

GUID 2900

دليل المعايير الدولية للمراقبة المالية

إن الأدلة الإرشادية تصدر عن المنظمة الدولية للأجهزة
العليا للمراقبة (الانتوساي) كجانب من إطار
الإصدارات المهنية للانتوساي
(www.issai.org) لمزيد من المعلومات في الموقع



INTOSAI



INTOSAI

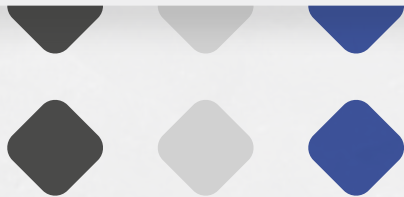


الإنْتوساي، 2019

(1) تمت المصادقة عليها في عام 2016 بإسم ISSAI 5800 دليل حول العمليات الرقابية التعاونية

(2) مع إنشاء إطار الإنْتوساي للتصريحات المهنية (IFPP)، تم إعادة تصنيفه و تسميته

GUID 9000 - تقييم السياسات العامة مع التغيرات التحريرية في عام 2019



الفهرس

- 7 1. الديقجة
2. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2200 - الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء العملىة الرقابىة وفقا للمعاىر الديق للتعقق. 9
3. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2210 - الاتفاق على شروط المهام الرقابىة 12
4. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2220 (المنقح) - ضبط الجودة لإجراء رقابة على البىانات المالىة 17
5. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2230 - التوثىق الرقابى 20
6. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة والمحاسبة 2240 مسؤولىات المدقق بخصوص الاحتىال فى عملىة الرقابة على البىانات المالىة 24
7. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2250 (المنقح) - مراعاة القوانىن والأنظمة فى الرقابة على البىانات المالىة 30
8. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2260 (المنقح) - التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة 33
9. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2265 - إبلاغ المسؤولىن عن الحوكمة والإدارة عن جوانب النقص فى الرقابة الداخلىة 36
10. المعيار الديق للآهزة العلى للرقابة المالىة والمحاسبة 2300 - التعطىط لعملىة الرقابة على البىانات المالىة 38

11. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (منقح 2019)
42 - تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها
12. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 - المادية في
49 التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها
13. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330 - استجابة
53 المدقق للمخاطر المقيّمة
14. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402 -
56 اعتبارات الرقابة المتعلقة بالهيئات التي تستخدم منظمة خدمية
15. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450 - تقييم
60 الأخطاء المكتشفة أثناء عملية التدقيق
16. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500 -
63 أدلة الرقابة
17. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501 - أدلة الرقابة -
66 إعتبرات محددة لبنود مختارة
18. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2505 - التأكيدات
70 الخارجية
19. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2510 - العمليات الأولية
72 للرقابة - أرصدة الافتتاح
20. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520 -
73 الإجراءات التحليلية
21. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2530 - اختيار
76 العينة الرقابية
22. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540 (المنقح) -

79	رقابة التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة
	23. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550 -
85	الأطراف ذات الصلة
	24. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2560 -
90	الأحداث اللاحقة
	25. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2570 (المنقح) -
92	استمرارية أعمال المؤسسة
	26. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580 -
95	الاقراءات الخطية
	27. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 - اعتبارات خاصة - الرقابة على البيانات المالية للمجموعة (تشمل عمل مدققي المكونات)
98	
	28. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2610 (منقح 2013)
106	- استخدام عمل المدققين الداخليين
	29. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2620 - استخدام
108	عمل خبير التدقيق
	30. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700 (منقح) -
111	تكوين رأي وإعداد تقارير البيانات المالية
	31. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701 - الإبلاغ عن
113	مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
	32. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705 (منقح)
116	-تعديلات الرأي في تقرير المدقق المستقل

33. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706 (منقح) -
الفقرات التنبهية إلى مسائل أساسية وفقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى
119 في تقرير المدقق المستقل
34. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2710 - المعلومات
122 المقارنة-الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
35. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2720 (منقح)
123 - مسؤوليات المدقق المتعلقة بمعلومات أخرى
36. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 (منقح)
125 - اعتبارات خاصة - إعداد العمليات الرقابية على البيانات المالية وفقا لأطر
الغرض الخاص
37. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805 (منقح) -
129 اعتبارات خاصة - عمليات التدقيق على البيانات المالية الفردية وفي
عناصر أو حسابات أو بنود معينة في بيان مالي
38. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2810 (منقح) -
132 المهام الرقابية لإعداد التقارير عن البيانات المالية الملخصة
- 134 الملحق أ - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210
- 134 أمثلة عن خطاب المهام الرقابية في القطاع العام
- 140 الملحق ب - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500
- الملحق ج - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580
143 اعتبارات القطاع العام بشأن الإقرارات الخطية
- الملحق د - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701
144 مثال توضيحي عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية

مقدمة

(1) يُستمد إطار التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) والمعايير الدولية للتدقيق (ISAs). وقد يواجه المدققون أثناء تطبيق معايير الرقابة المالية في القطاع العام ما يلي:

- مصطلحات قد لا توجد عادة في القطاع العام- على سبيل المثال، شريك الارتباط، الكيان المدرج.
- صلاحيات التدقيق المستمدة من التشريعات.
- التمييز بين رقابة الالتزام والرقابة المالية مع عناصر الالتزام بالصلاحيات المخولة من السلطات.
- متطلبات الإبلاغ التي يقتضيها القانون أو النظام.

(2) إن المعايير الدولية للتدقيق تختص بعمليات التدقيق على القطاع العام. ومع ذلك، فقد تتأثر مسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحيات التدقيق أو الالتزامات المتعلقة بالجهات في القطاع العام المقررة وفق القانون أو اللوائح أو غيرها من السلطات (مثل التوجيهات الوزارية، متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات الهيئة التشريعية) والتي قد تشمل التدقيق على نطاق أوسع من البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. وعليه تؤكد المعايير الدولية للتدقيق بأن هذا النطاق الموسع للتدقيق على القطاع العام ممكن تحديده من خلال التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي أو من خلال المعايير أو الدليل الصادر عن الأجهزة العليا للرقابة وغيرها من الجهات الوطنية التي تضع المعايير (cf. ISA 200.A59). وتوفر المعايير الدولية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) متطلبات ذات صلة بالرقابة على القطاع العام بتفصيل أدق عن تلك الموجودة في معايير التدقيق الدولية من خلال معايير الرقابة على الأداء (ISSAI 3000-3899) ومعايير رقابة الالتزام (ISSAI 4000-4899).

الهدف

(3) ويهدف دليل المعيار الدولي للرقابة المالية 2900 إلى دعم الأجهزة العليا للرقابة والمدققين في تنفيذ واستخدام معايير الرقابة المالية (ISSAI 2000-2899) من خلال توفير دليل إضافي فيما يتعلق بالتعريفات والأهداف والمتطلبات والتوضيحات ومواد التطبيق الإضافية الواردة في المعايير. ضمن مجموعة معايير التدقيق المالية، وتعتبر الإشارة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2xxx هي ذاتها الإشارة إلى المعيار الدولي للتدقيق xxx (حيث تدل xxx على رقم المعيار الدولي للتدقيق)، وذلك رهنا فقط بالتعديلات ومواد التطبيق الإضافية الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2000. ويغطي هذا الدليل مسائل مختارة في كل من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2200-2899.

التعريفات

(4) توجد التعريفات الضرورية لفهم الدليل في كل فصل على حدا من هذا الدليل.

النطاق

(5) توفر هذه التوجيهات دليل تدقيق تكميلي بما يتعلق بمعايير التدقيق المالي 2200 إلى 2899 ولا تتضمن أية متطلبات أخرى لإجراء عملية التدقيق.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2200 - الأهداف
العامة للمدقق المستقل وإجراء العملية
الرقابية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) اعتبارات خاصة بالهيئات الصغرى.

(ب) عملية الرقابة على البيانات المالية.

(ج) الشك المهني.

الاعتبارات الخاصة بالهيئات الصغرى

(2) تتضمن بعض المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بعض الاعتبارات الخاصة بالرقابة على الهيئات الصغرى. حيث لا يتم تطبيق هذه الاعتبارات عادة في الرقابة على الجهات في القطاع العام أو الجهات الحائزة على جوائز حكومية، حتى ولو كانت هذه الجهة التابعة للقطاع العام ذات عدد قليل من الموظفين أو ذات عمليات بسيطة أو ميزانية صغيرة نسبياً. في مثل هذه الحالات، قد تكون لدى هذه الجهة بعض المعاملات المعقدة مثل التحويلات من جهات حكومية أخرى فضلا عن الحاجة إلى الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والنظم التي تحددها السلطات الحكومية العليا إلى جانب الحاجة إلى المساءلة عن استخدام أموال دافعي الضرائب. وعليه، ينبغي على المدققين الأخذ بعين الاعتبار أهمية هذه الاعتبارات. وقد تتضمن هذه الفصول

توجيهات إضافية في هذا المجال عند الحاجة لإضافة إرشادات ذات صلة بالرقابة على الهيئات الصغرى في القطاع العام.

عملية الرقابة على البيانات المالية

(3) تتضمن الفقرة (أ 8) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2200، أمثلة لبيانات مالية ومحتوى مجموعة كاملة من البيانات المالية، ويمكن أن تتضمن المجموعة الكاملة للبيانات المالية المتعلقة بهيئة تابعة للقطاع العام والمعدة بطريقة المحاسبة على الأساس النقدي أو نظام الاستحقاق المنقح أو على أساس الاستحقاق الكامل، على سبيل المثال لا الحصر:

- بيان بالإيصالات والمدفوعات النقدية (المحاسبة على الأساس النقدي).
 - بيان المركز المالي
 - بيان الأداء المالي
 - بيان التغييرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية
 - بيان الإيرادات والنفقات
 - بيان التدفق النقدي
 - مقارنة بين أرقام الميزانية التقديرية والأرقام الفعلية، إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كبيان تسوية
 - الإفصاحات التي تشكل ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وغير ذلك من المعلومات التوضيحية.
- (4) يمكن أن تضم مجموعة البيانات المالية أيضاً في بعض البيئات ووفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، تقارير أخرى مثل التقارير المتعلقة بالأداء والتقارير المتعلقة بالاعتمادات.
- (5) بعض الجهات في القطاع العام قد لا تقوم بإعداد بيانات مالية لأن الهدف الأساسي للإطار المحاسبي في القطاع العام هو التحكم في عملية تنفيذ الميزانية وتقديم المعلومات المالية اللازمة فقط لتحقيق هذا الهدف بفعالية. وبالتالي، فإن إعداد التقارير المالية لا تمثل هدفاً أساسياً للإطار المحاسبي لجهات القطاع العام هذه. تم تصميم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية لتدقيق المعلومات المالية

التاريخية عن فترات سابقة المعروضة في شكل بيانات مالية ولكن يمكن تكييفها حسب الضرورة لتدقيق الأشكال الأخرى من المعلومات المالية التاريخية. لهذا السبب، يمكن تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية على تدقيق المعلومات المالية التاريخية التي تعدها جهات القطاع العام إذا خُصص المدقق إلى أن الإطار المحاسبي يوفر معايير مناسبة للمراجعة. فالمعايير المناسبة هي شرط مسبق للتدقيق، وسيتم تناول الشروط المسبقة في الفصل 3 من هذا الدليل.

