق عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، معدة طبقاً

لإطار عرض عادل:

- لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق يتم افتراض الظروف التالية:
- عملية تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. التدقيق هي مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار التدقيق 2600 ينطبق)
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة وفقاً لإطار ذو غرض عام.
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة الواردة في معيار التدقيق (2210).
- خلص المدقق إلى رأي غير معدل (أي نظيف)، ويعد ذلك مناسباً استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على عملية التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في منظمة الإنتوساي.
- استناداً الى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خُصّ المدقق إلى عدم وجود تأكيد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة طبقاً لمعيار التدقيق (2570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية الموحدة، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]
تقرير عن تدقيق القوائم المالية الموحدة.

الرأي:

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية الموحدة لشركة أ ب ج ومنشأتها التابعة (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 20xx/12/31، وقائمة الدخل الشامل الموحدة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 20xx/12/31 وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة.

أساس الرأي:

لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الإنتوساي ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية الموحدة في تقريرنا.

ونحن مستقلون عن المجموعة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة. كما وفيينا أيضاً بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسية للتدقيق:

الأمر الرئيسية للتدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب حكمنا المهني، لها الأهمية البالغة عند قيامنا بتدقيق القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيق القوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأيها فيها، ولم نقدم رأياً منفصلاً في تلك الأمور. [وصف كل أمر رئيس للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة، وعن أحكام نظام الشركات للتدقيق الداخلي التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة المجموعة على البقاء كمجموعة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، وعن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لتصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها، أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية التقرير المالي في المجموعة. [يجب على المدقق أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الجهة التي يمدقها وذلك وفقاً لمعيار التدقيق (2260)]

مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية الموحدة:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير يتضمن رأيها. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق التي تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق ستكشف دائماً عن تحريف جوهري عندما يكون موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد جوهريّة إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية الموحدة.

وكجزء من عملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة، فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على نزعة الشك المهني خلال عملية التدقيق. وعلينا أيضاً:

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهريّة في القوائم المالية الموحدة وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيها. ويعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز التدقيق الداخلي.

• الحصول على فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية التدقيق، من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمجموعة.

• تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

• استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري ذا علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمجموعة مستمرة.

وإذا خُصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، يكون مطلوباً منا لفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية الموحدة، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم تعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف المجموعة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

• تقويم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

• الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية الموحدة. ونحن مسؤولون عن التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة. ونظل المسؤولون الوحيدون عن رأينا.

لقد أبلغنا المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق والنتائج المهمة للتدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها خلال عملية التدقيق.

لقد زودنا أيضاً المكلفين بالحوكمة ببيان يفيد أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأبلغناهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى، التي قد يعتقد تأثيرها بشكل معقول على استقلالنا، وعندما يكون ذلك منطبقاً، الضمانات ذات العلاقة. ومن الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند تدقيق القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية، وبناءً على ذلك تُعد الأمور الرئيسية للتدقيق. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم يمنع نظام أو لائحة الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما، في ظروف نادرة للغاية، نرى أن الأمر ينبغي ألا يتم

الإبلاغ عنه في تقريرنا بسبب أن التبعات السلبية لفعل ذلك من المتوقع أن تفوق فوائد الاهتمام العام من ذلك الإبلاغ بشكل معقول.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق التي يحددها نظام أو لائحة أو معايير تدقيق أخرى. ويجب تناول الأمور التي تناولها نظام آخر أو لائحة أخرى أو معايير تدقيق أخرى والمشار إليها بـ "مسؤوليات التقرير الأخرى" ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات التي عرضت في ضوء مسؤوليات التقرير، والمطلوبة بموجب معايير التدقيق كجزء من قسم التقرير عن تدقيق القوائم المالية. وقد يتم الجمع بين التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى، التي تتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير التدقيق أي تضمينها في قسم التقرير عن تدقيق القوائم المالية تحت عناوين فرعية مناسبة بشرط أن تميز الصياغة الواردة في تقرير المدقق بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى من مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير التدقيق عندما يوجد مثل ذلك الاختلاف.

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان

ذلك مناسباً)

[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]

[تاريخ التقرير]

نموذج رقم (3) تقرير المدقق عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، معدة طبقاً لإطار عرض عادل.

- لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق يتم افتراض الظروف التالية:
- تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. التدقيق ليست تدقيق مجموعة (أي أن معيار التدقيق 2600 لا ينطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة.
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الواردة في معيار التدقيق (2210)
- خلص المدقق إلى رأي غير معدل (أي نظيف)، ويعد ذلك مناسباً استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة.
- استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خلص المدقق إلى عدم وجود تأكيد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة طبقاً لمعيار التدقيق (2570).
- المدقق غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701)، ولم يقرر بخلاف ذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.
- للإشارة إلى وصف مسؤوليته الواردة في الموقع الإلكتروني يختار المدقق سلطة مناسبة.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]
الرأي:

لقد دققنا القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201×، وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 201×، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية

للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة.

أساس الرأي:

لقد قمنا بعملية التدقيق طبقاً لمعايير الإننتوساي ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفينا أيضاً بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة وأحكام نظام الشركات وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ. وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، وعن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية التقرير المالي في الشركة. (يجب على المدقق أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار التدقيق (2260)).

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق التي تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة ستكشف دائماً تحريفاً جوهرياً عندما يكون موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد جوهريّة إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويوجد المزيد من الوصف لمسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في الموقع الإلكتروني للمنظمة على رابط الموقع ويشكل هذا الوصف جزء من تقريرنا.

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)
[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]
[تاريخ التقرير]

نموذج رقم (4) تقرير المدقق عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، معدة طبقاً لإطار التزام ذو غرض عام:

- لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق يتم افتراض الظروف التالية:
 - تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. تدقيق ليست تدقيق مجموعة أي أن معيار التدقيق (2600 لا ينطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، طبقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة س أي أن إطار التقرير المالي يشمل نظام أو لائحة، مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة للمعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل.
 - تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الواردة في معيار التدقيق (2210).
 - خلص المدقق إلى رأي غير معدل (أي نظيف)، ويعد ذلك مناسباً استناداً إلى أدلة تدقيق التي تم الحصول عليها.
 - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على عملية التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة.
 - استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خلص المدقق إلى عدم وجود تأكيد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة طبقاً لمعيار التدقيق (22570).
 - المدقق غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق طبقاً لمعيار التدقيق (2701)، ولم يقرر بخلاف ذلك.
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - لا يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

الموجه إليه (المناسب)

الرأي:

لقد دققنا القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة معدة من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً للنظام س ص ع للدولة س.

أساس الرأي:

لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفينا أيضاً بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا في التدقيق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للنظام س ص ع للدولة س، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ. وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك. والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية التقرير المالي في الشركة. [يجب على المدقق أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار التدقيق (2260)]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن التدقيق الذي تم القيام به طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة سيكشف دائماً تحريفاً جوهرياً عندما يكون موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد جوهريّة إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على نزعة الشك المهني خلال التدقيق، وعلينا أيضاً: -

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز الرقابة الداخلية.

- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.
 - تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري ذا علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا خُصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، يكون مطلوباً منا لفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم تعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم

الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

لقد أبلغنا المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق والنتائج المهمة للتدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها خلال التدقيق.

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)

[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]

[تاريخ التقرير]

مرفق رقم (5)

نموذج رقم (5) تقرير برأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية:

- لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق، يتم افتراض الظروف التالية:
 - تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل.
 - التدقيق ليست تدقيق مجموعة (أي أن معيار التدقيق (2600) لا ينطبق).
 - تم اعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى التي المعتمدة لإطار ذو غرض عام.
 - تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الواردة في معيار التدقيق (2210)
- تم تحريف المخزون. ويعد التحريف جوهري، لكنه غير شائع في القوائم المالية (أي أن الرأي المتحفظ هو المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في منظمة الإنتوساي.
- استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خلص المدقق إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، طبقاً لمعيار التدقيق (2570)
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق، طبقاً لمعيار التدقيق (2701)
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن المسؤولين عن اعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]

تقرير عن تدقيق القوائم المالية

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 201 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة.

