

تهيد،،،

في ضوء التطورات التي شهدتها المملكة نتيجة تطور نظم العمل وأساليب الإدارة ونمو نشاطات القطاع العام وتزايد الإنفاق الحكومي، فقد كان لزاماً علينا أن نعمل بجد على إيجاد أفضل الطرق والوسائل للقيام بواجباتنا المناطة بنا بموجب قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لسنة 1952 وتعديلاته، بكفاءة وفاعلية ومهنية.

وسوف يواصل الديوان بعون الله تعالى جهوده لتطوير وتحسين جودة أساليب الرقابة ومخرجاتها وتطبيق آليات ضمان الجودة في العمل الرقابي وتبني الجديد من الأساليب الرقابية بهدف تحقيق رؤية الديوان الاستراتيجية المتمثلة في التميز الرقابي المهني المستدام لتعزيز المساءلة العامة وتوطيد مفاهيم الإفصاح والشفافية ومساعدة القطاع العام للعمل بكفاءة وفاعلية، وتحقيق رسالته المتمثلة في المساهمة في تحسين استخدام وإدارة الموارد العامة للدولة لتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع من خلال رقابة شاملة مستقلة على القطاع العام، وذلك تحقيقاً لرؤى سيدي حضرة صاحب الجلالة الهاشمية الملك عبد الله الثاني ابن الحسين المعظم حفظه الله ورعاه الواردة في الورقة النقاشية السادسة المتمثلة في تعزيز مبدأ سيادة القانون، حيث اعتبر جلالته بأن سيادة القانون أساس الإدارة الحكيمة، وأن هذا الالتزام يؤدي إلى تحقيق العدالة والمساواة والشفافية والمسائلة على جميع مؤسسات الدولة وأفرادها دون استثناء، وأن التواني في تطبيق القانون يؤدي إلى ضياع الحقوق وضعف الثقة بأجهزة الدولة ومؤسساتها.

ولضمان سيادة القانون لا بد من وجود آليات فعالة متمثلة بأجهزة الحكومة الرقابية كوحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات وديوان المحاسبة وهيئة النزاهة ومكافحة الفساد ودور البرلمان الرقابي الدستوري. وفي هذا المجال لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل وإلى جميع العاملين في هذا الجهاز الرقابي المميز الذي نفتخر ونعتز بالانتماء إليه.

لذا يسعدني أن أقدم دليل الرقابة المالية والالتزام الذي تم أعداده بجهود موظفي ديوان المحاسبة ليكون احد ثمار مشروع التوأمة الثاني ما بين ديوان الحاسبة وائتلاف الأجهزة الرقابية لكل من (إسبانيا، هولندا، إستونيا)، وبإشراف مباشر من عدد من الخبراء الماليين في جهاز الرقابة الإسباني وبما يتوافق مع البيئة المحلية ومعايير الرقابة وأفضل الممارسات في هذا المجال، آملاً أن يتم تطبيق ما جاء في هذا الدليل لتطوير آليات العمل وضبط عملية الرقابة على المال العام وحمايته من الهدر والضياع.

رئيس ديوان المحاسبة

الأستاذ الدكتور عبد خرايش

فهرس المحتويات		
رقم الصفحة	البيان	الرقم
1	تمهيد.	.1
2	فهرس المحتويات .	.2
4	قائمة الجداول والرسم البيانية	.3
5	قائمة المختصرات.	.4
6	هدف ومجال الدليل.	.5
6	المنهجية الرقابية.	.6
6	هيكله الدليل.	.7
المحور الأول (اطار العمل)		
7	معايير التدقيق الدولية.	.8
7	الإطار التشريعي.	.9
7	المهام الرقابية.	.10
8	أنواع التقارير.	.11
8	قواعد السلوك المهني.	.12
9	التأكيدات الرقابية	.13
10	إجراءات العمل الرقابي.	.14
11	مراحل العمل الرقابي.	.15
13	توثيق العمل الرقابي.	.16
14	المهام وتوزيع الأدوار.	.17
15	ضبط الجودة.	.18
المحور الثاني (التغطية)		
16	نظرة عامة حول التغطية.	.19
17	البرامج والخطط الاستراتيجية للتدقيق.	.20
17	خطوات مرحلة التغطية.	.21
18	فهم العمل وتقييم المخاطر.	.22
21	تحديد الأهمية النسبية.	.23
23	تقييم المخاطر الضمنية.	.24
23	تقييم مخاطر الرقابة.	.25
28	تقييم مخاطر الاكتشاف.	.26
29	أدلة الإثبات.	.27

33	تصميم الإجراءات الرقابية/ إجراءات التدقيق.	28
36	تصميم فحوص أنظمة الرقابة الداخلية.	29
38	تصميم الإجراءات الجوهرية.	30
39	استخدام العينات.	31
43	أساليب العينات.	32
44	إعداد مذكرة خطة التدقيق وبرامج التدقيق.	33
45	البرنامج الرقابي أو الخطة الرقابية.	34
المحور الثالث (الفحص)		
46	نظرة عامة حول الفحوصات.	35
47	تنفيذ الإجراءات الرقابية.	36
50	تقييم نتائج الإجراءات الرقابية.	37
51	فحص أنظمة الرقابة.	38
52	الفحوصات الأساسية التفصيلية.	39
54	الإجراءات التحليلية.	40
56	الإقرارات الغطية.	41
57	استخدام أعمال الآخرين.	42
58	استخدام أعمال مدقق آخر.	43
59	استخدام عمل المدقق الداخلي.	44
60	استخدام عمل مدقق خبير.	45
61	إجراءات رقابية أخرى / اطراف ذات علاقة.	46
61	معاملات اطراف ذوي علاقة.	47
63	معالجة وتسوية المخرجات الرقابية.	48
المحور الرابع (إعداد التقارير)		
64	نظرة عامة حول إعداد التقارير.	49
65	أنواع التقارير الرقابية.	50
65	خصائص التقارير الرقابية.	51
65	أنواع الآراء الرقابية.	52
71	تفسيرات إضافية لدعم رأي المدقق.	53
72	البيانات المقارنة.	54
73	أشكال التقارير الرقابية ومحتوياتها.	55
75	اعتبارات تتعلق بالشكوك بوقوع حالات احتيال.	56
77	ملحق / برامج تدقيق رئيسية.	57

قائمة الجداول والرسم البيانية		
رقم الصفحة	البيان	الرقم
11	مراحل وخطوات العمل الرقابي.	1.
24	عناصر الرقابة الداخلية.	2.
25	معدات تعيق فعالية الرقابة الداخلية.	3.
28	تقييم الرقابة الداخلية.	4.
31	العلاقة بين مكونات معاطر الرقابة وأدلة أثبات الرقابة.	5.
32	مصادر أدلة الإثبات.	6.
32	أنواع أدلة الإثبات.	7.
42	طريقة استخدام العينة.	8.
47	إجراءات الفحص الرقابي.	9.
49	الإجراءات الجوهرية.	10.
51	السناريوهات الناتجة عن الفحوصات الرقابية وتفسيرها.	11.
65	خصائص التقارير الرقابية الجيدة.	12.
66	أنواع الآراء الرقابية.	13.
68	أنواع الآراء المعدلة.	14.
77	برامج التدقيق الرئيسية / وصف وطبيعة الاختبار.	15.

قائمة المختصرات		
الاختصار	البيان	الرقم
AB	ديوان المحاسبة.	1
APM	منكرة الخطة الرقابية.	2
AR	مخاطر التدقيق.	3
ASI	متوسط الفاصل الزمني للعينة.	4
AWP	برنامج العمل السنوي.	5
CR	مخاطر الرقابة.	6
DR	مخاطر التحقق.	7
IAS	خدمات التدقيق الداخلي.	8
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	9
INTOSAI	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة.	10
IR	المخاطر الضمنية.	11
ISAIs	معايير التدقيق الدولية.	12
ISSAIs	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.	13
IT	تكنولوجيا المعلومات.	14
MUS	أسلوب عينة الوحدة النقدية.	15
SPF	بيان المخرجات الأولية.	16

هدف ومجال الدليل:

تم إعداد هذا الدليل من أجل مساعدة مدققي ديوان المحاسبة في تنفيذ أعمال الرقابة المالية ورقابة الالتزام وتحديد المبادئ التي توجه منهجية العمل والإجراءات التي ينبغي تبنيها من أجل تنفيذ عملية الرقابة المالية ورقابة الالتزام بكفاءة واقتصاد وفاعلية. وذلك من خلال ما يلي:

1. توجيه جهود الرقابة نحو الجوانب الرقابية ذات الأهمية النسبية والمخاطر العالية، بهدف التوصل إلى استنتاجات ملائمة والتي على ضوءها يتم تعديل خطة التدقيق كلما تم التوصل إلى المزيد من المعلومات خلال دورة العمل الرقابي.
2. إبداء الرأي المهني المحايد المستند إلى المعايير المهنية ذات العلاقة والحكم عليها.

المنهجية الرقابية:

1. تم إعداد هذا الدليل وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ومعايير التدقيق الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، (منظمة الانتوساي)، وخاصة الإرشادات المتعلقة برقابة الالتزام والتي تتعلق بالرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة. كما تضمن هذا الدليل على إرشادات عملية مثل (الاستبيانات، التعليمات، الأساليب المفصلة، الرقابة الإلكترونية).
2. يوفر هذا الدليل العناصر الهامة للمعايير ولا يوفر النص الكامل لها مما يستدعي الرجوع إليها كلما تطلب الأمر ذلك.

هيكلية الدليل:

تم تقسيم هذا الدليل إلى أربعة محاور رئيسية تضمنت ما يلي:

المحور الأول:

يتضمن هذا المحور إطار عمل الرقابة المالية ورقابة الالتزام المطبقة في ديوان المحاسبة.

المحور الثاني:

يتضمن الخطة الرقابية، بما في ذلك تحديد الأهمية النسبية وتحديد مكامن الخطر من خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة، والبيئة الداخلية والخارجية والعوامل المؤثرة في عملها وتصميم الفحوصات الرقابية المناسبة كأساس لرقابة كفؤة وفعالة.

المحور الثالث:

يحدد هذا المحور المنهجيات التي ينبغي استخدامها خلال مرحلة الفحص (التدقيق) بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة والوصول إلى استنتاجات بشأن تحقيق أهداف الرقابة.

المحور الرابع:

يتضمن هذا المحور التقارير التي يتم إعدادها المتضمنة الرأي المهني حول الرقابة المالية ورقابة الالتزام.

المحور الأول

{ أطار العمل }

◆ معايير التدقيق الدولية:

1. معايير التدقيق الصادرة عن منظمة الانتوساي (issai) التي تؤثر على بيئة التدقيق:
 - أ. معيار التدقيق رقم (1200) (الأهداف العامة لتدقيق البيانات المالية).
 - ب. معيار التدقيق رقم (1210) (شروط التكلفة بالتدقيق).
 - ج. معيار التدقيق رقم (1220) (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية).
 - د. معيار التدقيق رقم (1230) (وثائق التدقيق).
 - هـ. معيار التدقيق رقم (1260) (الاتصال مع المكلفين بالحوكمة).
 - و. معيار التدقيق رقم (1300) (التخطيط لتدقيق البيانات المالية).
 - ز. معيار التدقيق الدولي رقم (1500) (أدلة الإثبات).

◆ الإطار التشريعي:

1. يقوم الديوان بممارسة مهامه الرقابية استناداً لأحكام قانونه رقم (28) لسنة 1952 وتعديلاته الصادر بموجب أحكام المادة (119) من الدستور الأردني التي تنص على ما يلي:

(ينشأ بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة واردات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها).
2. وفقاً للمادة (4) من قانون ديوان المحاسبة، تشمل رقابة الديوان الوزارات، والدوائر الحكومية، والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة، والمجالس البلدية والقروية ومجالس الخدمات المشتركة والشركات التي تملك الحكومة ما نسبته (50٪) فأكثر من أسهمها وأي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها.

◆ المهام الرقابية:

1. تدقيق ما إذا كانت البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة يتم إعدادها وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. ويتم تحقيق ذلك من خلال الحصول على دليل كافٍ وملائم يمتد من المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت هذه البيانات خالية من أية أخطاء جوهرية نتيجة الاحتيال أو الخطأ (الرقابة المالية).
2. تدقيق ما إذا كانت الأنشطة والإجراءات المالية المتبعة والبيانات المتعلقة بالنفقات والإيرادات قد تم إعدادها، وفقاً للقوانين والأنظمة سارية المفعول (رقابة الالتزام).
3. تدقيق ما إذا كان تنفيذ الأنشطة والبرامج وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتقديم التوصيات الكفيلة بالتحسين المستمر (رقابة الأداء).

4. تتضمن الرقابة المالية في القطاع العام عادة مجالاً أوسع من التعبير عن الرأي لتشمل ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المعمول به. بالإضافة إلى المهام الرقابية التي شملها التشريع والتي قد ينتج عنها أهداف إضافية تشمل مسؤوليات إعداد التقارير المالية، وإظهار حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وأبداء الرأي في الموازنة العامة والبيانات المالية والمساءلة العامة وإعداد التقارير المالية حول فعالية الرقابة الداخلية.

◆ أنواع التقارير:

1. وفقاً لأحكام المادة (22) من قانون ديوان المحاسبة يرفع رئيس ديوان المحاسبة إلى مجلسي الأعيان والنواب تقريراً سنوياً يبسط فيه آراءه وملاحظاته حول الحساب الختامي عن كل سنة مالية. علماً بأن هذا التقرير يشمل كافة المخرجات الرقابية الصادرة عن الديوان المتضمنة كافة الملاحظات والمخالفات المرتكبة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة والتوصيات اللازمة لتصويبها وفقاً للقوانين والأنظمة السارية المفعول.
2. لرئيس ديوان المحاسبة في أي وقت ان يقدم لمجلسي الأعيان والنواب تقارير خاصة يلفت فيها نظره إلى أمور خطيرة وهامة تحتاج إلى معالجة سريعة.
3. يحق للمدقق الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات التي يوفرها المفتشون سواء كانوا مفتشين ماليين او إداريين والمتعلقة بالأمر المالية أو الإدارية، وتقارير التحقيق المتعلقة بالمخالفات المالية أو الإدارية. والاطلاع على البيانات والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بها.
4. ينبغي على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان الإجابة على اي استيضاح أو تقرير رقابي يوجهه الديوان اليها ضمن نطاق مهامه وذلك ضمن فترة لا تتجاوز (30) يوم داخل المملكة و (60) يوم خارج المملكة.
5. اذا رفض أي شخص السماح بمدقق الديوان تنفيذ المهام الموكلة اليه بمقتضى أحكام قانون الديوان يقع تحت طائلة المسائلة القانونية وذلك في حال عدم الرد أو التأخير غير المبرر في الرد على تقارير ديوان المحاسبة وعدم تزويد الديوان بالمستندات والوثائق اللازمة للتدقيق خلال المدة المحددة في القانون.

◆ قواعد السلوك المهني:

1. يطلب ديوان المحاسبة من جميع المدققين الالتزام بقواعد السلوك المهني التي تتضمن منظومة المبادئ الأخلاقية التي تحكم عمل المدقق والتي تستند إلى منظومة الأخلاقيات الصادرة عن منظمة الانتوساي المنبثقة عن المعايير الدولية بهذا الخصوص.
2. مدونة السلوك الوظيفي والتي تركز على المبادئ الأخلاقية للرقابة المالية والتي تشمل النزاهة، والموضوعية، والكفاءة والعناية المهنية، والسرية، والسلوك المهني.

♦ التأكيدات الرقابية:

1. ينبغي على المدقق تنفيذ العمل الرقابي وبذل العناية المهنية اللازمة. وأن يدرك الظروف التي

يمكن ان تؤدي إلى ارتكاب مخالفات في المعاملات المالية وعليه أن يبحث ما يلي:

أ. فيما إذا كانت المعلومات أو أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها تؤشر إلى وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن أعمال الاحتيال.

ب. مدى موثوقية المعلومات المتوفرة كأدلة إثبات مع الأخذ بعين الاعتبار الضوابط التي تحكم عملية الاحتفاظ بالمعلومات كلما امكن ذلك.

ج. التأكد من مدى موثوقية الإثباتات والشروحات التي توفرها الإدارة والمعنيين بالحوكمة في ضوء الأدلة التي تم الحصول عليها خلال دورة العمل الرقابي.

2. تدقيق البيانات المالية للجهات الخاضعة للرقابة من خلال عمل تأكيدات تتعلق بهذه

البيانات من خلال:

أ. العدوث:

أن المعاملات والأحداث التي سجلت قد حدثت بالفعل وتعلق بالجهة الخاضعة للرقابة.

ب. الاكتمال:

التأكد من أن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها في سجلات الجهات الخاضعة للرقابة.

ج. الدقة:

التأكد من أن المبالغ قد تم تسجيلها بشكلها الفعلي والصحيح.

د. القطع:

أن المعاملات والقيود قد سجلت في الفترة المحاسبية التي تخصها.

هـ. التصنيف:

أن المعاملات والقيود قد سجلت في الحسابات المخصصة لها.

3. ضرورة التأكد من صحة الأرصدة في نهاية الفترة المالية من حيث:

أ. الوجود:

التأكد من ان الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية موجودة.

ب. الحقوق والالتزامات:

ان الجهة الخاضعة للرقابة تحتفظ وتمتلك الأصول ولها حق التصرف بها وأن

المطلوبات هي التزامات عليها.

ج. **الاكتمال:**

التأكد من أن جميع الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية التي ينبغي تسجيلها قد تم تسجيلها فعلاً.

د. **التقييم والتخصيص:**

أن الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية قد تم قيدها في البيانات المالية بالمبالغ الصحيحة وأن أية تعديلات على إعادة تقييم الأصول أو المخصصات قد سجلت بالشكل الصحيح.

4. تأكيدات العرض والإفصاح:

أ. **العدوث:**

ان العمليات المالية والمحاسبية قد حدثت فعلاً وتم تسجيلها وفق الحدث.

ب. **الاكتمال:**

ان جميع الافصاحات والإيضاحات قد تم تضمينها في البيانات المقدمة.

ج. **التصنيف والقابلية للفهم:**

أن البيانات المالية قد تم عرضها وتصنيفها بشكل ملائم وقابل للفهم.

د. **الدقة والتقييم:**

انه قد تم الإفصاح عن البيانات المالية والمعلومات الأخرى بشكل عادل وضمن المبالغ المرصودة.

♦ **إجراءات العمل الرقابي:**

1. تشمل عملية الرقابة المالية ورقابة الالتزام جمع وتحديث وتحليل البيانات المالية من مصادر مختلفة، بهدف التوصل إلى رأي مهني وإصدار تقرير إذا تطلب الأمر.
2. قد يقوم المدقق بتنفيذ عدد من الإجراءات بشكل تزامني او قد يعود عند أي مرحلة من المراحل لدراسة مرحلة سابقة بناء على معلومات جديدة.

◆ مراحل العمل الرقابي:

يظهر الرسم البياني رقم (1) مراحل وخطوات العمل الرقابي:

توقيت العمل الرقابي

التخطيط

1. فهم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة .
2. تقييم المخاطر الهامة عن طريق فهم بيئة الرقابة .
3. الأهمية النسبية.
4. تصميم الإجراءات الرقابية.
5. فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

الفحص

1. تنفيذ الإجراءات الرقابية .
2. الوصول إلى أدلة إثبات، الإيرادات التحليلية، الإجراءات العملية.
3. تقييم النتائج في ضوء التوقعات .

إعداد التقارير

1. إعداد الاستنتاجات الرقابية .
2. مسودة التقرير .

♦ يجب ان يتم التخطيط للعمل الرقابي وان يتم تنفيذها بهدف الحصول على دليل إثبات كافٍ وموثق مع مراعاة مبدأ التكلفة والمنفعة.

1. يقوم المدقق في مرحلة التخطيط بما يلي:
 - أ. الحصول على الوثائق وفهم أعمال الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها الخارجية، وتكوين تقييم أولي حول جوانب القوة والضعف لبيئة الرقابة بشكل عام.
 - ب. فهم وتقييم وتصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة للجهة الخاضعة للرقابة والمتعلقة بتدقيق البيانات المالية.
 - ج. تقييم المخاطر المادية غير المدرجة في القوائم المالية ومن ضمنها مخاطر الاحتيال.
 - د. إعداد وتوثيق استراتيجية رقابية وتدعيمها بخطة تنفيذية تأخذ بعين الاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وتحديد ما هو العمل الرقابي الذي سيتم تنفيذه من قبل من ومتى؟
 - هـ. تحديد الأنظمة الرئيسية التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة، وبيان فيما اذا طبقت واعتمدت بشكل أصولي، وإثبات الفعالية التشغيلية لتلك الأنظمة.
 - و. إعداد برامج رقابية تفصيلية تتضمن كافة الحسابات مع تحديد الإجراءات التي ينبغي القيام بها عند تنفيذ عملية التدقيق.
2. يلتزم المدققين بتنفيذ إجراءات الخطة وفقاً للأنظمة والقوانين المتبعة في الجهة الخاضعة للرقابة بالإضافة إلى تحليل المخاطر وإثبات مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بتطبيقها.
3. يقوم المدققون بتنفيذ فحوصات رقابية أساسية للكشف عن أية أخطاء جوهرية أو أية انحرافات في البيانات المالية بشكل عام، أو المناقشات التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة وأرصدة الحسابات والإفصاح عنها وتشمل الإجراءات التحليلية الأساسية والفحوصات التفصيلية.
4. يجب تنفيذ إجراءات رقابية أساسية لدعم كل هدف رقابي، بما في ذلك الفحوصات النظامية.
5. الهدف الكلي لمرحلة إعداد التقارير هو جمع وتقييم أدلة الإثبات بهدف إصدار الرأي الرقابي.

◆ **توثيق العمل الرقابي:** (□)

1. يجب على المدقق توثيق إجراءات للعمل الرقابي لمساعدة المدققين الآخرين الذي ليس لديهم الخبرة الكافية ولم يشاركوا في مثل هذه المهام لفهم طبيعة وتوقيت العملية الرقابية والإجراءات الرقابية المنفذة ونتائج العمل والدليل الرقابي الذي تم التوصل اليه والتي سوف يتم تنفيذها للوصول إلى تكوين رأي مهني يهدف إلى المساعدة في الحصول على أدلة الإثبات بحيث تكون كافية ومهمة والوصول إلى النتائج المرجوة وإصدار الحكم المهني بخصوصها.
2. يجب على المدقق العمل على ما يلي:
 - أ. إعداد تقرير كافٍ وملائم يتضمن الرأي المهني الذي تم على أساسه التوصل إلى النتائج الرقابية.
 - ب. إثبات بأن العمل الرقابي قد نفذ بناء على معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التشريعية والنظامية المعمول بها.
3. يجب على المدقق أن يوثق وفي الوقت المناسب عملية التخطيط، والفحص، وإعداد التقارير للعمل الرقابي.
4. يطلب من المدقق، في ظروف استثنائية وبعد الانتهاء من رفع التقرير الرقابي، تنفيذ إجراءات رقابية إضافية أو جديدة أو التوصل إلى استنتاجات جديدة، فإنه يجب عليه ان يوثق ما يلي:
 - أ. الظروف المستجدة.
 - ب. الإجراءات الرقابية الإضافية الجديدة التي قام بها، وأدلة الإثبات التي حصل عليها، والنتائج التي توصل اليها.
 - ج. تحديد من قام بتنفيذ المهمة ومتى تمت؟
5. يتضمن ملف التدقيق (الدائم) الوثائق التالية على الأقل:
 - أ. الأنظمة والتشريعات التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة.
 - ب. برامج الرقابة.
 - ج. خطة التدقيق ومذكرة التخطيط.
 - د. المراسلات بين الديوان والجهة الخاضعة للرقابة.
 - هـ. التقرير وردود الجهة الخاضعة للتدقيق.
 - و. نتائج وملاحظات البرلمان.
 - ز. المراسلات ما بين الديوان ووزير المالية بخصوص حالات التزوير والاختلاس التي ظهرت أثناء التدقيق.

6. ينبغي أن يتضمن الملف (الجاري) جميع الوثائق المتعلقة بالتدقيق مصنفة حسب المناطق أو الوحدة أو تقسيمات العمل ومثال ذلك:
- أ. برامج التدقيق.
 - ب. التحليل وأهمية الحساب.
 - ج. الأسئلة (الاستبانة).
 - د. مذكرة التخطيط.
 - هـ. ملخص كافٍ للتقرير.
 - و. المراسلات والردود.
 - ز. المراسلات متضمنة الإيميل والردود الكافية.
7. ينبغي توثيق معززات الرقابة ورقياً أو إلكترونياً ويجب على المدقق الحصول على نسخة من مناقشة مسودات التقرير وتوقيع الدائرة على هذه المسودات على اعتبار ان ذلك جزءاً من عملية التدقيق.