الشك المهني

(6) يتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2200.15 من المدقق تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من منطلق الشك المهني، مع الوضع في الاعتبار احتمال وجود ظروف تؤدي إلى تحريف البيانات المالية بشكل جوهري. وتعالج مبادئ الإنتوساي الأساسية للتدقيق على القطاع العام (ISSAL 100.37) الشك المهني. كما يعزز مفهوم الشك المهني ويوسع فكرة العناية الواجبة، وهو أساسي لتخطيط وأداء التدقيق.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2210 - الاتفاق على
شروط المهام الرقابية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) التعريفات

(ب) الشروط المسبقة للعملية الرقابة

(ج) الاتفاق على شروط المهمة الرقابية

(د) عمليات التدقيق الدورية

(هـ) قبول التغيير في شروط المهمة الرقابية

التعريفات

(2) ينطوي سوء الاستخدام على سلوك ناقص أو غير ملائم عند مقارنته بالسلوك الذي قد يكون في نظر شخص حصيف ممارسة معقولة وضرورية للأعمال، في ضوء الحقائق والظروف. كما يشمل سوء الاستخدام أيضا سوء استخدام السلطة أو المنصب للحصول على منافع مالية شخصية أو لمنافع فرد من أفراد العائلة المباشرين أو قريب أو منافع شريك في الأعمال. ولا يشمل سوء الاستخدام بالضرورة عمليات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود أو بنود

اتفاقيات المنح، فهو انحراف عن مفهوم الملاءمة المرتبط بالمبادئ العامة للإدارة المالية السليمة وبسلوك المسؤولين في القطاع العام.

الشروط المسبقة لعملية الرقابة

(3) عند إثبات ما إذا كانت الشروط المسبقة الضرورية لعملية الرقابة موجودة حسب ما تتطلبه الفقرة 6 (أ) من المعيار الدولي للتدقيق للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، ينبغي بأن يأخذ المدقق في الاعتبار أن إطار التقارير المالية في القطاع العام غالبا ما يكون محمدا بالقوانين واللوائح. فإذا رأى مدقق القطاع العام أن الإطار الذي حدده القانون واللوائح غير مقبول، فإن عليه أن يطبق متطلبات الفقرات 8 و19 و20 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأن يبادر أيضا بـ:

- إبلاغ السلطة التشريعية، و
- التأثير في عملية وضع المعايير من قبل الهيئات المهنية أو التنظيمية.

(4) عند الحصول على موافقة الإدارة، وفي الحالات الملائمة، موافقة السلطة التشريعية والمسؤولين عن الحوكمة، بأنهم يقرون بمسؤولياتهم ويفهمونها حسب ما هو منصوص عليه في الفقرة 6 (ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، فإن على المدقق أن يأخذ بالحسبان أن مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام قد تكون أوسع من المسؤوليات القائمة في القطاع الخاص. ويمكن أن يختلف شكل السلطة التشريعية وهيكلية الإدارة والحوكمة أيضا اختلافا كبيرا ضمن القطاع العام، مما يقوي الحاجة إلى إعطاء طابع رسمي لإقرار وفهم هذه المسؤوليات.

الاتفاق حول شروط المهمة الرقابية

(5) عادة ما تكون شروط المهمة الرقابية في القطاع العام ملزمة. وبالتالي فهي لا تخضع لطلبات الإدارة والاتفاق معها، لذلك فإن المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - عند تطبيقها في القطاع العام - تكون مفيدة في إرساء فهم مشترك ورسمي لأدوار ومسؤوليات كل من الإدارة والمدقق. وبما أن الجهاز الأعلى للرقابة يفوض عادة من قبل السلطة التشريعية ويرفع تقاريره إليها، فإن الحصول على موافقة كل من السلطة التشريعية والإدارة غالبا ما يكون أمرا ضروريا.

(6) يمكن ملاحظة مسائل إضافية في القطاع العام، إلى جانب المسائل المدرجة في الفقرة (أ4) إلى (أ26) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، والتي يجب على المدققين الإبلاغ عنها إذا انتبهوا إلى وجودها أثناء العملية الرقابية، إذ يمكن أن تكون على صلة بخطاب الارتباط لمهمة التدقيق، ومن هذه المسائل:

- الأداء غير الفعال للعمليات - ويتعلق بمسؤولية الإدارة عن القيام بنشاطات بطريقة فعالة وبكفاءة؛
- حالات عدم الالتزام بالصلاحيات - ويتعلق بمسؤولية الإدارة عن القيام بنشاطات واستخدام الموارد والوفاء بمتطلبات المساءلة، وفقا للصلاحيات التي منحتها السلطة التشريعية وكل التوجيهات الأخرى ذات العلاقة؛
- عدم فعالية الرقابة الداخلية - وتتعلق بمسؤولية الإدارة عن وضع وتنفيذ وتشغيل العمليات المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- الآثار القانونية - وتتعلق بمسؤولية الأجهزة العليا للرقابة التي لديها دور قضائي،
- الهدر - ويتعلق بمسؤولية الإدارة عن الحصول على الموارد وإدارتها بطريقة اقتصادية دون هدر لأي من الأموال العمومية؛ و
- حالات سوء الاستخدام - وتتعلق بمسؤولية الإدارة عن الاستجابة إلى توقعات السلطة التشريعية وتوقعات الجمهور من حيث علاقتها بمعايير السلوك الملائمة.

وقد يكون من المستحسن أيضا وصف وتوضيح الترتيبات اللازمة لحماية استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة.

(7) قد لا تكون معايير التدقيق المالية (ISSAIs 2000-2899) كافية لتشكيل الأساس الذي يتم على إثره تنفيذ أنشطة التدقيق المشار إليها في الفقرة 3.6. وفي إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تهدف معايير رقابة الأداء (ISSAI 3000-3899) ومعايير رقابة الالتزام (ISSAI 4000-4899) إلى التدقيق على الأهداف بدلا من التدقيق على المعلومات المالية المتصلة بفترات سابقة. وقد يكون من المناسب أن يتم تحديد المعايير التي يتم التقييد بها فيما يتعلق بمسائل الإبلاغ الإضافية في شروط المهام الرقابية.

(8) بالإضافة إلى النقاط الواردة في الفقرة (أ 26) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، فقد يرى مدقق القطاع العام أيضا أنه من الملائم إدراج أي ترتيبات يتم بواسطتها التعاقد مع مدقق آخر للقيام بعملية الرقابة.

(9) إن قبول ومواصلة العملية المشار إليها في الفقرة 7 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، يتأثر في القطاع العام بإمكانية أن لا يكون للأجهزة العليا للرقابة خيار رفض العملية الرقابية أو الانسحاب منها. إلا أنه في الحالات التي تفرض فيها الإدارة أو السلطة التشريعية حدودا لنطاق عملية الرقابة قبل انطلاق المهمة، فإن ذلك يؤدي إلى تنازل المدقق عن الإدلاء برأي حول البيانات المالية، فيقوم عند ذلك بدراسة الوضع وكيفية تأثيره على المخاطر، وعلى المقاربة الرقابية وتقرير المدقق، وفي بعض الحالات قد يكون من الملائم أيضا تقديم تقرير منفصل للسلطة التشريعية.

(10) تناقش الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210 عوامل أخرى تؤثر على قبول المهام الرقابية. ففي الحالة التي تكون فيها الشروط المسبقة لعملية الرقابة غير موجودة ولا يكون للجهاز الأعلى للرقابة خيارا في رفض المهمة الرقابية، فإن الرد الملائم بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرتين 19 و 20 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210 قد يشمل إبلاغ السلطة التشريعية.

(11) توصي الفقرة (أ 25) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210 بأنه من المفيد

أن يقوم المدقق بالإشارة في شروط المهمة الرقابية إلى أهمية إدراج مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. وقد يتطلب ذلك من المدققين إبلاغ مسائل التدقيق الرئيسية تلك لأطراف أخرى مثل السلطة التشريعية، إلى جانب الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو الجهات القضائية عندما توجد أحكام قانونية ذات صلة.

عمليات التدقيق المتكررة

(12) عند النظر في متطلبات الفقرة 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، قد يرى المدققون أن بعض أو كل شروط المهمة الرقابية في القطاع العام تكون ملزمة بموجب القانون وبالتالي فهي لا تحتاج إلى إعادة مراجعة.

قبول تغيير في شروط المهمة الرقابية

(13) عند النظر في متطلبات الفقرات من 14-17 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210، قد يرى المدققون أن بعض أو كل شروط المهمة الرقابية في القطاع العام تكون ملزمة بموجب القانون وبالتالي فهي لا تحتاج إلى إعادة مراجعة.