أساس الرأي المتحفظ:

لم تظهر إدارة الشركة المخزون المُسجل في قائمة المركز المالي ب. ××× بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ولكن أظهرته بالتكلفة فقط، مما يمثل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي ، والمعايير والإصدارات الأخرى وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة

المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما الأقل، فإن المخزون ينبغي تخفيضه بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق، وبالتالي ستزيد تكلفة المبيعات ب.××× وستتخفض ضريبة الدخل وصافي الدخل، وحقوق المساهمين ب.××× و ×××، على التوالي.

لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الإنتوساي ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفيها بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

الأمور الرئيسية للتدقيق:

الأمور الرئيسية للتدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب حكمنا المهني، لها الأهمية البالغة عند تدقيقنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تمت معالجة تلك الأمور في سياق تدقيقنا للقوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ولم نقدم رأياً منفصلاً في تلك الأمور. وبالإضافة للأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ، لقد حددنا أن الأمور الموضحة أدناه ستكون أمور رئيسة للتدقيق سيتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف لكل أمر رئيس للتدقيق، طبقاً لمعيار التدقيق (2701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

انظر نموذج رقم (1)

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

انظر نموذج رقم (1)

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

انظر نموذج رقم (1)

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)
[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]
[تاريخ التقرير]

نموذج رقم (6)

تقرير برأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة:

- لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق، يتم افتراض الظروف التالية:
تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. التدقيق هي تدقيق مجموعة لمنشأة مع منشآت تابعة (أي أن معيار التدقيق (2600) ينطبق).
- تم اعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى لإطار ذو غرض عام.
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة الواردة في معيار التدقيق (2210).
- القوائم المالية الموحدة مُحرفة بشكل جوهري بسبب عدم توحيد شركة تابعة، ويعد التحريف الجوهري شائعاً في القوائم المالية الموحدة، ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، نظراً لأنه من غير الممكن عملياً القيام بذلك (أي أن الرأي المعارض هو المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي.
- استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خلص المدقق إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، طبقاً لمعيار التدقيق (2570)
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق، طبقاً لمعيار التدقيق (2701) يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن المسؤولين عن اعداد هذه القوائم بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]
تقرير عن تدقيق القوائم المالية
الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة) ، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201x، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر

× 201 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة لها.

أساس الرأي المتحفظ:

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي ب ××× ولم تظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ولكن أظهرته بالتكلفة فقط، مما يمثل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو

أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما الأقل، فإن المخزون ينبغي تخفيضه بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق، وبالتالي ستزيد تكلفة المبيعات ب ×××، وستتخفض ضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين ب ×××، و ×××، و ××× على التوالي.

لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الإنتوساي ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفيما بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

الأمور الرئيسية للتدقيق:

الأمور الرئيسية للتدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب حكمنا المهني، لها الأهمية البالغة عند تدقيقنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تمت معالجة تلك الأمور في سياق تدقيقنا للقوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ولم نقدم رأياً منفصلاً في تلك الأمور. وبالإضافة للأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ، لقد حددنا أن الأمور الموضحة أدناه ستكون أمور رئيسة للتدقيق سيتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف لكل أمر رئيس للتدقيق]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

انظر نموذج رقم (1)

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

انظر نموذج رقم (1)

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

انظر نموذج رقم (1)

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)
[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]
[تاريخ التقرير]

نموذج رقم (7)

تقرير برأي رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.

لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق، يتم افتراض الظروف التالية:

- تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. التدقيق هي تدقيق مجموعة لمنشأة مع منشآت تابعة (أي أن معيار التدقيق 2600 ينطبق).
- تم اعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة لإطار ذو غرض عام.
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الواردة في معيار التدقيق (2210)
- المدقق كان غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة جوهرية، لكنها ليست شائعة في القوائم المالية الموحدة (أي أن الرأي المتحفظ هو المناسب) .
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي.
- استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، خلص المدقق إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، طبقاً لمعيار التدقيق (2705).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق، طبقاً لمعيار التدقيق (2701).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن اعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية الموحدة، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]

تقرير عن تدقيق القوائم المالية الموحدة:

رأي متحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة لشركة أ ب ج وشركاتها التابعة (المجموعة) ، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 201x، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة

للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المرفقة مع القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بعدل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للمجموعة كما في 31 ديسمبر 201x، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة.

أساس الرأي المتحفظ:

سُجل استثمار المجموعة في الشركة س ص ع - وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 201x- بمبلغ xxx، وحصة الشركة أ ب ج من صافي دخل شركة س ص ع تم تضمينه في دخل الشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ذلك التاريخ بمبلغ xxx. وكنا غير قادرين على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة أ ب ج في الشركة س ص ع كما في 31 ديسمبر 201x، وحصة الشركة أ ب ج من صافي دخل شركة س ص ع عن هذه السنة بسبب منعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة ومدقي شركة س ص ع. وبالتالي لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أية تعديلات على تلك المبالغ كانت ضرورية. لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الإنتوساي ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية الموحدة في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية الموحدة، كما وفيها بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد. ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

الأمر الرئيسية للتدقيق:

الأمر الرئيسية للتدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب حكمنا المهني، لها الأهمية البالغة عند تدقيقنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تمت معالجة تلك الأمور في سياق تدقيقنا للقوائم المالية الموحدة ككل وعند تكوين رأينا فيها، ولم نقدم رأياً منفصلاً في تلك الأمور. وبالإضافة للأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ، لقد حددنا أن الأمور الموضحة أدناه ستكون أمور رئيسة للتدقيق سيتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف لكل أمر رئيس للتدقيق]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة:

[انظر نموذج رقم (2)]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية الموحدة:

[انظر نموذج رقم (2)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

[انظر نموذج رقم (2)]

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان

ذلك مناسباً)

[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]

[تاريخ التقرير]

نموذج رقم (8)

تقرير بالامتناع عن ابداء رأي، بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق، يتم افتراض الظروف التالية:

- تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة منشأة غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل.
- والتدقيق هو تدقيق مجموعة - منشأة ومنشآت التابعة - (أي أن معيار التدقيق 2600 ينطبق).
- تم اعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة (إطار ذو غرض عام)
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة الواردة في معيار التدقيق (2210)
- المدقق كان غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. أي أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق بشأن المعلومات المالية للاستثمار في مشروع مشترك، والذي يمثل ما يزيد عن 90% من صافي أصول المنشأة. وتعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة جوهرية وشائعة في القوائم المالية الموحدة (أي أن الامتناع عن ابداء رأي هو المناسب).
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن اعداد هذه القوائم.
- يلزم وجود قسم يتضمن وصفاً أكثر تحديداً لمسؤوليات المدقق.
- بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية الموحدة، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]
تقرير عن تدقيق القوائم المالية الموحدة:

الامتناع عن ابداء الرأي:

لقد تعاقدنا على تدقيق القوائم المالية الموحدة لشركة أ ب ح وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 201x،

وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في هذا التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. ولم نبدي رأياً في القوائم المالية الموحدة المرفقة للمجموعة، بسبب أهمية الأمر الموضح في قسم الامتناع عن ابداء رأي في تقريرنا، ولم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوفير أساس لرأي التدقيق في تلك القوائم المالية الموحدة.