◆ المهام / توزيع الأدوار على الفريق الرقابي:

1. يعتمد تشكيل او تحديد رئيس وأعضاء فريق التدقيق على طبيعة المهمة وطبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة والعوامل المؤثرة فيها والتشريعات التي تحكم عملها.
2. مسؤوليات رئيس الفريق:
 - أ. التخطيط لعملية الرقابة والمساهمة في الحصول على ادلة إثبات مؤثقة وإعطاء الرأي المهني المحايد في القوائم المالية والبيانات المالية.
 - ب. التأكد من أن عملية التدقيق جاءت وفقاً لما هو مخطط لها.
 - ج. التأكد من ان أعضاء الفريق قد فهموا بصورة كاملة طبيعة المهمة التي تم تكليفهم بها وإنجازها بالطريقة الصحيحة.
 - د. اعتماد مسودة التقرير وإجراء التعديلات اللازمة والجاهزية ومتابعة المصادقة عليها من إدارة الديوان.
3. مهام أعضاء فريق التدقيق:
 - أ. فهم طبيعة المهمة المكلفون بها والعمل على إنجازها كما هو مخطط لها من قبل رئيس الفريق.
 - ب. تنفيذ برنامج التدقيق وفقاً لما هو مخطط له وحسب نسب الإنجاز مقارنة مع المخطط.
 - ج. كتابة مسودة التقرير الرقابي وفقاً لمعايير إعداد التقارير الرقابية ورفعها إلى رئيس الفريق في الوقت المحدد وحسب ما تم التخطيط له مع الإشارة إلى المشكلات التي واجهت فريق التدقيق، ونتائج استخدام العينات.

◆ ضبط الجودة: (ب)

1. لقد تبني الديوان سياسة ضبط جودة المخرج الرقابي من خلال إنشاء وتحديد نظام لضبط الجودة من أجل الوصول إلى التميز الرقابي المهني المستدام وتقديم تقارير رقابية نوعية وفقاً لأفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير الرقابية، ويعمل ديوان المحاسبة والمدققين على تطبيق معايير مهنية قابلة للقياس وقانونية وتتواءم مع متطلبات العمل والبيئة المحيطة وحسب متطلبات العمل.
2. قام ديوان المحاسبة بتأسيس نظام مراقبة جودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تعالج العناصر التالية:
 - أ. مسؤولية إدارة الديوان في عملية ضبط الجودة.
 - ب. ضمان المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
 - ج. القبول والاستمرارية.
 - د. الموارد البشرية.
 - هـ. أداء المهمة/ضبط الجودة.
 - و. متابعة توكيد الجودة.
3. يتبنى ديوان المحاسبة خطوتين في إجراءات المراجعة.
 - أ. يقوم مدير التدقيق بمراجعة أوراق العمل والإجراءات الرقابية التي تمت أثناء ممارسة العمل الرقابي بالإضافة إلى قيام رئيس فريق التدقيق بمراجعة التفصيلات الواردة فيها.
 - ب. يقوم رئيس فريق العمل بإجراء المراجعة الشاملة لإثبات ان المهمة قد تم إنجازها ضمن المعطيات وأن الأدلة التي تم الحصول عليها كانت كافية لدعم الرأي الرقابي المهني المحايد الذي تم التوصل إليه مع الأخذ بعين الاعتبار أوراق العمل المتعلقة بالنتائج أو القضايا رقابية.
4. يجب على ديوان المحاسبة تنفيذ المراجعة الشاملة لعدد من الأنشطة الهامة بهدف ضمان الجودة في العمل الرقابي وأن هذه المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية وتوثيق إجراءات التدقيق التي تدعم الرأي الذي تم إعطاءه.

المحور الثاني

{ التخطيط }

◆ نظرة عامة حول التخطيط:

1. معايير التدقيق الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) ومعايير التدقيق الدولية.
 - أ. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (1240) مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالاحتيايل في البيانات المالية.
 - ب. معيار التدقيق الدولي رقم (1300) (التخطيط لتدقيق البيانات المالية).
 - ج. معيار التدقيق الدولي رقم (1315) (تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية من خلال فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها).
 - د. معيار التدقيق الدولي رقم (1320) (الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ العمل الرقابي).
 - هـ. معيار التدقيق الدولي رقم (1330) (استجابة المدقق للمخاطر التي تم تقييمها).
2. ان التخطيط الجيد للعمل الرقابي يساعد على ضمان ما يلي:
 - أ. ان الجهد الرقابي مبني على أساس المخاطرة.
 - ب. ان المشاكل المتوقعة قد حددت وعولجت في الوقت المناسب.
 - ج. ان التدقيق ينظم ويدار بشكل جيد وبأسلوب اقتصادي وكفؤ وفعال.
3. يتضمن التخطيط للعمل الرقابي جمع وتقييم المعلومات واتخاذ القرارات بشأن نطاق ومنهجية وتوقيت العمل الرقابي والموارد المطلوبة. والهدف هو تنفيذ العمل الرقابي الذي يخفض مخاطر الوصول إلى نتائج غير صحيحة إلى المستوى المقبول، ويتضمن في بعض الأحيان توفير رأي حول أهداف الرقابة.
4. تختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط وفقاً لحجم وتعقد الموضوع الرقابي والخبرة السابقة للمدقق. والتخطيط الرقابي لا يتوقف عند مرحلة التخطيط فقط بل هو عملية مستمرة ومتكررة، فهو عملية متواصلة طيلة فترة العمل الرقابي، مستجيباً للظروف الجديدة مثل التغيرات غير المتوقعة في العمليات الخاضعة للرقابة او النتائج غير المتوقعة التي تظهر خلال مرحلة الفحص.

5. يجب التنبيه إلى أن الرقابة المالية أو رقابة الالتزام هي ليست سلسلة من الخطوات الميكانيكية التي يتعين استكمالها. والأهم من ذلك، هو أن الأحكام المهنية يجب أن تمارس خلال مرحلة التخطيط ومرحلة تنفيذ العمل الرقابي ومرحلة إعداد التقارير. ويجب على المدققين الأخذ بعين الاعتبار المعرفة التي حصلوا عليها من أعمال رقابة الأداء في هذا المجال.

♦ البرامج والنخطط الإستراتيجية للتدقيق:

1. يحدد برنامج العمل السنوي لديوان المحاسبة المهام الرقابية التي ينبغي تنفيذها خلال السنة، والتي تضم الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وكذلك الموارد المخصصة لهذه المهام والمواعيد المتوقعة لاستكمالها. ويتم بعد ذلك تنفيذ المهام الرقابية وفقاً لخطة التدقيق السنوية، والذي يبدأ بالتخطيط للمهمة كأساس لتنفيذ العمل الرقابي الذي يهدف إلى التوصل إلى استنتاجات حول أهداف الرقابة وتكوين الرأي الرقابي.
2. يتضمن برنامج العمل قائمة بالأعمال الرقابية التي سوف يتم تنفيذها كل سنة، وتتضمن أعمال رقابية محددة بموجب المهام الموكولة لديوان المحاسبة بموجب أحكام قانونه وأعمال تأتي كمبادرات من الإدارة العليا لديوان المحاسبة.
3. يتم اعتماد برنامج العمل السنوي وخطة التدقيق السنوية والمصادقة عليها من قبل رئيس ديوان المحاسبة قبل بداية التدقيق.
4. تكون مخرجات التخطيط الرقابي على شكل مذكرة تخطيط رقابي والتي يتم بموجبها تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ المهمة الرقابية، والاستراتيجية الكلية للرقابة، والبرامج الرقابية والتي تتضمن تعليمات، ووقت ونطاق العمل الرقابي.
5. الاستراتيجية الكلية يجب أن تأخذ بالاعتبار العوامل الهامة التي تحدد مجال التركيز الرقابي، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية، التحديد الأولي للجوانب الرقابية التي يتوقع أن تكون ذات مخاطر عالية من حيث الأخطاء الجوهرية أو التلاعب في البيانات المالية، وتقييم ما إذا كان فريق العمل الرقابي يخطط للاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد المخاطر الرقابية الهامة، وتحديد التغيرات والتطورات الهامة التي طرأت حديثاً والتي قد يكون لها تأثير على الرقابة.

♦ الخطوات المستخدمة في مرحلة التخطيط:

1. يتعين على المدقق التخطيط للإجراءات التي سيقوم بها:
 - أ. تحديد وتقييم المخاطر الهامة من خلال فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها، وأنظمة الرقابة الداخلية فيها.
 - ب. تحديد الأهمية النسبية، من الناحيتين الكمية والنوعية.

ج. إعداد مذكرة تخطيط رقابي، وبرنامج عمل وتصميم إجراءات عمل معتمدة على طبيعة ووقت وتنفيذ العمل الرقابي المبني على تحديد المخاطر.

◆ فهم أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق وتقييم المخاطر: (3)

1. يهدف المدقق إلى تحديد وتقييم مخاطر عدم تمكن الجهة الخاضعة للرقابة من تحقيق أهدافها، ليتمكن من توفير القاعدة لتصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية. حيث يتم تحديد هذه المخاطر وتقييمها من خلال فهم بيئة عمل الجهة الخاضعة للرقابة وتقييم أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.
2. الهدف من التخطيط هو فهم طبيعة عمل ونشاط الجهة والحصول على معلومات حول أنظمة الرقابة الداخلية التي تسهم في إعداد التقارير المالية والتقارير حول أنظمة الرقابة الداخلية، بهدف تحديد المخاطر الهامة التي يحتاج فريق العمل الرقابي إلى التركيز عليها خلال العمل الرقابي.
3. قد تسهم البيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة في زيادة حجم المخاطر أو المخالفات بسبب طبيعة النشاط أو القطاع، ونشير على سبيل المثال إلى الجهة التي تقدم منح أو توزع منافع فإن فهم البيئة التي تعمل فيها هذه الجهة يتضمن فهم إطار العمل التشريعي والتنظيمي. وهذا الأمر يسمح لفريق العمل الرقابي من تحديد نواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها وتحديد المخالفات المحتملة، ويتيح المجال أمام فريق العمل الرقابي لتقييم وتصميم وتأكيد مدى تطبيق الأنظمة الرئيسية الموجودة لضمان أن الجهة الخاضعة للرقابة تلتزم بإطار العمل التشريعي والتنظيمي.
4. يجب ان يتركز فهم المدقق للجهة وعملياتها على تلك العناصر الضرورية التي تساعد في التوصل إلى استنتاجات حول الأهداف الرقابية. وعليه يحتاج المدقق إلى الحصول على فهم للنواحي التالية:

أ. الإطار القانوني:

يتضمن القوانين والأنظمة التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة ويشمل مختلف الجوانب ذات العلاقة بعمل تلك الجهة.

ب. التنظيم وإجراءات العمل:

وتتضمن مختلف النشاطات المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة من مختلف الجوانب التشريعية والإدارية وعمليات الضبط والرقابة.

ج. جوانب النشاط:

السياسات والإجراءات المتعلقة بتحقيق الأهداف والاستراتيجيات، والمواقع، والأنواع، وحجم وقيمة البرامج والمشروعات.

د. معاطر النشاط:

فيما يتعلق بأهداف الجهة واستراتيجياتها والتي قد ينتج عنها انحرافات ذات أهمية نسبية عالية. ويشمل كذلك فهم علاقات الجهة مع الأطراف الأخرى ومعاملاتها المالية على سبيل المثال (الحصول على أسماء الأطراف ذوي العلاقة، والتعرف على طبيعة تلك العلاقات، وأية صفقات أبرمت مع تلك الجهات خلال دورة العمل الرقابي).

هـ. مؤشرات الأداء:

ان فهم المؤشرات يتيح الفرصة أمام المدقق لمعرفة ما إذا كان زيادة التركيز على تحقيق الأهداف سوف تؤدي إلى اتخاذ إجراءات إدارية من الممكن ان تزيد المخاطر أمام حدوث أخطاء او مخالفات هامة.

5. يجب على فريق العمل الرقابي إعداد تقييم للمعلومات التي تم جمعها في أوراق عمل السنة السابقة، من اجل تحديد أية تغييرات هامة حدثت منذ استكمال العمل الرقابي الأخير، والتي قد يكون لها تأثير على تقييم المخاطر ومنهج التدقيق المقترح.
6. ليس من العملي ان يقوم المدققون بجمع الأدلة بهدف الحصول على تأكيدات بنسبة (100%) بشأن الانحرافات المكتشفة. وبدلاً من ذلك، فإنه يتعين على المدققين محاولة التأكيد بأن لنتائجهم وآرائهم تأكيد منطقي ناتج عن العمل الرقابي نفسه.
7. مخاطر التدقيق هي مخاطر أن يتوصل المدقق إلى نتائج خاطئة. وفي الواقع العملي، فإن مخاطر التدقيق امر لا يمكن تجنبه. وكناحية تتعلق بالسياسات، فقد حدد ديوان المحاسبة ان مخاطر التدقيق تشكل عادة (5%) من الأعمال الرقابية التي توفر تأكيدات معقولة وعليه فإن درجة المأمونية (درجة التأكيد - 100% - مخاطر التدقيق 5% = 95%).
8. مكونات مخاطر التدقيق تعود إلى ما يلي:
 - أ. المخاطر الضمنية التي تعود إلى طبيعة النشاط.
 - ب. المخاطر الرقابية.
 - ج. مخاطر الاكتشاف.
9. تقييم المخاطر هو حكم مهني يعود إلى تقرير المدقق على أساس مهنته والتي يتم بناءً عليها إعطاء الرأي المهني.

10. نموذج المخاطر الرقابية يساعد المدققين في تحديد مدى الشمولية التي ينبغي ان يغطيها العمل الرقابي للحصول على التأكيد المرغوب لنتائجهم وكما هو مبين أدناه:

(المخاطر الرقابية - المخاطر الضمنية x المخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية x المخاطر المتعلقة بالكشف عن الانحرافات).

وهذه المعادلة يجب ان تكون دائماً في حالة توازن. وكلما كان تقييم المدقق لمستوى المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية على أنها عالية المستوى، كلما كان مستوى مخاطر الكشف عن المخاطر أقل. ويتطلب هذا الأمر المزيد من الفحوصات الأساسية (حجم عينة أكبر). وفي المقابل، فإنه كلما كان تقييم المدقق لمستوى المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية على أنها منخفضة المستوى، كلما كانت مخاطر الكشف عن الانحرافات أعلى. وهذا يعني تخفيض في الفحوصات الأساسية وزيادة العمل في فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية، لأن فرضية التخطيط نفسها يجب ان تراجع، بالشكل الذي يسهم في توفير التأكيد الكلي. علماً أن مخاطر الاحتيال هي عنصر مشترك بين المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية.

11. تحديد جوانب الخطورة الهامة وغير الهامة هي جانب مهم في التخطيط الرقابي وتساعد في ضمان ان المنهج الرقابي المخطط فعال وكفؤ.

12. تتضمن العمليات الحسابية النواحي التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة، والتي يتعين على فريق العمل الرقابي تبعاً لذلك أن يحصل على دليل رقابي كفوء وفعال ومعقول لإثبات ان البيانات المالية حقيقية وعادلة وأن الدخل والإنفاق قد تم بطريقة نظامية تمكن من إعطاء الرأي المهني.

13. من الممكن ان يحدد المدققون هذه النواحي من خلال مجموعة من إجراءات تقييم المخاطر: استفسارات من الإدارة والأطراف ذات العلاقة ضمن الجهة الخاضعة للرقابة، الإجراءات التحليلية، والملاحظات والتفتيش كما أن إجراءات تقييم المخاطر الذاتية الخاصة بالهيئة من الممكن ان تكون أيضاً مصدراً للمعلومات.

14. يتم استخدام إجراءات تقييم المخاطر بهدف الحصول على فهم حول الجوانب التالية:

- أ. الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها، ومن خلال ذلك يمكن تحديد المخاطر الضمنية في مجالات التدقيق بما في ذلك المخاطر المتعلقة بأطراف ذات علاقة ومخاطر الاحتيال.
- ب. ترتيبات الرقابة الداخلية عند كل مستوى، للمساعدة في تحديد مخاطر الرقابة.

♦ تحديد الأهمية النسبية: (*)

1. الأهمية النسبية هي عنصر أساسي في الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، وهو فحص لمستوى الانحراف الذي يعتقد المدقق بأنه سيؤثر على مستخدمي البيانات المالية، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية والمدققين وتقرير التدقيق).
2. يعتبر البند أو مجموعة البنود هامة بسبب قيمتها، وطبيعتها، وخصائصها الضمنية أو ضمن السياق الذي يحدث فيه الانحراف.
3. يساعد تحديد مستوى الأهمية النسبية المدقق في التخطيط للعمل الرقابي بالشكل الذي يمكنه من ضمان ان الانحرافات قد تم الكشف عنها من خلال الفحوصات الرقابية، وأن موارد ديوان المحاسبة قد استخدمت بشكل اقتصادي، وكفؤ، وفعال. وإجراء الرقابة بالحد الأدنى المطلوب لفحوصات الأهمية يتطلب تنفيذ المزيد من الفحوصات، ومع ذلك، فإنه ينبغي على المدقق تجنب التدقيق المفرط في النواحي التي لا تستدعي أعمال مكثفة.
4. يجب أن تؤخذ الأهمية النسبية بالاعتبار من قبل المدقق من خلال ما يلي:

أ. عملية التخطيط:

للمساعدة في تقييم المخاطر الهامة وتحديد طبيعة وزمن ومدى الإجراءات الرقابية.

ب. الفحوصات:

عند دراسة المعلومات الجديدة التي قد تتطلب تعديل في إجراءات الخطة الرقابية وتقييم أثر الانحرافات.

ج. التقارير:

5. عند التوصل إلى نتائج نهائية ومتطلبات إعداد التقرير وإعطاء الرأي المهني بذلك. يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني من قبل فريق العمل الرقابي مع الأخذ بعين الاعتبار مستخدمي المعلومات. وضمن سياق ديوان المحاسبة، يجب الأخذ بعين الاعتبار ليس فقط البرلمان والحكومة بل لوسائل الإعلام والصحافة والمواطنين أيضاً.
6. على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية النوعية والكمية.
7. الأهمية الكمية: ويتم تحديدها عن طريق وضع قيم رقمية/ مستويات الأهمية. وهذا والمستوى هو بمثابة (عامل تحديد في احتساب حجم العينة للفحوصات الأساسية، وفي تفسير نتائج العمل الرقابي).
8. يتم التوصل إلى القيمة الرقمية عن طريق اخذ نسبة مئوية معينة لأساس ملائم. وللذنان كلاهما يعكسان من وجهة نظر المدقق، الإجراءات التي يعتبرها مستخدمو البيانات هامة.

9. بالنسبة لديوان المحاسبة فإن النسبة المئوية المطبقة هي كما يلي:
- النفقات / الإيرادات (0.5% - 2%)
 - الأرباح (5 - 10%).
 - إجمالي الأصول (0.5% - 1%).
10. الأساس يكون عادة انفاق إجمالي (على سبيل المثال استخدام مخصصات التزام في تدقيق الالتزامات واستخدام مخصصات الدفع لتدقيق الدفعات) أو إجمالي الإيرادات في تدقيق المشروعية والنظامية، أو قيمة الميزانية لرقابة الموثوقية.
11. حيث ان الأعمال الرقابية لديوان المحاسبة يتم التخطيط لها قبل إصدار الحسابات الختامية، فإنه يتم وضع نسبة مئوية مؤقتة باستخدام تقديرات بدلاً من بيانات حقيقية. وعند توفر البيانات الفعلية للإنفاق أو الإيراد، يجب على المدقق مراجعة النسبة المئوية للأهمية، لتحديد ما إذا كانت لا تزال ملائمة.
12. الأهمية النوعية يجب ان تبقى دائماً محل تقييم من قبل المدققين. حتى وان كانت غير هامة من الناحية الكمية، فهناك أنواع من الأخطاء أو المخالفات التي قد يكون لها تأثير على التقارير المالية. وتتضمن الأهمية النوعية بنود قد تكون:
- أ. مهمة بطبيعتها:**
- وهذا يتعلق بالخصائص الضمنية وقضايا هامة تتطلب الإفصاح عنها، او قد تكون ذات اهتمام شعبي او سياسي عالي المستوى. أو قد تتضمن شكوك بوجود أخطاء كبيرة او مخالفات أو احتيال او مخالفات مقصودة أو تزوير لنتائج المعلومات.
- ب. هامة بطبيعة الظروف المحيطة بها:**
- لأنها تغير الانطباع الذي يتركه الحساب لدى المستخدمين. وتضم الحالات التي يكون فيها للخطأ البسيط تأثير كبير، على سبيل المثال تصنيف الإنفاق كدخل، بحيث يسجل العجز الفعلي كفائض في البيانات المالية.
13. على ضوء ذلك قد يتطلب الأمر إعادة بحث أهمية التخطيط، إذا ما تبين للمدقق خلال عملية التدقيق ان هنالك عوامل او قضايا أثرت على فعالية الافتراضات التي حددت خلال مرحلة التخطيط. وقد يحدث ذلك نتيجة تغير في الظروف او بسبب تغير في معلومات المدقق بعد تنفيذه للإجراءات الرقابية. يجب على المدقق ان يبحث الأهمية النسبية بشكل مستمر عند التوصل إلى استنتاجات نهائية بشأن الرأي الرقابي.
14. يجب على المدقق توثيق مستويات الأهمية والتغييرات التي تتم بناء على ذلك، خلال تنفيذ العمل الرقابي.

◆ تقييم المخاطر الضمنية:

1. المخاطر الضمنية هي المخاطر المتعلقة بطبيعة النشاط، والعمليات، والهياكل الإدارية التي من الممكن ان تحدث فيها انحرافات والتي إن لم تمنع او تكتشف أو تصحح من خلال أنظمة الرقابة الداخلية سوف تؤثر على تحقيق الأهداف المتعلقة بالنظامية والمشروعية. وتقدر المخاطر الضمنية من قبل المدقق بناء على فهمه لأنشطة الجهة الخاضعة للرقابة.
2. يجب على المدقق عمل تقييم مبدئي للمخاطر الضمنية على المستوى الكلي على سبيل المثال (فيما يتعلق بسياسة معينة أو مستوى الجهة الخاضعة للرقابة ككل) بهدف تحديد المخاطر المتعلقة بالعمل الرقابي والتي يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات الرقابية. وقد يقيم المدقق هذه المخاطر على أنها مخاطر عالية أو غير عالية. وفي النواحي التي تكون فيها المخاطر عالية، ينبغي توفير التأكيد بأن مخاطر الرقابة قد تم تنفيذها بشكل كافٍ من قبل المدقق نفسه.
3. يجب على المدقق ان يحدد ما هي المخاطر التي تتطلب اعتباراً خاصاً (مخاطر هامة). حيث ينبغي على المدقق الحصول على فهم حول أنشطة الرقابة ذات العلاقة. وإذا لم يتوفر أنظمة رقابة ملائمة للمخاطر الهامة، فإن مثل ذلك يدل على ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة.
4. تتضمن نواحي الخطورة الهامة ما يلي:
 - أ. معاملات معقدة، أو غير عادية، أو غير روتينية، أو خارج الدورة الاعتيادية للعمل (خارجة عن سيطرة أنظمة الرقابة)، أو متضمنة لأطراف ثالثة.
 - ب. معاملات خاضعة لدرجة عالية من التقديرات أو الافتراضات او ممارسة حكم مهني من قبل إدارة الجهة الخاضعة للرقابة.
 - ج. احتمالية الاحتيال.

◆ تقييم مخاطر الرقابة:

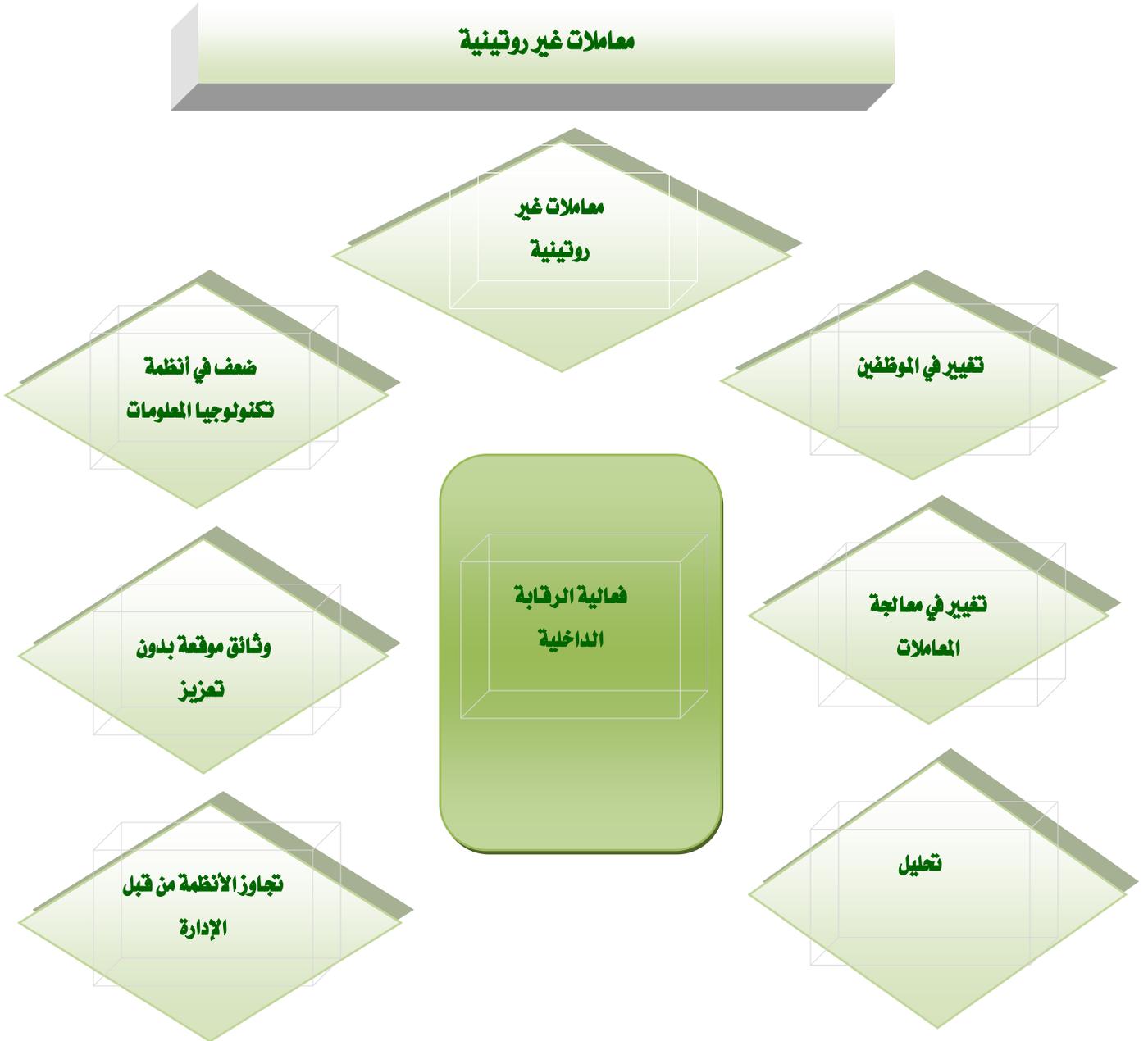
1. الرقابة الداخلية هي رقابة متكاملة أو (سلسلة الإجراءات التي تتخلل أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة) والمتأثرة بإدارة الجهة وموظفيها. وتصمم الرقابة الداخلية بهدف معالجة المخاطر المحتملة وتوفير التأكيد المعقول بأن الأهداف التالية قد تحققت:
 - أ. تلبية متطلبات المساءلة.
 - ب. الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ج. حماية الموارد من الخسارة، وسوء الاستغلال، والضياع.
 - د. تنفيذ العمليات بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وكفؤ وفعال.