(14) يوضح الملحق (أ) مثالا توضيحيا لخطاب المهمة الرقابية في القطاع العام.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2220 (المنقح) - ضبط الجودة لإجراء رقابة على البيانات المالية

محتوى الفصل:

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) نظام ضبط الجودة ودور فرق المهتمات الرقابية

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

(ج) متطلبات الكيانات المدرجة

نظام ضبط الجودة ودور فرق المهتمات الرقابية

(2) من الأساسي فهم أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقوم على أساس أن الجهاز الأعلى للرقابة يخضع للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة¹ 140 أو للمتطلبات الوطنية التي تعادله من حيث الصرامة على الأقل. وكما ورد في المعيار الدولي لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة² 2000، يطبق المدققون المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 140 لتلبية متطلبات ضبط الجودة. كما تهدف هذه المعايير إلى تحقيق ذات الهدف

1 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -140 ضبط الجودة للأجهزة العليا للرقابة

2 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -2000 تطبيق معايير التدقيق المالية

الذي يخدمه المعيار الدولي لضبط الجودة³ فيما يتعلق بكل من صلاحيات وظروف الأجهزة العليا للرقابة. وعلى الرغم من أن الهدف العام والمبادئ الرئيسية للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 140 تتوافق مع المعيار الدولي لضبط الجودة¹، إلا أن متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 140 لا تتشابه مع متطلبات المعيار الدولي لضبط الجودة¹. وبالتالي قد يلزم استكمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 140 بمتطلبات إضافية في المعيار الدولي لضبط الجودة¹ عندما يدرج المدقق في تقريره تأكيداً للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق وليس المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتوضح الفقرات 8 إلى 12⁴ من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100 خيارات للإشارة إلى إطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

(3) كما ورد في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2000، يطبق المدققون المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة - 130⁵ قواعد أخلاقيات الانتوساي. وقد يتعين استكمال هذه القواعد بمتطلبات إضافية كما في مدونة مجلس المعايير الدولية لقواعد أخلاقيات المحاسبين أو المتطلبات الوطنية والتي تسري على المدققين الذين يدرجون في تقاريرهم تأكيداً بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية وليس المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتوضح الفقرات 8 إلى 12 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100⁶ خيارات للإشارة إلى إطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

متطلبات الكيانات المدرجة

المعايير الدولية لضبط الجودة-1 ضبط الجودة للشركات التي تقوم بالرقابة والمراجعة على البيانات المالية وغيرها من التأكيدات ومهام الخدمات ذات الصلة.	3
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -100 مبادئ أساسية للرقابة على القطاع العام	4
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -130 قواعد الأخلاقيات	5
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -100 مبادئ أساسية للرقابة على القطاع العام	6

(4) للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة متطلبات أداء وتقارير محددة لعمليات التدقيق على الكيانات المدرجة في الأسواق المالية. وبالرغم من أن الكيانات المدرجة أقل شيوعاً في القطاع العام إلا أن المدقق قد يستنتج لدى تطبيق تعريف الكيانات المدرجة الوارد في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنه يدقق على كيان مدرج لأن هذا التعريف يأخذ في الاعتبار كل من الأسهم والديون. وكما هو مذكور في القسم 31 من هذا الدليل ، قد يكون الجهاز الأعلى للرقابة قد وضع سياسات أو إرشادات داخلية إضافية حول تطبيق تعريفات الكيانات المدرجة والأداء ومتطلبات إعداد التقارير.

محتوى الفصل

- (1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:
- أ) تجميع الملف النهائي للتدقيق.
 - ب) قضايا السرية والشفافية.
 - ج) اعتبارات خاصة بالتدقيق للأجهزة العليا للرقابة التي لها دور قضائي.

تجميع الملف النهائي للتدقيق

- (2) في القطاع العام، إن عملية إنهاء الملف وصولاً إلى تاريخ تقرير المدقق قد تتطلب وقتاً طويلاً إلا أن تلك الإجراءات لا تحول دون تجميع الملف النهائي للتدقيق في الوقت المناسب.
- (3) وقد يوجد في القطاع العام متطلبات تنص على الاحتفاظ بوثائق التدقيق لفترات أقصر أو أطول من تلك المطلوبة في القطاع الخاص. وقد تعود هذه المتطلبات إلى الأهمية التاريخية التي تكتسبها بعض أنواع الوثائق والتي قد تتطلب على سبيل المثال الاحتفاظ بالوثائق لفترة غير محددة في الأرشيف الوطني للبلد المعني. وقد تكون هناك متطلبات إضافية تتعلق بتصنيفات الأمن الوطني بما في ذلك كيفية تخزين الوثائق. وعلى المدققين أن يستأنسوا بالتشريعات السارية ذات العلاقة بالاحتفاظ بالوثائق.

قضايا السرية والشفافية

- (4) هناك فرق جوهري بين القطاع الخاص والقطاع العام يتمثل في إمكانية وجود متطلبات تشريعية في القطاع العام تتعلق بسرية المعلومات من ناحية، وباطلاع أطراف أخرى عليها من ناحية أخرى. وهناك حاجة مستمرة في القطاع العام لإيجاد توازن بين السرية والحاجة إلى الشفافية والمساءلة.
- (5) إن التوازن بين السرية والشفافية يتطلب وجود حكم مهني يضمن تحديد الوثائق ذات الطابع السري تحديدا واضحا، ومعالجتها على هذا الأساس، ويسمح في الوقت ذاته بالاطلاع عليها عند الاقتضاء. وبالتالي فلا بد من الاستئناس بسياسات الجهاز الأعلى للرقابة وإجراءاته التي تعالج موضوع السرية. وقد تشمل هذه الإجراءات أنواع وثائق المهمة التي يجب اعتبارها سرية، وتلك التي يجب جعلها في متناول الجمهور، كما تتضمن تحديدا واضحا لحدود مسؤولية السماح بالكشف عن وثائق التدقيق، إضافة إلى التدابير الاعتيادية لتوفير هذه المعلومات عند الاقتضاء.
- (6) بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن توكل إلى الأجهزة العليا للرقابة مسؤوليات قانونية إضافية متعلقة بالسرية. ويمكن أن تركز هذه المسؤوليات على صلاحية جهاز أعلى للرقابة معين، أو على قانون متعلق بالأسرار الرسمية والخصوصية. فيمكن أن يتعلق هذا القانون على سبيل المثال بعمليات التدقيق في مجال الدفاع أو الصحة أو الخدمة الاجتماعية أو في وكالات الضرائب. وعلى المدققين أن يستأنسوا بالمتطلبات الوطنية المعينة المتعلقة بالسرية الملزمة بالنسبة إليه.
- (7) وعلى المدققين أيضا أن يستأنسوا بكل تشريع يسمح باطلاع الجمهور على مراسلات التدقيق، ونذكر منها على سبيل المثال المجلات الالكترونية أو البريدية الأخرى التي تكون متاحة للعموم. ويمكن لهذا النوع من المراسلات أن تشمل خطابات من وإلى الهيئات الخاضعة للرقابة بخصوص تجميع الأدلة الرقابية، إضافة إلى الاعتبارات والأحكام المتعلقة بقضايا العملية الرقابية.
- (8) ومن العادي جدا في القطاع العام، أن يكون من الضروري الاستجابة إلى أطراف خارجية ترغب في الإطلاع على وثائق التدقيق. وقد يكون ذلك في غاية الحساسية عندما يحاول الطرف الخارجي أن يحصل - بشكل غير مباشر من الجهاز الرقابي - على المعلومات التي لا يمكنه الحصول عليها مباشرة من الجهة الخاضعة للتدقيق.

(9) مبدئياً، عندما تكون الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة قانونياً بتجميع بعض المعلومات والاحتفاظ بها، فإن طلبات الأطراف الخارجية للحصول على مثل هذه المعلومات تحوّل عادة إلى الهيئة الخاضعة للرقابة.

(10) في الحالات التي ينوي فيها المدققون السماح بالاطلاع على وثائق التدقيق، فإنهم يتشاورون عادة مع الأطراف ذات العلاقة (كالهيئة الخاضعة للرقابة التي تتعلق بها الطلب) قبل الكشف عن تلك الوثائق. وفي حالات كهذه فإن على المدقق أن يضمن التزام الجهات التي يسمح لها بالاطلاع على الوثائق بمستوى السرية الذي يلتزم به مدقق القطاع العام.

(11) وفي بعض البيئات (الدول)، يتعاقد الجهاز الأعلى للرقابة مع مدققين خارجيين للقيام بالعمل الرقابي في القطاع العام. ويتطلب قبول هذه التعيينات عادة أن يقر المدقق الذي يقوم بالعمل بأن وثائق التدقيق قد تخضع إلى تفتيش من قبل الجهاز الرقابي الذي قام بتعيينه. كما يمكن أن تخضع وثائق التدقيق إلى تفتيش من قبل هيئات مراجعة تتمتع بصلاحيات قانونية تخوّل لها الاطلاع على المعلومات المتعلقة بواجبات المدقق.

اعتبارات خاصة بالتوثيق للأجهزة العليا للرقابة التي لها دور قضائي

(12) في بعض بيئات القطاع العام، يمكن أن يطلب من المدققين الذين يعملون في إطار محاكم المحاسبات على سبيل المثال، الالتزام بقواعد الإثبات التي تفرضها القوانين واللوائح التي قد تؤثر على متطلبات التوثيق. وعلى المدقق الذي يعمل في هذا المجال أن يستأنس بالقواعد واللوائح ذات الصلة، إضافة إلى السياسات والإجراءات التي تصف المتطلبات الإضافية للتوثيق. وقد تؤثر المسائل التالية على متطلبات التوثيق وينبغي أن يأخذها المدقق في الاعتبار:

- تشريعات تفرض متطلبات إضافية على توثيق التدقيق.
- نطاق هذه المتطلبات (أي هل ينبغي فرضها على كل وثيقة من وثائق التكاليف الرقابي أم على

وثائق معينة تتعلق ببعض قضايا التدقيق).

- العمليات أو الإجراءات أو المتطلبات الإضافية التي تخضع لها وثائق التدقيق;
 - الغرض من كل متطلب إضافي فيما يتعلق بالإجراءات القانونية الواجبة; و
 - أي نقص إضافي في وثائق التدقيق بسبب بعض الأساليب المستخدمة في تجميعها و/أو إنتاجها.
- (13) بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة التي لها دور قضائي، مثل محاكم المحاسبات، فإن التوثيق يشكل أحد الأسس التي يقوم عليها القرار الرسمي التي تصدره. وفي مثل هذا السياق، فإن اتباع الإجراءات القانونية الواجبة قد يضع متطلبات محددة وصارمة ينبغي الالتزام بها فيما يتعلق بسرية الوثائق ذات الصلة بإجراءات قضية من القضايا. إلى جانب ذلك، باعتبار أن قرار محكمة المحاسبات قد يؤدي إلى اعتماد عمومي ملزم قانونياً، فقد يكون هناك متطلبات إضافية تتعلق بالاحتفاظ بالوثائق وينبغي للمدققين الالتزام بها.

- (14) على المدققين الذين يعملون في مثل هذه الأطر التي تم التعرض إليها سابقاً، أن يستأنسوا بالقوانين واللوائح ذات الصلة إن وجدت لاتباع قواعد إثبات أكثر صرامة عند تحديد تجاوزات أو حالات سوء سلوك محتملة. ويتم ذلك لتلبية متطلبات الشروع في إصدار الحكم الرسمي، وتقديم الأدلة للإدارة القضائية لمحكمة المحاسبات والتعاون مع الإدارة القضائية حسب الاقتضاء. وتقدم مثل هذه المعلومات في هيئة تقرير منفصل عن أعمال التدقيق المنجزة والنتائج ذات الصلة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
والمحاسبة 2240 مسؤوليات المدقق
بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة
على البيانات المالية

محتوى الفصل

(1) يوفر هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) خصائص الاحتيال.

(ب) الشك المهني.

(ج) المناقشات ضمن فريق مهمة التدقيق.

(د) إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.

(هـ) تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وتقييمها.

(و) الاستجابة إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة الناجمة عن الاحتيال.

(ز) عدم قدرة المدقق على متابعة المهمة.

(ح) التواصل مع الإدارة ومع المسؤولين عن الحوكمة.