أساس الامتناع عن إبداء الرأي:

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة س ص ع في قائمة المركز المالي للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد ب xxx عن 90% من صافي أصول المجموعة كما في 31 ديسمبر 201x، ولم يُسمح لنا بالوصول إلى الإدارة ومدقي الشركة س ص ع، بما في ذلك توثيق مدقي الشركة س ص ع للتدقيق. وكنتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أية تعديلات كانت ضرورية، فيما يتعلق بحصة المجموعة كنسبة من أصول الشركة س ص ع، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها كنسبة من التزامات الشركة س ص ع، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها كنسبة من دخل ومصروفات الشركة س ص ع عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

[انظر نموذج رقم (2)]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية الموحدة:

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بتدقيق القوائم المالية الموحدة للمجموعة، طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وإصدار تقرير مدقق. ومع ذلك، وبسبب الأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن ابداء رأي، لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوفير أساس لرأي التدقيق في تلك القوائم المالية الموحدة.

ونحن مستقلون عن المجموعة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفينا بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

[انظر نموذج رقم (2)]

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل
[الاسم]
(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان
ذلك مناسباً)
[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]
[تاريخ التقرير]

مرفق رقم (9)

نموذج رقم (9) تقرير بالامتناع عن ابداء رأي، بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية:
لأغراض هذا النموذج التوضيحي لتقرير المدقق، يتم افتراض الظروف التالية:

- تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل، التدقيق ليست تدقيق مجموعة (أي أن معيار التدقيق 2600 لا ينطبق).
- تم اعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمد، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط التدقيق وصفاً لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة الواردة في معيار التدقيق (2210)
- المدقق كان غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، بشأن العديد من عناصر القوائم المالية، وهذا يعني أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق عن المخزون والحسابات مستحقة التحصيل في المنشأة. وتعد التأثيرات المحتملة لعدم امكانية الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة جوهرية وشائعة في القوائم المالية.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق على التدقيق هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة
- في المملكة العربية السعودية.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن المسؤولين عن اعداد هذه القوائم.
- مطلوب وصفاً أكثر تحديداً في قسم مسؤوليات المدقق.
- بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية، يتحمل المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج [أو موجه إليه آخر (مناسب)]

تقرير عن تدقيق القوائم المالية

الامتناع عن ابداء الرأي:

لقد تعاقدنا على تدقيق القوائم المالية لشركة أ ب ج (الشركة) والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 201 x ، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في هذا التاريخ، والإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

ولم نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة. ونظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن ابداء رأي في تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة،

لتوفير أساس لرأي التدقيق في تلك القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي:

لم يتم التعاقد معنا كمُدققين للشركة إلا بعد 31 ديسمبر 201x وبالتالي لم نحضر الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة ونهايتها. ولم نتمكن من إقناع أنفسنا بوسائل بديلة تتعلق بكميات المخزون المحتفظ بها بتاريخ 31 ديسمبر 20x0، 20x1 والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بـ xxx و xxx على التوالي. وبالإضافة إلى ذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للحسابات مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام 20x1 أدى إلى أخطاء عديدة في تلك الحسابات. وحتى تاريخ

تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال في عملية تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن من خلال وسائل أخرى التأكد أو التحقق من الحسابات مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بواقع مبلغ إجمالي مقداره xxx كما في 31 ديسمبر 20x1 ونتيجة لتلك الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كان قد تبين وجود أية تعديلات ضرورية فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والحسابات مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية:

[انظر نموذج رقم (1)]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بتدقيق القوائم المالية للشركة، طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الإنتوساي وإصدار تقرير مدقق. ومع ذلك، ونظراً للأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن ابداء رأي في تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوفير أساس لرأي التدقيق في تلك القوائم المالية. ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في الإنتوساي ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية، كما وفينا بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى:

[انظر نموذج رقم (1)]

الشريك المسؤول عن ارتباط التدقيق الذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل

[الاسم]

(التوقيع باسم الجهاز الأعلى للرقابة، أو الاسم الشخصي للمدقق، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً)
[عنوان إدارة تدقيق الحسابات المختصة أو الجهاز الأعلى للرقابة]
[تاريخ التقرير]

2. ملاحق رقابة الأداء

مرفق (1)

تتمثل المنهجية العامة لرقابة الأداء في الجهاز الأعلى للرقابة في إتباع المسار العام النموذجي التالي:



عوامل الاختيار	المهمة 1	المهمة 2	المهمة 3	المهمة 4
التأثير العام للموضوع	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
ارتباط الموضوع بأهداف التنمية المستدامة	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
مستوى المخاطر (المالية، التشغيلية، المرتبطة بالصحة والسلامة والبيئة)	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
ارتباط الموضوع بالحوكمة، الرقابة الداخلية، الإدارة الفعالة.	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
تأثير النشاط على المجتمع	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
مدى الاهتمام الحالي بالموضوع من قبل المعنيين بتقارير الجهاز الأعلى للرقابة أو ارتباطه بخطة التنمية الدولة	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
عدم التدقيق على الموضوع مسبقاً	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
قابلية الموضوع للتدقيق	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض	☐ عالي ☐ متوسط ☐ منخفض
	☐ عالي	☐ عالي	☐ عالي	☐ عالي

☐ متوسط ☐ منخفض	☐ متوسط ☐ منخفض	☐ متوسط ☐ منخفض	☐ متوسط ☐ منخفض	ارتباط الموضوع مع الخطة الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة
--	--	--	--	---

مرفق (2) مصفوفة اختيار مهام رقابة الأداء

درجات التقييم	عالي 3	متوسط 2	منخفض 1
---------------	--------	---------	---------

مرفق (3) نموذج التزام المدققين بقواعد اخلاقيات المهنة اثناء اجراء الرقابة

اسم الجهة	Xxxxx
فترة الرقابة	20xx-1-1 لغاية 20xx-12-31

توثيق	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم			
المسمى الوظيفي			
التاريخ			

1	2	3
قواعد اخلاقيات المهنة	الإعلان	الأسباب التي تمنع الالتزام
النزاهة	سوف اتصرف بأمانة وموثوقية وبحسن نية وفي سبيل المصلحة العامة. وسوف أكون جدير بالثقة في سياق عملي، ملتزما بالسياسات والمعايير التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة الذي اعمل به.	
	سوف التزم 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 ابقى يقطا تجاه مواطن ضعف النزاهة ومنهجيات الحد منها.	
	سوف احافظ على استقلالي عن النفوذ السياسي واتحرر من التحيز السياسي.	
	لن أشارك في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الجهة محل الرقابة	
	سوف أتجنب الظروف التي يمكن فيها للمصالح الشخصية ان تؤثر على صنع القرار.	

الاستقلالية والموضوعية	• سوف اتجنب الظروف التي قد تؤثر فيها العلاقات مع إدارة أو موظفي الجهة محل الرقابة أو الجهات الأخرى على صنع القرار.
	• سوف أرفض الهدايا أو الاكراميات لو المعاملة التفضيلية التي يمكن ان تضعف الاستقلالية أو الموضوعية.
الكفاءة	• سوف أؤدي وظيفتي وفقا للمعايير المعمول بها وابدل العناية الواجبة
	• سوف اتصرف وفقا لمتطلبات التكليف بعناية وبصورة دقيقة وفي الوقت المناسب
	• سوف احافظ على معارفي ومهاراتي واطورها لمواكبة التطورات في بينتي المهنية من اجل أداء عملي على النحو الأمثل.
السلوك المهني	• سوف التزم بالقوانين واللوائح المعمول بها. وكذلك الارشادات التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة .
	• لن أشارك في أي سلوك قد يضر بمصداقية الجهاز الأعلى للرقابة.
السرية والشفافية	• سوف ابقى على اطلاع بالالتزامات القانونية وسياسات الجهاز الأعلى للرقابة وتوجيهاته فيما يتعلق بالسرية والشفافية.
	• لن أفصح عن اية معلومات تم الحصول عليها كنتيجة لعملي بدون تفويض سليم ومحدد، وما لم يكن هناك حق قانوني او مهني او واجب لفعل ذلك .
	• لن استخدم المعلومات السرية لتحقيق مكاسب شخصية او لمصلحة أطراف ثالثة.
	• سوف ابقى حذرا تجاه إمكانية الكشف عن غير قصد لأطراف أخرى عن معلومات سرية.
	• سوف احافظ على السرية المهنية اثناء فترة الخدمة وبعدها.