2. أنظمة الرقابة الداخلية، ومن ضمنها أنظمة تكنولوجيا المعلومات، من الممكن تقسيمها ضمن خمسة مكونات رقابية متداخلة على النحو المبين في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) عناصر الرقابة الداخلية	
الإجراءات	عناصر الرقابة
توفير الهيكل التنظيمي، وضوابط وقيم الجهة الخاضعة للرقابة، ويشكل ذلك إطار عمل ملائم لضمان الحاصمية الرشيدة للموارد.	بيئة الرقابة
تحديد وتحليل المخاطر الداخلية والخارجية المتعلقة بأهداف الجهة الخاضعة للرقابة. وفي المجمل فإن كافة الأنشطة يجب ان يكون لها أهداف محددة، وقابلة للقياس، وقابلة للتحقيق، ومحددة الوقت والإطار. بالإضافة إلى توفير تحليل وإدارة مخاطر للأنشطة الرئيسية.	تقييم المخاطر
تحديد السياسات والإجراءات الخاصة المنفذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بهدف تحديد وضمان ان المخاطر التي حددت قد تم إدارتها بشكل ملائم. وتتضمن عدد من الأنشطة مثل الترخيص، التدقيق، مراجعة أداء العمليات، معالجة البيانات، الضوابط المادية، وفصل المهام، وتتضمن أنشطة الرقابة الضوابط على علاقات ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة.	أنشطة الرقابة
ضمان إطار العمل الملائم حول إعداد التقارير المالية وأهداف رقابة الالتزام، وتشمل النظام المحاسبي، الإجراءات والسجلات المتعلقة بتنظيم، وتسجيل، ومعالجة المعاملات والحفاظ على المساءلة المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق الملكية ذات العلاقة.	المعلومات والاتصال
ضمان التقييم المتواصل للأداء. ويتضمن ذلك، التدقيق والتقييم الداخلي، والمراجعة الدورية لأنظمة الرقابة الداخلية.	المتابعة والتنفيذ

3. عند تقييم وفحص أنظمة الرقابة الداخلية، يجب على المدقق أن يتفحص بعناية المحددات لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك مدى فعالية كلفة فحص أنظمة الرقابة الداخلية. وأن الأنظمة الداخلية توفر التأكيد المعقول بأن أهداف الرقابة قد تحققت. وعليه، فإنه لا يمكن الحصول على دليل الإثبات الرقابي من أنظمة الرقابة الداخلية فقط، لأن المحددات الضمنية التالية من الممكن أن تؤثر على فعاليتها ومثال ذلك. الرسم البياني رقم (3).

يظهر الرسم التالي رقم (3) معدات تعيق فعالية الرقابة الداخلية:



4. في التخطيط لعملية التدقيق على فريق العمل أن يتوصل لفهم كافي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ذلك التطوير أسلوب تدقيق فعال.
5. أهداف المدقق من فهم وإعداد التقييم الأولي للرقابة الداخلية يجب أن يحدد منذ البداية. وتتضمن هذه الأهداف ما يلي:

- أ. المساعدة في تصميم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية. وقد يكون المدقق قادراً على تحديد مدى وطبيعة الفحوصات الأساسية، إذا ما تبين أن أنظمة الرقابة الرئيسية مصممة بشكل جيد، وتعمل بشكل فعال طيلة فترة المراجعة. وبموجب هذه المنهجية، يهدف المدقق إلى الحصول على الثقة المطلوبة من أنظمة الرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة، ويمكنه بعد ذلك تخفيض درجة الثقة المطلوبة من الفحوصات الأساسية.
- ب. من أجل الحصول على فهم حول التحسينات التي تطرأ على أنظمة الرقابة الداخلية من سنة إلى أخرى. يتم تقديم تغذية راجعة للجهة الخاضعة للرقابة.
- ج. التوصل إلى استنتاجات حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، عندما يكون ذلك هو الهدف الرئيس للرقابة.
6. خلال مرحلة التخطيط، ينبغي على المدقق القيام بما يلي:
- أ. تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، من خلال دراسة ما إذا كانت هذه الأنظمة سواء كل واحدة منها على حدة أو من ضمن أنظمة ضبط أخرى قادرة على منع واكتشاف وتصحيح الانحرافات.
- ب. تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية قد طبقت (إذا وجدت وكانت الجهة تستخدمها).
7. يبحث المدقق فعالية تصميم الأنظمة عند بحث مدى تطبيقها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. وبهدف فهم وإثبات عمل الأنظمة يجب على المدقق تنفيذ فحوصات فجائية لعينة من المعاملات.
8. يجب دراسة الأنظمة التي يتطلبها العمل الرقابي فقط. والحكم المهني للمدقق هو الذي يحدد ما إذا كان من الملائم دراسة نظام بمفرده أو مجموعة من الأنظمة.
9. علاوة على ذلك، يجب على المدقق بحث ما هي الأنظمة التي يجب دراستها كأنظمة رئيسية. ويجب ان يشكل عدد الأنظمة التي يجب فحصها كحد أدنى لضمان ان المخاطر الهامة هي التي تمت تغطيتها.
10. ينبغي أن يراعي المدقق بعض المسائل مثل:
- أ. الأهمية النسبية.
- ب. أهمية المخاطر ذات العلاقة..
- ج. حجم الجهة الخاضعة للرقابة.
- د. طبيعة أعمال الجهة، ومن ضمنها خصائص التنظيم والملكية.
- هـ. مدى تنوع وتعقيد عمليات الجهة.

- و. المتطلبات التنظيمية والتشريعية المعمول بها.
- ز. ظروف ومكونات الرقابة الداخلية.
- ح. طبيعة ومدى تعقيد الأنظمة التي تعتبر جزء من الرقابة الداخلية ومن ضمنها أنظمة توفير الخدمات.
- ط. ما إذا كانت الأنظمة سواء منفردة أو كمجموعة، قادرة على منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء الهامة.
11. من اجل فهم الرقابة الداخلية، يجب على المدقق بحث ما إذا كانت الجهة قد استجابت بشكل كافٍ للمخاطر الناتجة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات (مخاطر معالجة غير دقيقة، تغييرات غير مرخصة، احتمالية لفقدان البيانات) ومن خلال النظام اليدوي أو جراء استخدام الأنظمة الآلية (مخاطر حدوث تجاوز على الضوابط، وجود أخطاء بسيطة)، من خلال إيجاد أنظمة جديدة فعالة.
12. وكجزء من عملية تقييم المخاطر يجب على المدققين تحديد ما هي المخاطر التي تتطلب معاملة رقابية محددة. من خلال ممارسة الحكم المهني من الممكن أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما يلي:
- أ. ما إذا كانت الخطورة ناتجة عن احتيال.
- ب. ما إذا كانت الخطورة متعلقة بتطورات اقتصادية أو محاسبية هامة، وعليه فسوف تتطلب اهتمام خاص.
- ج. مدى تعقيد الإجراءات.
- د. ما إذا كانت الخطورة تتضمن معاملات هامة مع أطراف ذوي علاقة.
- هـ. درجة الموضوعية في قياس المعلومات المالية ذات العلاقة بالمخاطر، وخاصة تلك المقاييس المتضمنة لمدى واسع من عدم التأكد.
- و. فيما إذا كانت الخطورة تتضمن معاملات هامة خارج نطاق الطبيعة المعتادة لعمل الجهة الخاضعة للرقابة، أو تبدو غير عادية.
13. مخاطر الرقابة هي مخاطر ان تفشل ضوابط الرقابة الداخلية في منع حدوث انحرافات هامة، أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب. ويتم تقييم مخاطر الرقابة من قبل المدقق بناء على تقييمه للرقابة الداخلية للجهة الخاضعة. وعندما تكون مخاطر الرقابة عالية، ينبغي على المدقق الحصول على الإثبات من الفحص الأساسي، لأنه في مثل هذه الحالة لا يمكن الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية.
14. وقد يكون تقييم المدقق لمخاطر الرقابة منخفضاً، أو متوسطاً، أو عالياً. على النحو المبين في الجدول رقم (4).

الجدول رقم (4) تقييم الرقابة الداخلية		
الوصف	مخاطر الرقابة	حالة الرقابة الداخلية
في الحالات التي تبين المعلومات التي تم الحصول عليها من أعمال رقابية حديثة بأن وضع الرقابة ممتاز من حيث التصميم والتطبيق.	منخفضة	ممتاز
في الحالات التي تظهر فيها أنظمة الرقابة الداخلية على أنها تعمل بشكل فعال طيلة فترة المراجعة.	متوسطة	جيد
في الحالات التي لا يوجد فيها أنظمة رقابة داخلية أو مصممة بشكل غير فعال، وانها تطبق بشكل ضعيف.	عالية	ضعيف

15. يجب على المدققين تصميم وتنفيذ فحوصات الرقابة في الحالات التالية:

أ. عندما يكون تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مرحلة الإثبات متضمناً التوقع بأن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال (أي عندما ينوي المدقق الاعتماد على الفعالية التشغيلية للأنظمة عند تحديد طبيعة ووقت ومدى الفحوصات الأساسية).

ب. عندما لا تكون الإجراءات الجوهرية وحدها قادرة على توفير الإثبات الرقابي الملائم عند مرحلة الإثبات.

16. ويمكن للمدقق، وبناءً على تقييم أنظمة الرقابة الرئيسية ذات العلاقة التوصل إلى استنتاجات بشأن تصميم الأنظمة. وإذا توقع المدقق ان الرقابة الداخلية مصممة بشكل جيد وتعمل بشكل فعال طيلة فترة التدقيق، وقرر الاعتماد عليها، يجب عليه بعد ذلك تصميم وتنفيذ فحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية بهدف إثبات ان عمل تلك الأنظمة كان فعالاً.

ولا يحتاج المدقق في هذه الحالة إلى الاعتماد على فحص أنظمة الرقابة الداخلية المصممة بشكل غير فعال، لأنه سوف لن يتمكن من الاعتماد عليها.

تقييم مخاطر الاكتشاف:

1. مخاطر الكشف عن الأخطاء، والتي تكون تحت سيطرة المدقق، هي مخاطر عدم اكتشافه لانحراف لم يتم تصويبه من قبل أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة. وبناء

على مستوى الخطورة الرقابية المقبولة وتقييم للمخاطر الضمنية ومخاطر أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، يقوم المدقق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الضرورية لمعالجة هذه الخطورة، على سبيل المثال ما يلي:

أ. إذا كان المطلوب مخاطر رقابية منخفضة، فيمكن تخفيض خطورة الكشف عن المخاطر عن طريق تنفيذ المزيد من الفحوصات الأساسية، لأن مثل ذلك يتيح المجال للمدقق لاكتشاف أخطاء او مخالفات هامة.

ب. إذا كان المدقق ينوي الاعتماد على الرقابة الداخلية، فيجب عليه تنفيذ فحص لأنظمة الرقابة الداخلية. إذا كانت نظم الرقابة الداخلية غير فعالة بالدرجة المطلوبة (الأمر الذي يزيد مخاطر أنظمة الرقابة)، يجب عندها تخفيض خطورة الاكتشاف، وهذا يعني زيادة الفحوصات الأساسية.

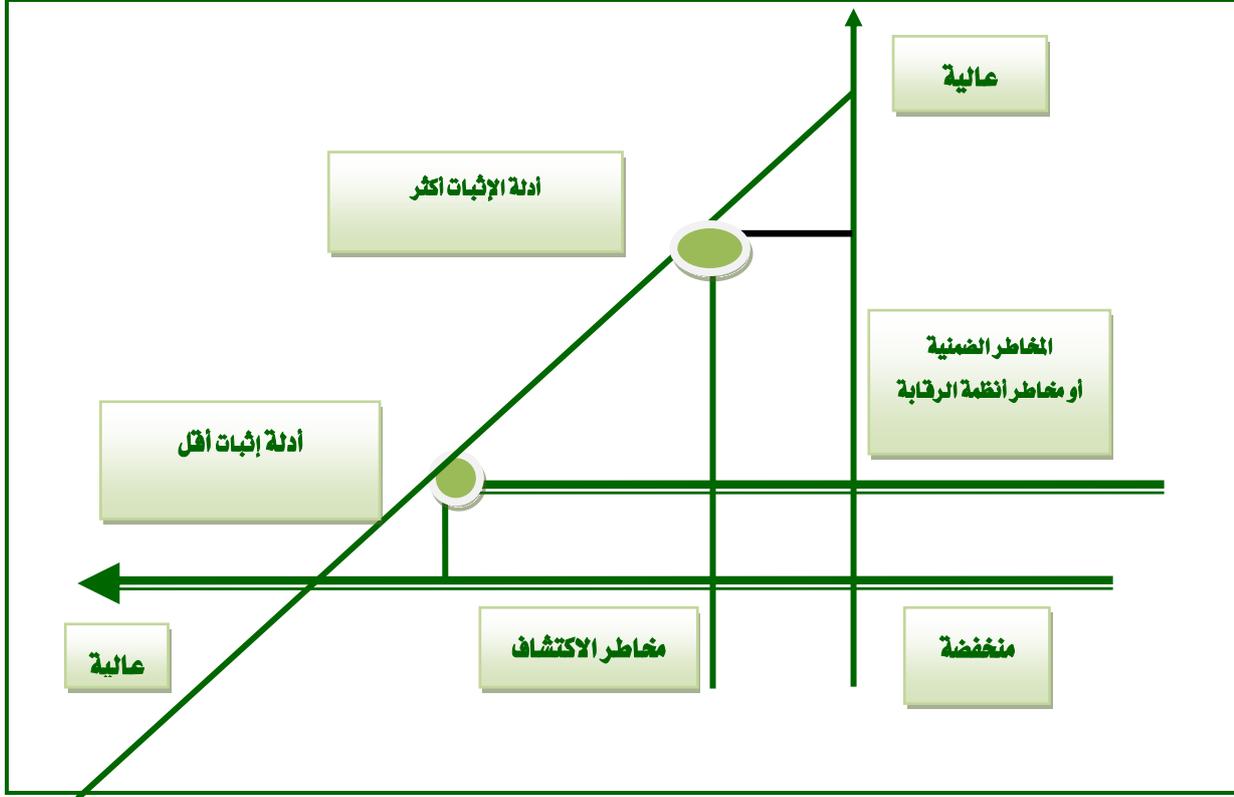
2. إذا حدد نسبة الموثوقية بنسبة (95%) هي النسبة المقبولة للفحص الرقابي، فإن طبيعة ومدى الفحوصات الرقابية المخططة سوف تختلف، اعتماداً على تقييم المدقق للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية معاً (ويعرف هذا التقييم بتقييم المخاطر المختلط).

◆ أدلة الإثبات:

1. دليل الإثبات الرقابي هو جميع المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للوصول إلى الاستنتاجات الرقابية والرأي الرقابي. والمدققون عادة لا يقومون بفحص جميع المعلومات المتوفرة لديهم، لأن مثل ذلك الفحص سيكون غير عملي وسيكون مكلفاً وغير ضروري. ويمكن التوصل إلى النتائج والرأي الرقابي عن طريق استخدام العينة الإحصائية والوسائل الأخرى لاختيار عناصر الفحص. وعلاوة على ذلك فسوف يؤدي ذلك إلى دليل إثبات متشعب (يوجه المدقق إلى اتجاهات مختلفة) بدلاً من ان يكون محدداً (يوفر إجابة محددة).
2. يجب ان يُخطط العمل الرقابي ويُنفذ بحيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه كافياً وموثوقاً لدعم النتائج والرأي الرقابي. والكفاية والموثوقية ووثاقة الصلة بالموضوع هي نواحي متداخله وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الجوهرية. وتتعلق الكفاية بكمية أدلة الإثبات: يجب على المدققين جمع أدلة كافية تمكنهم من تأكيد نتائجهم المتعلقة بأهداف العمل الرقابي. ولا يوجد هنالك معادلة معينة وتعابير مطلقة للتعبير عن الكمية المطلوبة لكي تعتبر الأدلة كافية. ومع ذلك، تتأثر الكمية المطلوبة بدرجة الخطورة وجودة هذه الإثباتات (وكلما كانت الجودة اعلى كلما قل عدد الإثباتات المطلوبة).
3. الصلة بربط الوثائق المنطقية مع إجراءات التدقيق. ولكي يكون دليل الإثبات ذو صلة، يجب ان يساعد في الإجابة على هدف رقابي معين. يتطلب ذلك تطبيق دليل الإثبات على الفترة الخاضعة للمراجعة وأن الإثبات بأكمله يجب ان يكون ممثلاً للفترة التي غطاها التدقيق بأكملها.

4. يكون الدليل موثقاً عندما يلبي متطلبات المصادقية. وتتأثر موثوقية الدليل بمصدر الحصول عليه/ فيما إذا كان المصدر من داخل أو خارج الجهة الخاضعة للرقابة/ ما إذا كان مادي أو توثيقي، شفوي أو تحليلي، أو إذا كان معتمداً على الظروف التي تم الحصول عليه من خلالها. وعلى الرغم من وجود حالات استثنائية، وعلى العموم يعتبر دليل الإثبات يكون أكثر موثوقية في الحالات التالية:
- أ. عندما يتم الحصول على أدلة الإثبات من مصادر مستقلة من خارج الجهة الخاضعة للرقابة على سبيل المثال (إثبات من طرف ثالث).
- ب. عندما يكون الدليل قد تم الحصول عليه من داخل الجهة الخاضعة للرقابة وتم تدقيقه بصوره فاعله.
- ج. عندما يتم الحصول عليه من قبل المدقق مباشرة (على سبيل المثال، ملاحظات حول مدى تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية) بدلاً من الحصول عليه بشكل غير مباشر على سبيل المثال (استفسار حول تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية).
- د. عندما يكون على شكل وثائق أو مستندات سواء ورقية أو إلكترونية أو أي وسيلة أخرى بدلاً من بيانات شفوية.
- هـ. عندما يكون معد بنسخته الأصلية بدلاً من نسخ مصورة أو فاكس.
5. عند تقييم دليل الإثبات بتلك المواصفات، يستخدم المدقق حكمه المهني وكلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى، كلما كان دليل الإثبات الذي يجب ان يحصل عليه المدقق من الفحوصات الجوهرية أكثر كفاية وموثوقية وذات صلة بالموضوع.
6. هناك علاقة عكسية بين مخاطر الكشف عن الأخطاء وبين المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة. على سبيل المثال، (عندما تكون المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة عالية، ينبغي أن تكون المستويات المقبولة لمخاطر الكشف عن الأخطاء منخفضة لتخفيض مخاطر الرقابة إلى مستوى منخفض مقبول. ومن جانب آخر، عندما تكون المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة منخفضة، فمن الممكن أن يقبل المدقق مخاطر اكتشاف أعلى ويواصل تخفيضه للمخاطر الرقابية إلى مستوى منخفض مقبول).

يظهر الرسم البياني رقم (5) العلاقة بين مكونات مخاطر الرقابة ودليل الإثبات الرقابي:



7. يكون دليل الإثبات الرقابي أكثر اقناعاً ويوفر درجة أعلى من الثقة عندما تكون مصادر الإثبات المستمدة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ومتسقة معاً. وفي المقابل، فإن الحصول على دليل إثبات من مصدر واحد قد لا يتلاءم مع ذلك الذي يتم الحصول عليه من مصدر آخر، ويعتبر دليل غير موثوق، وعلى المدقق أن يحدد ما هي الإجراءات الرقابية الإضافية اللازمة لحل مشكلة عدم الاتفاق وبما يسمح باستخدام المعلومات كدليل إثبات.
8. قد يتم الحصول على دليل الإثبات من داخل الجهة الخاضعة للرقابة ومن خارجها ويتبقى استخدام مصادر مختلفة عند جميع الدليل لضمان ملائمته للعمل الرقابي وكما هو مبين في الجدول رقم (6).

الجدول رقم (6) مصادر دليل الإثبات			
المصدر	أمثلة على أدلة الإثبات	جودة أدلة الإثبات	اعتبارات رقابية
داخلي	معلومات من قاعدة بيانات، وثائق وسجلات صادرة عن الجهة الخاضعة للرقابة.	منخفضة، بسبب تحيز محتمل	يجب تقييم مدى دقة واكتمال مثل تلك المعلومات
خارجي	تأكيدات (من بنوك، الخ) أعمال مدققين آخرين / خبراء	عالية	استقلالية الطرف ثالث
مدقق	تحليل، احتساب، استيضاح، فحص وتحقق وملاحظات	الأعلى	المعلومات الأساسية قد تكون أنتجت داخلياً

9. قد يكون الدليل الرقابي مادي، أو وثائقي (مستندي) أو شفوي، أو تحليلي. والإجراءات الرقابية للحصول على مثل هذه الأدلة، والمسائل التي يتعين أخذها بعين الاعتبار وكما هو مبين في الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) أنواع أدلة الإثبات	
اعتبارات	إجراءات رقابية للحصول على أدلة الإثبات
مادية	
أن الدليل المادي يكون في العادة أكثر اقناعاً، إلا أنه يجب على المدقق أن يكون حذراً من إخفاء هذا الدليل.	فحوصات مباشرة أو ملاحظات أشخاص، ممتلكات أو أحداث
وثائقي (مستندي)	
ليس من الضروري أن تكون المعلومات موثقة في مثل هذه الحالة ويتوجب الحصول على مثل هذه المعلومات بأساليب أخرى.	مراجعة الوثائق والسجلات المحاسبية، سواء كانت أدلة عمل أو قرارات إدارية.
شفوي	
في حالات نادرة فقط يقبل المدقق المعلومات التي يتم الحصول عليها من المقابلات على أنها موثوقة. (وموثوقية دليل الإثبات تكون أعلى إذا ما تم الحصول عليها بشكل مباشر من قبل المدقق وليس بشكل وثائقي أو شفوي).	الاستفسارات أو مقابلات موظفي الجهة الخاضعة للرقابة، أو أطراف ثالثة أو الوثائق أو متعاونين آخرين.
تحليلي	
مثل هذه الأدلة يمكن الحصول عليها من خلال الحكم المهني من أجل تقييم دليل الإثبات المادي والوثائقي، والشفوي.	التحليل من خلال بيان الأسباب، إعادة التصنيف، والاحتساب، والمقارنة.

10. الإجراءات الرقابية، أو مجموعة الإجراءات الرقابية، قد تستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر في مرحلة البداية، أو كفحوصات أنظمة رقابية، أو كإجراءات أساسية خلال مرحلة الفحص، حسب مجال العمل المستخدم من قبل المدقق.

11. يتم الحصول على دليل الإثبات خلال مرحلة الفحص الرقابي من خلال إجراء خليط من الفحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية، والفحوصات الأساسية المتضمنة لإجراءات تفصيلية

وتحليلية، وكذلك استخدام المعلومات من مصادر أخرى مثل بيانات الإدارة وعمل مدققين آخرين. وفي حين أن المدقق يحصل على بعض أدلة الإثبات عن طريق فحص السجلات على سبيل المثال (الاحتساب أو التحليل) إلا أن هذا وحده لا يعتبر دليل إثبات رقابي كما في يمكننا ان نبني عليه استنتاجنا، ويتم استخدام إجراءات أخرى مثل الفحص، والملاحظة، والاستفسار والتأكيد.

12. يجب على المدقق ان يقرر الأسلوب الأكثر معقولية للحصول على دليل الإثبات، وموازنة الموثوقية مقابل كلفة الحصول عليه.

13. يجب على المدققين توثيق دليل الإثبات الرقابي في أوراق العمل في نظام الدعم الرقابي الإلكتروني لديوان المحاسبة ومن خلال نسخ ورقية اذا لزم الأمر، ومثل هذا الدليل يجب ان يتضمن العمل المنفذ، النتائج والاستنتاجات، والسبب وراء اتخاذ القرارات الهامة. ويجب عدم تضمين المعلومات التي ليس لها ارتباط بالعمل المنفذ أو النتائج التي تم التوصل اليها.