(ط) التواصل مع السلطات التنظيمية والتنفيذية.

خصائص الاحتيال

(2) تناولت الفقرتان 2 و3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240 خصائص

الاحتيايل. وغالبا ما يكون هناك ثلاثة شروط عند وقوع عملية احتيال. وغالبا ما تكون هذه الشروط حاضرة في القطاع العام بطرق مختلفة تتضمن:

- **الحوافز أو الضغوطات** (التي يخضع لها أو يتصورها الموظفون أو الإدارة فتعطيهم سببا لارتكاب احتيال) غالبا ما يخضع موظفو القطاع العام لضغوطات من أجل تقديم خدمات عالية الجودة بموارد قليلة من أجل الاستجابة إلى توقعات الميزانية. وقد ينطبق هذا بالخصوص في الظروف الاقتصادية الصعبة عندما يكون هناك ضغوطات لإبقاء رسوم المتعاملين ومعدلات الضرائب كما هي، مما يشجع على المبالغة في التعبير عن الإيرادات وعلى التقليل من النفقات. كما يمكن أن يكون هناك أيضا حوافز على إنفاق الميزانية المتاحة بحلول نهاية السنة المالية،
- **الفرص** (وهي الخصائص والظروف المتصلة ببيئة ما والتي تسمح بارتكاب احتيال) - يمكن أن يسود القطاع العام، أكثر من القطاع الخاص، بيئة توظيف صعبة أو نقص في الموظفين الأكفاء. ومن شأن هذه الأوضاع أن تؤدي إلى نقص في الرقابة الداخلية يتيح فرصة لارتكاب الاحتيال. كما أن الفصل الغير سليم بين المهام أو التواطؤ مع أطراف خارجية قد يخلق مثل هذه الفرص، ولاسيما بالنسبة للأفراد المشاركين في مشتريات القطاع العام. فالاستخدام واسع النطاق لمعاملات كبيرة الحجم ومتدنية (ضعيفة) القيمة النقدية في بعض هيئات القطاع العام، مثل المعاملات النقدية في أقسام الشرطة أو العيادات الصحية. ومع أن القيم النقدية المعنية قد تكون منخفضة، إلا أن هذه الحالات يمكن أن تؤدي إلى انتهاك ثقة الجمهور وتوقعاته، والمساءلة تجاهه،
- **التبرير أو الموقف** (السلوك أو الطبع أو القيم الأخلاقية التي تسمح للفرد بأن يبرر دوافعه لارتكاب احتيال)- إن انخفاض مستوى الأجور إجمالا في القطاع العام، مقارنة بالقطاع الخاص، قد يؤدي بالموظفين إلى الاعتقاد أنه بإمكانهم أن يبرروا سوء استخدام الأموال. وكما ذكر أعلاه، فإن هذا قد يؤدي إلى انتهاك ثقة الجمهور وتوقعاته، والمساءلة تجاهه.

الشك المهني

(3) يتناول المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100⁷ و 2200 مسؤولية المدقق في استمرار حفاظه على دافع الشك المهني طوال العملية الرقابية.

7 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 001- مبادئ أساسية للرقابة على القطاع العام

(4) تصف الفقرات 13 وحتى 15 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240 احتمال وجود تهديدات تجاه دوافع الشك المهني طوال العملية الرقابية في القطاع العام، وتتضمن هذه التهديدات:

- طبيعة العلاقات الشخصية أو المهنية كنتيجة للعملية/ البيئة السياسية،
 - الصلاحية الحصرية لجهاز التدقيق في القطاع العام المؤدية إلى عدم وجود منافسين رقابيين، و
 - في بعض البيئات، غياب المتطلبات التي تقتضي تعاقب المدققين بشكل منتظم.
- (5) وبالتالي، فإن على مدقق القطاع العام أن يتخذ الإجراءات الملائمة للحد من مثل هذه التهديدات. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات إدراج ضمانات وقائية على النحو الوارد في الفصل 4 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2220.

المناقشات ضمن فريق مهمة التدقيق

(6) في القطاع العام ، قد تغطي المناقشة أيضًا الأهداف الإضافية والمخاطر ذات الصلة بالتحريف الجوهري ، على نحو ما تم تناوله في الدليل التوجيهي 2900 القسم 1 - التمهيد. وقد يشترك في مثل هذه المناقشة مدققون آخرون منخرطين في أنشطة تدقيق أخرى للجهة.

إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات الصلة.

(7) لدى دراسة متطلبات الفقرة 17 (ج) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 2240 ، يمكن للمدققين أيضا الاستفسار عن اتصال الإدارة بهيئات حكومية أخرى عند الاقتضاء.

(8) عند دراسة المتطلبات اللازمة للتحري بخصوص المكلفين بالحوكمة، كما تنص الفقرة 21 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240، يمكن للمدققين أن يشركوا أيضا مسؤولين وزاريين أو أعضاء في اللجان التشريعية ذات العلاقة.

(9) وفقا للفقرة 23 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240، فإن على المدقق أن يقيم احتمال أن تشير العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها لدى تنفيذ الإجراءات التحليلية، بما فيها تلك المتعلقة بحسابات الإيرادات، إلى وجود مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات بسبب الاحتيال. وفي القطاع العام، يمكن أن توجد بالإضافة إلى حسابات الإيرادات مجالات ذات أهمية بالنسبة إلى الأهداف المتعلقة بتنفيذ الإجراءات التحليلية، وذلك بحسب طبيعة الأعمال التي تقوم بها الهيئة. ففي الكثير من هيئات القطاع العام، يمكن لمجالات مثل تلك المتعلقة بالمشتريات والمنح أن تكون أكثر ملاءمة من حسابات الإيرادات لتحقيق هذه الأهداف. وينبغي على المدققين عند القيام بالإجراءات التحليلية الأخذ بعين الاعتبار التحديات الوحيدة المتمثلة في استخدام الأساس النقدي للمحاسبة عند الاقتضاء وما يتعلق به من احتمالات التلاعب بالمعلومات المالية والتي قد تحد من قيمة الإجراءات التحليلية.

تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وتقييمها

(10) وفقا للفقرة 27 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240، فإن إقرار الإيرادات في القطاع العام قد لا يشكل دوماً المجال الأكثر ملاءمة لافتراض وجود مخاطر عمليات احتيال. وقد يناسب إقرار الإيرادات، إلى حد كبير، السلطات الضريبية أو غيرها من الوكالات التي تجمع الإيرادات، كالجامعات والمعاهد الحكومية أو المستشفيات أو الوكالات التنظيمية، التي تفرض رسوماً على الخدمات التي تقدمها، أو تتلقى أموالاً من المانحين. لكن التركيز في كثير من هيئات القطاع العام يتم على النفقات وعلى مجالات معينة مثل مجالي التوريد والمنح. وبالتالي، وحيثما كان ذلك ملائماً، يمكن للمدققين بالإضافة إلى إقرار الإيرادات أن يأخذ هذه المجالات الأخرى بعين الاعتبار عند افتراض وجود مخاطر احتيال.

الاستجابة إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها الناجمة عن الاحتيال.

(11) تتناول الفقرة 33 (ج) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240 معاملات مهمة خارجة عن نطاق العمليات والأنشطة العادية التي تقوم بها الهيئة الخاضعة للرقابة. وتشمل الأمثلة على تلك المعاملات في القطاع العام:

- النفقات المتعلقة بالظروف الصحية الطارئة.
- النفقات المتعلقة بالكوارث الطبيعية.
- الحوافز المتعلقة بالتنمية الاقتصادية.
- البنود المتعلقة بعقود الاتحادات.
- عمليات شراء وبيع العقارات.
- تبادل الأراضي.
- منح التسهيلات.
- مشاريع رأسمالية كبيرة (مثل البنية التحتية ونظم المعلومات).
- عمليات شراكة عامة وخاصة.
- خصخصة الخدمات الحكومية.
- قضاء مبكر على الديون.
- ضمانات وتأمينات حكومية لإنقاذ هيئات القطاع الخاص إذا واجهتها صعوبات مالية.

عدم قدرة المدقق على متابعة المهمة

(12) تنص الفقرة 39 (ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 2240 على أن الأجهزة العليا للرقابة لا تملك خيار الانسحاب من مهمة رقابية لذلك فإن على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار أثر

ذلك على الرأي الرقابي وعلى أي متطلبات بالنسبة إلى أشكال أخرى من الإبلاغ، بما في ذلك معرفة ما إذا كان مناسباً إبلاغ الهيئة التشريعية على حدة و/أو إصدار تقارير سرية أو مقيدة.

التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

(13) قد يطلب من مدقق القطاع العام أو أن يقرر إبلاغ المسائل التي تناولتها الفقرة 41 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240 إلى أطراف أخرى كالهيئة التشريعية إضافة إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

التواصل مع السلطات التنظيمية والتنفيذية

(14) قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الاحتيال في القطاع العام لأحكام محددة ضمن أحكام التدقيق أو القوانين واللوائح ذات الصلة وفقاً للفقرة 44 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240 فيما يتعلق بالتواصل مع طرف خارج الهيئة. وقد تشمل هذه الأطراف سلطات تنظيمية وتنفيذية. وفي بعض البيئات، قد يقتضي الواجب إحالة المؤشرات على وجود عملية احتيال إلى هيئات التحقيق والتعاون أيضاً مع هذه الهيئات للتأكد من حصول عملية الاحتيال أو سوء الاستعمال. وقد يكون المدققون في بعض البيئات مجبرون على إبلاغ الهيئة القضائية المختصة، أو القسم الملتمس في الحكومة أو في الهيئة التشريعية، كالمدعين العامين والشرطة والأطراف الأخرى المتأثرة (إذا كانت ذات علاقة بالهيئة التشريعية) عن وجود ظروف قد تشير إلى احتمال وقوع عملية احتيال أو سوء استعمال. وعلى المدققين تفادي التدخل في التحقيقات أو الإجراءات القانونية المحتملة. وعليهم أن يستأنسوا بالقوانين واللوائح السارية المتعلقة بإعداد التقارير حول مؤشرات وقوع احتيال أو الشكوك المحيطة بها والإعلان عنها وتوثيقها. وعلى المدققين أيضاً الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى الحصول على استشارة قانونية بخصوص القضايا التي تتعلق بمؤشرات الاحتيال.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2250 (المنقح) - مراعاة القوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) الاعتبارات العامة.

(ب) دراسة المدقق لعملية الالتزام بالقوانين والأنظمة.

(ج) الإبلاغ عن حالات محددة أو مشبوهة من عدم الالتزام.