الجهاز الأعلى للرقابة

مرفق (4)
برنامج التدقيق

						القطاع:
						الإدارة :
						المراقبة:
						السنة المالية:
بيانات المهمة:						
					اسم المهمة/الجهة المشمولة بالرقابة	
						رقم المهمة:
	-5		-3		-1	فريق التدقيق:
	-6		-4		-2	
الاعمال الرقابية حسب مراحل العمليات الرقابية*						
التوقيت المتوقع للإنجاز	عضو الفريق	المرجع**	الاجراء المقترح	وصف العمليات الرقابية	المرحلة	مسلسل
تاريخ الاعتماد	الاعتماد					
						رئيس الفريق
						المراقب
						المدير

مرفق رقم (5)
مصفوفة تخطيط مهمة التدقيق

الأسئلة الرقابية (أمثلة / صفية/كمية)	المعايير ومصادر المعلومات	طرق التدقيق المتبعة	قيود الفحص	النتائج المتوقعة من أعمال التدقيق
ماهي الأسئلة الرقابية التي يضعها الفريق ويحاول الحصول على إجابة لها من خلال أعمال التدقيق؟	ماهي المعلومات التي يطلبها الفريق لتحديد النتائج المتوقعة؟ وماهي المعلومات اللازمة للإجابة على الأسئلة الرقابية؟ ومن أين سيحصل الفريق على المعلومات؟ (مصدر المعلومات).	كيف سيقوم فريق التدقيق بالإجابة على كل سؤال رقابي؟ وماهي التحليلات التي سيتم استخدامها بناءً على المعلومات المتوقع الحصول عليها؟	ماهي القيود المتوقعة للإجابة على الأسئلة الرقابية؟	ماهي النتائج المتوقعة من مهمة التدقيق؟ وماهي المعلومات التي يتمنى فريق التدقيق الحصول عليها؟

مرفق رقم (6)
(نموذج فهرسة ملف أوراق العمل)

رقم الملف	المكونات	المحتوى	القسم
أ-100	- النسخة الأولى من مسودة التقرير (مربوطة بأوراق العمل وبرنامج التدقيق). - النسخة المعدلة بعد مراجعة المراقب والمدير والمكتب الفني.	تقارير المهمة	أ
أ-200	- رد الجهة على مسودة التقرير. - الإصدار الثاني من التقرير المعتمد من الجهاز الأعلى للرقابة		
أ-300	خطة التدقيق والبرنامج الزمني للتدقيق		
أ-400	- الوارد. - الصادر.		
ب-100	- القوانين والمراسيم والقرارات والعقود التأسيسية. - اللوائح والأنظمة/أدلة الاجراءات. - الهيكل التنظيمي/قائمة المسؤوليات والأوصاف الوظيفية.	التخطيط لمهمة التدقيق	ب
ج-100	البيانات المالية المدققة/خطابات الإدارة/ تقارير التدقيق الداخلي.		
ج-200	- محاضر اجتماعات فريق التدقيق مع مسؤولي الجهة. - محاضر اجتماعات مجلس الادارة/ تقارير نشاط الجهة، الخ.		
د-100	وثائق اخرى.		
د-200	أقسام مهمة التدقيق وفقاً للمحاور المدرجة في برنامج التدقيق ومتضمنة لأوراق العمل وأدلة الاثبات.	المراسلات	ج
د-300		فهم نشاط الجهة	د
د-400		تنفيذ فحوصات	هـ
د-500			
د-600			
د-700			

3. ملاحق رقابة الالتزام

ملحق رقم (1)

مصفوفة توثيق نتائج الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.179

اسم الجهة	فترة الرقابة
-----------	--------------

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوثيق
الاسم			
الوظيفة			
التاريخ			

مخاطر الرقابة						
النتائج						
1	2	3	4	5	6	7
مخاطر/أسئلة الرقابة	المعايير	الحالة/الدليل	النتائج	سبب النتائج وأثرها	الخلاصة	التوصيات

استكمال بيانات قالب مصفوفة نتائج الرقابة دليل العملية المقترح

الهدف من استكمال النموذج	الهدف من ملء ورقة العمل هذه هو تسهيل إعداد نتائج الرقابة بطريقة منهجية. يحتاج لمراقب إلى ملء هذا القالب لكل مخاطرة وكتابة مذكرة وفقاً لنموذج الجهاز الأعلى للرقابة الخاص بالنتائج. سيكون لديه مرجع التوثيق المطلوب لكل نتيجة وهذا سيضمن تغطية الأدلة والوثائق.
متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة:	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.179
الدليل	مخاطر الرقابة: هذا هو نفس ما ورد في خطة الرقابة، التي تشير إلى سجل المخاطر بالنسبة لكل خطر أو مسألة رقابية، يجب تكرار البنود الواردة في الجدول أدناه. العمود 1 المخاطر المحددة في مرحلة التخطيط حسب العملية الموضحة: المشاكل التي يمكن أن تحدث.

العمود 2	السلطات أو القواعد أو اللوائح التي تحكم الجهة/الأحداث/الحالة المعينة المستخدمة لتحديد الإجابة على الخطر، سواء أكانت متوافقة أم لا.
العمود 3	ما الأمور التي اكتشفها المراقب في المهمة الرقابية، والوضع الحالي في الجهة، سواء كان ينحرف عن المعايير المحددة، وما هي نتائج جمع الأدلة باستخدام الأساليب أو التقنيات أو الإجراءات مختلفة.
العمود 4	هذا هو الفرق بين المعايير (ما ينبغي أن يكون) والحالة (ما هو موجود)، من خلال تقييم الأدلة على الحالة الموجودة مقابل المعايير. عادةً ما يكون هناك العديد من الأدلة التي تساهم بصياغة النتائج.
العمود 5	في حالة وجود عدم التزام، ما هو السبب؟ يمكن أن يكون الجهل بالقواعد المعمول بها أو تجاوز قرار الإدارة. يحتاج المراقب في هذه الحالة إلى تحديد السبب الرئيسي لعدم الالتزام بدلاً من كتابة ما هو واضح. ما هو تأثير أو نتيجة عدم الالتزام أو الانحراف فيما يتعلق بالخسارة أو أي ضرر آخر تتعرض له الجهة؟
العمود 6	استناداً إلى النتائج، ما إذا كانت المخاطر تحت الرقابة غير متوافقة مع المعايير المعنية.
العمود 7	مقترحات لمعالجة المشاكل الرئيسية أو السبب الأساسي المحددة في العمود 5. يجب أن تأتي التوصيات من السبب الأساسي المحدد. قد لا يكون هناك توصيات لجميع النتائج. عند اقتراح توصية ما، من الجيد أن مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة، وهذا سيعزز إمكانيات وضع التوصية.
التوثيق:	
ستتضمن جميع الأعمدة بيانات من المراقب. وينبغي إثبات كل هذه البيانات بأدلة كافية وملائمة مع توثيقها على النحو الواجب. ويجب توثيق كل قرار يتخذه المراقب. كما يجب توثيق العمل المنجز وصولاً إلى الاستنتاج، وتحليل البيانات أو المعلومات التي تم جمعها لصياغة التقرير بشكل مناسب	
الأدلة المقدمة من المُعد والمراجع	يجب استكمال بيانات الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قاموا بملء بيانات القالب والذين راجعوه في النهاية. عادة ما يُصدق قائد الفريق عليه كجزء من رقابة الجودة. ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي

ملحق رقم (2)

توثيق عناصر التقارير المباشرة حول التأكد المعقول

العنوان. ينبغي أن يتضمن عنوان التقرير بإيجاز موضوع الرقابة بطريقة يمكن فهمهما من قبل القارئ بطريقة واضحة.