14. يجب ان يتم ايلاء اهتمام خاص للوثائق السرية. وإذا ما صنفت الوثيقة من قبل الإدارة على أنها وثيقة سرية، يجب على المدقق التباحث مع المسؤول عنه في المستوى الإداري الأعلى حول كيفية استخدام المعلومات المتضمنة في الوثيقة السرية. والمعلومات والوثائق المتعلقة بأسباب الفساد أو الاحتيال المكتشف أو المشكوك بوجوده والتعامل معها بحرص كبير.

♦ تصميم الإجراءات الرقابية / إجراءات التدقيق:

1. الإجراءات الرقابية، التي تهدف إلى الحصول على التأكيد المطلوب بأفضل فعالية وأقل تكلفة، تُصمم بناء على المعلومات التي يحتاجها المدقق، ويجب ان تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الهامة مثل الأهمية النسبية والمخاطر.

2. يتم تصميم الإجراءات الرقابية من قبل المدقق، بناء على المخاطر التي يتم تقييمها بهدف:

- أ. تنفيذ الفحوصات الرقابية الملائمة في الوقت المناسب، وتغطية الفترة المطلوبة.
- ب. الحصول على دليل الإثبات الرقابي الكافي والموثوق، وذو الصلة.
- ج. التوصل إلى مستوى الثقة الملائم لدعم الاستنتاجات الرقابية.

3. تتضمن إجراءات التدقيق العناصر التالية:

- أ. أهداف الرقابة للإجراءات والفحوصات الرقابية.
- ب. المخرجات المتوقعة للإجراءات.
- ج. التأكيدات، القواعد، الأنظمة والتعليمات، والمتطلبات التي يجب ان يطبقها.
- د. تقييم المخاطر.
- هـ. ضوابط الرقابة.

- و. خطوات التدقيق والأدلة التي يجب الحصول عليها والعمل الذي يجب تنفيذه، نوعيه الإجراءات المستخدمة (الاستفسار، إعادة العمل... الخ)، الوثائق التي يجب الحصول عليها، مقابلات الموظفين الخ..
- ز. نتائج التدقيق مبنية على نتائج الفحوصات، وفي حال كانت النتائج سلبية يجب على المدقق عمل مزيد من الفحوصات المبنية على منهجية التدقيق.
4. يجب على المدقق عند تصميم الإجراءات الرقابية تحديد ما يلي:
- أ. دليل الإثبات المطلوب.
- ب. مستوى التأكيد المراد الحصول عليه من إجراءات التدقيق.
- ج. كيف ومن أين يمكن الحصول على الإثبات الرقابي المطلوب (طبيعة الإجراءات الرقابية).
- د. متى يتعين الحصول على دليل الإثبات.
- هـ. ما هو عدد الفحوصات المطلوبة (التوقيت الزمني لذلك) للحصول على أدلة الإثبات.
- و. كيف يتم تصميم إجراءات التدقيق بفاعلية وكفاءة واقتصادية.
5. منهجية التدقيق تتكون من ما يلي:
- أ. المنهج المبني على فحص أنظمة الرقابة الداخلية لعمل تقييم أولي لهذه الأنظمة للحصول على مؤشر درجة الثقة في أنظمة الرقابة سواء كانت ممتازة او جيدة موثقة بإجراءات التدقيق.
- ب. المنهج الأساسي. تطبق الإجراءات الأساسية عندما تظهر التقييمات الأولية بأن أنظمة الرقابة ضعيفة، أو عندما تبين الفحوصات ان أنظمة الرقابة لم تكن تعمل بشكل متواصل وبشكل فعال خلال الفترة التي غطتها الرقابة أو عندما يتبين ان الأنظمة (حتى وإن كانت جيدة أو ممتازة) لم تكن قد خضعت للفحص (سواء بسبب قلة الموارد أو الخبرة أو لأي سبب آخر).
6. الأهمية النسبية بالإضافة إلى تقييم المدقق للمخاطر الضمنية وتقييمه الأولي لأنظمة الرقابة، قد تثبت منهج رقابي ملائم وهذا المنهج يعتمد إلى المخاطر الضمنية (سواء كان عالياً أو منخفضاً) وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية (ممتازة أو جيدة) ويساعد في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات الرقابية التي يتعين تصميمها وتنفيذها.
7. بغض النظر عن المنهجية التي تم اختيارها على المدقق تصميم وتنفيذ الفحوصات الأساسية. وبغض النظر عن مدى قوة أنظمة الرقابة الداخلية، فهناك حاجة إلى تنفيذ الفحوصات الأساسية بسبب مخاطر حدوث تجاوز أو التحايل من قبل الإدارة على أنظمة الرقابة الداخلية.

8. طبيعة الإجراءات الرقابية ترجع إلى ما يلي:
- أ. هدف الإجراءات: فحص أنظمة الرقابة الداخلية أو الإجراءات الأساسية التي تقوم بها الرقابة الداخلية متضمنة الفحوصات التفصيلية والإجراءات التحليلية.
- ب. نوع الإجراءات مثال ذلك إجراءات تحليلية، تفتيش، ملاحظة، استفسار (متضمنة التأكيدات) الاحتساب وإعادة التنفيذ.
9. يقوم المدقق باختيار الإجراء الرقابي الأكثر ملائمة، وذلك بهدف تخفيض المخاطر الرقابية المقدرة إلى أدنى حد مقبول ويجب على المدقق ممارسة حكمه المهني في اختيار الإجراءات، وأخذ أهداف الفحص بعين الاعتبار على سبيل المثال (الأغراض التي سيتم تغطيتها، طبيعة المجتمع، والمخاطر المقدرة، ومستوى الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية).
10. التوقيت يتعلق بالزمن الذي يتم فيه تنفيذ الإجراءات الرقابية أو الفترة أو التاريخ الذي يتعلق به دليل الإثبات وعند بحث توقيت إجراءات العمل الرقابي، يقوم المدقق ببحث العناصر التالية:
- أ. أنظمة الضبط والرقابة الداخلية الموجودة.
- ب. الوقت الذي يجب ان يتم فيه توفير المعلومات المطلوبة.
- ج. طبيعة المخاطر.
- د. الأوقات والظروف التي تزداد فيها المخاطر على سبيل المثال (ذروة النشاط، غياب الموظفين الرئيسيين، أو تغيير في الموظفين، تحديات على الأنظمة).
11. قد يقوم المدقق بتنفيذ فحوصات لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية أو الفحوصات الجوهرية في تاريخ أو فترة محددة (تاريخ مرحلي) أو في نهاية الفترة. وبعض الإجراءات الرقابية يمكن ان تنفذ فقط عند أو بعد نهاية الفترة، على سبيل المثال، مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية بهدف ضمان موثوقية العمل الرقابي. وكلما ارتفعت المخاطر الرقابية، كلما ازدادت الحاجة إلى تنفيذ الفحوصات الرقابية في فترة أقرب إلى نهاية الفترة.
12. تنفيذ الإجراءات الرقابية قبل نهاية الفترة قد يساعد المدقق في تحديد القضايا الهامة في مرحلة مبكرة من العمل الرقابي، وتبعاً لذلك يتم حلها بمساعدة الإدارة أو يتم تطوير منهج رقابي فعال لمعالجتها. وإذا قام المدقق بتنفيذ فحوصات لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية أو الفحوصات الجوهرية قبل نهاية الفترة، يجب عليه الحصول على دليل إثبات إضافي للفترة المتبقية.
13. يقرر المدقق ما هو مدى الإجراء الرقابي الذي سيقوم بتطبيقه مثال ذلك الكمية التي سوف يتم فحصها قد تمت بناء على ما يلي:
- أ. مستوى الأهمية وتقييم المخاطر.

- ب. درجة المأمونية التي خطط المدقق للحصول عليها.
- ج. أسلوب استخدام العينة الأكثر ملائمة للإجراء الرقابي.
- د. استخدام الأساليب الرقابية المستندة إلى الحاسوب، والتي قد تتيح المجال أمام فحوصات مكثفة للمعاملات الإلكترونية والملفات المحاسبية.
14. يجب على المدقق ان يتأكد من وجود ارتباط واضح بين تقييم المخاطر وتحليل أنشطة الرقابة الداخلية وطبيعة وتوقيت ومدى ملائمة الإجراءات الرقابية التي اشتقت من منهجية التدقيق ويجب أن تكون متوافقة معها ويجب ان تعكس القرار المتخذ من قبل المدقق حول مدى إمكانية اعتماده او عدم اعتماده على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية ومدى الاعتماد على الإجراءات الجوهرية المطلوبة.
15. يجب على المدقق تصميم خطوات وإجراءات رقابية مترابطة وشاملة مع بعضها البعض لأن الأهداف مختلفة وفي نفس الوقت يجب على المدقق تغطية وتدقيق ما تم التخطيط له لفترة التدقيق بحيث تكون شاملة لجميع نواحي العمل الرقابي.
16. يجب أن تكون الإجراءات الرقابية محددة. ومن أجل مضاعفة فعاليتها، فإنه يمكن للمدقق تنفيذ مجموعة من الفحوصات باستخدام نفس العينة (الفحص المتعدد الأغراض) ومن ضمنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية. على سبيل المثال، (يمكن للمدقق فحص قيم الحسابات، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية لتلك الناحية الرقابية/ الحساب).

♦ تصميم فحوص أنظمة الرقابة الداخلية:

1. إذا كان من المخطط الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية بهدف التخفيض من الفحوصات الجوهرية، فإن الهدف من فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية هو تقييم ما إذا كانت تلك الأنظمة أو الإجراءات الأخرى ذات العلاقة قد عملت بشكل فعال ومتواصل خلال الفترة التي غطتها الرقابة. ولا بد ان يحصل المدقق على فهم حول أنظمة الرقابة الداخلية، وأن يقيم ويستجيب لمخاطر الرقابة من خلال تحديد الإجراءات الرقابية الملائمة، وعليه ان يفحص تلك الضوابط.
2. في حال اتخذ قرار خلال مرحلة التخطيط بعدم الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، فيجب على المدقق مواصلة فحص تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لحين تحديد جوانب الضعف واقتراح التوصيات الكفيلة بأجراء التحسينات.
3. تؤثر طبيعة الضوابط الرقابية على نوع الإجراء الرقابي المطلوب للحصول على دليل الإثبات حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال خلال فترات محددة خلال الفترة التي يغطيها العمل الرقابي. وهناك مستويين من أنظمة الرقابة هما:

- ضوابط رقابة داخلية عالية المستوى، مثل أنظمة المراقبة والمتابعة.
 - ضوابط رقابة منخفضة المستوى مثل (الصلاحيات، الأنظمة التشغيلية، والضوابط المادية... الخ).
4. يعتمد توقيت فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية على هدف المدقق وفترة الاعتماد على تلك الأنظمة. ويتعلق توقيت الفحوصات (بالفترة التي يتعين تغطيتها (في وقت معين أو طيلة الفترة) وبالوقت الذي سيقوم المدقق خلاله بإجراء الفحص (خلال الفترة المرحلية أو نهاية الفترة) أو عندما يكون الاعتماد تم في مراحل رقابية سابقة وبالنسبة للمخاطر الهامة، يجب على المدقق فحص أنظمة الرقابة الداخلية في الفترة الحالية. وإذا ما تم بعد ذلك فحص أنظمة مختلفة خلال أوقات مختلفة خلال الفترة التي غطتها الرقابة، فيجب على المدقق أن يدرس كل واحدة من تلك الأنظمة على حده.
5. يقوم المدقق بتصميم فحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية بهدف الحصول على دليل إثبات رقابي كاف وذو صلة، وموثوق وأن أنظمة الرقابة الداخلية كانت تعمل بشكل فعال طيلة الفترة التي تم الاعتماد فيها على تلك الأنظمة. وكلما ازداد اعتماده على فعالية تشغيل الأنظمة في تقييم المخاطر، كلما ازدادت الحاجة إلى المزيد من الفحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية. وينبغي على المدقق أخذ الجوانب التالية بعين الاعتبار عند تحديد مدى الفحوصات المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية:
- أ. تكرار استخدام أنظمة الرقابة خلال الفترة.
 - ب. طول الفترة الزمنية التي اعتمد المدقق خلالها على أنظمة الرقابة الداخلية.
 - ج. علاقة وموثوقية دليل الإثبات بفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.
 - د. حجم أدلة الإثبات الرقابي التي تم الحصول عليها من خلال فحص أنظمة أخرى ذات علاقة بالإثبات الرقابي.
 - هـ. مدى الاعتمادية التي تم التخطيط لها لأنظمة الرقابة (تخفيض الفحوصات الجوهرية).
 - و. الانحراف المتوقع عن الضوابط الرقابية.
 - ز. فحص الضوابط الرقابية: إذا ما كان هناك توقع بأن يكون الانحراف عالياً، فقد يكون فحص الضوابط امر غير عملي.

◆ تصميم الإجراءات الجوهرية:

1. يقوم المدقق بتصميم الإجراءات الجوهرية بما يتلاءم مع المخاطر ذات العلاقة على سبيل المثال (مخاطر وجود أخطاء جوهرية أو مخالفات). ويعتمد مستوى التأكيد الذي يتعين الحصول عليه من الإجراءات الجوهرية على تقييم المخاطر وعلى مستوى الاعتماد على الضوابط الداخلية. ومع ذلك، وبصرف النظر عن المخاطر التي تم تقييمها ومستوى الاعتماد على الضوابط الداخلية، فيجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات جوهرية لكل بند ذو أهمية نسبية والسبب وراء ذلك هو أن تقييم المخاطر امر تقديري، وربما لم يكن المدقق قد قام بفحص جميع المخاطر التي حُددت، لأنه يوجد هنالك محددات متصلة في أنظمة الرقابة الداخلية كما ذكر سابقاً.
2. عندما يحدد المدقق بأن المخاطر التي قِيَّمت عند مستوى التأكيد هي مخاطر كبيرة، فيجب عليه تنفيذ الفحوصات الجوهرية الكفيلة بمعالجة هذا المستوى من المخاطر. وعندما يكون المنهج المحدد لتقييم المخاطر متضمناً لإجراءات جوهرية فقط، فيجب ان تتضمن تلك الفحوصات فحوصات تفصيلية.
3. هنالك نوعين من الإجراءات الجوهرية: إجراءات جوهرية تحليلية، وفحوصات تفصيلية. والإجراءات التحليلية الجوهرية تكون في العادة أكثر قابلية للتطبيق على أحجام كبيرة من المعاملات، والتي في العادة تكون قابلة للتنبؤ مع مرور الوقت. والفحوصات التفصيلية تكون في العادة أكثر ملائمة للحصول على دليل الإثبات الرقابي فيما يتعلق ببعض التأكيدات، بما في ذلك الوجود، والأهلية وان تكون ذات قيمة واعتماداً على دليل الإثبات الرقابي الذي يتعين الحصول عليه، وقد يقرر المدقق استخدام خليط من الفحوصات التفصيلية والإجراءات التحليلية معاً.
4. الإجراءات الجوهرية قد تُنفذ في أي مرحلة أو عند نهاية الفترة. وعندما يتم تنفيذ هذه الإجراءات خلال الفترة المرئية، فينبغي على المدقق تنفيذها بشكل مناسب ومرافقة مع فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية، ما لم يرى أن ذلك غير ضروري من أجل تغطية الفترة المتبقية وتخفيض مخاطر عدم اكتشاف الانحرافات عند نهاية الفترة. إذا لم تكتشف الانحرافات خلال مراحل التدقيق، يجب على المدقق ان يعدل تقييم المخاطر وبالتالي طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية.
5. يعود مدى الإجراءات الجوهرية لخيار طبيعة وحجم العينة بهدف معالجة كافة المخاطر الرقابية في كافة التأكيدات الرقابية ذات العلاقة. ويتم اتخاذ القرار حول مدى الفحوصات الجوهرية المطلوبة عند التخطيط للمنهج الرقابي. واعتماداً على مستوى الأهمية النسبية،

والتقييم الذي يشمل تقييم المخاطر الضمنية ومخاطر أنظمة الرقابة الداخلية معاً، وسوف يتراوح مدى الإجراءات الجوهرية بين: إما في الحد الأدنى، أو معياري.

6. وفي الحالات التي يقرر المدقق فيها عدم الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، فإنه لا يمكنه الافتراض أن أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالبند تعمل بشكل فعال وأن البيانات موثوقة. وعندما تكون أنظمة الرقابة الداخلية غير موثوقة أو التي لم تخضع للمراجعة تتطلب ان يقوم المدقق بفحص مدى موثوقية البيانات وتعديل مدى الفحوصات الجوهرية بناء على ذلك.

◆ استخدام العينات: (س)

1. عند اتخاذ القرار بشأن ما هي البنود التي ينبغي فحصها، هنالك ثلاثة طرق رئيسية متاحة أمام المدقق:
 - أ. اختيار جميع البنود فحص بنسبة (100%).
 - ب. اختيار بنود محددة.
 - ج. استخدام العينة في العمل الرقابي. واختيار الطريقة المناسبة هو مسألة تعود لتقدير المدقق بناء على تقييم المخاطر، والأهمية النسبية، وكفاءة وتكلفة العمل الرقابي، ولكن الطريقة التي يتم اختيارها يجب ان تكون فعالة في تلبية الهدف من الإجراء الرقابي.
2. يكون اختيار البنود جميعها ملائماً عندما يكون عدد البنود صغيراً ولكن القيم عالية، وعندما تكون المخاطر عالية، أو عندما تكون تقنيات الرقابة باستخدام الحاسوب تتيح المجال أمام فحص البنود بشكل كفؤ. ومن الشائع استخدام الفحوصات الجوهرية (الفحوصات التفصيلية) بدلاً من فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية.
3. يختار المدقق بنود معينة من المجتمع بسبب خصائص معينة تتوفر في تلك البنود. وقد تكون بنود ذات قيم عالية أو بنود ذات مخاطر عالية على سبيل المثال (قيم عالية أو منخفضة نسبياً، بنود قيمتها سالبة... الخ أو بنود تمثل نسبة كبيرة من المجتمع الخاضع للمراجعة). ومن المفيد أيضاً إجراء فحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية والفحوصات الجوهرية والحصول على فهم عمل الجهة الخاضعة للرقابة، أو إثبات تقييم مخاطر الرقابة. وفي حين أن مثل هذا الأسلوب هو وسيلة كفؤة للحصول على دليل الإثبات الرقابي، إلا ان النتائج لا يمكن تعميمها على المجتمع بأكمله.

4. ان هدف المدقق من استخدام العينة هو تصميم وانتقاء عينة التدقيق، وتنفيذ إجراءات رقابية، بشأن بنود العينة، وتقييم النتائج من العينة بالأسلوب الذي يوفر أساساً معقولاً للمدقق لاستخلاص النتائج حول المجتمع الذي تم من خلاله انتقاء العينة.
5. استخدام العينة هو تطبيق لإجراءات رقابية بنسبة تقل عن (100%) من حجم المجتمع الكلي، على ان يكون لكل بند في المجتمع فرصة للاختيار ولكي يكون هنالك مجال لاستخلاص نتائج حول خصائص معينة في المجتمع (دون الحاجة إلى فحص المجتمع بأكمله)، ويجب ان تكون العينة المستخلصة ممثلة للمجتمع وخالية من أي تحيز.
6. عند تصميم العينة، يجب ان يأخذ المدقق بعين الاعتبار أهداف الإجراء الرقابي وخصائص المجتمع.
7. قد يكون استخدام العينة إحصائي (متضمن إختيار عشوائي واستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم النتائج) أو غير إحصائي. والقرار حول استخدام المنهج الإحصائي أو غير الإحصائي يعتمد على الحكم المهني للمدقق. ومع ذلك، فان نتائج العينة الإحصائية يمكن تطبيقها على المجتمع. أما نتائج العينة غير الإحصائية فلا يمكن استخدامها الا كمؤشر، ولا يمكن تعميمها على المجتمع.
8. يجب ان يكون حجم العينة الإحصائية كافية للسماح للمدقق باستنتاج ما يلي:
- أ. بالنسبة لفحص أنظمة الرقابة الداخلية، أن المعدل الإجمالي للانحراف لا يتجاوز المعدل المقبول للانحراف الذي سيقبله المدقق.
- ب. فيما يتعلق بالفحوصات الجوهرية، أن القيمة النقدية للانحراف لا تتجاوز تلك التي يمكن ان يقبلها المدقق.
9. بعد تحديد الأهداف الرقابية التي يتعين تحقيقها، والإجراءات الرقابية الأكثر قابلية للتحقيق، يجب على المدقق القيام بما يلي:
- أ. **تحديد الأسباب التي أدت لحدوث الخطأ؛**
- قد يقوم المدققون بإعداد معايير حول ما الذي يشكل الخطأ، وذلك اعتماداً على نوع الرقابة المالية أو رقابة الالتزام المنفذة. ويجب على المدقق بعد ذلك عمل تقييم حول النسبة المتوقعة للخطأ (للفحوصات الرقابية) والكمية المتوقعة للأخطاء (بالنسبة للفحوصات الجوهرية التفصيلية).

ب. تحديد المجتمع الذي سيتم من خلاله سحب العينة:

والمجتمع هو البيانات بأكملها التي حددت لسحب العينة منها، والتي يرغب المدقق باستخلاص النتائج حولها. وتحتاج العينة في المجتمع إلى تحديد، وعلى سبيل المثال (ما إذا كانت معاملة مالية، أو رصيد حساب، أو معاملة نقدية). ولا بد أن يكون المجتمع متجانساً، وكاملاً، ودقيقاً بالنسبة لأهداف رقابية معينة.

ج. التعرف على طبيعة المجتمع:

يجب على المدققين الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المجتمع، والتحقق من درجة التباين في بنود المجتمع، وما هي الأخطاء المعروفة في المجتمع، وما هي أنماط تلك الأخطاء، على سبيل المثال (تزايد الأخطاء في نهاية السنة بسبب تزايد الجهود لتسديد الالتزامات).

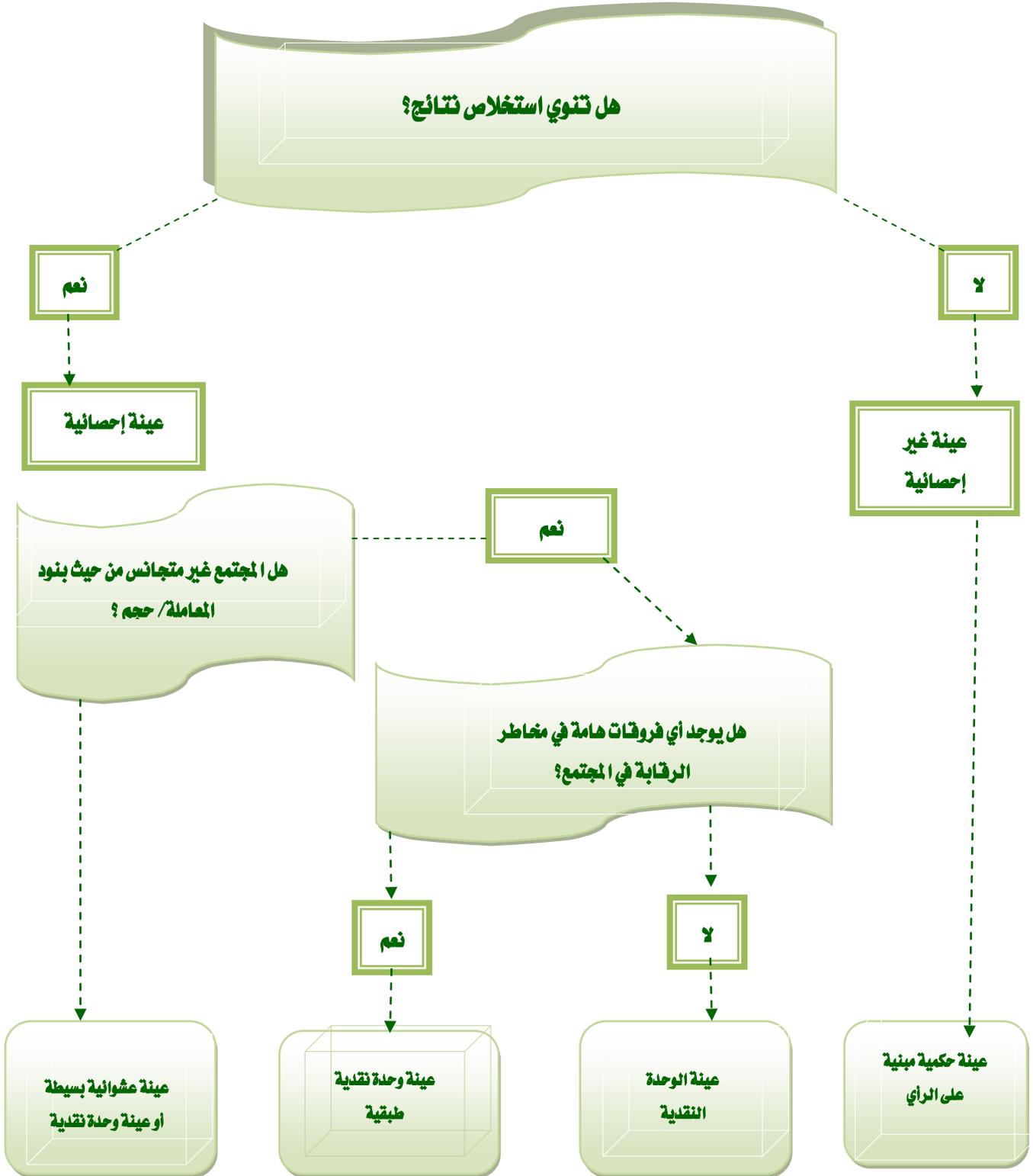
د. تحديد حجم العينة:

بسبب تقييم المخاطر المختلط ومستوى الثقة المطلوب، فإن الحد الأدنى لحجم العينة يجب أن يُحدد. وكلما زاد حجم العينة وازدادت احتمالية الدقة واحتمالية أن تصبح العينة أكثر تمثيلاً للمجتمع كلما كانت مخاطر سحب العينة أقل. ويمكن استخدام أدوات البرمجيات مثل (Excel) لاختيار العينات وكلاهما متوفر لدى ديوان المحاسبة.