اعتبارات عامة

(2) إن اعتبار الالتزام بالقوانين والأنظمة في القطاع العام غالبا ما يأخذ نطاقا أوسع من ذلك المحدد له في معيار التدقيق المالي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2800-2899)). ويمكن لهذا النطاق الأوسع أن يشمل، على سبيل المثال، مسؤوليات إضافية في التعبير عن رأي مستقل حيال التزام الهيئة بالقوانين والأنظمة. وقد تناول المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة⁸ 4000 هذه المسؤوليات الإضافية والأهداف الرقابية والإبلاغية المتعلقة بها.

(3) تنص الفقرة 2 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2250 على أن تأثير القوانين والأنظمة على البيانات المالية يتغير إلى حد كبير. ففي القطاع العام، قد توجد - على سبيل المثال - قوانين وأنظمة خاصة بكيفية توزيع المنح والمساعدات من قبل وكالة يكون لها تأثير مباشر على البيانات المالية. كما أن إطار إعداد التقارير المالية غالبا ما يتضمن معلومات أخرى، كتقرير عن الميزانية أو عن الاعتمادات أو الأداء. وعندما يتضمن إطار إعداد التقارير المالية هذا النوع من المعلومات، قد يضطر المدققون إلى دراسة قوانين وأنظمة محددة يمكن أن تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على البيانات المالية.

دراسة المدقق لعملية الالتزام بالقوانين والأنظمة

(4) لدى دراسة المتطلبات المذكورة في الفقرة 15 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2250، يمكن للمدققين أن يأخذوا بعين الاعتبار أيضا الملاحظات المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والناجمة عن أنواع أخرى من الأنشطة الرقابية التي قام بها الجهاز الأعلى للرقابة كعمليات الرقابة على الأداء والاستعراض القضائي للعمليات المالية عندما يتضمن ذلك الصلاحيات المناطة بالمدقق.

الإبلاغ عن حالات محددة أو مشبوهة من عدم الالتزام

(5) يُطلب من بعض المدققين الإبلاغ عن جميع حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة وحتى تلك الخالية تماما من أي تبعات. يمكن لبعض الهيئات الرقابية في القطاع العام وفقا للصلاحيات الرقابية المناطة بها أن تأمر الهيئة الخاضعة للرقابة بتصحيح أي حالة من حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة. وفي مثل هذه الحالات، وبخاصة عند وجود عنصر الذاتية في تفسير القوانين والأنظمة يأخذ المدققون بعين الاعتبار ما إذا كان تطبيق هذه الصلاحية قد يضعف استقلاليته واتخاذ التدابير الملائمة لتفادي هذا الأمر.

(6) عند النظر في متطلبات الفقرة 29 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2250، يمكن للمدققين أيضا تحديد ما إذا كانت هذه المسؤوليات تتضمن رفع تقرير بشكل منفصل إلى المشرّع و/أو إلى السلطات ذات العلاقة كالمدعين العامين والشرطة و(إن كانت التشريعات تسمح بذلك) الأطراف الأخرى المعنية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260 (المنقح) - التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) المكلفون بالحوكمة.

(ب) المسائل التي سيتم التواصل بشأنها.

(ج) عملية التواصل.

المكلفون بالحوكمة

(2) ممكن أن تتوزع مسؤوليات الحوكمة على مستويات تنظيمية مختلفة وعلى عدد من الوظائف أيضا (أي عموديا أو أفقيا). ونتيجة لذلك، يمكن اعتبار عدد من المجموعات المختلفة مكلفة بالحوكمة. إلى جانب أنه يمكن أن تشمل عملية التدقيق في القطاع العام أهداف البيانات المالية والأهداف التي تناولتها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وقد تشمل هيئات منفصلة للحوكمة في بعض الحالات.

(3) في الحالات التي يتم إبلاغ مسائل معينة إلى المجموعات المتفرعة عن المكلفين بالحوكمة كما ورد في الفقرة 12 من المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 2260 قد يحتاج المدققون إلى إعلام الهيئة

التنفيذية ككل بالمعلومات كاملة أو بملخص لها. وهذه الحالة ليست جديدة على القطاع العام حيث غالبا ما يشارك المكلفون بالحوكمة في إدارة الهيئة. وعلى المدققين أو يولوا اهتماما خاصا لتلبية احتياجات الهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية المناسبة بخصوص المسائل التي تَبْلُغ إلى مستويات الحوكمة الأخرى، وخصوصا حين يكون لهذه المسائل أهمية كبرى بالنسبة إلى الجمهور وتكون موضعا لتوقعاته.

المسائل التي سيتم التواصل بشأنها

(4) تنص الفقرة 15 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260، على أن يقدم المدقق إلى المكلفين بالحوكمة لمحة عامة عن نطاق عملية التدقيق وتوقيتها المخطط لهما. وفي القطاع العام، يمكن تحقيق هذا المطلب بأساليب مختلفة. فعلى سبيل المثال، أن يكون نطاق عملية التدقيق وتوقيتها محددًا في تشريع ذي صلة أو ضمن صلاحيات التدقيق، أو يمكن للمدققين أيضا أن يقدموا في خطاب المهمة نظرة عامة عن نطاق عملية التدقيق وتوقيتها المخطط لهما.

(5) تنص الفقرة أ 11(ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260، على أن التواصل بخصوص النطاق والتوقيت المقترحين لعملية التدقيق يمكن أن يساعد المدقق في فهم الهيئة وبيئتها فهماً أفضل. وقد يجد المدققون أنه من المفيد الإبلاغ عن فهمهم لمكونات المعلومات المالية التي ينبغي إدراجها ضمن البيانات المالية للهيئة، واستعمال رد الهيئة للتأكد من صحة فهمه. فقد يصعب مثلا تحديد ما إذا كان من الضروري وإلى أي حد إدراج المشاريع المشتركة (التي تشمل هيئات القطاعين الخاص والعام) ضمن البيانات المالية الموحدة التابعة للهيئة الخاضعة للرقابة.

(6) تتضمن الفقرة 16 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260 قائمة بأهم نتائج عملية التدقيق التي يجب على المدقق إطلاع المكلفين بالحوكمة عليها. وغالبا ما تتمثل الأجهزة العليا للرقابة في المدققين المفوضين لدى الحكومة وإداراتها ككل أو لدى أجزاء منها. وفي هذه الحالة، يمكن للمدققين الإطلاع على معلومات تابعة لهيئات أخرى وعلى عملياتها الرقابية إذ أنها قد تكون مفيدة بالنسبة إلى المكلفين بالحوكمة. ومثالا على ذلك، الأخطاء الجوهرية التي تحصل في المعاملات مع الهيئة الخاضعة للرقابة، فتؤثر أيضا على هيئات أخرى، أو تلك التي تحصل

في تصاميم أنظمة رقابة داخلية ذات علاقة والتي وفرت مكاسب فعالة في هيئات أخرى. إن إعلام المكلفين بالحوكمة بهذا النوع من المعلومات يمكن أن يضيف قيمة إلى عملية التدقيق عندما تسمح الظروف بذلك. إلا أن التشريعات أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية قد تمنع الإبلاغ عن هذا النوع من المعلومات.

(7) تعتبر استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة وموضوعيته ذات أهمية كبرى بالنسبة إلى قدرته على (أ) مساءلة الحكومة أمام السلطة التشريعية والجمهور، و (ب) المساعدة في التعرف على المخاطر التي تتعرض لها الإدارة (التدبير) الجيدة للأموال العامة، كالفساد مثلا. كما أن المتطلبات المتعلقة بالهيئات المذكورة في الفقرة 17 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260 والتي تقضي بربط الامتثال بمتطلبات أخلاقية أخرى ذات علاقة بالاستقلالية من شأنها أن تطبق على الأجهزة العليا للرقابة حيث يصب ذلك في المصلحة العامة. كما يمكن أن تكون المسائل الواردة في قواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين - كالحياة السياسي - ذات أهمية خاصة بالنسبة إلى القطاع العام.

عملية التواصل

(8) تنص الفقرة 22 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2260 على أن يقيم المدقق ما إذا كان التواصل في الاتجاهين بين المدقق والمكلفين بالحوكمة كافيا (مناسبا) لتحقيق أهداف عملية التدقيق. وينص هذا المعيار على أن يتخذ المدقق الإجراءات المناسبة ما لم يكن هذا التواصل كافيا. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات في القطاع العام، التواصل مع السلطة التشريعية أو مع الأطراف التنظيمية ذات العلاقة أو مع الوكالات الممولة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2265 - إبلاغ
المسؤولين عن الحوكمة والإدارة
عن جوانب النقص في الرقابة
الداخلية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تحديد المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام.

(ب) التأكد مما إذا تم تحديد جوانب النقص في الرقابة الداخلية.

تحديد المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام

(2) عند دراسة متطلبات الفقرة 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2265،

يأخذ المدققون في الاعتبار أن تحديد المسؤولين عن الحوكمة قد لا يكون بنفس السهولة التي هو

عليها في القطاع الخاص. وفي هذا الإطار، تقدم الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة

المالية والمحاسبة 2260 توجيهات للمدققين بخصوص تحديد المسؤولين عن الحوكمة في هيئات

القطاع العام.

التأكد من تحديد جوانب النقص في الرقابة الداخلية

(3) عند التأكد مما إذا تم تحديد جوانب النقص في الرقابة الداخلية، قد يحتاج المدققون إلى تحديد أي تشريع مناسب ذا علاقة بالرقابة الداخلية، بالإضافة إلى متطلبات الهيئة التشريعية ذات الصلة بهيئة القطاع العام.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 - التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

- (أ) دور التخطيط وتوقيته.
- (ب) النشاطات الأولية لمهمة التدقيق.
- (ج) نشاطات التخطيط.
- (د) اعتبارات خاصة بالهيئات الصغرى.
- (هـ) اعتبارات إضافية في مهمات التدقيق الأولية.
- (و) اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة التي لها دور قضائي.

دور التخطيط وتوقيته

(2) تتناول الفقرة 2 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 فوائد التخطيط الملائم. كما أن التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى المذكورة في الفقرات 1 وأ2 وأ3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 تقدم توجيهات حول التخطيط وتوقيته. وفي بيئة القطاع العام، يمكن أن تتضمن اعتبارات التخطيط الإضافية ما يلي:

- فهم الإطار القانوني والتنظيمي الذي يسري على الهيئة الخاضعة للرقابة نظرا إلى الأهداف الواسعة للعملية الرقابية.
 - متضمنات المعلومات التي يتم الحصول عليها، بالنسبة إلى عملية الرقابة على البيانات المالية، من خلال عمليات الرقابة على الأداء وغيرها من نشاطات التدقيق ذات العلاقة بالهيئة، بما في ذلك مضامين التوصيات السابقة.
 - متضمنات المعلومات التي يتم الحصول عليها، بالنسبة إلى عملية الرقابة على البيانات المالية، من خلال نشاطات التخطيط ذات العلاقة بالدائرة والوزارة المعنيتين.
 - توقعات السلطة التشريعية وغيرها من مستخدمي تقرير المدققين.
- (3) تنص الفقرة 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300، على أنه بإمكان المدققين أن يقرروا مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، وذلك تسهيلا لتنفيذ مهمة التدقيق وإدارتها. ويمكن أن تضع القوانين أو التنظيمات أو صلاحيات التدقيق قيودا على ما يمكن للمدقق أن يناقشه بخصوص استراتيجية عملية الرقابة وخطتها. وعلى المدققين أن يستأنسوا بمثل هذه القوانين أو التنظيمات أو بصلاحيات التدقيق.