تحديد معايير الرقابة السارية ومستوى التأكد. في التقارير الرقابية التي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة، يحدد الجهاز المعايير المتبعة أثناء إجراء المهمات الرقابية. كما يشير أيضاً إلى معايير الرقابة التي تتبعها أثناء إجراء المهمة الرقابية المحددة الواردة بالتقرير من خلال إحدى الخيارين التاليين:

، وكذلك مبادئ ISSAI 100) الخيار 1 : وضع معيار رسمي وطني يتوافق مع المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (ISSAI 400) رقابة الالتزام ()

الخيار 2 : الإشارة مباشرة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يتعلق برقابة الالتزام (ISSAI 400).

في الخيار الأول الذي تعتمد فيه معايير الرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة على المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام أو تتوافق معها، يُمكن وضع إشارة في تقارير المهمات الرقابية كما يلي:

لقد أجرينا مهمة الرقابة هذه بما يتوافق مع {المعايير الوطنية في (اسم) الجهاز الأعلى للرقابة}، وهي قائمة على {أو (ISSAI 100-200-300-400) تتوافق مع} مبادئ الرقابة الأساسية ()

في الخيار الثاني، يُمكن للأجهزة العليا للرقابة في بعض الولايات القضائية اختيار اتباع إرشادات رقابة الالتزام بصفتها المعايير الرسمية لعملها. وفي هذه الحالة، يُمكن وضع الإشارة كما يلي:

نحن نجري المهمة (المهام) الرقابية {رقابة الالتزام} بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة {فيما يتعلق برقابة الالتزام}.

الخلاصة التنفيذية (حسب الحاجة). توضح الخلاصة التنفيذية الأسئلة الرقابية وكيفية إجراء مهمة الرقابة والنتائج الرئيسية والاستنتاجات والتوصيات. وتسرد المعلومات كذلك في شكل خلاصة، وتتضمن أهم معلومات التقرير فقط. وتتراوح الخلاصة التنفيذية عادة من صفحتين إلى ثلاث صفحات، وقد تكون أقل من ذلك حسب كل مهمة رقابية.

تتضمن الخلاصة التنفيذية فقرة عن خلفية الجهة التي أدت إلى ظهور الموضوع الرئيسي ومدى أهميتها. وتتضمن كذلك الهدف أسئلة الرقابة ونهج الرقابة، وتصف النتائج الرئيسية للرقابة والاستنتاجات في شكل خلاصة من السهل قراءتها وفهمها. ومن هذا المنطلق يحصل القارئ على نظرة عامة عن أهم المشاكل على الإطلاق في الموضوع. وتتضمن الخلاصة التنفيذية أيضاً التوصيات الأساسية لمهمة الرقابة والبيان الذي يؤكد صحة إتاحة الفرصة للجهة محل الرقابة للتعليق على التقرير.

وصف موضوع الرقابة والنطاق. يُقصد بموضوع الرقابة ما تم قياسه أو تقييمه سواء من معلومات أو حالة أو نشاط وفق معايير محددة. وينبغي توصيف ذلك الأمر بوضوح في تقرير الرقابة. فتحدد مقدمة التقرير نطاق الرقابة في شكل بيان واضح حول محور المهمة الرقابية ومداه وحدودها من حيث التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وتتضمن كذلك الفترة الزمنية التي تغطيها المهمة الرقابية.

المعايير المحددة. يتعين تحديد المعايير التي يتم تقييم موضوع الرقابة وفقاً لها في تقرير المراقب. فمن الأهمية بمكان تحديد المعايير بالتقرير، حتى يستطيع مستخدمو التقرير فهم أساس عمل مراقبي القطاع العام والاستنتاجات التي توصلوا

لها. وقد يجري إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في صيغة تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه دائماً وموثوق به.

في الحالات التي لا يُمكن فيها تحديد المعايير المطبقة في الرقابة باستمرار أو يجب استنباطها من مصادر متصلة، يجب إدراج المعايير بوضوح في القسم الخاص بتقرير المراقب. وفي الحالات التي تتضارب فيها المعايير، يجب توضيح هذا التضارب، فضلاً عن توفير التوصيات على نحو مناسب.

وقد يكون من المناسب في ضوء الظروف المحيطة، الإفصاح عما يلي:

- مصدر المعايير المطبقة، وتحديد ما إذا كانت تدخل ضمن القانون أو اللوائح أو تم إصدارها من قبل مجموعات خبراء معتمدة أو معترف بها وتلتزم بإجراء عملية شفافة وواجبة النفاذ - بمعنى تحديد ما إذا كانت معايير قائمة في سياق موضوع الرقابة الأساسي (وإذا لم تكن كذلك، فإن وصف السبب في هذه الحالة يكون مناسباً).
- القياس أو طرق التقييم المستخدمة حينما تسمح المعايير المطبقة للاختيار من بين العديد الطرق.
- أي تفسيرات مهمة صدرت عن تطبيق المعايير المتبعة في ظل ظروف الارتباط.

توضيح الطرق المُستخدمة وإظهار الأسباب المنطقية لاستخدامها. . ينبغي للمراقب أن يصدر بياناً واضحاً عن الإجراءات المتبعة لجمع الأدلة عند الإجابة عن أسئلة الرقابة. وسيُمكن هذا الأمر المستخدم من قراءة التقرير واتباعه واكتساب الثقة في صحة الاستنتاجات التي توصلَ إليها. وينبغي لتفاصيل العمل المنجز أن تشمل الأوجه التالية:

- الظروف الخاصة بالجهة (مثل الطبيعة المتغيرة لأنشطة الجهة مقارنة بنظيراتها في القطاع).
- ظروف الرقابة المحددة التي تؤثر على طبيعة الإجراءات المنجزة ومداه.
- مستوى التفاصيل حول توقعات المستخدمين المستهدفين التي ينبغي إدراجها في التقرير، وذلك وفق ممارسات السوق أو القوانين أو اللوائح المعمول بها.

ومن الضروري كتابة الخلاصة المنهجية بطريقة موضوعية، ما يسمح للمستخدمين المستهدفين بفهم العمل الذي تم إنجازه باعتباره حجر الأساس لصياغة استنتاج المراقب. ولا ينبغي للخلاصة مع ذلك أن تكون موجزة، بحيث يصعب فهم العمل الذي أنجزه المراقب، ولا سيما فيما يتعلق بكيفية التوصل إلى الاستنتاج أو تكوين الرأي.

النتائج. يضم قسم النتائج وصف المراقب للأدلة التي تم جمعها مقارنة بالمعايير. وتكون النتائج مكتوبة بطريقة منطقية، وفقاً للمعايير المحددة بطريقة تساعد القارئ على اتباع التدفق المنطقي لحجة بعينها. عند تضمين كميات ضخمة من البيانات لدعم نتائج المهمات الرقابية، يُمكن تضمين هذه البيانات في الملاحق.

صياغة الاستنتاج (الاستنتاجات) أو الرأي وفق الإجابات عن أسئلة رقابية محددة. يتضمن تقرير المراقب حول موضوع رقابة الالتزام استنتاجاً أو رأياً يستند إلى العمل الرقابي المنفذ. وتتم صياغة الاستنتاج أو الرأي على هيئة إجابات عن أسئلة الرقابة المحددة. وقد تتأثر طبيعة الصياغة بفعل صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والإطار القانوني الذي تمت تحت مظلته المهمة الرقابية.

الردود الواردة من الجهة محل الرقابة (حسب الحاجة). يُعد إدراج الردود الواردة من الجهة محل الرقابة من خلال إعداد تقارير حول وجهات نظر الطرف المسؤول جزءاً من مبدأ التناقض. ويُعد مبدأ التناقض سمة فريدة وبالغة الأهمية في الرقابة على القطاع العام؛ حيث يربط عرض نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجّع على التصحيح. ويتضمن الموافقة على

الحقائق مع الجهة محل الرقابة للمساعدة على ضمان أنها كاملة ودقيقة ومقدمة بطريقة تتسم بالنزاهة. ويتضمن كذلك، حسب الاقتضاء، إدراج ردود الجهة محل الرقابة إزاء المواضيع المطروحة سواء بشكل حرفي أو في الخلاصة.