هـ. اختيار طريقة العينة:

أسلوب العينة المستخدم يجب أن يتوافق وخصائص المجتمع ويمثل الرسم البياني رقم (8) إجراءات التوصل إلى أسلوب العينة الأكثر ملائمة.

يظهر الرسم البياني رقم (8) طريقة استخدام العينة:



◆ أساليب العينات:

1. استخدام العينة الطبقية، ويعني: (1) تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية أو طبقات باستخدام معايير رقابية محددة وموثقة مسبقاً على سبيل المثال (قيمة نقدية، عمر الذمم... الخ) بحيث يمكن ربط وحدة العينة بمجتمع فرعي واحد فقط (2) تطبيق إجراءات رقابية على عينة من البنود من كل مجتمع فرعي على سبيل المثال (استخدام العينة الطبقية حسب القيمة وفحص جميع البنود ذات القيم العالية، وفحص عينة ممثلة لبنود منخفضة القيمة).
2. أسلوب استخدام وحدة العينة النقدية هو طريقة لاستخدام العينة الإحصائية التي يكون لكل دينار فيها فرصة متساوية للاختيار (وهي شكل من أشكال الاحتمال النسبي لحجم العينة). وأن المعاملات ذات القيمة العالية هي التي تضم دفعات لعدد أكبر من (الدنانير)، وتمثل نسبة أكبر من حجم المجتمع وهي تبعاً لذلك الأكثر ملائمة للفحص ضمن العينة.
3. التطبيق العملي لأسلوب عينة الوحدة النقدية هو استخدام نقطة بداية عشوائية من الجدول المحدد لذلك وبعد ذلك معدل فترة معاينة، وبعد ذلك التقدم باتجاه الإنفاق. ويتم تحديد معدل فترة العينة من خلال تقسيم إجمالي المجتمع وفقاً للعدد المخطط للمعاملات المراد تدقيقها. ويستخدم تحديد فترة العينة الناتج بعد ذلك لاختيار حجم العينة بالدينار لكل شريحة في المجتمع. (مدى المعاينة - حجم إجمالي الموازنة/ حجم العينة المخطط n). وبناء على ذلك يكون المجتمع قد قُسم إلى شرائح بأحجام متساوية من حيث القيمة، ويتم اختيار دينار واحد لكل شريحة والذي يحدد البند المراد فحصه.
4. العينة العشوائية البسيطة وتتضمن اختيار بنود من ضمن المجتمع بأكمله بحيث يكون لكل بند فرصة متساوية في الاختيار. وينتج عنها فحص عدد من المبالغ الصغيرة والتي يحتمل ان تنتج انحرافات معيارية عالية أو حجم عينة أعلى وهذا الأسلوب يتلاءم مع المجتمعات وهذه تنطبق على المجتمعات التي تكون فيها العينات الفردية متشابهة في مستوى مخاطر التدقيق وهذه العينة مقارنة مع العينة الطبيعية أقل فاعلية وكفاءة.
5. العينة الحُكمية على سبيل المثال (العينة المبنية على المخاطر) وتتضمن اختيار بنود من المجتمع وفقاً لمعايير موثقة ومحددة مسبقاً مبنية على الحكم المهني للمدقق. ولا يمكن استخدام العينة الحُكمية أو العينة المبنية على المخاطر إذا كان الهدف من العينة استخلاص النتائج.
6. يجب على المدقق الانتباه والتأكد من أن الشخص الذي يقرأ التقرير يتوصل بأن هذه العينات قد مثلت المجتمع بأكمله.

إعداد مذكرة خطة التدقيق وبرنامج التدقيق:

1. يقوم المدقق بإعداد المنهجية الرقابية الشمولية في مذكرة التخطيط الرقابي (APM) التي تحدد النطاق، ووقت واتجاه العمل الرقابي، وتوجه عملية الإعداد للبرامج الرقابية التفصيلية اللاحقة. ويجب أن تتضمن مذكرة التخطيط الرقابي والبرنامج الرقابي ما يلي:
 - أ. مقدمة موجزة تتضمن الهدف من التدقيق مثال (فيما إذا كان التدقيق مبني على رقابة الالتزام أو نتيجة لمخالفة قانون الديوان).
 - ب. وصف للمجال الرقابي، بما في ذلك، إطار العمل التنظيمي للتدقيق (الحسابات وجوانب الإنفاق أو الإيراد الذي سيتم تدقيقها، والمبالغ النقدية المشمولة، وإدارة وترتيبات الدفعات، والأساس التشريعي)، وآخر التغييرات والتطورات الهامة التي من الممكن أن تؤثر على العمل الرقابي.
 - ج. الأهداف الرقابية (موثوقية الحسابات والتأكدات الرئيسية التي ينبغي معالجتها)، أما بخصوص أعمال رقابة الالتزام، فتعتمد الأهداف على نوع العمل الرقابي المراد تنفيذه.
 - د. نطاق العمل الرقابي (الفترات المحاسبية التي يتعين تغطيتها، والمواقع التي يتعين زيارتها وينطبق ذلك على أنظمة الرقابة المراد فحصها والعينة المراد تدقيقها).
 - هـ. تحديد الأهمية النسبية.
 - و. تقييم أولي للمخاطر على سبيل المثال (تغييرات في أنظمة المحاسبة أو الرقابة الداخلية، وتقييم للمخاطر الضمنية ومخاطر أنظمة الرقابة الداخلية).
 - ز. المنهج الرقابي، يحتوي على الإجراءات الرقابية المراد تنفيذها بهدف توفير دليل الإثبات الرقابي اللازم. وهذا الأمر يحدد مدى الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الإجراءات الجوهرية.
 - ح. هيكلية العمل الرقابي: الموارد (الاستعانة بأعمال مدققين وخبراء آخرين)، والجدول الزمني (بما في ذلك أهداف إعداد التقارير للعمل الرقابي، والموازنة، ونظام الدعم الرقابي الإلكتروني لديوان المحاسبة).
 - ط. إجراءات رقابة الجودة لتوجيهه، ومراقبة ومراجعة العمل الرقابي.

◆ البرنامج الرقابي أو الغطة الرقابية:

هو مجموعة من التعليمات الموجهة إلى فريق العمل الرقابي والتي تحدد بالتفصيل طبيعة وتوقيت الإجراءات الرقابية التي يتعين على المدقق تبنيها. وتحدد أيضاً الأهداف الرقابية، وأحجام العينة، وأسس الاختيار. ونتائج العمل الرقابي المنفذ والاستنتاجات المستخلصة.

1. وتتضمن البرامج الرقابية الحد الأدنى من العناصر التالية:

- أ. اسم الحساب المراد تدقيقه.
- ب. تحديد المخاطر وإجراءات التدقيق.
- ج. قائمة الفحوصات والإجراءات المتخذة لتنفيذها.
- د. أنواع الأدلة (أدلة التدقيق المطلوبة).
- هـ. مرجعية التدقيق وتوثيق العمل الرقابي.
- و. المدة الزمنية اللازمة لتنفيذ برنامج التدقيق والعنصر البشري الذي سيقوم بأجراء التدقيق.

(ويبين الملحق رقم (1) امثله مقترحة لبرامج تدقيق رئيسية).

2. خطة التدقيق والبرنامج الرقابي: يتم تعديل وتحديث خطة التدقيق والبرنامج الرقابي كلما تطلب الأمر ذلك خلال عملية التدقيق، سواء كان ذلك نتيجة أحداث غير متوقعة، أو تغيرات في الظروف أو طبيعة دليل الإثبات الرقابي الذي تم الحصول عليه. وقد يكون لذلك تأثير على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات العمل الرقابي.

3. يجب ان توثق مذكرة خطة التدقيق والبرنامج الرقابي في نظام الدعم الإلكتروني لديوان المحاسبة، بما في ذلك التغيرات الهامة التي تمت خلال دورة العمل الرقابي وأسباب تلك التغيرات. وتعتبر وثيقة البرنامج الرقابي بمثابة سجل للتخطيط السليم وأداء الإجراءات الرقابية والتي يمكن مراجعتها والمصادقة عليها.

المحور الثالث

{ الفحص }

◆ نظرة عامة حول الفحص:

1. إن معايير التدقيق الدولية (ISA) الأساسية التي تؤثر على عملية الفحص والتدقيق تحتوي على المعايير التالية:

- أ. معيار التدقيق الدولي رقم (450) (تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق).
- ب. معيار التدقيق الدولي رقم (500) (دليل التدقيق).
- ج. معيار التدقيق الدولي رقم (501) (أدلة التدقيق / اعتبارات محددة لبنود مختارة).
- د. معيار التدقيق الدولي رقم (505) (المصادقات الخارجية).
- هـ. معيار التدقيق الدولي رقم (510) (الأرصدة الافتتاحية).
- و. معيار التدقيق الدولي رقم (520) (الإجراءات التحليلية).
- ز. معيار التدقيق الدولي رقم (530) (استخدام العينات).
- ح. معيار التدقيق الدولي رقم (550) (أطراف ذات علاقة).
- ط. معيار التدقيق الدولي رقم (580) (الإقرارات الخطية).
- ي. معيار التدقيق الدولي رقم (600) (استخدام عمل الآخرين).
- ك. معيار التدقيق الدولي رقم (610) (استخدام عمل المدققين الداخليين).
- ل. معيار التدقيق الدولي رقم (620) (استخدام عمل مدقق خبير).

يجب ان تلتزم جميع الأعمال الرقابية لديوان المحاسبة بتلك المعايير. ويؤكد الإرشاد المتضمن في هذا الفصل المتطلبات الأساسية لتلك المعايير، وتفسير المتطلبات ضمن سياق عمل ديوان المحاسبة.

2. تتألف مرحلة الفحص الرقابي من تنفيذ الإجراءات الرقابية وفقاً لما هو مخطط له (الخطة)، حيث يمكن تعديلها حسب الحاجة خلال دورة العمل الرقابي ومن ثم تقييم النتائج بناء على ذلك، كما هو مبين في الرسم البياني رقم (9).

يظهر الرسم البياني رقم (9) إجراءات الفحص الرقابي:



◆ تنفيذ الإجراءات الرقابية:

1. يهدف المدقق إلى تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية بالطريقة التي تتيح المجال له الحصول على دليل إثبات رقابي ملائم وكافي يُمكنه من استنباط نتائج معقولة يعتمد عليها في إصدار رأيه الرقابي. ويجب على المدققين ان يكونوا على وعي بأن الفحوصات الرقابية التي لم تنفذ بشكل صحيح خلال مرحلة الفحص الرقابي لا توفر دليل الإثبات المطلوب.
2. يمكن الحصول على دليل الإثبات خلال مرحلة الفحص الرقابي من خلال تنفيذ العديد من فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية (مسبوقة بتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة)، وفحوصات تفصيلية جوهرية وإجراءات تحليلية، واستخدام معلومات من مصادر أخرى مثل البيانات الخطية وأعمال مدققين آخرين. وفي حين أن المدقق يحصل على بعض أدلة الإثبات الرقابي من خلال فحص السجلات على سبيل المثال (أجراء العمليات المحاسبية او التحليل)، فإن مثل هذا وحده لا يعتبر دليل رقابي كافي يمكن ان تبني عليه الاستنتاجات الرقابية، ويمكن استخدام إجراءات أخرى مثل (التفتيش، والملاحظة، والاستيضاح، والإثبات).

3. إن الإجراءات الرقابية قد تستخدم لفحوصات أنظمة الرقابة الداخلية أو الإجراءات الجوهرية على حد سواء. ويجب على المدقق ان يبدي حُكما مهنيا بشأن ما هي الطريقة الأفضل للحصول على دليل إثبات موثوق، والموازنة بين موثوقية الدليل مقابل تكلفة الحصول عليه.
4. يقوم المدقق بتنفيذ الفحوصات لأنظمة الرقابة الداخلية بهدف تأكيد التقييم الأولي لأنظمة الرقابة والتي ينوي الاعتماد عليها. والهدف من فحص أنظمة الرقابة الداخلية هو تقييم ما اذا كانت تلك الأنظمة تعمل بشكل فعال وبصورة متواصلة، أم لا خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. وإذا اثبت الفحوصات ان أنظمة الرقابة الداخلية قد عملت بفعالية وبشكل متواصل طيلة الفترة التي غطاها العمل الرقابي، عندها يمكن الاعتماد على تلك الأنظمة، ويتم تنفيذ حد ادنى من الفحوصات الجوهرية.
5. وإذا تبين بأن تلك الأنظمة لم تكن تعمل بفعالية وبشكل متواصل خلال الفترة التي غطاها العمل الرقابي، فيجب على المدقق إعادة تقييم المنهج الرقابي وزيادة مدى الفحوصات الجوهرية المراد تنفيذها.
6. التقنيات التي تستخدم عادة لفحص الضوابط الرئيسية هي الملاحظة، والاستفسارات والفحص والاحتساب أو خليط منهما.
7. تُصمم الفحوصات الجوهرية خلال مرحلة التخطيط بهدف الاستجابة لتقييم المخاطر ذات العلاقة، والهدف من تلك الفحوصات هي الحصول على دليل الإثبات الرقابي للكشف عن اي أخطاء جوهرية أو مخالفات عند مستوى التأكيد. ومع ذلك، فإنه وبصرف النظر عن المخاطر التي تم تقييمها ومستوى الاعتمادية، يجب على المدقق تصميم وتنفيذ الإجراءات الجوهرية (فحوصات تفصيلية) لكل ناحية هامة على سبيل المثال (فئة المعاملات، رصيد الحساب والإفصاح).
8. الإجراءات الجوهرية المتعلقة بالمبالغ النقدية تنقسم إلى قسمين هما:
 - أ. الفحوصات التفصيلية.
 - ب. الإجراءات التحليلية الجوهرية.
9. ينبغي على المدقق تنفيذ فحوصات تفصيلية وفقاً لما تم تصميمه وإقراره في مرحلة التخطيط، ما لم يتطلب تقييم نتائج فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية إعادة النظر في طبيعة، زمن ومدى الفحوصات التفصيلية، وكما هو مبين في الجدول رقم (10).

جدول رقم (10) الإجراءات الجوهرية		
رقابة الالتزام	الرقابة المالية	
إعادة العمليات الحسابية فيما يتعلق بالمطالبات، والمنح، وغيرها.	1. فحص الدقة الحسابية في البيانات المالية 2. التحقق من وجود الإثباتات الصحيحة للبيانات المالية.	الاحتساب
1. تحليل النتائج الصادرة عن المدققين الداخليين. 2. تحليل الأساس القانوني والالتزام بالمخصصات والتشريعات والإجراءات.	تحليل وتسوية الحسابات/ أو الأرصدة. تحليل الحركات الهامة داخل الحساب.	التحليل
1. الأصول المادية. 2. العقود. 3. المطالبات. 4. تقارير الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة. 5. وثائق الإثبات، مثل الفواتير، ووثائق المشتريات العامة، سجلات المنتفعين وسندات تسجيل الأراضي.	1. تعديلات على الأنظمة المحاسبية. 2. فحوصات أساسية للالتزامات، الدفعات، وبنود أرصدة معينة. 3. التحقق من تنفيذ الدفعات. 4. متابعة تقارير الرقابة الداخلية المتعلقة بموثوقية الحسابات. 5. التحقق من حسابات القطع.	الفحص
1. سندات تسجيل الأراضي. 2. إعادة تنفيذ الحركات التي تم فحصها وتنفيذها.	1. استيضاح من إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة وموظفيها. 2. رسائل التأييد للحسابات البنكية. 3. رسائل التأييد لحسابات المبيعات الآجلة (الذمم).	الاستفسارات والتأييدات

10. عند تنفيذ الفحوصات التفصيلية، قد يكتشف المدقق ما يلي:

- أ. ان هناك بند معين لا يتلائم مع تطبيق الإجراءات الرقابية: وفي مثل هذه الحالة، من الممكن ان ينفذ الإجراءات الرقابية على بند بديل. على سبيل المثال (من الممكن اختيار شيك مُنتهي الصلاحية عند التحقق من قانونية صرف دفعة. وعندما يكون المدقق مقتنعاً من انه قد تم إنهاء صلاحية الشيك بالشكل الصحيح ودون أي أخطاء، يتم عندها اختيار بديل ملائم للفحص).
- ب. أنه غير قادر على تطبيق الإجراءات الرقابية لبند معين بسبب فقدان وثائق تتعلق بذلك البند. وإذا لم يكن من الممكن تنفيذ إجراءات رقابية بديلة ملائمة على ذلك البند، عندها يعتبر المدقق ان هذا البند يتضمن أخطاء. وعليه ان يبحث فيما اذا كانت الأسباب وراء عدم القدرة على تطبيق الإجراءات الرقابية الملائمة تتعلق بالمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية أو بسبب الاعتماد على إقرارات الإدارة الخطية.

11. يجب ان تسجل نتائج الفحص الرقابي بشكل صحيح، إلى جانب التناقضات والمسائل القائمة التي تمت مناقشتها مع الهيئة الخاضعة للرقابة والاختلافات التي تمت تسويتها قبل التوصل إلى استنتاجات لكل فحص تفصيلي.

♦ تقييم نتائج الإجراءات الرقابية:

1. عند فحص الضوابط يعتبر الخطأ انحراف في أنظمة الرقابة، ويتم التعبير عن إجمالي الأخطاء كمعدل انحرافات أو تكرار انحرافات. وعند تنفيذ الفحوصات التفصيلية الجوهرية، يعتبر الخطأ جوهرياً أو عدم مطابقة في القيم النقدية، ويعبر عنه ب معدل الخطأ المتوقع. وفي جميع الظروف يجب على المدقق ان يتحقق من طبيعة وأسباب الأخطاء التي حددت والتأثير المتوقع لتلك الأخطاء على إجراء رقابي معين ونواحي رقابية أخرى.
2. عند تحليل الخطأ الذي تم اكتشافه، سواء كان الخطأ ناتج عن فحوصات أنظمة الرقابة الداخلية أو الفحوصات التفصيلية الجوهرية، قد يلاحظ المدقق الأسباب والأنواع التالية للأخطاء:

- أ. قد يكون هناك صفة عامة مشتركة لبعض الأخطاء، على سبيل المثال (نوع المعاملة، والموقع، والفترة الزمنية) وقد يقرر المدقق تحديد تلك البنود في المجتمع الذي يحمل تلك الصفة العامة، وتوسيع الإجراءات الرقابية في هذه الطبقة.
- ب. في ظروف نادرة جداً، يكون الخطأ أو عدم التطابق (شاذ)، على سبيل المثال (غير ممثل لخطأ جوهري أو عدم تطابق في المجتمع). ولكي يعتبر الخطأ أو عدم التطابق شاذ، يجب ان يمتلك المدقق درجة عالية من التأكد بان الخطأ أو عدم التطابق هو غير ممثل للمجتمع. ويحصل المدقق على مثل هذا التأكد من خلال تنفيذ فحوصات رقابية إضافية للحصول على دليل الإثبات الرقابي الملائم والكافي بأن الخطأ لا يؤثر على بقية المجتمع.
- ج. قد تنتج الأخطاء عن تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية، وفي كافة الأحوال يجب على المدقق بحث التقييم الأولي لأنظمة الرقابة الداخلية.

3. قد يكون الخطأ ناتج عن الأسباب التالية والتي قد تظهر بشكل منفرد أو بشكل مُجمَع:

- أ. ارتكاب الخطأ بدون قصد (بصورة عرضيه).
- ب. بشكل متعمد.
- ج. بسبب تعقيد التعليمات المطبقة.
- د. بسبب معلومات غير كافية حول التطبيق الخاطئ للتعليمات.
- هـ. بسبب ضعف تصميم أنظمة الإشراف والمراقبة.

- و. بسبب عدم وضوح بعض الإجراءات التنظيمية والهيكل التنظيمية.
- ز. بسبب فشل في الضوابط الرئيسية لأنظمة الإشراف والمراقبة.
4. تحديد تلك الأسباب من الممكن ان يُسهل إعداد مسودة توصيات واضحة وفعالة.
5. بعد الانتهاء من تنفيذ الفحوصات الرقابية، يجب على المدقق مراجعة جميع الأخطاء التي حددت، وعليه ان يبحث ما إذا كان دليل الإثبات الرقابي يُمكن المدقق من التوصل إلى الاستنتاج الملائم حول المجتمع الخاص بكل عمل رقابي.
6. يبين الجدول رقم (11) السيناريوهات الممكنة فيما يتعلق بمعدل الانحراف أو المعدل المتوقع للخطأ الناتج عن الفحوصات الرقابية.

جدول رقم (11) السيناريوهات الناتجة عن الفحوصات الرقابية وتفسيرها	
معدل الانحراف (فحص الضوابط) أو المعدل المتوقع للخطأ زائد (الفحوصات الجوهرية)	- التفسير.
1. هل هي تحت حد الأهمية النسبية التي حددها المدقق؟	- يتم الاعتماد على الضوابط. - تعتبر التأكيدات مقنعة.
2. هل هي اقل ولكنها قريبة من حد الأهمية النسبية؟	- يبحث المدقق مدى القناعة بنتائج العينة وعلى ضوء الإجراءات الرقابية الأخرى، بما يحصل على أدلة إثبات رقابية إضافية.
3. هل هي متجاوزة للأهمية النسبية؟	- تقييم لأنظمة الرقابة على أنها لا تعمل بفعالية. - التأكيدات غير مقنعة، وعليه فهناك مخاطر أخطاء جوهرية هامة أو عدم إلتزام.

7. إذا كان تقييم نتائج العينة قد اظهر ان التقييمات والخصائص ذات العلاقة بالمجتمع تحتاج لأن تراجع، يجب على المدقق ان يطلب من الإدارة التحقيق في الأخطاء التي حُددت واحتمالية حدوث أخطاء إضافية، وان يقوم بعمل التعديلات الضرورية، وان يُعدل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية الإضافية على سبيل المثال (بالنسبة لفحص أنظمة الرقابة قد يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة، وفحص ضوابط بديلة أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة).

◆ فحص أنظمة الرقابة:

1. ان مفهوم فعالية عمل الأنظمة يبين بأن بعض الأخطاء قد تظهر في الطريقة التي يمكن لأنظمة الرقابة ان تُطبق من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. والخطأ هو انحراف عن الضوابط الرقابية وإجمالي الأخطاء يتم التعبير عنها كمعدل انحراف.
2. عند بحث الأخطاء التي حُددت، يجب على المدقق ان يحدد ما اذا كانت فحوصات الضوابط الرقابية قد وفرت أساساً ملائماً لاستخدامه كدليل تدقيق وفيما اذا كان هناك ضرورة لإجراء فحوصات إضافية للضوابط، أو فيما اذا كان هناك احتمالية لمخاطر أو أخطاء أو عدم إلتزام تحتاج المعالجة من خلال الإجراءات الجوهرية.

3. يجب على المدقق ان يُقيّم نتائج تقييم أنظمة الرقابة عند مستوى كل ضابط رئيسي، وذلك بهدف التوصل إلى تقييم كلي لفعالية الضوابط وأن تقييم نتائج فحص أنظمة الرقابة يتطلب درجة عالية من الحكم المهني نظراً لما له من تأثير على أسلوب التدقيق، وخطأ العينة المرتفع غير المتوقع في الفحوصات الرقابية من الممكن ان يؤدي إلى زيادة في مخاطر الأخطاء الجوهرية وعدم الالتزام ما لم يتم الحصول على المزيد من أدلة الإثبات. ويجب على المدقق ان يُقيّم أيضاً فيما اذا كانت إدارة الجهة الخاضعة للرقابة قد تمكنت من اكتشاف الأخطاء والانحرافات واستجابت للإجراءات العلاجية الكفيلة بمعالجتها.
4. وهنالك ثلاثة تأثيرات محتملة لنتائج تقييم أنظمة الرقابة:

- أ. أن أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال ومتسق ومتواصل خلال الفترة الخاضعة للمراجعة، والتي تشير إلى ان المدقق من الممكن ان يعتمد على أنظمة الرقابة ويواصل تطبيق المنهج الرقابي المخطط ومستوى الاعتماد على الأنظمة.
- ب. لم يتم رصد جوانب ضعف في فعالية وعمل أنظمة الرقابة، الا ان النظام العام لا يعتبر مرضياً. في هذه الحالة ليس أمام المدقق سوى تخفيض الاعتماد على أنظمة الرقابة، وتخفيض التقييم المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية، ومستوى مخاطر الرقابة.
- ج. أنظمة الرقابة غير مقنعة، ولم تكن تعمل بالشكل المتوقع أو لم تكن تعمل بشكل متواصل خلال الفترة التي غطتها المراجعة او لم يكن بالإمكان إخضاعها للفحص. وفي مثل تلك الحالات، فإنه لا يمكن تطبيق المنهج المستند إلى الأنظمة ويجب الحصول على دليل الإثبات الرقابي من الإجراءات الجوهرية. ويمكن مراجعة التقييم المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية ومستوى المخاطر الرقابية ان لزم الأمر.