النشاطات الأولية لمهمة التدقيق

- (4) تحدّد الفقرة 6 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 النشاطات التي ينبغي القيام بها في بداية مهمة تدقيق جارية. وتتضمن الإجراءات التي تتعلق بتواصل العلاقة مع الزبون وباستمرارية مهمة التدقيق المعينة. وتتأثر عملية الاستمرار بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة بحقيقة أنه لا يتاح لهم خيار الانسحاب من مهمة رقابية. وإذا ما توفرت للمدققين معلومات تؤدي عادة إلى رفض مهمة أو إيقافها، فإن عليه أن يأخذ هذه المعلومات في الاعتبار لدى قيامه بمزيد من النشاطات المتعلقة بتقييم المخاطر والتخطيط. وقد يكون لدى المدققين مسؤولية قانونية تقتضي بالإبلاغ عن مثل هذه المسائل، وبإمكانه مراجعة مستشار قانوني في هذا الشأن.

نشاطات التخطيط

(5) تحدد الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 الإجراءات التي ينبغي القيام بها لدى وضع الإستراتيجية الشاملة لعملية التدقيق. ولدى تحديد خصائص المهمة، يأخذ المدققون خصائص إضافية بعين الاعتبار، ويمكن لهذه الخصائص أن تشمل:

- مسؤوليات إبلاغ إضافية بالنسبة إلى الهيئة وقد تشمل بعض الأمثلة على هذه المتطلبات واجب الهيئة في الإبلاغ عن التمويل الحكومي بما ذلك المنح، و
- مسؤوليات إبلاغ إضافية بالنسبة إلى المدقق في القطاع العام كما وردت في الفقرة 3.6 من الفصل 3.

اعتبارات خاصة بالهيئات الصغرى

(6) تتضمن الفقرة 11 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 توجيهات خاصة بالهيئات الصغرى. والجدير بالذكر أن عمليات التدقيق في الهيئات الصغرى التابعة للقطاع العام لا تنفذ عادة من قبل مدقق واحد. إلى جانب ذلك، ونظراً إلى هيكل الإبلاغ في الهيئات الحكومية، فلا وجود لمفهوم المالك-المدير، وغالبا ما تكون الهياكل الرقابية في الهيئات الصغرى التابعة للقطاع العام جزءاً من الهيكل الرقابي التابع لجهاز حكومي أكبر حجماً. لذلك، فإن افتراض القليل من النشاطات الرقابية ذات العلاقة لا يكون مناسباً في القطاع العام في غالبية الحالات. ويمكن إدراج جوانب رقابية إضافية خاصة بالجهاز الحكومي الأكبر ضمن المخططات الرقابية للمدققين في القطاع العام.

اعتبارات إضافية في مهمات التدقيق الأولية

(7) تنص الفقرة 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300، إلى جانب المواد التطبيقية والتوضيحية الواردة في الفقرة 22 من المعيار ذاته، على أن يقوم المدقق ببعض النشاطات

قبل البدء بعملية التدقيق الأولية. فلا يتم الشروع في المهمات الرقابية في القطاع العام بالطريقة نفسها المتبعة في القطاع الخاص، إذ أن اختيار مدققي القطاع العام قد يركز على عملية تنافسية أو قد يعينون بموجب نظام أساسي. بيد أن التوجيهات المتوفرة في الفقرتين 13 و 22 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2300 تنطبق على المدققين حيثما توفرت الظروف المذكورة.

اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي

(8) في بعض من بيئات القطاع العام، مثل بيئة محاكم الحسابات، غالباً ما يُتخذ تقرير المدققين كمرجع فاصل ويستعمل لتحديد المسؤولية القانونية الشخصية للمسؤولين عن الأعمال المالية. بما في ذلك المسائل الهامة، وجوانب النقص في الرقابة، وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات. غالباً ما يتم توفير هذه المعلومات على شكل تقرير منفصل عن أعمال التدقيق المنجزة والنتائج ذات الصلة. كما ينبغي على المدققين التعرف على السياسات والإجراءات التي تصف المتطلبات الإضافية المتعلقة بتحديد المسؤولية القانونية الشخصية للمسؤولين عن الأعمال المالية، بما في ذلك المسائل الهامة، وجوانب النقص في الرقابة، وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات. كما يمكن للمدققين الذين يعملون في مثل هذه البيئات التخطيط للإجراءات والقيام بها استجابة إلى المتطلبات القانونية واتباع قواعد أكثر صرامة للأدلة عند تحديد مخالفات أو حالات سوء سلوك، بحيث يتم استيفاء المتطلبات ذات الصلة للمضي في إصدار حكم رسمي. ويتم ذلك لتقديم أدلة على هذه المخالفات المحتملة وحالات سوء السلوك إلى الإدارة القضائية بمحاكم المحاسبات، والتعاون معهم عند الضرورة.

(3) لدى الاستفسار من الإداريين وغيرهم من الموظفين في الهيئة الخاضعة للرقابة، يمكن للمدققين الحصول على معلومات من مصادر إضافية مثل:

- المدققين المشاركين في عمليات الرقابة على الأداء وغيرها من عمليات التدقيق ذات العلاقة بالهيئة.
- المسؤولين الحكوميين، و
- تقارير أو محاضر جلسات الهيئة التشريعية.

(4) لدى القيام بإجراءات تحليلية، يمكن للمدققين أن يأخذوا بعين الاعتبار أيضا علاقات مثل:

- النفقات مقابل الاعتمادات،
- دفعات الإعانات، مثل مساعدات الأبناء والتقاعد مقابل المعلومات الديموغرافية، و
- الفائدة كنسبة مئوية من الدين مقابل منقح الاقتراض الحكومي.

(5) لدى القيام بملاحظات وفحوصات، يمكن للمدققين أيضا أن يلاحظوا ويفحصوا عناصر مثل:

- الوثائق الإضافية التي تعدها الإدارة للسلطة التشريعية، مثل تقارير الأداء أو طلبات التمويل،
- شهادات مسؤولي الوكالة،
- التوجيهات الوزارية وغيرها، و
- السجلات الرسمية لمحاضر جلسات السلطة التشريعية.

(6) لدى استعمال معلومات ناتجة عن تجارب سابقة مع الهيئة الخاضعة للرقابة وعن عمليات تدقيق سابقة، يمكن للمدققين أيضا أن يستعملوا تقارير سابقة عن عمليات رقابة على الأداء وغيرها من نشاطات التدقيق ذات العلاقة بالهيئة الخاضعة للرقابة.

(7) تقتضي الفقرة 17 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019) أن يناقش الشريك في مهمة التدقيق وغيره من أعضاء فريق المهمة الرئيسيين مدى احتمال تعرض البيانات المالية التابعة للهيئة لأخطاء جوهرية، وتطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها على حقائق وظروف الهيئة الخاضعة للرقابة. وفي القطاع العام، يمكن لهذه المناقشة أن تشمل أيضا الأهداف الإضافية ومخاطر الأخطاء الجوهرية ذات العلاقة، كما ورد في الفقرة أعلاه. ويمكن أن

يُشرك المدققون في هذه المناقشة مدققين عاملين في رقابة الأداء ونشاطات تدقيقية أخرى تابعة للهيئة الخاضعة للرقابة.

الفهم المطلوب للهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها، بما في ذلك الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية لنظام الهيئة.

(8) لدى التوصل إلى الفهم المطلوب لعمل الهيئة وبيئتها والتي تنص عليه الفقرة 19 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019)، يأخذ المدققون بعين الاعتبار:

(أ) أن هياكل الحوكمة تتأثر بالهيكل القانوني للهيئة- فقد تكون الهيئة هذه وزارة أو دائرة أو وكالة أو نوعاً آخر من الهيئات،

(ب) أن ملكية الهيئات في القطاع العام يمكن ألا تتمتع بالأهمية عينها التي تتمتع بها في القطاع الخاص،

(ج) أن أهداف البرامج واستراتيجياتها، يمكن أن تشمل عناصر من السياسة العامة،

(د) القوانين والأنظمة الخاصة التي تخضع لها الجهة الخاضعة للرقابة والآثار المحتملة التي قد تنجم عن عدم الالتزام بهذه القوانين والتنظيمات،

(هـ) القرارات التي يمكن أن تبدأ من خارج الجهة الخاضعة للرقابة نتيجة عمليات سياسية، وتؤثر هذه القرارات في نشاطات الإدارة، ومنها ما يتعلق بـ:

- فتح مواقع جغرافية جديدة أو إغلاق مواقع قائمة.
- عمليات إعادة تنظيم تشمل تحويل نشاطات إلى هيئات أخرى،
- مجالات برامج جديدة،
- قيود أو تخفيضات على الميزانية.

و) معرفة الأنشطة الحكومية المنفذة، بما في ذلك البرامج ذات الصلة،

ز) عملية الموازنة وتنفيذها،

ح) القضايا المتعلقة بفرضية استمرار الهيئة الخاضعة للرقابة قد لا تكون ملائمة،

ط) معرفة أصحاب المصلحة (الشركات والمنظمات والمواطنين) ومصالحهم،

ي) الرأي العام حول قضايا ذات صلة، و

ك) مصالح أعضاء البرلمان والمناقشات في البرلمان.

(9) تشير الفقرة 19 أ (ثالثا) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019) إلى قياس الأداء المالي ومراجعتة. ويمكن للمدققين أن يدرجوا في عملية القياس أو المراجعة التي يقوم بها معلومات غير مالية مثل تحقيق النتائج (كعدد الأشخاص المستفيدين من البرنامج على سبيل المثال). ويوجد في القطاع العام أيضا أطراف خارجية إضافية يمكنها القيام بقياس الأداء ومراجعتة. وقد تشمل هذه الأطراف السلطة التشريعية وهيئات القطاع العام الأخرى ووسائل الإعلام.