التوصيات (حسب الحاجة). ينبغي أن يتضمن تقرير المراقب، حسب الضرورة، التوصيات المصممة للوصول إلى تحسينات. وبينما قد تكون هذه التوصيات بناءة للجهة محل الرقابة، ينبغي أن تبتعد عن الإطباب بما يضر بموضوعية المراقب على القطاع العام خلال المهام الرقابية التي سيجريها في المستقبل. وإذا وضع المراقب توصية محددة ولم يطبق الطرف المسؤول هذه التوصية بعينها ولكنه يدرس خياراً آخر، فقد يميل المراقب في المهمات الرقابية التالية إلى الحكم على هذا الأمر باعتباره إخلال بالالتزام. وفي مثل هذه الحالات، تكمن النقطة الأساسية في تحديد ما إذا كانت التوصيات تتيح أمام الجهة استخدام الآلية التي تراها مناسبة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق الالتزام أم لا.

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي

ملحق رقم (3)

توثيق عناصر التقارير المباشرة حول التأكيد المحدود

خلاصة التقرير. نظراً لأن العمل المنفذ في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل من العمل الموجود في ارتباط التأكيد المعقول ويكون محدوداً بطبيعته، فمن المهم تقديم خلاصة العمل المنفذ لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم مقدار العمل المنجز واستنتاج المراقب.

وتكون خلاصة تقرير ارتباط التأكيد المحدود مفصلة أكثر وينبغي أن تحدد أوجه القصور الموجودة في طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومقدارها لكي يكتسب القراء تقدير أفضل للاستنتاج الذي جرى التوصل إليه. وقد يكون من المهم كذلك أن نذكر في خلاصة العمل المنفذ أي إجراءات لم يجري تنفيذها ولكنها كان من الطبيعي أن تكون موجودة في مهمة التأكيد المعقول. ونظراً لأن تقييم المخاطر المنجز في مهمة التأكيد المعقول يتجاوز التقييم الذي يحدث في ارتباط التأكيد المحدود، فإن تحديد جميع الإجراءات قد لا يكون ممكناً.

الاستنتاجات/الآراء. ينبغي لصياغة الرأي أو الاستنتاج أن تعكس صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة. ويمكن للمراقب في هذا الوقت استخدام مصطلحات مثل "قانوني ومعتاد" أو "معتاد" أو "تم لخدمة أهداف البرلمان".

الاستنتاج/الرأي غير المعدّل. في ارتباط التأكيد المحدود على الرأي غير المعدّل "استناداً إلى العمل المنفذ والموضح في هذا التقرير، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا

للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يتماشى في جميع النواحي الجوهرية [بالمعايير المطبقة]".

الاستنتاج/الرأي المعدّل. من بين الأمثلة على الرأي المعدّل: "وفق العمل المنجز والموضح في هذا التقرير ما عدا [وصف الاستثناء]، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يتماشى مع جميع جوانب الأهمية النسبية [بالمعايير المطبقة]".

إن صياغة الأنواع الأخرى من استنتاجات الرقابة مثل الاستنتاج العكسي وإخلاء المسؤولية عن الاستنتاج يشبه كثيراً كل من الاستنتاجات الخاصة بارتباط التأكيد المحدود وارتباط التأكيد المعقول

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي (IDI)

ملحق رقم (4)

توثيق عناصر التقارير حول ارتباطات التأكيد المعقول

يتضمن التقرير الرقابي لارتباطات التأكيد بالتأكيد المعقول، العناصر التالية.

العنوان. ينبغي أن يتضمن عنوان التقرير بإيجاز موضوع الرقابة الذي يسهل على القارئ فهمه.

المُخاطب. يحدد المُخاطب الطرف أو الأطراف الذين يتم توجيه تقرير الرقابة إليهم. ويوجه تقرير الرقابة عادة إلى الطرف المسؤول، ولكن في بعض الأحيان قد يكون هناك مستخدمين مستهدفين آخرين. كما أن المستخدمين المستهدفين هم الأشخاص الذين يوجه المراقب إليهم تقرير رقابة الالتزام. وقد يكون المستخدمون المستهدفون جهات تشريعية أو رقابية مكلفة من جانب الحكومة أو المدعي العام أو الجمهور.

وصف المعلومات المتعلقة بالموضوع والموضوع الأساسي عند الضرورة. يُقصد بموضوع الرقابة ما تم قياسه أو تقييمه سواء من معلومات أو حالة أو نشاط وفق معايير محددة. وينبغي توصيف ذلك الأمر بوضوح في تقرير الرقابة.

مدى المهمة الرقابية وحدودها، ويتضمن هذا المدة الزمنية التي تغطيها. يحدد الجزء المخصص لمقدمة التقرير نطاق الرقابة في شكل بيان واضح حول محور المهمة الرقابية ومداها وحدودها من حيث التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وتتضمن كذلك المدة الزمنية التي تغطيها المهمة الرقابية.

مسؤوليات الطرف المسؤول والمراقب. يعمل تحديد المسؤوليات النسبية على إعلام المستخدمين المستهدفين بأن الطرف المسؤول يتحمل مسؤولية الموضوع الأساسي، وأن المسؤول عن القياس أو المقيّم يتحمل مسؤولية قياس موضوع الرقابة أو تقييمه وفق المعايير المعمول بها، وأن دور المراقب يتمثل في التوضيح باستقلالية عما تم توصل إليه من رأي/استنتاج حول معلومات موضوع الرقابة، ويُمكن التعبير عن هذه المسؤوليات على الوجه التالي:

مسؤولية الطرف المسؤول

تتحمل مسؤولية {ABC}، فإن إدارة الهيئة الحكومية 20XX xx.xx بتاريخ XYZ وفق {بنود الاتفاقية مع المؤسسة {إعداد حسابات كاملة تتوافق مع بنود الاتفاقية}.

مسؤولية المراقب

تكمن مسؤوليتنا في التعبير باستقلالية عن الاستنتاج حول {حسابات المشاريع} استنادًا إلى مهمتنا الرقابية. وقد أنجزنا العمل وفق {مبادئ الرقابة الأساسية وإرشادات رقابة الالتزام بمنظمة الانتوساي}. وتتطلب هذه المبادئ منا الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للمهمة الرقابية وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول سواء إن كان {استخدام أم لا}. 20XX. xx.xx أموال المشاريع يتوافق من جميع الجوانب المهمة مع بنود اتفاقية التمويل بتاريخ

وتتضمن المهمة الرقابية اتخاذ إجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم استنتاجنا. وتعتمد الإجراءات المتخذة على التقدير المهني للمراقب، بما في ذلك تقييم مخاطر حالات عدم الالتزام الجوهرية سواء كان ذلك بسبب احتيال أم لا. ونعتقد أن إجراءات الرقابة التي نتخذها هي الإجراءات التي نراها مناسبة في ظل الظروف المحيطة. ونعتقد كذلك أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لاستنتاجنا.

معايير الرقابة. يتعين تحديد المعايير التي يتم تقييم موضوع الرقابة وفقًا لها في تقرير المراقب. فمن الأهمية بمكان تحديد المعايير بالتقرير، حتى يستطيع مستخدمو التقرير فهم أساس عمل مراقبي القطاع العام والاستنتاجات التي توصلوا لها. وقد

يتم إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه وموثوق به.

تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد. عندما تعتمد معايير الرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة على المبادئ الرئيسية للرقابة بمنظمة الانتوساي أو تتوافق معها، فيمكن الإشارة إليها في تقارير الرقابة كما يلي:

لقد أجرينا مهمة الرقابة هذه بما يتوافق مع {المعايير}، وهي تعتمد على {أو تتوافق مع} المبادئ الأساسية للرقابة (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 400 - 300 - 200 - 100) للمعايير الدولية بالأجهزة العليا للرقابة.