◆ الفحوصات الأساسية التفصيلية (الجوهرية):

1. الأخطاء التي تُكتشف عند تنفيذ الفحوصات التفصيلية يجب ان تُسجل بشكل دقيق، خاصة عند فحص العينة الإحصائية، لكي يصبح بالإمكان توقع النتائج الرقابية او استخلاصها. ويجب على المدقق فهم طبيعة وأسباب الأخطاء بهدف الإجابة على الأسئلة التالية:
- أ. ما هي أسباب الأخطاء ومن أين أتت ؟
- ب. هل هي أخطاء شاذة، او أنها أخطاء ناتجة عن تشغيل النظام لمعاملات مشابهة او معاملات منفذة في نفس الوقت؟
2. يجب على المدقق بعد ذلك تصنيف الخطأ من خلال تحليل ما إذا كان الخطأ:
- أ. قابل للقياس الكمي، على سبيل المثال له تأثير مالي مباشر وقابل للقياس على مبالغ البند الذي تم قياسه.

- ب. غير قابل للقياس الكمي، على سبيل المثال الخطأ غير متعلق بشكل مباشر بالبنود التي دقتت أو ان التأثير غير قابل للقياس.
- ج. ذو أهمية نسبية (يتجاوز حد الأهمية) بطبيعته أو ضمن السياق، بناء على ما ذكر سابقاً. يقوم المدقق بتحديد ما اذا كان الخطأ (جدي) خطأ قابل للاحتساب الكمي متجاوز لحد الأهمية النسبية لـ (2%) حالياً، أو خطأ غير قابل للقياس الكمي: يتعلق بـ (10%) أو أكثر من البنود المدققة أو (محدود) (خطأ قابل للاحتساب الكمي بين (0.5% و 2%) أو خطأ غير قابل للاحتساب الكمي بين (2.5% و 10%) من البند المدقق).
- د. هل هو شاذ أم نظامي.
3. الأخطاء التي حددت خلال العمل الإضافي خارج نطاق العينات المثلثة يجب ان تعتبر (أخطاء معروفة). وهذه لا يمكن ان تؤخذ بعين الاعتبار الا اذا تعلقت بالمعاملات التي تمت تغطيتها بالنطاق الرقابي (المجتمع الرقابي). ولا يمكن تعميمها على المجتمع بأكمله، ولكن تؤخذ بعين الاعتبار على أساس المبالغ المطلقة.
4. بالنسبة للفحوصات التفصيلية، يجب على المدقق تعميم كافة الأخطاء النقدية الموجودة في العينة النقدية على المجتمع، وأن يأخذ بعين الاعتبار اثر الخطأ المتوقع على الهدف الرقابي المحدد، وعلى نواحي أخرى للعمل الرقابي. وبالنسبة للعينة غير الإحصائية، يجب على المدقق إبداء حكم مهني حول الخطأ الجوهرى او عدم الالتزام في المجتمع.
5. يقوم المدقق بتقييم إجمالي الأخطاء على المجتمع بهدف الحصول على وجهة نظر واسعة حول مقياس الأخطاء، ويقوم بمقارنة هذا المؤشر مع حد الأهمية النسبية (الخطأ المسموح) المحدد من قبل ديوان المحاسبة.
6. بالنسبة للفحوصات التفصيلية (فحص الإجراءات المطبق على بنود مفردة مختارة)، الخطأ المسموح هو الخطأ الجوهرى أو عدم الالتزام المسموح، ويشكل القيمة الأقل من الحد الذي حدده المدقق والذي استخدم لفئة المعاملة أو ارصدة الحسابات التي دقتت.
7. عندما يتم اعتبار الخطأ الجوهرى او عدم الالتزام على انه خطأ شاذ، فلا يمكن اعتباره ممثل لخطأ جوهرى أو عدم تطابق في المجتمع. وعليه، فإنه من الممكن استبعاده من التعميم. ومع ذلك، فإن لم يصحح الأثر الناتج عنه، يحتاج ان يؤخذ بعين الاعتبار عند تعميم الأخطاء الشاذة أو الانحرافات في الالتزام.

8. تقييم نتائج الفحوصات التفصيلية يتطلب حكماً مهنيًا، ويجب على المدقق فهم طبيعة وأسباب الأخطاء وبحث الجوانب الكمية والجوانب النوعية للأخطاء وعدم الالتزام كما ذكر سابقاً وذلك بهدف التوصل إلى استنتاجات حول ما إذا تم عمل فحوصات للمجتمع كافة بعدالة.

♦ **الإجراءات التحليلية: (□)**

1. هدف المدقق هو تطبيق إجراءات تحليلية كلما أمكن بهدف المساعدة في تقييم المخاطر، وتوفير دليل إثبات رقابي، والتوصل إلى نتائج رقابية شمولية.
2. الإجراءات التحليلية هي إجراءات رقابية تستخدم للمساعدة في تنفيذ أعمال رقابية أكثر اقتصادية وكفاءة وفعالية. وتتألف من دراسة العلاقات المنطقية بين البيانات المالية وغير المالية، سواء ضمن نفس الفترة أو فترات مختلفة.
3. الإجراءات التحليلية قد تستخدم لـ:
 - أ. تحليل العلاقات لغايات الاتساق مع بعضها البعض ومدى معرفة المدقق بالجهة الخاضعة للرقابة وأنشطتها.
 - ب. التنبؤ بالقيم والتي يمكن مقارنتها مع القيم الفعلية.
 - ج. وتتضمن أيضاً التحقق من التقلبات والعلاقات المحددة التي تتوافق مع المعلومات الأخرى أو التي تنحرف بشكل كبير عن المبالغ المتوقعة.
4. يجب أن يضع المدقق في اعتباره أن الإجراءات التحليلية تكون أكثر موثوقية في البيئة الرقابية القوية التي يتوفر فيها أنظمة رقابة داخلية فعالة وبيانات خارجية جيدة. ومع ذلك، فإن مثل تلك الإجراءات تتطلب معلومات شمولية وحديثة سواء كانت بيانات مالية أو بيانات أخرى.
5. هنالك طرق مختلفة تستخدم عند تنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح بين مقارنات بسيطة إلى تحليلات معقدة باستخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة، والتي تتطلب استخدام برمجيات ملائمة. واختيار المدقق للإجراء يعتمد على حكمه المهني.
6. توفر الإجراءات التحليلية بشكل عام مؤشر إلى وجود خطأ ما، بدلاً من توفير دليل مقنع إيجابي بشأن ما هو الشيء الخاطئ، وعليه، فإن تلك المؤشرات لوحدها لا توفر في العادة دليل إثبات رقابي كفو وذو صلة وموثوق.

7. إلى جانب تنفيذ الفحوصات التفصيلية، من الممكن ان يستخدم المدقق إجراءات تحليلية جوهرية كجزء من الإجراءات الجوهرية الهادفة إلى تخفيض المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وتستخدم الإجراءات التحليلية الجوهرية للتنبؤ حول القيم، بناء على توقعات بأن العلاقات بين البيانات توجد وتستمر في حالة عدم وجود ما يناقض ذلك. وعليه، فإن مخاطر استخلاص نتائج غير صحيحة قد يكون اعلى في الإجراءات التحليلية الجوهرية مما هو في الفحوصات التفصيلية لأن الأول يستخدم أحكاماً مهنية أكثر توسعاً. وعليه، فإن رقابة الجودة تعتبر جانباً هاماً جداً في هذه الناحية.
8. هذا النوع من الفحوصات التنبؤية يجب ان لا ينفذ الا على التدفقات النقدية والنفقات، والتي تعتبر بحد ذاتها ذات تنبؤات عالية والتي تتوفر فيها البيانات الموثوقة بشكل تلقائي بحيث يمكن معها عمل تنبؤات على التدفقات ومثال ذلك، الفوائد المستلمة والمدفوعة على عمليات الاقتراض والإقراض، ودفعات الرواتب والعلاوات للموظفين.
9. وفي حين ان الإجراءات التحليلية الجوهرية في حد ذاتها لا توفر دليل إثبات رقابي كقوة وذو صلة، ودليل إثبات رقابي أساسي موثوق، فقد يكون في الأماكن استخدام الفحص التنبؤي كجزء من استراتيجية الفحص الأساسي الكلي لتدفقات ارصدة الحسابات والمعاملات الهامة. على سبيل المثال، عندما تكون (60%) من المعاملات (من حيث القيمة) هي بنود عالية القيمة، فمن الممكن ان تفحص تلك البنود بتفصيل، في حين يتم تطبيق الفحص التنبؤي على الـ (40%) المتبقية (معاملات منخفضة القيمة). أو عندما يتم معالجة نسبة صغيرة من المعاملات، (من حيث القيمة) حسب الموقع الجغرافي، والذي لا يوجد جدوى من زيارته، فقد يستخدم الفحص التنبؤي لهذا الموقع.
10. يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند أو مع نهاية العمل الرقابي عند تكوين الاستنتاجات الكلية. والاستنتاجات التي يتم استخلاصها من نتائج مثل تلك الإجراءات التحليلية تهدف إلى تعزيز النتائج التي يتم التوصل اليها خلال العمل الرقابي لكل مكون وتساعد في التوصل إلى استنتاجات كلية، ورأي رقابي عند الحاجة.
11. الإجراءات التحليلية المستخدمة خلال مرحلة المراجعة الكلية من الممكن ان تكون نفسها كتلك المستخدمة خلال مرحلة التخطيط ويمكن بناء على ذلك مقارنة كل واحدة منها مع الأخرى. وقد تبين المراجعة ان هناك حاجة إلى أدلة إثبات إضافية.

◆ الإقرارات الخطية: (٥)

1. هدف المدقق من خلال مجموعة من الإقرارات الخطية المكتوبة هو إثبات:
 - أ. ان الإدارة أولئك المكلفين بالحوكمة قد قاموا بالوفاء بمسؤولياتهم عن إعداد البيانات المالية، وعن اكتمال المعلومات التي يتم توفيرها للمدقق.
 - ب. توفير أدلة إثبات إضافية متعلقة بالبيانات المالية بالنسبة لتأكيدات معينة.
 - ج. الاستجابة بشكل ملائم للبيانات الخطية سواء تم توفيرها أو لم يتم توفيرها.
2. وحيث إن إدارة وموظفي الجهة يقومون بإعداد العديد من البيانات أو الإقرارات خلال دورة العمل الرقابي، سواء بشكل اعتيادي أو كرد على استيضاحات معينة، فإن البيانات التالية تعتبر موضع اهتمام معين بالنسبة للمدقق:
 - أ. إقرار مكتوب من قبل الإدارة حول مسؤولياتها.
 - ب. إقرارات خطية محددة حول تأكيدات معينة، سواء من قبل الإدارة أو من قبل هؤلاء المكلفين بالحوكمة أو الموظفين الذين يملكون معارف متخصصة.
3. مثل تلك الإقرارات لا تعفي المدقق من مسؤولية الحصول على دليل إثبات كافٍ وملائم لدعم النتائج الرقابية والرأي الرقابي ان لزم الأمر. ويجب على المدقق السعي للحصول على دليل إثبات من داخل ومن خارج الجهة الخاضعة للتدقيق، وان يقيم ما اذا كانت الإقرارات الخطية معقولة ومتسقة مع أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإقرارات الأخرى والبيانات التي يتعين استخدامها كدليل إثبات يجب ان توثق كتابياً وتوقع.
4. إقرارات الإدارة حول مسؤولياتها في توفير دليل إثبات رقابي حول صلاحية الأسس التي بنيت على أساسها مسؤوليات الإدارة والتي على أساسها يتم تنفيذ العمل الرقابي. ويجب على المدقق الحصول على إثبات رقابي بأن الإدارة:
 - أ. تعترف بمسؤوليتها عن عرض البيانات المالية بعدالة وهي متفقه مع الأنظمة والقوانين (رقابة الالتزام).
 - ب. تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ والحفاظ على أنظمة الرقابة الداخلية من أجل منع وتصحيح الأخطاء الجوهرية والمخالفات وان الرقابة الداخلية قد نفذت مهمتها وأدت الغرض الذي وجدت من أجله.
 - ج. تعتقد أن جميع المعلومات ذات العلاقة تم اتاحتها للمدقق.
5. يجب على المدقق تحديد ما اذا كانت هناك حاجة إلى إقرارات خطية معينة بخصوص تأكيدات أو أدله محددة.

6. اذا كانت الإقرارات الخطية غير متسقة مع أدلة إثبات أخرى، فيجب على المدقق ان يحدد أسباب عدم التوافق و اذا لم يكن مقتنعاً يجب عليه إعادة بحث مدى موثوقية أية إقرارات مكتوبة تم الحصول عليها، واتخاذ الإجراءات اللازمة (على سبيل المثال، مراجعة تقييم المخاطر والإجراءات الرقابية).
7. عندما يكون لدى المدقق أية شكوك فيما يتعلق بالالتزام بالإدارة بالأهلية، أو الاتصال أو تطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية أو بذل العناية المهنية فيجب عليه تقييم اثر ذلك على موثوقية الإقرارات الخطية.
8. عندما تمتنع الجهات الخاضعة للرقابة عن تقديم إقرارات خطية عامة تتعلق بمسؤولياتها أو توفير أية إقرارات محددة مطلوبة فيجب على المدقق تحديد الأسباب وراء ذلك وإجراء مناقشات مع الإدارة وإعادة تقييم مدى نزاهة هؤلاء المعنيين واتخاذ الإجراءات الملائمة بما في ذلك تحديد التأثيرات على التقرير الرقابي.
9. يجب على المدقق ان يقدم تقريراً متحفظاً حول البيانات المالية عندما:
 - أ. يستنتج بأن هنالك شكوك كافية حول نزاهة الإدارة وعدم مصداقية البيانات والإقرارات الخطية
 - ب. عندما يتبين له ان الإدارة لم توفر البيانات والإقرارات الخطية.

◆ استخدام أعمال الآخرين:

1. قد يستخدم المدقق أعمال الآخرين خلال مراحل الفحص والتخطيط الرقابي على النحو التالي:
 - أ. في مرحلة التخطيط فإن، التقارير المعدة من قبل مدققين آخرين قد توفر معلومات تنبه المدقق حول وجود مواطن ضعف محتمله في أنظمة الرقابة أو سجل تاريخي من المخالفات والملاحظات الخطيرة ظهرت في العمل الرقابي. ويجب على المدقق ان يأخذ بالحسبان استقلالية وموضوعية وأهلية مثل هؤلاء الأطراف وما اذا كانت أهدافهم وأساليبهم تتوافق مع تلك المتضمنة في العمل الرقابي، وما اذا كانت استنتاجاتهم قد بنيت على دليل إثبات كافي وملائم.
 - ب. خلال مرحلة الفحص، فإنه يمكن استخدام عمل مدققين آخرين لتوفير ذلك الجزء من دليل الإثبات الرقابي الضروري لتحقيق الأهداف الرقابية، مما يسهم في تخفيض حجم العمل المنفذ من قبل ديوان المحاسبة. والمبدأ هو انه إذا ما كان المدقق ينوي الاعتماد على أعمال مدققين آخرين، فيجب عليه التأكد من ان مثل هذا العمل يوفر دليل إثبات كفو وملائم وفعال من حيث التكلفة لأغراض العمل الرقابي.

- ج. من الممكن ان تساعد تقارير مدققين آخرين في تعزيز نتائج واستنتاجات المدقق أو إزالة الشكوك حولها. وفي الحالة الثانية يجب على المدقق التحقق من اي تضارب، وان يقنع نفسه بدليل الإثبات الرقابي الذي حصل عليه وان يعيد النظر حول ما إذا كان تحليله وتفسيره لدليل الإثبات معقولاً وان يوثق مثل تلك التناقضات بشكل واضح إن وجدت.
2. القرارات والاستنتاجات الأساسية فيما يتعلق بالاعتماد على عمل مدققين آخرين يجب ان توثق في أوراق العمل الرقابي.
3. كل فريق من هؤلاء الثلاثة/مدققين آخرين، مدققين داخليين، وخبراء/ سيتم بحثهم بشكل منفصل وكما يلي:

◆ استخدام أعمال مدقق آخر: (□)

1. عند استخدام أعمال مدققين آخرين، يجب على المدقق:
 - أ. بحث استقلالية وموضوعية المدققين الآخرين.
 - ب. الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمدقق بالنسبة لموضوع رقابي معين.
 - ج. بحث نطاق أعمال المدققين الآخرين.
 - د. تحديد فعالية تكلفة استخدام مثل ذلك العمل.
 - هـ. تنفيذ إجراءات للحصول على دليل إثبات رقابي كاف وملائم بان عمل المدقق الآخر كافٍ لأغراض ديوان المحاسبة ضمن سياق عمل رقابي معين (والذي قد يتطلب الاطلاع على أوراق عمل مدقق آخر).
 - و. دراسة النتائج الهامة للمدقق الآخر عند تحليل وتفسير نتائج ذلك العمل، وعندما تكون مثل تلك النتائج مهمة بالنسبة لرأي المدقق، يجب على مدقق ديوان المحاسبة مناقشة تلك النتائج مع المدقق الآخر وبحث ما اذا كان من الضروري ان يقوم هو نفسه بإجراء المزيد من الفحوصات الرقابية.
2. قد تضم الإجراءات الرقابية مراجعة لأساليب العمل ومراجعة للملفات واعتبارات لأهمية النتائج لكي يتم تقييم مدى موثوقية هذه المكونات كدليل إثبات رقابي ومدى المساهمة الفعلية التي من الممكن ان توفرها للنتائج الرقابية.
3. عند استخدام عمل مدققين خارجيين من القطاع الخاص، يجب على مدقق ديوان المحاسبة ان يأخذ بعناية وحذرانه من خلال التفسير الحريفي لمعايير التدقيق ذات العلاقة، فقد يركز المدقق الخارجي على تلبية متطلبات الأشخاص المستهدفين بالتقرير فقط. ويجب على مدقق ديوان المحاسبة ان يحدد مدى موثوقية تلك التقارير كدليل إثبات رقابي.

♦ استخدام عمل المدقق الداخلي:

1. يجب على المدقق فهم وظيفة التدقيق الداخلي، بما في ذلك حالة ونطاق الهيكل التنظيمي عند الحصول على فهم بأنظمة الرقابة الداخلية.
2. عند بحث إمكانية استخدام عمل التدقيق الداخلي يجب على المدقق تقييم ما يلي:

(أخذاً بعين الاعتبار الأهمية النسبية والمخاطر المتضمنة ومدى حيادية دليل الإثبات الرقابي):

 - أ. حيادية وكفاءة وحدة التدقيق الداخلي.
 - ب. ما إذا كان عمل المدقق الداخلي قد نفذ بعناية مهنية.
 - ج. تأثير أي معوقات من قبل الإدارة على التدقيق الداخلي.
3. عند استخدام عمل المدقق الداخلي يجب على المدقق تنفيذ إجراءات لتقييم كفايتها، والأخذ بعين الاعتبار نطاق العمل، وما إذا كان تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لاتزال ملائمة. وبالتحديد يجب على المدقق أن يقيم ما يلي:
 - أ. مهارة وخبرات هؤلاء الذين يقومون بتنفيذ العمل.
 - ب. ما إذا كان هناك إشراف أو مراجعة أو توثيق للعمل.
 - ج. الحصول على دليل إثبات رقابي معقول وذو صلة.
 - د. ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة، وما إذا كانت التقارير متفقة مع العمل المنفذ.
 - هـ. ما إذا كانت الاستثناءات أو المسائل غير العادية المكتشفة بناء على التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل ملائم.
4. في حالة الرقابة المالية، يجب على المدقق القيام بما يلي:
 - أ. الاتصال مع وحدة التدقيق الداخلي ذات العلاقة عند مرحلة التخطيط، بهدف تحديد ما إذا كانت أية فحوصات رقابية للحسابات قد خططت أو نفذت من قبل التدقيق الداخلي بهدف تجنب أي ازدواجية في الجهود وزيادة كفاءة العمل الرقابي.
 - ب. الحصول على/ وفحص خطة عمل التدقيق الداخلي للسنة والنشاطات التي نفذت منها بهدف تقييم ما إذا كانت نتائج بعض الأعمال الرقابية قد أخذت بعين الاعتبار بالشكل الذي يسهم في تجنب التداخل.
 - ج. مراجعة التقارير المعدة من قبل التدقيق الداخلي حول جوانب معينة من الحسابات وفحص إلى أي مدى قامت الجهة الخاضعة للرقابة باتخاذ الإجراءات اللازمة لمتابعة تنفيذ التوصيات.

5. في حالة رقابة الالتزام يجب على مدقق ديوان المحاسبة التركيز على خدمات التدقيق الداخلي كجزء من نظام الرقابة الداخلية، بهدف تحليل التقدم الذي تم إحرازه من سنوات سابقة فيما يتعلق بمقدرة أنظمة الرقابة الداخلية على إدارة مخاطر الالتزام. وعلى سبيل المثال قد تركز مراجعة خدمة التدقيق الداخلي على التخطيط وعلى تنفيذ برامج عملها في ضوء تقييم المخاطر وتحديد الأولويات.

◆ استخدام عمل مدقق خبير: (□)

1. تستخدم أعمال الخبير من اجل تزويد فريق التدقيق بالمعرفة والتقنية والمهارات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق واختيار الخبراء وإجراءات أبرام العقود معهم هو إجراء خاضع للأنظمة والتشريعات المعمول بها.
2. عندما يلاحظ المدقق أو فريق التدقيق ان هناك حاجة إلى مهارات فنية بحثه غير متوفرة في فريق العمل أو في ديوان المحاسبة وهنا على المدقق ان يحدد فيما اذا كان هناك حاجة لإدخال الخبير الفني ضمن الفريق مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات التالية:
 - أ. تقييم ما اذا كان الخبير يملك القدرات الضرورية والكفاءة والحيادية وعدم وجود أي تضارب في المصالح مع أغراض التدقيق.
 - ب. فهم ناحية الخبرة لدى الخبير بشكل كافي لتحديد طبيعة ومدى ونطاق وأهداف العمل المنفذ ومهام الخبير والمدقق، والاتصال بين الأطراف بما في ذلك رفع التقارير.
 - ج. الموافقة الخطية على طبيعة ونطاق وأهداف العمل المراد تنفيذه، ومهام الخبير والمدقق، والمراسلات بين كلا الطرفين بما في ذلك أي تقارير.
3. يجب على المدقق ان يقيم مدى كفاية عمل الخبير لأهداف التدقيق بما في ذلك:
 - أ. مدى دقة نتائج الخبير وارتباطها بالأهداف الرقابية وما اذا كانت متوافقة مع أدلة الإثبات الرقابي الأخرى.
 - ب. مدى معقولية الافتراضات والأساليب والاكتمال ووثاقة الصلة بالعمل الرقابي ودقه مصادر البيانات.
4. اذا ما تبين للمدقق بأن عمل الخبير والاطار المستعمل من قبله غير كافي يجب عليه ان يوافق على إجراء مزيد من الأعمال أو تنفيذ إجراءات أخرى أكثر ملائمة.

5. التقرير الصادر عن مهمة رقابية قام بها الخبير يعتبر تقرير لديوان المحاسبة. ودور الخبير هو مساعدة فريق العمل الرقابي الذي يبقى مسؤولاً عن تقديم الرأي الرقابي إلى ديوان المحاسبة. وعليه فعند إصدار تقرير غير معدل (نظيف)، يجب على المدقق عدم الإشارة إلى عمل الخبير. ومع ذلك فإنه إذا كانت الإشارة إلى عمل المدقق الخبير تساعد في فهم التعديل على رأي المدقق فيجب أن يبين تقرير المدقق بأن هذه الإشارة لا تحد من مسؤولية المدقق عن تكوين الرأي الرقابي.
6. يلتزم الخبراء المستخدمون من قبل ديوان المحاسبة بمتطلبات السرية والالتزام بمدونة السلوك الوظيفي لديوان المحاسبة.

♦ إجراءات رقابية أخرى/ أطراف ذات علاقة؛

1. هدف المدقق هو تنفيذ الإجراءات الرقابية المصممة للحصول على دليل رقابي كافٍ وموثوق ومعقول وذو صلة، فيما يتعلق بالإفصاح من قبل إدارة الطرف المعني ومدى تأثير المعاملات العامة للطرف المعني.
2. الطرف ذو العلاقة يعتبر الطرف مرتبباً بالهيئة إذا تمكن من تلبية المعايير التالية، من حيث جوهر العلاقة، وليس الشكل القانوني فقط:
- أ. بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن خلال وسيط أو أكثر من وسيط واحد توفرت لدى الطرف المقدرة على أن يكون مسيطراً أو أن يكون تحت سيطرة أو متشارك السيطرة مع الجهة والسيطرة هي سلطة التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للاستفادة من أنشطتها أو ممارسة تأثير هام على الجهة في عملية اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية على سبيل المثال (سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة في السياسة المالية والتشغيلية للجهة ولكن ليس السيطرة على تلك السياسات).
- ب. يوجد للجهة تأثير هام والطرف هو ليس خاضع لسيطرة الجهة وليس طرفاً في مشروع مشترك مع الجهة بل هو منتسب للجهة.

♦ معاملات أطراف ذوي علاقة؛

وتتضمن عملية تحويل للموارد والالتزامات بين الأطراف ذوي العلاقة بغض النظر عما إذا كان ذلك يتضمن دفع التكاليف. ومعاملات الطرف ذوي العلاقة تستثنى المعاملات المبرمة مع جهات أخرى بسبب اعتمادها المالي على الجهة المعدة للتقرير أو الحكومة والعديد من معاملات الأطراف ذوي العلاقة تكون ضمن السياق الاعتيادي للعمل ولا تشكل مخاطر أعلى من مخاطر معاملات مبرمة مع أطراف أخرى ليست ذات علاقة.

الإدارة هي المسؤولة عن التحديد والإفصاح المتعلق بالطرف ذو العلاقة والتعاملات مع مثل تلك الأطراف، بما في ذلك تنفيذ الرقابة الداخلية لضمان ان مثل تلك المعاملات قد حددت بشكل ملائم في نظام المعلومات وتم الإفصاح عنها.