(10) لتحقيق فهم للرقابة الداخلة لنظام الهيئة الخاضعة للرقابة الذي تقتضيه الفقرة 21 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019)، على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار ما يلي:

أ) أي مسؤوليات إبلاغية إضافية ذات علاقة بأنظمة الرقابة الداخلية للهيئة،

ب) أنظمة الرقابة المتعلقة بالالتزام بالصلاحيات،

ج) أنظمة الرقابة المتعلقة بمتابعة الأداء مقابل الميزانية،

د) أنظمة الرقابة المتعلقة بتحويل أموال الميزانية إلى هيئات أخرى،

هـ) أنظمة الرقابة على البيانات السرية المتعلقة بالأمن الوطني وعلى البيانات الشخصية الحساسة مثل المعلومات عن الضرائب والصحة،

و) الإشراف وغيره من العمليات الرقابية التي يمكن أن تقوم بها أطراف من خارج الهيئة وتتعلق

بمجاللات مثل:

- الالتزام بأنظمة المشتريات،
 - تنفيذ الميزانية،
 - مجالات أخرى تحددها التشريعات أو صلاحيات التدقيق،
 - مساءلة الإدارة.
- (11) لتحقيق فهم لعملية تقييم المخاطر لدى الهيئة الخاضعة للرقابة، كما تقتضيه الفقرة 22 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019)، على المدقق أن يأخذ في الحسبان أن هذه العملية يمكن توضيحها ضمن تشريعات، أو إدراجها ضمن توجيهات، أو يمكن أن تقوم بتنفيذها هيئات أخرى تابعة للقطاع العام.
- (12) في بعض من بيئات القطاع العام، كهيئة محاكم المحاسبات مثلا، يمكن للمدققين أن يعملوا بشكل وثيق مع النيابة العامة والشرطة عند معالجة عمليات الاحتيال المالي. لذلك يمكنه الحصول من هذه الأطراف على معلومات ذات صلة بفهم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها وتقييم المخاطر.

تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها

- (13) عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها وفقا للفقرتين 28 و29 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019)، يمكن للمدققين أن يأخذوا بالحسبان مسائل إضافية مثل:
- إمكانية أن يشمل تحديد وتقييم المخاطر على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد، مسائل ذات علاقة بالمناخ السياسي، والصالح العام وحساسية البرامج، و
 - إمكانية توسيع التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات المالية وأرصدة الحسابات والإفصاحات لتشمل تأكيدات عن تنفيذ المعاملات وفقا للقوانين أو الصلاحيات الملائمة كما تنص على ذلك الفقرة 192 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019).
- (14) عند الحكم على درجة صعوبة المخاطر وأهميتها، كما تنص الفقرة 32 من المعيار الدولي للأجهزة

العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح 2019)، يأخذ المدققون بعين الاعتبار ما يلي:

(أ) تعقيد التنظيمات والتوجيهات وعدم اتساقها،

(ب) عدم الالتزام بالصلاحيات،

(ج) عملية رصد الميزانية وتنفيذها.

أمثلة إضافية عن ظروف وأحداث قد تشير إلى وجود مخاطر أخطاء جوهرية

(15) فيما يلي أمثلة عن الظروف والأحداث التي يمكن أن تدل على وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية بالنسبة إلى هيئات القطاع العام:

- الإفراط في صرف الميزانية بسبب ضعف نظم الرقابة عليها،
- عمليات الخصخصة،
- البرامج الجديدة،
- تغييرات جوهرية في البرامج الحالية،
- مصادر تمويل جديدة،
- تشريعات أو تنظيمات أو توجيهات جديدة،
- قرارات سياسية مثل إعادة توزيع العمليات،
- برامج بدون مخصصات موارد كافية وبدون تمويل،
- ارتفاع التوقعات لدى الجمهور،
- توريد البضائع والخدمات في بعض المجالات مثل مجال الدفاع،
- إسناد النشاطات الحكومية إلى أطراف خارجية،

- عمليات خاضعة لتحقيقات خاصة،
- تغييرات في القيادة السياسية،
- مؤشرات على وجود هدر أو سوء استعمال،
- توقعات أعلى من المعتاد بخصوص تغطية الميزانية،
- عمليات الشراكة ما بين القطاع العام والخاص،
- التخطيط والتنفيذ لمشاريع البنية التحتية الكبيرة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 - المادية في التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) المادية في سياق العملية الرقابية

(ب) تحديد المادية ومادية الأداء عند التخطيط لعملية رقابية.

(ج) المراجعة خلال سير العملية الرقابية

الأهمية النسبية في سياق العملية الرقابية

(2) عند تحديد الأهمية النسبية لأهداف تخطيطية في القطاع العام، تكتسي كل من المسائل الكمية والنوعية بالإضافة إلى طبيعة البنود أهمية. كما قد يكون السياق الذي تظهر فيه المسألة ذا أهمية أيضا. إلى جانب ذلك، فإن الطبيعة الذاتية للبنود أو لمجموعات البنود أو خصائصها يمكن أن تجعلها ذات أهمية نسبية.

(3) تنص الفقرة 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320، على أن السلطات التشريعية والتنظيمية غالبا ما تكون هي السلطات الأولى التي تستخدم البيانات المالية في القطاع العام، وأنه يمكن استعمال البيانات المالية لصنع قرارات غير القرارات الاقتصادية.

والهيئات التشريعية هي التي تمثل المواطنين وتمول برامج وأنشطة ووظائف حكومية متنوعة. كما أن السلطات التشريعية و/أو التنظيمية غالباً ما تقيم نشاطات الهيئة الخاضعة للرقابة أو تتخذ قرارات بشأنها. ومن مستخدمي البيانات المالية الآخرين هناك إدارة الهيئة أو حاملي السندات أو وسائل الإعلام. كما أن البيانات المالية التي تستجيب لاحتياجات السلطات التشريعية والتنظيمية، تستجيب أيضاً لاحتياجات المستخدمين الآخرين.

(4) قد تشكل البيانات المالية عنصراً أساسياً لمساءلة هيئات القطاع العام أمام الجمهور. ويمكن لإطار هذه المساءلة أن يقدم عوامل أخرى تؤثر على تحديد الأهمية النسبية على مستويات مختلفة. ونتيجة لذلك، فإن الأهمية النسبية قد تكون نتيجة لعوامل كمية ونوعية معاً، وبالتالي فإن مستويات الأهمية النسبية غالباً ما تكون منخفضة بالنسبة إلى بعض أنواع المعاملات وأرصدة الحسابات وعمليات الإفصاح.

تحديد الأهمية النسبية بشكل عام والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية رقابية

(5) كما ذكر أعلاه، فإن الأهمية النسبية في القطاع العام تشمل الجوانب الكمية والنوعية (المشار إليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كالجوانب المرتبطة "بحجم" و"طبيعة" الأخطاء في البيانات). وتصف الفقرتان 10 و11 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 كيفية تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية. ففي القطاع العام، يمكن وضع مستويات الأهمية النسبية لأصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو عمليات الإفصاح في درجة أدنى. ويمكن أن يكون ذلك لأسباب متنوعة بما فيها سياق المسألة، أو طبيعة وخصائص الأنظمة والهيئات المشاركة، كما ذكر في الفقرات 2 إلى 4 أعلاه. إلى جانب ذلك، فإن بعض الإجراءات قد تقتضي أن يكون القيام بها بموجب تفويض رقابي أو تشريع. ويمكن أن تكون هذه الإجراءات على سبيل المثال، اختبار الرواتب الوزارية التي ينظمها القانون، والمدفوعات الحساسة مثل السفر والاستضافة التي يتم دفعها لكبار الموظفين (الإدارة العليا). وفي الحالات النادرة التي يريد فيها مدقق القطاع العام أن يكشف عن أخطاء كهذه في البيانات المالية، فإن عليه أن يُخضع جميع

المعاملات ذات العلاقة للاختبار.

(6) في الحالات التي يبدي فيها المدققون رأياً بخصوص فعالية الأنظمة الرقابية أو الالتزام بالقوانين والأنظمة- فإن عليهم أن يأخذوا في الاعتبار الحاجة إلى إثبات الأهمية النسبية بالنسبة إلى هذه الأهداف بالإضافة إلى الأهمية النسبية للبيانات المالية. فحين يقدم المدقق تقريراً عن فعالية الأنظمة الرقابية مثلاً. بإمكانه استعمال علامة مرجعية بالاستناد إلى نسبة المعاملات أو المبالغ المالية المأخوذ عينات منها لتحديد الأهمية النسبية بالنسبة إلى عملية تقويم انحرافات تلك الأنظمة. ولتحديد الأهمية النسبية لهذه الأنواع من المهام الأخرى، على المدقق أن يستخدم التوجيهات المذكورة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأخرى والمنصوص عليها في الفقرة 3.7 أعلاه.

(7) تصف الفقرة 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320، اعتبارات خاصة بتحديد مستويات الأهمية النسبية في القطاع العام، لتحديد ما إذا كان صنف معين من المعاملات أو رصيد حساب أو عملية إفصاح أو عملية توكيد أخرى تدخل في إطار الإبلاغ المالي، جوهرية من حيث طبيعته، فإن على المدققين أن يأخذوا بعين الاعتبار الجوانب النوعية مثل:

- السياق الذي تظهر فيه المسألة، على سبيل المثال، ما إذا كانت المسألة تخضع أيضاً للالتزام بالصلاحيات أو التشريعات أو التنظيمات، أو ما إذا كانت القوانين أو التنظيمات تحظر الإنفاق المفرد في الأموال العامة بصرف النظر عن المبالغ المعنية،
- احتياجات الجهات (أصحاب المصلحة) ذات الصلة وكيفية استخدامهم للبيانات المالية،
- طبيعة المعاملات التي تعتبر حساسة بالنسبة إلى مستخدمي البيانات المالية،
- توقعات الجمهور والصالح العام، بما فيها تركيز اللجان المعنية في الهيئة التشريعية، مثل لجنة الحسابات العامة، على المسألة المعنية، بما فيها ضرورة تقديم بعض الإفصاحات،
- الحاجة إلى الإشراف والتنظيم من طرف الهيئة التشريعية في مجال معين، و
- الحاجة إلى الانفتاح والشفافية، مثلاً في حال وجود متطلبات معينة بخصوص الإفصاح عن عمليات احتيال (الغش) أو خسائر أخرى.