يُمكن للأجهزة العليا للرقابة في بعض الولايات القضائية اختيار اتباع إرشادات رقابة الالتزام بصفتها المعايير الرسمية لعملها. وفي

هذه الحالة، يُمكن الإشارة إلى المعايير كما يلي:

نحن نجري المهمة {المهام} الرقابية {رقابة الالتزام} بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة {فيما يتعلق بـ {رقابة الالتزام}.

خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة. يستفيد المستخدمون من خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة في فهم استنتاج المراقب. وفي الكثير من المهمات الرقابية، من المحتمل إجراء تغييرات لانهائية في الإجراءات من الناحية النظرية. ومن الناحية العملية، يصعب توصيل هذه التغييرات بطريقة تتسم بالوضوح والبعد عن الغموض. وبناءً عليه، ينبغي لمخلص العمل المنجز أن يقدم توضيحاً موجزاً للقارئ الخارجي حول كيفية تنفيذ المهمة الرقابية.

تشمل العوامل التي يجب مراعاتها عند تحديد مستوى التفاصيل التي ينبغي توفيرها في خلاصة العمل المنجز ما يلي:

- الظروف الخاصة بالجهة (مثل الطبيعة المتغيرة لأنشطة الجهة مقارنة بنظيراتها في القطاع).
- ظروف الرقابة المحددة التي تؤثر على طبيعة الإجراءات المنجزة ومداه.
- مستوى التفاصيل حول توقعات المستخدمين المستهدفين التي ينبغي إدراجها في التقرير، وذلك استناداً إلى ممارسات السوق أو القوانين أو اللوائح المعمول بها.

يجب كتابة الخلاصة بطريقة موضوعية، ما يسمح للمستخدمين المستهدفين بفهم العمل المنفذ باعتباره حجر الأساس لصياغة استنتاج المراقب. بيد أنه ينبغي التأكيد على أن الخلاصة لا يُفضل أن تكون موجزة إلى الدرجة التي يصعب فيها فهم عمل المراقبين ولا سيما الوسائل التي أوصلتهم إلى أو الاستنتاج أو الرأي.

الرأي/الخلاصة. بالنسبة لارتباطات التأكيد، سيجري نقل مستوى التأكيد عن طريق الاستخدام الملائم لآراء المهمة الرقابية الموحدة. وفيما هو متعلق بالمهام الرقابية المجمعة، يقيّم المراقب أي معيار يعتمد كمرجع. وعند دمج رقابة الالتزام بالرقابة المالية، ينبغي للاستنتاج/الرأي حول جوانب الالتزام أن يكون منفصلاً بوضوح عن الرأي المتعلق بالقوائم المالية.

الردود الواردة من الجهة محل الرقابة (حسب الاقتضاء). يُعد إدراج ردود الجهة الواردة من محل الرقابة من خلال إعداد تقارير حول وجهات نظر المسؤولين في الطرف المسؤول جزءاً من مبدأ التناقض. ويُعد مبدأ التناقض سمة فريدة وبالغة الأهمية في الرقابة على القطاع العام؛ حيث يربط عرض نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح. ويتضمن الموافقة على الحقائق مع الجهة محل الرقابة للمساعدة على ضمان أنها كاملة ودقيقة ومقدمة بطريقة تتسم بالنزاهة.

وقد يتضمن كذلك ، حسب الاقتضاء ، إدراج ردود الجهة محل الرقابة إزاء المواضيع المطروحة سواء بشكل حرفي أو في الخلاصة.

تاريخ إصدار التقرير. يتعين تحديد تاريخ التقرير الصادر بشأن رقابة الالتزام وتوقيعه. وينبغي للمراقب التأكد من عدم تحديد تاريخ التقرير قبل حصوله على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لدعم الرأي/الاستنتاج.

التوقيع. ينبغي توقيع تقرير رقابة الالتزام من قبل شخص يمتلك الصلاحية المناسبة للتوقيع ، أي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة أو الشخص الذي حوّلت إليه هذه الصلاحية.

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي (IDI)

ملحق رقم (5)

توثيق رأي المراقب في ارتباطات التأكيد للتأكيد المعقول

يجري التعبير في هذا الموطن عن رأي المهمة الرقابية بطريقة إيجابية، بحيث يحمل رأي المراقب وما إذا كان موضوع الرقابة ملتزم من جميع الجوانب المهمة أم لا، وسواء إن كانت المعلومات حول موضوع الرقابة تقدّم وجهة نظر صحيحة وعادلة وفق المعايير المعمول بها أم لا.

الرأي غير المعدّل

في حالة عدم العثور على حالات عدم التزام جوهرية في ارتباط التأكيد المعقول، فعلى المراقب توضيح رأي غير مُعدّل يفيد بأن معلومات موضوع الرقابة قد أعدت من جميع الجوانب المهمة بما يتوافق مع المعايير المعمول بها

مثال على الرأي غير المعدّل:
يرتبط موضوع رقابة الالتزام في هذا المثال بمكتب الضرائب الوطني، ولم تكشف المهمة الرقابية إلى وجود أي حالة عدم التزام بالقانون المعمول به
[أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير] {20XX xx.xx من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ A} لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223 الرأي غير المعدّل استناداً إلى العمل الرقابي المحقق، توصلنا إلى أن مكتب الضرائب الوطني يلتزم من جميع الجوانب المهمة بالفصل من قانون ضريبة القيمة المضافة. 223A

الرأي المعدّل

يعدل مراقبو القطاع العام رأيهم تعديلاً مناسباً في حالة ظهور حالات عدم التزام مهمة. وبالنظر إلى مدى عدم الالتزام، قد ينتج ما يلي:

- رأي متحفّظ (إذا كانت حالات عدم الالتزام مهمة، ولكنها غير منتشرة)
وفق العمل الرقابي المنجز، وجدنا أنه، فيما عدا {كتب الاستثناء}، تلتزم معلومات موضوع الرقابة بالجهة محل الرقابة في جميع الجوانب المهمة {بالمعايير المعمول بها}
- رأي مخالف (إن كانت حالات عدم الالتزام مهمة ومنتشرة)
في رأينا، {موضوع الرقابة} لا تتوافق في جميع الجوانب المهمة {بالمعايير المعمول بها} وحالات عدم الالتزام متفشية

محدودية النطاق

بالنظر إلى مدى الحصر، قد ينتج ما يلي:

رأي متحفّظ (إن لم يتمكن المراقب من الحصول على دليل إثبات كافٍ ومناسب والتأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية ولكنها غير منتشرة)

في رأينا، باستثناء {الكتب الاستثناء}، لم يتمكن المراقب من الحصول على دليل إثبات مناسب وكافي، وكانت التأثيرات المحتملة مهمة لكنها غير منشرة، أو

إخلاء مسؤولية (إذا كان المراقب غير قادر على العثور على دليل إثبات كافٍ ومناسب فيما يخص الالتزام بالمرجعيات، والتأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية والانتشار)

إننا لا نعرب عن رأينا في هذا الموضوع. إذ لم تتمكن من الحصول على دليل إثبات مناسب وكافي لإرساء قاعدة يستند عليها لإبداء الرأي

مثال على رأي متحفظ في رقابة الالتزام: يرتبط موضوع رقابة الالتزام في هذا المثال بمكتب الضرائب الوطني، وكشفت المهمة الرقابية إلى وجود حالة عدم التزام، مما أدى إلى فرض رسوم وغرامات إضافية على الجهة محل الرقابة. ولم يكن الانحراف في الالتزام جوهرياً بحيث يؤدي إلى وضع استنتاج عكسي. {أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير}..... {20XX xx.xx من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ A} {لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223 أساسيات الرأي المتحفظ تلتزم تشريعات ضريبة القيمة المضافة مكتب الضرائب الوطني بإرسال تقارير ربع سنوية إلى البرلمان. لم يتم إعداد التقارير للفترة 1 أبريل 20.. إلى 30 يونيو 20.. . الرأي المتحفظ استناداً إلى المهمة الرقابية المحققة، وجدنا أنه باستثناء حالة عدم الالتزام التي لاحظناها في فقرة أساسيات الرأي من قانون ضريبة القيمة المضافة A. المؤهل، يلتزم مكتب الضرائب المحلي في جميع الجوانب المهمة بالفصل 223