ويتحمل المدقق مسؤولية تنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر وجود أخطاء جوهرية او مخالافات ناتجة عن فشل الجهة في محاسبة أو الإفصاح عن علاقات أو معاملات أو ارصدة طرف ذو علاقة. ويجب على المدقق ان يكون على وعي بالأطراف ذوي العلاقة والتعاملات بين مثل هؤلاء الأطراف وذلك للأسباب التالية:

أ. قد يطلبون إفصاح في البيانات المالية.
 ب. قد يكون الاعتماد الأكبر بشكل عام على دليل الإثبات المقدم من اطراف ثالثة ليست ذات علاقة.

ج. بعض هذه المعاملات قد يكون متضمناً لشكوك بوجود فساد.
 واستجابة للمخاطر المقيمة يقوم المدقق بتنفيذ الإجراءات الرقابية الملائمة لبحث مخاطر علاقات ومعاملات طرف ثالث واذا كان هنالك معاملات هامة خارج نطاق السياق المعتاد للتدقيق ولم يتم تغطيتها بالعمل الرقابي فيجب على المدقق الحصول على فهم حول ما اذا كانت تتضمن طرف ثالث ويجب عليه الحصول على دليل إثبات بأنه قد تمت المصادقة على تلك المعاملات وتتضمن الأمثلة على ذلك ما يلي:

أ. وجود بنود تجارية غير عادية، او عدم وجود المبرر التجاري المنطقي الواضح.
 ب. اختلاف ما بين الشكل والجوهر.
 ج. مسائل معالجة بطريقة غير عادية او غير مسجلة.
 د. مسائل بأحجام أو قيم عالية مع عملاء أو مزودين.

إضافة إلى ذلك، يجب على المدقق ان يكون على حذر بأن المعلومات التي تؤشر إلى احتمالية وجود اطراف أو معاملات محتملين لم يتم الكشف عنهم من قبل الجهة، بما في ذلك البنك، والإثباتات القانونية، ووقائع جلسات اجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة. وفي مثل تلك الحالات، يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تحديد التعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة الذين تم تحديدهم قبل وقت قصير، والاستفسار حول سبب عدم الإفصاح عنهم، والقيام بمزيد من الإجراءات الرقابية.

يجب على المدقق الحصول على بيان خطي من الإدارة (□□) بأنها قد أفصحت للمدقق عن هوية الأطراف ذوي العلاقة وعلاقاتهم ومعاملاتهم.

ما اذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل إثبات رقابي كافي، وذو صلة، وموثق فيما يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة والمعاملات مع مثل تلك الأطراف او استنتاج بأن الافصاحات الواردة في البيانات المالية غير كافية، يجب عليه تعديل الرأي الرقابي بشكل ملائم.

◆ معالجة وتسوية المخرجات الرقابية: (□□)

1. هدف المدقق هو:

أ. التقرير بشكل واضح إلى هؤلاء المكلفين بالحوكمة حول مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، وتوفير نظرة عامة حول النطاق المخطط وتوقيت العمل الرقابي.

ب. الحصول من هؤلاء المكلفين بالحوكمة على معلومات تتعلق بالعمل الرقابي.

ج. تزويد هؤلاء المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناتجة عن العمل الرقابي وفي الوقت المناسب وذلك لمساعدتهم في تنفيذ مهامهم ومتابعة عملية إعداد التقارير المالية.

2. يجب على المدقق إبلاغ النتائج الهامة إلى إدارة الجهة الخاضعة للرقابة، ومن ضمنها جوانب الضعف ذات الأهمية النسبية في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

3. الوسيلة المستخدمة في عرض النتائج للجهة الخاضعة للرقابة هي بيان النتائج الأولية لمسودة التقرير الأولي. والهدف هو الكشف عن الحقائق، والتي توفر بعد ذلك المادة الخام للتقرير النهائي. والحقائق التي يتم الكشف عنها بالشكل الصحيح هي القاعدة للتقرير المعد بطريقة صحيحة وتخفيف الوقت المطلوب لمناقشة التقرير النهائي مع الجهة الخاضعة للرقابة.

4. تحدد مسودة التقرير الأولي النتائج التي يتعين إرسالها إلى الجهة الخاضعة للرقابة بعد استكمال المهمة، ضمن الأطر الزمنية المعيارية لديوان المحاسبة. ويطلب من الجهة الخاضعة للرقابة الرد ويجب على المدقق تحليل هذه الرد، وضمان ان القضايا السارية المفعول المطروحة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد مسودة التقرير النهائي.

المحور الرابع

{ إعداد التقارير }

◆ نظرة عامة حول إعداد التقارير:

1. معايير التدقيق الدولية الأساسية للأجهزة العليا للرقابة ومعايير التدقيق الدولية التي تؤثر في هذه الناحية هي متضمنة ما يلي:
 - أ. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1700) و (700) (ISA) (تكوين الرأي الرقابي وإعداد التقارير حول البيانات المالية).
 - ب. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (1705) و (705) (ISA) (تعديلات الرأي الرقابي في تقرير المدقق المستقل).
 - ج. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (1706) و (706) (ISA) فقرات عن تأكيد المادة وفقرات عن مواد أخرى في تقرير المدقق المستقل.
 - د. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة (1710) و (710) (المعلومات المقارنة / والبيانات المالية المقارنة).
 - هـ. معيار التدقيق الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (1720) و (720) (ISA) (مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في الوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة وتقريره حولها) الموثقة من خلال تدقيق البيانات المالية ويجب ان يعتمد ويلتزم بهذه المعايير والأدلة الإرشادية التي تحتوي على متطلبات هذه المعايير وهي من المتطلبات الأساسية لعمل ديوان المحاسبة.
2. التقارير الرقابية هي المنتج الأساسي لديوان المحاسبة. والغرض من التقارير الرقابية لديوان المحاسبة هو رفع نتائج أعمال ديوان المحاسبة إلى السلطات المعنية، والجهات الخاضعة للرقابة، والمواطنين بشكل عام ومن خلال نشر التقارير الرقابية يساهم ديوان المحاسبة في تحسين الإدارة المالية العامة في الأردن ويساعد السلطات المعنية في ممارسة صلاحياتها في الرقابة على تطبيق الموازنة.
3. العنصر الأساسي في الأعداد الجيد للتقارير هو الاتصال الفعال، وان يكون التقرير متضمناً للنتائج والاستنتاجات الرئيسية حول الأهداف الرقابية لكي يتمكن القراء من فهم ما تم إنجازه ولماذا تم إنجازه وكيفية إنجازه من خلال تقديم توصيات عملية، وعليه يكون العمل الرقابي المنفذ بشكل صحيح ويوفر القاعدة للتقرير الجيد.

4. تبدأ مرحلة إعداد التقارير بكتابة المسودة المتضمنة الملاحظات الأولية و تنتهي بنشر التقرير. وتضم بذلك إعداد المسودة، والمصادقة على الملاحظات الأولية ومناقشة الجهة الخاضعة للرقابة حول المخالفات، وتبني التقرير النهائي من قبل ديوان المحاسبة، وتقديمه إلى السلطات والجهات المعنية.

◆ أنواع التقارير الرقابية:

1. وفقاً لقانون ديوان المحاسبة هنالك نوعان من التقارير الرقابية المتعلقة بالرقابة المالية ورقابة الالتزام الصادرة عن ديوان المحاسبة: التقرير السنوي، وتقارير رقابية خاصة.
2. يرفع رئيس ديوان المحاسبة إلى مجلس الأمة تقريراً سنوياً يعرض فيه ملاحظاته حول الحسابات الختامية عن كل سنة مالية. ويجب ان يتضمن هذا التقرير ملاحظاته حول الدوائر والوزارات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة. ويضمن فيه أيضاً وصف المخالفات المرتكبة والمسؤوليات المترتبة على ذلك.
3. قد يرفع ديوان المحاسبة أيضاً إلى مجلس الأمة تقارير خاصة حول مسائل معينة في أي وقت يلفت فيها النظر إلى القضايا الهامة التي تحتاج إلى النظر فيها بشكل عاجل.

◆ خصائص التقارير الرقابية:

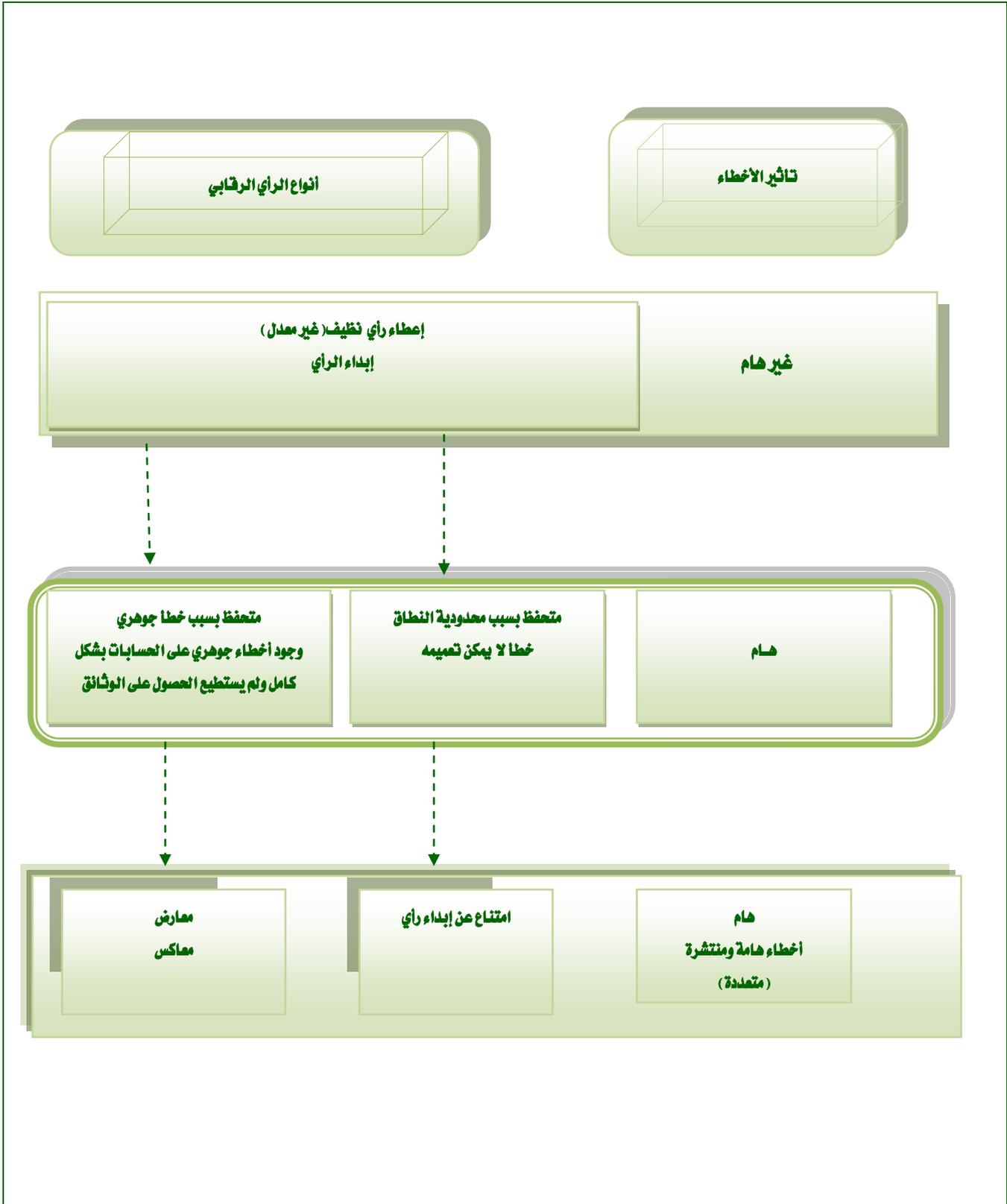
يظهر الجدول رقم (12) التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة يجب ان تتضمن ما يلي:

جدول رقم (12) خصائص التقارير الرقابية	
النوعية	كيف يمكن تحقيقها.
موضوعية	الحكم على أداء الجهة وفقاً لمعايير موضوعية.
مكتملة	تتضمن جوانب وثيقة الصلة بالمسائل المطروحة.
واضحة	استخدام لغة بسيطة وواضحة وهيكلية وعناوين محددة.
مقنعة	أن يكون التقرير خالي من كلمات مثيره للجدل ويحتوي على بعض الأمثلة.
وثيقة الصلة بالموضوع	التأكد من أهمية المحتويات وتوقيتها بالنسبة للمستخدمين.
دقيقة	ضمان ان المخرجات تعرض بشكل واضح وصحيح لضمان المصدقية.
بناءة	أن يكون التقرير متوازن.
موجزة / مختصرة	استخدام فقرات مبسطة وجمل قصيرة وسهلة.

◆ أنواع الآراء الرقابية:

1. من أهداف المدققين تقديم آراء حول الحسابات السنوية وتحليلها وتقديم رأي بخصوصها من خلال الحصول على أدلة إثبات من خلال التدقيق والتعبير عن الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب يشرح فيه أساس الرأي.
2. للمدققين عدة آراء حول الحسابات السنوية ويوضح الرسم البياني رقم (13) أنواع الآراء الرقابية والتي يمكن تقديمها.

يظهر الرسم البياني رقم (13) أنواع الآراء الرقابية:



♦ رأي غير معدّل: (□)

1. يجب على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدّل (نظيف) حول مصداقية الحسابات عندما يستنتج بأن الحسابات السنوية قد تم أعدادها، ومن كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، ويهدف تشكيل مثل هذا الرأي، يجب على المدقق ان يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد حول ما اذا كانت البيانات المالية بشكل عام خالية من اي خطأ جوهري هام، سواء ناتج عن احتيال أو خطأ.
2. عند التعبير عن رأي غير معدّل حول الحسابات السنوية المعدلة والمقدمة وفقاً لإطار عمل عادل، فيجب أن يتضمن رأي ديوان المحاسبة الفقرة التالية:
(برأي ديوان المحاسبة)، (الحسابات السنوية)، (للجهات الخاضعة للرقابة) تعرض بشكل عادل ومن كافة الجوانب الهامة، الموقف المالي (للجهة الخاضعة للرقابة) اعتباراً من (تاريخ) ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لبنود (إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به).
3. يجب على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدّل حول مشروعية ونظامية المعاملات المالية عندما يستنتج بأن المعاملات المالية مطابقة من كافة الجوانب لأطار العمل التشريعي والتنظيمي.
4. عند التعبير عن رأي غير معدّل حول نظامية ومشروعية المعاملات المالية بناء على إطار العمل التشريعي والنظامي المطبق على تلك المعاملات في الهيئات الخاضعة للرقابة، يجب ان يتضمن رأي ديوان المحاسبة الفقرة التالية:
5. برأي ديوان المحاسبة، فإن (المعاملات المتعلقة بالحسابات السنوية) للجهات الخاضعة للرقابة (للفترة) هي نظامية وشرعية في كافة الجوانب الهامة.

♦ رأي معدّل:

1. هدف المدقق هو التعبير بشكل واضح عن رأي معدّل ملائم حول الحسابات السنوية والمعاملات المالية الضرورية وفق ما يلي:
 - أ. عندما يستنتج المدقق بأن الحسابات السنوية ليست خالية من أخطاء جوهرية او ان المعاملات المالية لم تلتزم من كافة الجوانب الهامة بإطار العمل التنظيمي والتشريعي المعمول به.
 - ب. عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على دليل الإثبات الرقابي الملائم ليستنتج بأن الحسابات السنوية خالية من أخطاء جوهرية أو أن المعاملات المالية ملتزمة في كافة جوانبها بإطار العمل التنظيمي والتشريعي المعمول به.

2. هناك ثلاثة أنواع من الآراء الرقابية المعدلة، وهي (الرأي المتحفظ)، (الرأي المعاكس)، (امتناع عن إبداء الرأي) واتخاذ القرار الملائم حول ما هو نوع الرأي المعدل الملائم يعتمد على:
- أ. طبيعة المسألة هي التي تحكم عملية التعديل.
- ب. حكم المدقق حول مدى الانتشار أو التأثيرات المحتملة على الحسابات السنوية أو المعاملات المالية.
3. يجب على المدقق ان يعبر عن (رأي متحفظ) في الحالات التالية:
- أ. عندما يحصل المدقق على دليل إثبات رقابي كافي وملائم ويستنتج بأن الأخطاء الجوهرية أو المخالفات المؤثرة سواء كانت بمفردها أو بشكل مجمع هي هامة نسبياً وليست منشورة في الحسابات السنوية أو المعاملات المالية.
- ب. عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على دليل إثبات رقابي ملائم يستطيع ان يبني رأيه الرقابي على أساسه واحتماليه التأثيرات المحتملة على الحسابات السنوية أو المعاملات المالية غير ممكنة وهي مادية ولكن غير منتشرة.
4. يجب على المدقق التعبير عن رأي معاكس عندما يحصل على دليل إثبات رقابي ملائم وكافي ويستنتج بأن الأخطاء الجوهرية والمخالفات المؤثرة تعتبر هامة ومنتشرة او في حالات عدم الالتزام الهامة سواء بمفردها او بشكل مجمع من الحسابات السنوية او المعاملات المالية.
5. يجب على المدقق أن (يمتنع عن إبداء الرأي) في البيانات المالية عندما يكون غير قادر على الحصول على دليل الإثبات الرقابي الكافي والملائم الذي يمكنه من إبداء الرأي على أساسه، وان احتمالية التأثير على الحسابات السنوية أو المعاملات المالية غير ممكنة لعدم توفر الأدلة الكافية وهي منتشرة وفي حالات نادره جداً فإنه على الرغم من تمكن المدقق من الحصول على دليل إثبات رقابي ملائم وكافي فيما يتعلق بكل حالة من هذه الحالات، فقد يستنتج بأن من غير الممكن تكوين رأي وأنه يجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي.
6. قد تم تلخيص مثل تلك الأنواع من الآراء على النحو المبين في الجدول رقم (14).

جدول رقم (14) أنواع الآراء المعدلة	
طبيعة المسألة هي التي تحكم التعديل	حكم المدقق على مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على الحسابات السنوية والمعاملات المالية
	هام ولكن غير منتشر
	هام ومنتشر
هناك أخطاء هامة في الحسابات السنوية، أو ان المعاملات المالية لا تلتزم من كافة الجوانب بإطار العمل التشريعي والتنظيمي.	رأي متحفظ
عدم القدرة على الحصول على دليل إثبات رقابي ملائم وكافي والذي يمكن على أساسه بناء الرأي الرقابي.	رأي متحفظ
	عدم إعطاء رأي
	الامتناع عن إبداء الرأي

7. عدم مقدرة المدقق على الحصول على دليل إثبات رقابي كافي وملائم والتي يشار اليها ايضاً بـ (محددات على نطاق العمل الرقابي) قد تنتج عن ما يلي:
- ظروف خارجة عن سيطرة رقابة الجهة الخاضعة للرقابة.
 - ظروف تتعلق بطبيعة وتوقيت العمل الرقابي.
 - محددات مفروضة من قبل الإدارة.
8. قد لا تشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين محدداً أمام النطاق اذا تمكن المدقق من الحصول على دليل الإثبات الرقابي الكافي والملائم من خلال إجراءات بديلة والمحددات المفروضة من قبل الإدارة قد يكون لها مضامين أخرى على التدقيق على سبيل المثال، تقييم المدقق لمخاطر الاحتيال.
9. عندما ترفض الإدارة طلب المدقق إزالة المحدد الذي فرضته الإدارة على نطاق التدقيق، فيجب عليه أن يبحث المسألة مع أولئك المكلفين بالحوكمة. واذا لم يتم إزالة المحدد أمام نطاق العمل الرقابي فيجب على المدقق تحديد ما إذا كان بالإمكان تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على دليل الإثبات الرقابي الكافي والملائم الذي يمكن على أساسه إبداء الرأي الرقابي غير المعدل.
10. اذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل إثبات رقابي كافي وملائم، فيجب عليه ان يحدد المضامين على النحو التالي:
- اذا كانت التأثيرات المحتملة لمحدد النطاق هامة ولكن غير ممتدة إلى الحسابات السنوية او المعاملات المالية التي تشكل تلك الحسابات، فيجب على المدقق التحفظ في الرأي.
 - اذا كانت التأثيرات المحتملة لمحدد النطاق هامة ومنتشرة إلى الحسابات السنوية او المعاملات المالية بحيث ان التحفظ بالرأي يكون غير كافي لتصوير خطورة الموقف، فيجب على المدقق ان يمتنع عن إبداء الرأي.
11. أينما وجد المدقق خطأ ذو أهمية نسبية عالية، أو منع من البحث عن دليل الإثبات الرقابي الكافي والملائم لجزء هام من الميزانية، أو الإيراد أو الإنفاق فيجب عليه ان يحدد تأثير ذلك على الرأي الرقابي. وهذا الأمر يتطلب من المدقق تحديد ما إذا كانت الأخطاء أو غياب دليل الإثبات الرقابي منتشرة ام لا. وبعمله هذا يكون المدقق قد طبق الإرشاد المتضمن في معيار التدقيق الدولي (ISSAI) رقم (1705) (يشير إلى الأدلة الإرشادية لكي يتطابق مع مسائل المشروعية والنظامية وفقاً للصلاحيات الواسعة لديوان المحاسبة). وعندما تكون الأخطاء هامة ومنتشرة، يقدم المدقق رأي معاكس: وعندما تكون الأخطاء هامة ولكن غير منتشرة يقدم المدقق رأي غير متحفظ (باستثناء كذا).

12. التأثيرات المنتشرة هي تلك التي تكون حسب الحكم المهني للمدقق غير مقتصرة على عناصر محددة مثل حسابات أو بنود في البيانات المالية على سبيل المثال (،هي ليست منتشرة في كافة الحسابات أو المعاملات التي خضعت للفحص) أو أنها وإن كانت محدودة ولكنها تمثل جزء هام من البيانات المالية أو متعلقة بإفصاحات تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. ويقوم ديوان المحاسبة بتقديم الآراء الرقابية حول المعاملات المالية المسجلة في الحسابات بشكل عام وليس على مستوى محدد. وتحديد ما إذا كانت الأخطاء منتشرة ويتم ذلك أيضا على مستوى الرأي بشكل عام.
13. عندما يقوم المدقق بتعديل الرأي حول الحسابات السنوية او المعاملات المالية، فيجب ان يُضمّن فقرة في التقرير الرقابي لتوفير وصف حول المسألة التي استوجبت التعديل. والقاعدة الأساسية لتعديل الرأي الرقابي هي الأخطاء التي حددت بشكل واضح خلال العمل الرقابي. ويجب على المدقق أن يدخل مثل هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي الرقابي في التقرير الرقابي وان يستخدم العناوين التالية (أساس الرأي المتحفظ)، و (أساس الرأي المعاكس)، و(الأساس الذي بني عليه الامتناع عن الرأي)، (إذا كان ذلك ملائماً).
14. اذا كان الخطأ الهام في الحسابات السنوية أو الخطأ في المعاملات المالية متعلق بمبالغ معينة، فيجب على المدقق ان يُضمّن في فقرة الأساس التي بني عليه التعديل ووصف وتحديد لكمية التأثيرات الناتجة عن الخطأ الجوهري وتحديد الخطأ العادي، إذا كان من الملائم وإذا لم يكن من الملائم احتساب كمية التأثيرات، فيجب على المدقق أن يبين ذلك في فقرة الأساس الذي بني عليه التعديل.
15. اذا كان يوجد هنالك خطأ هام في الحسابات السنوية متعلق بالافصاحات مبين فيها كيفية حدوث الأخطاء فعلى المدقق ان يُضمّن في فقرة (الأساس للتعديل) وصف لطبيعة الخطأ المرتكب.
16. اذا وجد هنالك خطأ هام في الحسابات السنوية أو المعاملات المالية ذات العلاقة والمتعلقة بعدم إفصاح عن معلومات كان من الواجب الإفصاح عنها، فيجب على المدقق مناقشة المسألة مع أولئك المعنيين بالحوكمة، وان يصف في فقرة الأساس للتعديل طبيعة المعلومات المحذوفة، وأن يضيف الافصاحات المحذوفة إذا لم يكن هناك ما يمنع ذلك بموجب القانون أو النظام، شريطة ان يكون من العملي عمل ذلك، وان يكون المدقق قد حصل على دليل الإثبات الرقابي الكافي حول المعلومات المحذوفة.
17. اذا كان التعديل ناتج عن عدم القدرة على الحصول على دليل الإثبات الرقابي الملائم، فيجب على المدقق أن يبين في فقرة أساس الرأي المعدل أسباب عدم القدرة.

18. حتى وان قام المدقق بالتعبير عن رأي معاكس أو امتنع عن إبداء الرأي في الحسابات السنوية أو المعاملات المالية، فيجب عليه ان يصف في فقرة أساس الرأي المعدل أسباب أية مسائل فيما يتعلق بأية قضايا أخرى قد تتطلب التعديل على الرأي والتأثيرات المترتبة على ذلك.
19. عندما يعبر المدقق عن (رأي متحفظ أو معاكس) يجب عليه اتباع ما يلي:

أ. حول موثوقية الحسابات السنوية:

برأي ديوان المحاسبة، باستثناء تأثيرات المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس والتي بني عليها التقرير، أن الحسابات السنوية للجهة الخاضعة للرقابة تعرض بعدالة ومن كافة النواحي الهامة الموقف المالي للجهة الخاضعة للرقابة للفترة، ونتائج عملياتهم والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وفقاً للبيانات المتضمنة في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

ب. حول مشروعية وقانونية المعاملات المالية:

برأي ديوان المحاسبة، باستثناء تأثيرات المسألة المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس فإن المعاملات المرتبطة بالحسابات السنوية للجهة الخاضعة للرقابة متوافقة في المجال التنظيمي والتشريعي.