الرأي المخالف

مثال على الرأي المخالف: يرتبط موضوع الرقابة في هذا المثال بمكتب الضرائب المحلي، وكشفت المهمة الرقابية أن مكتب الضرائب لم ينفذ الإجراءات المنصوص عليها في القانون على دافعي الضرائب المتأخرين عن السداد [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير]..... {20XX xx.xx من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ A} {لقد قمنا بمراقبة مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223 أساسيات الرأي المخالف تنص تشريعات ضريبة القيمة المضافة على أنه ينبغي فرض الحجزات والخصومات على حالات عدم الالتزام فيما يخص دافعي الضرائب المتأخرين الذين بلغت متأخراتهم عشرة آلاف دولار. وعلى الرغم من ظهور حالات تأخر بين دافعي الضرائب في هذه الفئة، إلا أن هذه الإجراءات لم تُنفذ كما هو وارد في القانون. الرأي المخالف استناداً إلى عمل المهمة الرقابية المنجز، وجدنا أنه بسبب أهمية الموضوع الذي لاحظناه في فقرة أساسيات الرأي من قانون ضريبة القيمة A. المخالف أعلاه، لا يلتزم مكتب الضرائب المحلي في جميع الجوانب المهمة بالفصل 223 المضافة.
--

إخلاء المسؤولية

مثال على إخلاء المسؤولية في رقابة الالتزام: يتم إصدار إخلاء المسؤولية حينما يكون مراقب القطاع العام غير قادر على الوصول إلى استنتاج. وفي هذا المثال، كان من قانون ضريبة القيمة المضافة A. سيتم إجراء رقابة الالتزام على مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223 [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير] ... {20XX xx.xx من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ A} لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223 أساسيات إخلاء المسؤولية لم يحافظ مكتب الضرائب المحلي على ملفات الأفراد دافعي الضرائب بطريقة مناسبة بما في ذلك المعلومات المتعلقة بتقييم ضريبة القيمة المضافة. ولم تكن هناك ملفات كاملة وتتضمن تقييماً سوى ل 20 دافع ضرائب مسجل فقط من أصل 200. ولم تكن هناك إجراءات أخرى يُعتمد عليها يُمكننا تنفيذها لتحديد ما إذا كان مكتب الضرائب المحلي يلتزم بقانون ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بتقييم دافعي الضرائب. إخلاء المسؤولية استناداً إلى المهمة الرقابية المنفذة وبفعل أهمية الموضوع الذي لاحظناه في فقرة أساسيات إخلاء المسؤولية أعلاه، لم نتمكن من التوصل إلى رأي أو صياغة حول مدى التزام مكتب الضرائب المحلي بما هو وارد في قانون ضريبة القيمة المضافة.

فقرات لفت الانتباه أو غيرها من فقرات الملاحظات

في بعض الحالات، ربما تكون هناك حاجة إلى الإسهاب في موضوعات بعينها وهي غير مؤثرة على رأينا حول الالتزام، ولكن من الضروري ذكرها بعد أن دخلت في حيز اهتمام المراقب. ويستخدم المراقب في هذه الحالات التأكيد على المواضيع أو فقرة المواضيع الأخرى. ويُمكن أيضاً نقل النتائج التي لا تعد ذات أهمية أو التي نحتاج إلى إدراجها في تقرير المراقب إلى الإدارة خلال المهمة الرقابية. إذ أن إبلاغ هذه النتائج قد يساعد الجهة محل الرقابة على معالجة حالات عدم الالتزام وتجنب حدوث حالات مشابهة في المستقبل.

ويعتمد قرار إدراج فقرات لفت الانتباه أو غيرها من الفقرات البارزة على ما إذا جرى تقديمها أو الإفصاح عنها في معلومات موضوع الرقابة أم لا.

فقرات لفت الانتباه. إذا كان المراقب يعتقد أنه يجب جذب انتباه المستخدمين المستهدفين إلى موضوع مقدّم أو معلن في المعلومات المتعلقة بالموضوع، في تقدير المراجع، أمراً ذا أهمية والتي تكون أمراً أساسياً في فهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع وعلى المراقب إضافة فقرة لفت انتباه.

فقرات الملاحظات الأخرى. إذا كان المراقب يعتقد أنه يجب توصيل موضوع آخر غير المواضيع الواردة أو الظاهرة في المعلومات حول موضوع الرقابة، بمعنى أن هذا الموضوع وفق تقدير المراقب يتصل بمدى فهم المستخدمين المستهدفين للمهمة الرقابية ومسؤوليات المراقب وتقرير الرقابة، فيجب على المراقب إضافة فقرة ملاحظة أخرى.

في حالة الموضوع الآخر، ينبغي للمراقب الإشارة في فقرة بأول التقرير وبطريقة مناسبة أن رأي المراقب لم يعدل فيما يتعلق بالموضوع. وفي حالة فقرة لفت الانتباه، يجب أن تشير هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المقدمة أو الظاهرة في المعلومات حول موضوع الرقابة. يوضح النموذج أعلاه

مثال على فقرات لفت الانتباه أو غيرها من فقرات الملاحظات
الرأي استناداً إلى العمل الرقابي المحقق ، توصلنا إلى أن مكتب الضرائب الوطني يلتزم من جميع الجوانب المهمة بالفصل من قانون ضريبة القيمة المضافة. 223A لفت الانتباه في الحسابات التي تحتوي على تفاصيل بشأن إجمالي النفقات الإدارية وقدرها xxإننا نجذب الانتباه إلى ملاحظة دولار فيما يتعلق بتقارير المؤسسة حول الالتزام بينود اتفاقية التمويل. رأينا ليس مؤهلاً فيما يتعلق بهذا xxxx.xx الموضوع. موضوعات أخرى ، ولهذا السبب ومن ثم فإنه XYZإننا نجذب الانتباه إلى حقيقة أن هذا التقرير قد تم إعداده لاستخدام المنظمة المانحة قد لا يكون مناسباً لخدمة هدف آخر

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي (IDI)

ملحق رقم (6)

توثيق ارتباطات التأكيد للتأكيد المحدود

ارتباطات التأكيد - التأكيد المحدود

في ارتباط بالتأكيد المحدود، يذكر المراقب أنه استنادًا إلى الإجراءات المتخذة، لم ينتهي إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن موضوع الرقابة يلتزم أو لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة بالمعايير المعمول بها. وقد تكون الإجراءات محدودة مقارنة بالعناصر اللازمة للتوصل إلى التأكيد المعقول. وينقل تقرير التأكيد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكيد المقدم.

ينص الرأي غير المعدّل في ارتباط التأكيد المحدود:

استنادًا إلى العمل المنفذ والموضّح في هذا التقرير، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المطبقة].

ينص الرأي المعدّل في ارتباط التأكيد المحدود:

بناء على العمل المنجز والموضّح في هذا التقرير باستثناء {اكتب الاستثناء}، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة {بالمعايير المطبقة}.

استنتاج المراقب في ارتباط التأكيد

يتم تقديم استنتاجات ارتباط التأكيد بنفس الطريقة كما في مهمة إعداد التقارير المباشرة. تتضمن الاستنتاجات الموضحة بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول ما يلي:

□ عند النظر إليها استنادًا إلى الموضوع الأساسي والمعايير السارية، "في رأينا الجهة ملتزمة في جميع الجوانب المهمة مقارنة بالمعايير".

□ عند النظر إليها من حيث معلومات الموضوع والمعايير المعمول بها، "في رأينا، تم إعداد التوقع حول نشاط الجهة بطريقة ملائمة في جميع الجوانب المهمة وفق المعايير".

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي (IDI)