20. عندما يمتنع المدقق عن إبداء الرأي بسبب عدم قدرته على الحصول على دليل الإثبات الكافي والملائم (سواء تعلق الأمر بموضوع الحسابات السنوية أو مشروعية ونظامية المعاملات) يجب عليه ان يعدل الفقرة الافتتاحية ليبين بأنه قام بتدقيق الحسابات السنوية والمعاملات المالية. ويجب على المدقق أن يعدل أيضاً وصف مسؤولية المدقق ووصف نطاق التدقيق ليبين فقط ما يلي: (ان مسؤوليتنا هي فقط التعبير عن رأي حول الحسابات السنوية أو المعاملات المالية) بناء على تنفيذ العمل الرقابي، وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وبسبب المسائل المذكورة في فقرة (الأساس الذي بني عليه الامتناع عن الرأي)، فإننا لم نتمكن من الحصول على دليل (الإثبات الكافي والملائم) لتوفير أساس لإبداء الرأي.

◆ تفسيرات إضافية لدعم رأي المدقق: ()

1. هدف المدقق هو تضمين بيان إضافي واضح في التقرير الرقابي عندما يرى بموجب حكمه المهني بان مثل هذا البيان يساهم في لفت نظر المستخدمين إلى مخالفات عرضت أو تم الإفصاح عنها في الحسابات السنوية أو كانت متعلقة بنظامية ومشروعية المعاملات المالية، أو أية مخالفات أخرى قد تضيف إلى فهم المدقق حول الحسابات السنوية أو المعاملات المالية أو التدقيق.

2. يجب على المدقق استخدام (فكره توكيدية) بخصوص مسألة معينة فقط عندما يكون قد تمكن من الحصول على دليل إثبات رقابي ملائم وكافي بأن المخالفة لم تتضمن ارتكاب لخطأ جوهري في الحسابات السنوية او المخالفة ذات العلاقة تتوافق ومن كافة الجوانب الهامة مع اطار العمل التشريعي والتنظيمي وقرار تضمين أو عدم تضمين فقرة توكيدية لا تعتبر بديلاً للرأي المعدل وتعتمد على الحكم المهني للمدقق.
3. عندما يقوم المدقق بتضمين (فقرة توكيدية) حول مسألة معينة في التقرير الرقابي يجب عليه ما يلي:
 - أ. تضمينها مباشرة بعد فقرة (الرأي) في تقرير المدقق.
 - ب. استخدام العنوان (فقرة توكيدية) حول مسألة معينة.
 - ج. ان يضمن في الفقرة إشارة واضحة إلى المخالفة التي تم تأكيدها.
 - د. الإشارة انه لم يتم تعديل رأي المدقق ضمن نطاق المخالفة التي تم تأكيدها.
4. عندما يرى المدقق أن من الملائم الإبلاغ في التقرير حول مسائل أخرى غير تلك التي تم الإفصاح عنها في الحسابات السنوية او تلك المتعلقة بنظامية ومشروعية المعاملات المالية، فيجب عليه استخدام فقرة (مسائل أخرى) يتم وضعها بعد رأي المدقق وبعد أية فقرات توكيدية أخرى.
5. عندما يتوقع المدقق تضمين فقرة توكيدية أو مسائل أخرى في التقرير الرقابي، يجب عليه رفع تقرير إلى هؤلاء المكلفين بالحوكمة حول هذا التوقع، والنص المقترح لتلك الفقرة.

◆ البيانات المقارنة: (□)

1. هدف المدقق هو الحصول على دليل إثبات رقابي كافي وملائم حول ما اذا كانت المقارنة المتضمنة في الحسابات السنوية تتطابق ومن كافة النواحي الهامة مع إطار عمل إعداد التقارير المعمول به.
2. تمثل البيانات المقارنة المبالغ والافصاحات المتضمنة في الحسابات السنوية لفترة سابقة واحدة أو أكثر وتزود المستخدمين بالمعلومات الضرورية لتحديد الاتجاهات والتغييرات التي تؤثر على الجهة الخاضعة للرقابة خلال فترة زمنية معينة.
3. يجب على المدقق أن يحدد فيما اذا كانت الحسابات السنوية تتضمن بصورة صحيحة الأرقام المقارنة وفيما اذا كانت مثل تلك البيانات قد صنفت بالشكل الملائم. ولهذا الغرض يجب على المدقق تقييم ما اذا كانت:
 - أ. مقارنة الحسابات ومدى مطابقتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المقدمة في الفترة السابقة فيما اذا أعيد صياغتها وتصنيفها.

- ب. السياسات المحاسبية التي انعكست في البيانات المقارنة متسقة مع تلك السياسات المحاسبية للفترة الحالية او في حال كان هنالك تغيير في السياسات المحاسبية فيجب تقييم فيما اذا كانت هذه التغييرات قد أخذت بالحسبان بشكل مناسب وتم تقديمها والإفصاح عنها بشكل كافي.
4. اذا اصبح المدقق على وعي باحتمالية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المقارنة عند تنفيذ التدقيق عن الفترة الحالية فيجب ان ينفذ هذه الإجراءات الرقابية الإضافية للحصول على دليل إثبات رقابي كافي وملائم لتحديد ما اذا كان يوجد هنالك خطأ جوهري.

◆ أشكال التقارير الرقابية ومحتوياتها:

1. بشكل عام، يجب ان تتضمن التقارير المحتويات التالية:
 - أ. عنوان التقرير.
 - ب. فهرس المحتويات.
 - ج. قاموس مصطلحات اذا كانت ضرورية يتم فيها شرح مصطلحات فنية.
 - د. ملخص تنفيذي مختصر للرأي بأهم النتائج والتوصيات.
 - هـ. مقدمة عن الدائرة وأهدافها.
 - و. نطاق ومنهجية التدقيق.
 - ز. ملاحظات ونتائج.
 - ح. استنتاجات وتوصيات.
 - ط. ردود الجهة الخاضعة للرقابة.
 - ي. ملاحق (اذا كان من الضروري).
2. تحدد صفحة عنوان التقرير بشكل واضح: عنوان التقرير وتاريخ التقرير وإلى من يوجه التقرير ومن هو معد التقرير. ويساعد إدخال فهرس المحتويات، خاصة عندما يكون التقرير كبير الحجم في إضافة السمة الرسمية على التقرير وتوجيه قارئيه إلى النواحي التي تهمهم. وقد يساعد قاموس المصطلحات أيضاً القراء في فهم المصطلحات الفنية أو غير المألوفة أو الاختصارات أو الكلمات التي لها معاني محددة، والمستخدمات بشكل متكرر في التقرير.
3. الملخص التنفيذي (ملخص الإدارة) هو ناحية هامة على اعتبار أنه الجزء الأكثر قراءة من قبل المستخدمين. ويجب ان يعكس الملخص التنفيذي بشكل كامل ودقيق محتويات التقرير. ولكي يكون فعالاً، يجب أن يكون بين صفحة إلى صفحتين ويكون التركيز الرئيسي على المعايير المحددة (الأسئلة الهامة التي يجب الإجابة عليها) ويلخص النتائج والتوصيات الرئيسية المتعلقة بهذه المعايير.

4. يعرض جزء المقدمة نطاق العمل الرقابي إلى جانب تحديد أو وصف لمعلومات حول الموضوع أو المسألة مدار البحث ومسؤوليات جميع الأطراف المشمولة. وتكون المقدمة عادة قصيرة ودون تفاصيل مطولة وقد يتم تضمين معلومات تفصيلية إذا تطلب الأمر في الملاحق. ويحدد نطاق وأهداف التدقيق بتفصيل في هذا الجزء من التقرير.
5. يحتوي جزء الملاحظات والنتائج الجزء الرئيس من تقرير رقابة الالتزام. ويصف هذا الجزء العمل الرقابي المنفذ والمخرجات ذات العلاقة. وينظم بطريقة منطقية بناء على معايير محددة وبطريقة تساعد القراء في تتبع التسلسل المنطقي لمسألة معينة وعند عرض الملاحظات والمخرجات الرقابية يجب تضمين العناصر الأربعة التالية بشكل واضح إلى المستخدمين لمساعدتهم في الحصول على فهم أفضل حول العمل الرقابي المنفذ وأهمية وتبعات المخرجات الرقابية:
- أ. معايير (مقاييس) / مؤشرات أو مقاييس يتم بناء عليها قياس الأداء.
 - ب. حقائق (وقائع) / الموقف الذي تمت ملاحظته.
 - ج. تحليل (أسباب) / المصادر والأسباب التي أدت إلى الظروف التي تمت ملاحظتها.
 - د. الأثر وتبعات الظروف التي تمت ملاحظتها (الأهمية النسبية للمخرجات وأثرها على الموازنة الخ).
6. عندما يتم تضمين كميات كبيرة من البيانات لدعم المخرجات الرقابية، يكون من الأفضل تضمين مثل تلك البيانات في الملاحق.
7. الهدف الرئيسي لجزء الاستنتاجات والتوصيات في التقرير هو:
- أ. توفير إجابات واضحة (استنتاجات) حول المسائل الرقابية.
 - ب. توفير توصيات بناءة وعملية بشأن التحسين كلما تطلب الأمر ذلك.
8. وتحديداً يجب أن يتضمن الجزء المتعلق بالاستنتاجات) وبشكل موجز الجوانب التالية:
- أ. المحددات، وحالات (عدم التأكد) في الجزء المتعلق بالملاحظات والنتائج، والتي قد تؤثر على تفسير النتائج.
 - ب. الأخطاء والمخالفات الجوهرية الرئيسة، إلى جانب المعلومات ذات الصلة التي تشكل الرأي الرقابي حول الأهمية النسبية، مع تجنب تنفيذ تقييمات أو بيانات قد تؤثر على الإجراءات التي نفذت في النهاية من قبل الإدارة أو الجهات القضائية.
 - ج. التحسينات التي تمت ملاحظتها مقارنة بأعمال رقابية سابقة.
 - د. الإجراءات المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة لتجنب أو جبه الضعف التي حددت خلال الإجراءات الرقابية، وتم إثباتها من قبل المدقق.

9. تكون التوصيات أكثر فعالية عندما تكون إيجابية وموجهة بالنتائج، ومبينة بشكل واضح ما الذي يجب عمله. واعتبارات التكلفة يجب ان يتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد مدى قابلية التوصيات للتطبيق. وفي حين ان التوصيات البناء والعملية تساعد في تعزيز الإدارة الجيدة، فإنه يجب على المدقق عدم تقديم توصيات تفصيلية تعتبر من مهام إدارة الجهة الخاضعة للرقابة، وتضعف بالتالي استقلاليتها.
10. مبدأ التناقض / التوفيق بين الحقائق والردود المتضمنة يجب ان يطبق عند إعداد التقارير الرقابية والردود من الجهات الخاضعة للرقابة على القضايا المطروحة من الممكن تضمينها في التقرير الرقابي إما بشكل تفصيلي أو بشكل مختصر. ويتم تضمينها في جزء خاص في التقرير.
11. من الممكن استخدام ملاحق كلما امكن ذلك، من أجل تزويد المستخدمين بمعلومات تفصيلية او ملاحق تتعلق بالعمل الرقابي.
12. وقد تكون المعلومات على شكل نصوص او جداول أو قد تحتوي على أشكال توضيحية مثل الرسومات والصور، ومثل تلك المعلومات قد تساعد المستخدمين في فهم المخرجات الرقابية والأسباب والتأثيرات المترتبة عليها.

◆ **اعتبارات تتعلق بشكوك بوقوع حالات احتيال؛ (س)**

1. يجب على المدقق ان يستجيب بشكل جيد لحالات الاشتباه بوقوع احتيال تم تحديدها خلال العمل الرقابي.
2. الأخطاء الجوهرية قد تنتج إما عن خطأ أو عن احتيال. ويتعلق مصطلح (خطأ) بارتكاب خطأ غير مقصود في البيانات المالية. ويتعلق مصطلح (احتيال) بفعل ارتكب عمداً من قبل موظف واحد أو اكثر من ضمن الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة مثل استخدام أساليب خداع للحصول على منافع غير عادلة أو شرعية. وهناك نوعان من الأخطاء المتعمدة الأخطاء الجوهرية المتعلقة بإعداد تقارير مالية متضمنة لأعمال احتيال والأخطاء الجوهرية المتعلقة بسوء تخصيص الأصول.
3. بسبب طبيعة الاحتيال والمحددات الضمنية للعمل الرقابي، هنالك مخاطرة لا يمكن تجنبها وهي ان الاحتيال قد يحصل ولا يكتشف خلال العمل الرقابي.
4. وقد يتشكل الاحتيال من أفعال تصمم بهدف التغطية على وجود الاحتيال. وقد يكون هناك تأمر بين الإدارة والموظفين وأطراف ثالثة أو تزوير للوثائق، وفي مثل تلك الحالات لا يمكن للمدقق ان يقرر بان الوثائق مزورة ما لم يكن هنالك ما يؤكد أنها مزورة.

5. علاوة على ذلك، فإن مدققي ديوان المحاسبة لا يملكون صلاحيات تحقيقية، في حين ان المحكمة وحدها من الممكن ان تقرر ما اذا كانت المعاملة المالية متضمنة لأعمال احتيالية. وعلى الرغم من ان المدقق لا يمكنه ان يقرر بشكل قانوني ما اذا كان الاحتيال قد حصل إلا انه يتحمل مسؤولية تقييم ما اذا كانت المعاملات متفقة مع الصلاحيات ذات العلاقة.
6. المعاملات المتضمنة لأعمال احتيال تكون بالطبع غير مخالفة للأنظمة ذات العلاقة. وقد يحدد المدقق أيضاً بأن المعاملات التي يشتهب فيها حالات احتيال ولكن غير مثبتة وغير متوافقة مع الأنظمة والقوانين والصلاحيات. وعادة فإن وجود الاحتيال يؤدي إلى إعطاء رأي متحفظ في التقرير الرقابي.
7. عند الاشتباه بوجود حالات احتيال أثناء عملية التدقيق، يقوم المدقق بإبلاغ المستويات الإدارية ذات العلاقة وهؤلاء المكلفين بالحوكمة حول تلك الحالات، ما لم يكن مثل هؤلاء الأطراف متورطين. ويجب على المدقق أيضاً تقديم تقرير بشأن وجود شبهات فساد للشخص الأعلى منه رتبة في العمل من اجل المتابعة واتخاذ الإجراءات اللازمة.

ملحق رقم (1)

جدول رقم (9)	
برامج التدقيق الرئيسية	
الملاحظات	وصف وطبيعة ونطاق الاختبار
النقدية في البنوك	
	مطابقة أرصدة البنوك مع ميزان المراجعة والأستاذ العام بتاريخ أعداد الميزانية.
	مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المجمعة للعام السابق.
	تحقق من صحة عرض أرصدة النقدية بالبنوك بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة
	الحصول على تأييدات بأرصدة كل بنك على حدة وكذلك الحصول على كشوف حسابات البنوك ومذكرات التسوية لكل حساب.
	مطابقة مذكرات التسوية لكل حساب بنك مع رصيد الدفاتر وكشف حساب البنك في تاريخ إعداد القوائم المالية.
	التحقق من المعلقات الواردة في مذكرات التسوية ومتابعتها في الفترة المالية، وذلك بالنسبة للإيداعات أو المدفوعات أو أي معلقات أخرى.
	التحقق من الشيكات الصادرة والإيداعات وكيفية تسجيلها.
	يتم التأكد من الصلاحيات اللازمة للإيداع والتحويل والسحب من الأرصدة لدى البنوك وفقاً لما اعتمده الإدارة.
النقدية بالصندوق	
	الحصول على كشف تحليلي بالنقدية وكذلك الحصول على محاضر الجرد بتاريخ إعداد البيانات المالية.
	التحقق من الصحة الحسابية للتحليل ومحاضر الجرد.
	مطابقة الأرصدة الواردة في محاضر الجرد مع الكشف التحليلي والدفاتر.
	مطابقة الكشف التحليلي للنقدية مع ما ورد بميزان المراجعة والدفاتر بتاريخ إعداد البيانات المالية.
	تحقق من صحة عرض أرصدة النقدية بالقوائم المالية.
المخزون	
	مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق.
	التحقق من إجراء جرد دوري للمخزون، وأنه تم رفع تقرير بنتائج الجرد إلى الإدارة.
	التحقق من قيام الإدارة باتخاذ إجراءات بخصوص نتائج جرد المخزون.
	مطابقة عينة من موجودات المخزون مع سجلات المخزون
	فحص أنظمة الرقابة المطبقة على المخزون وفق للاستبيانات المعتمدة لذلك.
	الاطلاع على كشوف المخزون للأصناف بطيئة الحركة وما هي الإجراءات المتخذة بخصوصها.
	الاطلاع على كشوف المخزون للأصناف التالفة، وما هي الإجراءات المتخذة بخصوصها.
	التحقق من عدم وجود أصناف راكدة أو بطيئة الحركة غير مكون لها مخصصات.
	الحصول على مؤيدات من الجهات الخارجية والتي تحتفظ الدائرة لديهم بمخزونها أو جزء منه موضحاً بها الكمية والنوع والحالة التي عليها المخزون.

الذمم المدينة	
	الحصول على كشف تحليلي بالذمم المدينة.
	مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق
	مطابقة التحليل بالدفاتر وميزان المراجعة في تاريخ إعداد القوائم المالية
	فحص عينة من المستندات المؤيدة للأرصدة المدينة
	دراسة أسباب وجود ذمم مدينة مستحقة، والتحقق من إجراءات تحصيلها ومدى كفايته تلك الإجراءات.
	التحقق من قيام الدائرة بتكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها.
	التحقق من سلامة العرض والإفصاح للذمم المدينة في القوائم المالية ومقارنة بالأعوام السابقة.
ذمم دائنة	
	الحصول على كشف تحليلي بالذمم الدائنة،
	مطابقة التحليل بالدفاتر وميزان المراجعة في تاريخ إعداد القوائم المالية.
	مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق.
	فحص عينة من المستندات المؤيدة للأرصدة المدينة.
	دراسة أسباب وجود ذمم دائنة والتحقق من كفاية الإجراءات المتخذة من قبل الدائرة لوفاء بالتزاماتها بالوقت المحدد.
	التحقق من مدى الحاجة لتكوين مخصص للالتزامات المحتملة
	تحقق من سلامة العرض والإفصاح الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى بالقوائم المالية ومقارنة للأعوام السابقة.
القروض	
	مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق.
	مطابقة أرصدة القروض مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة المالية.
	الحصول على شهادة البنك بأرصدة القروض في تاريخ إعداد القوائم المالية.
	فحص عقود القروض والتحقق من الحاجة إلى تلك القروض ومدى كفاية الضمانات وكيفية السداد وكيفية الإفصاح عنها.
	متابعة سداد أقساط القروض في الفترة التالية.
	تحقق من صحة الفصل بين أقساط القروض قصير الأجل وطويلة الأجل وسلامة العرض بالقوائم المالية.
	التحقق من مدى الالتزام بالسداد في الوقت المناسب.
الإيرادات	
	الحصول على بيان بالإيرادات والتحقق من طبيعة وحساب كل إيراد.
	فحص المستندات المؤيدة للإيرادات.
	التحقق من قبض الإيرادات وفق التشريعات المعمول بها.
	فحص طبيعة الإيرادات وكيفية تحصيلها ونظام الرقابة عليها.
	التحقق من صحة إجراءات تحصيل الإيرادات وصحة التوجيه المحاسبي.
	التحقق من صحة احتساب الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة وتبويبها ضمن الأرصدة المدينة الأخرى في قائمة المركز المالي.

الرواتب والأجور	
	مطابقة الرصيد الظاهر في القوائم المالية مع الأستاذ العام وميزان المراجعة
	تأكد من دقة النظام المحاسبي وإجراءات الرواتب والأجور.
	الحصول على كشف يتضمن كافة العاملين الدائرة وقيمة رواتبهم الإجمالية ومطابقته مع كشف الدائرة الشهري.
	التحقق من الوجود الفعلي للموظفين العاملين بالدائرة.
	فحص ملفات المعينين بعقود والتحقق من وجود ضرورة ومبررات لا يبرام تلك العقود متفقة مع الأنظمة المعمول بها، وأن إجراءات التعاقد تمت وفق الأنظمة المعمول بها، ووجود تكليف بالأعمال الموكولة اليهم ضمن العقد ووجود مخرجات دورية للأعمال التي تم إنجازها من قبلهم، واكتمال وسلامة كافة الوثائق المتعلقة بهم.
	فحص ملفات الإدارة العليا في الدائرة والتحقق من سلامة الإجراءات المتعلقة بها.
	فحص عينة من ملفات رواتب الموظفين العاملين في الدائرة والتحقق من:
	♦ وجود الموظف (موظف حقيقي).
	♦ ان أجمالي الراتب يتفق مع النظام.
	♦ ان كتب الترقية والزيادات تتفق مع النظام.
	♦ صحة احتساب الزيادة السنوية.
	♦ صحة احتساب وتوريد الاقطاعات المختلفة.
	♦ اكتمال وسلامة كافة الوثائق المتعلقة بهم.
	فحص ملفات رواتب الموظفين الجدد وإجراءات تعيينهم، وصحة احتساب رواتبهم، ووجود رسالة رسمية بالتعيين.
	فحص ملفات رواتب الموظفين الذين تم إنهاء خدماتهم والتحقق من إجراءات إنهاء الخدمة، وانه تم شطبهم من نظام الرواتب بالتاريخ المناسب، وصحة احتساب آخر راتب، وانه تم تقديم براءة ذمة.
	التحقق من وجود أسس لتصرف مكافآت الموظفين والإدارة العليا والإدارة التنفيذية
	التحقق من صحة إجراءات صرف المكافآت.
	التحقق من صحة صرف مكافأة نهاية الخدمة حسب الأسس المعمول بها في الصندوق.
	فحص المساهمات المدفوعة من قبل الصندوق للضمان الاجتماعي.
	التحقق من وجود أسس وتشريعات وتنظيم نفقات التامين الصحي.
	التحقق من صحة احتساب العمل الإضافي.
	التحقق من مناسبة الموظفين الموكل لهم عمل إضافي حسب احتياجات الصندوق.
	عمل فحص لبطاقات العمل الإضافي ومقارنتها مع الواقع الفعلي المعتمد للصراف.
نفقات رأسمالية	
	مطابقة الرصيد الظاهر في القوائم المالية مع الأستاذ العام وميزان المراجعة.
	التحقق من النفقة تم تسجيلها بالحساب المناسب.
	التحقق من أن الصرف تم وفق الصلاحيات المعمول بها بالنظام.
	فحص عينة من مستندات النفقات الرأسمالية والتحقق من:
	♦ اكتمال الوثائق المعززة لعملية الصرف.
	♦ صحة المبالغ المصروفة بالمستند وأنها مطابقة للمعززات المؤيدة للصراف.
	♦ مطابقة الفاتورة لأمر الشراء ولأي نفقة.

	♦ احتساب الفاتورة بالشكل الصحيح.
	♦ الدفعات تمت بناء على العقد.
	♦ الدفعات تم إيصالها للشخص المناسب.
	♦ تم احتساب الاقتطاعات بالشكل المناسب.
	♦ عدم ازدواجية صرف النفقة.
	التحقق من ان الدفعة هي ضمن صلاحيات الجهة (أي ان الدفع يكون مطابق لغرض او غايات الدائرة نفسها).
	التحقق من عدم وجود نفقات رأسمالية محملة على النفقات الجارية.
	التحقق من عدم وجود مناقلات بين بنود النفقات الرأسمالية.
	التحقق من وجود موافقات أصولية على شراء المركبات والآليات والتجهيزات والأثاث.
نفقات جارية	
	مطابقة الرصيد الظاهري للقوائم المالية مع الأستاذ العام وميزان المراجعة.
	التحقق من النفقة تم تسجيلها بالحساب المناسب
	التحقق من أن الصرف تم وفق الصلاحيات المعمول بها بالنظام.
	فحص عينة من مستندات النفقات الجارية والتحقق من:
	♦ اكتمال الوثائق المعززة لعملية الصرف.
	♦ صحة المبالغ المسروقة بالمستند وأنها مطابقة للمعززات المؤيدة للصرف.
	♦ مطابقة الفاتورة لأمر الشراء ولأي نفقة.
	♦ احتساب الفاتورة بالشكل الصحيح.
	♦ الدفعات تمت بناء على العقد
	♦ الدفعات تم إيصالها للشخص المناسب.
	♦ تم احتساب الاقتطاعات بالشكل المناسب.
	♦ عدم ازدواجية صرف النفقة.
	التحقق من ان الدفعة هي ضمن صلاحيات الجهة (أي ان الدفع يكون مطابق لغرض او غايات الدائرة نفسها).
	التحقق من عدم وجود مناقلات بين بنود النفقات الجارية.
	التحقق من وجود موافقات أصولية على دفع المكافآت والسفر في مهمات رسمية.

المراجع:

1. مخرجات مشروع التوأمة الثاني مع محكمة الحسابات في إسبانيا.
2. معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
3. معايير التدقيق (ISSAI) لصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

الأعضاء المشاركون في إعداد الدليل

- خوسيه انطونيو مونزو / محكمة الحسابات الاسباني.
- السيد محمود الطعاني.
- السيد هادي محمد الطوالبة.
- السيد أحمد صويص.
- السيد بلال عكاشة.
- السيد محمد أبودان.
- السيد أحمد النسور.
- السيد نبيل عوده.
- السيد حسن دندشلة.