(8) تناقش الفقرة 4 وحتى 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 تحديد العلامات المرجعية الملائمة للأهمية النسبية للبيانات المالية، وبالنسبة إلى هيئات القطاع العام عادة

ما يشكل إجمالي الإنفاق السنوي لمؤسسة ما علامة مرجعية أكثر ملاءمة لتحديد مدى الأهمية بالنسبة للجهات التي تقدم خدمات كوظيفتها الأساسية أو ضمن صلاحياتها. وبالنسبة إلى هيئات القطاع العام التي يتوقع منها استرداد التكاليف أو تسويتها، فإن صافي التكاليف قد لا يشكل علامة مرجعية ملائمة. ولعل إجمالي النفقات أو إجمالي الإيرادات يشكلان في مثل هذه الحالات علامة مرجعية أكثر ملاءمة. وبالنسبة للهيئات في القطاع العام التي لها كميات كبيرة من الأصول أو مجموع الأصول أو مجموع الخصوم، أو صافي الأصول أو صافي الخصوم أو بعضا من أصناف الأصول يمكن أن تشكل علامة مرجعية مناسبة إذا تم تفسيرها (تضمينها) في البيانات المالية. وفي بعض الحالات، خاصة عند دراسة الأهمية النسبية النوعية، يمكن لأنواع أخرى من العلامات المرجعية أن تكون ذات فائدة. ومنها على سبيل المثال:

- المبالغ التي اعتبرت جوهرية في السابق من طرف لجنة تشريعية معنية، كلجنة الحسابات العامة، و
- مدفوعات الاستحقاقات مقارنة بمؤشرات تكلفة العيش، كأهمية المدفوعات الشهرية بالنسبة إلى مستحقيها، كدفع منح التقاعد أو الإعاقة وفقا لبرامج القطاع العام.

المراجعة خلال سير العملية الرقابية

(9) تناقش الفقرات 12، 13، وأ14 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 الحاجة إلى مستويات الأهمية النسبية عند ظهور معلومات جديدة خلال سير العملية الرقابية. ونظرا لهياكل الحوكمة والعلاقات المتبادلة بين الهيئات ضمن القطاع العام، فليس من الغريب أن يتلقى المدققون معلومات جديدة أثناء سير العملية الرقابية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2330 - استجابة
المدقق للمخاطر المقيّمة

محتوى الفصل

- (1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:
- (أ) إجراءات التدقيق استجابةً لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات.
- (ب) تقييم كفاية أدلة الإثبات الرقابية وملاءمتها
- (ج) اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي

إجراءات التدقيق استجابةً لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات

- (2) تنص الفقرة 17 أ من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، على أن صلاحية التدقيق وأي متطلبات أخرى تتعلق بالتدقيق قد تؤثر على نظرة المدقق إلى طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وإلى توقيتها ومداهها. وتشمل هذه المتطلبات الأخرى الأمثلة المذكورة في الفقرة 6.3 من الفصل 3.

- (3) تصف الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، الظروف التي يُطلب فيها من المدقق إجراء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة

عن فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة. ونتيجة للأهداف الإضافية التي تم وصفها في الفقرة 13.2 أعلاه، فإن اختبارات الأنظمة الرقابية بالنسبة إلى هيئة تابعة للقطاع العام يمكن أن تكون أوسع وأكثر تفصيلاً من تلك التي تطبق على هيئة تابعة للقطاع الخاص. كما يمكن أيضاً للمدقق إجراء اختبارات الأنظمة على أنواع أخرى من العمليات الرقابية بخلاف التدقيق على البيانات المالية وقد يلتمس التوجيه بشأن تنفيذها من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بخلاف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2000-2899.

(4) تقتضي الفقرة 10 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، أن يحدّد المدققين ما إذا كانت الهيئة تشكّل جزءاً من بيئة رقابة حكومية أوسع عند وضع وتنفيذ اختبارات الأنظمة الرقابية. ونتيجة لذلك فقد تكون هناك أنظمة رقابية خارج الهيئة الخاضعة للرقابة. لذلك فإن على المدقق أن يحدد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة الإثبات الرقابية الملائمة بشأن تلك الأنظمة الرقابية وكيفية القيام بذلك.

(5) عند استخدام أدلة إثبات رقابية تتعلّق بفعالية تشغيل الأنظمة الرقابية القائمة والتي تم الحصول عليها من عمليات رقابية سابقة، كما ورد في الفقرة 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، فإنه يمكن للمدقق أن يستخدم الأدلة التي تم الحصول عليها من عمليات الرقابة على الأداء أو غيرها من نشاطات التدقيق ذات العلاقة بالهيئة. وعند الاعتماد على تلك الأدلة، ينبغي عليه أن يقيّم ما إذا كانت الإقرارات المستخدمة والاختبارات التي تم إجراؤها ملائمة لخدمة هدف عملية التدقيق على البيانات المالية.

تقييم مدى كفاية أدلة الإثبات الرقابية وملاءمتها

(6) تقتضي الفقرة 27 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، أن يقدم المدقق رأياً متحفظاً أو أن يتنازل عن إبداء الرأي في البيانات المالية أن لم يتمكن من الحصول على أدلة إثبات رقابية كافية ومناسبة. وتتضمن الفقرة 62 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، عوامل يمكن أن تؤثر في حكم المدقق بشأن ما يشكل أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة وحتى يتمكن من تقييم ذلك عليه أن يأخذ في الاعتبار أيضاً ضرورة الحصول على أدلة كافية وملائمة لتحقيق أي أهداف إضافية، كما ورد في الفقرة 13.2 أعلاه.

اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي

(7) في بعض بيئات القطاع العام كما في محاكم المحاسبات مثلا، غالبًا ما يتم تقييم تقرير المدققين واستعماله لتحديد الآثار القانونية الشخصية لأولئك المسؤولين عن الأعمال المالية، بما في ذلك المسائل الهامة وجوانب النقص في أنظمة الرقابة، وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات. لذلك فإنه ينبغي على المدققين ممن يعملون في هذه المحاكم عند تقويم كفاية أدلة الإثبات الرقابية وملاءمتها، القيام بإجراءات تحديد المسؤولين عن الأعمال المالية وعن الالتزام بالمتطلبات القانونية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2402 - اعتبارات
الرقابة المتعلقة بالهيئات التي
تستخدم منظمة خدمية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) نطاق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،

(ب) التعريفات،

(ج) فهم الخدمات التي توفرها الجهات الخدمية بما في ذلك الرقابة الداخلية،

(د) اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي.

نطاق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة

(2) تشير الفقرة 2 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402، إلى الجهات التي

توفّر خدمات تعد جزءاً لا يتجزأ من عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة. ويمكن للجهات الخدمية

في القطاع العام أن تكون أيضاً جزءاً لا يتجزأ من مقدرة هيئة مستخدمة للخدمات على الالتزام

بالصلاحيات التي تحكمها، وأن تحقق أهداف برامجها وأن تضمن رقابة داخلية فعالة. وفي هذا

السياق، فإن طبيعة ومدى العمل المزمع القيام به من قبل المدققين يعتمدان على طبيعة تلك

الخدمات وعلى أهميتها بالنسبة الى هيئة القطاع العام وعلى علاقتها بالتفويض الرقابي للقطاع العام.

التعريفات

(3) تعرّف الفقرة 8 (هـ) و8 (ز) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402، لفظي "المؤسسة الخدمية" و"مؤسسة الخدمات الفرعية". وبالإضافة الى كونهما جزءا من نظام المعلومات لهيئة مستخدمة للخدمات بشأن إعداد التقارير المالية، فإن هذين اللفظين يمكن أن يسريا أيضا في القطاع العام على المؤسسات التي توفر خدمات تعد جزءا لا يتجزأ من مقدرة الهيئة المستخدمة للخدمات على تحقيق أهداف برامجها كتحديد الأهلية وتوزيع رواتب التقاعد على الأشخاص أو توزيع المنح على الأشخاص أو المنظمات.

فهم الخدمات التي توفرها المؤسسات الخدمية ومن ضمنها نظام الرقابة الداخلية

(4) تتعلق الفقرة 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402، بفهم مدقق الهيئة المستخدمة للخدمات للكيفية التي تستخدم بها هيئة ما مؤسسة خدمات في عملياتها. ولدى التفكير في أهمية الخدمات المقدمة للهيئة المستخدمة وفي طبيعة المعاملات المنجزة وطابعها المادي وطبيعة العلاقة بين الهيئة المستخدمة للخدمات والمؤسسة الموقرة لتلك الخدمات، فإنه يمكن للمدقق أن يأخذ في الاعتبار أيضا دور المؤسسة الخدمية في ما يتعلّق بالتزام الهيئة المستخدمة للخدمات بالصلاحيات وتحقيق أهداف البرامج وبفعالية الرقابة الداخلية. كما أنه يتم توثيق مصادر المعلومات التي قد يستخدمها المدققين للحصول على هذا الفهم في العقد أو في اتفاق الخدمة الذي يحكم العلاقة بين الأطراف المعنية.

(5) علاوة على ذلك، فإنه عند النظر في طبيعة المعاملات التي تنجزها مؤسسة خدمية لحساب هيئة

مستخدمة، يمكن للمدققين الأخذ في الاعتبار درجة المساءلة بشأن تدفق الأموال بين الجهتين وقد تختلف المساءلة كما يلي:

(أ) الحالة التي تستخدم فيها الهيئة المستخدمة مؤسسة خدمية لتوفير تمويل غير مشروط للمستفيدين المؤهلين، دون مطالبة المستفيدين أو المؤسسة الخدمية بالرجوع الى الهيئة المستخدمة لإبلاغها عن استعمال تلك الأموال،

(ب) الحالة التي تتضمن مساءلة كاملة بشأن الأموال لتفسر بواسطتها المعاملات المنجزة من قبل المؤسسة الخدمية تفسيرا كاملا ولتقديم ضمان للهيئة المستخدمة للخدمات بأن المعاملات المنجزة من قبل المؤسسة الخدمية مطابقة للصلاحيات التي تحكمها وأن أهداف البرامج ذات العلاقة قد تم تحقيقها.

(6) بالإضافة الى ذلك، عند النظر في طبيعة العلاقة بين الهيئة المستخدمة والمنظمة الخدمية، قد يأخذ المدققون أيضا في الاعتبار هياكل الحوكمة المناسبة إلى جانب هيكل المساءلة ومدى تأثير هيئة على أخرى.

(7) يمكن أن يعني تعريف "مدقق المؤسسة الخدمية" و "مدقق الهيئة المستخدمة للخدمات" الوارد في الفقرة 8 (د) و (ح) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402، وجود هيئتين رقابيتين منفصلتين للتدقيق. بيد أنه في القطاع العام بإمكان مستوى حكومي أن يقدم خدمات لمستويات حكومية أخرى ويمكن في النهاية اعتبار هذه المستويات الحكومية على أنها تنتمي الى نفس الهيكل الحكومي، ونتيجة لذلك فإنه يمكن رقابتها من قبل نفس الجهاز الرقابي للقطاع العام. ونظرا لكونهما جزءا من نفس الجهاز الرقابي للقطاع العام فإن ذلك قد يؤثر على الكيفية التي يقوم بها المدققان المسؤولان عن المؤسسة الخدمية والهيئة المستخدمة للخدمات على التوالي بالتواصل والإبلاغ في ما بينهما وفقا للمتطلبات المنصوص عليها في الفقرات 12 إلى 18 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402. على سبيل المثال وفي مثل هذه الحالات فإنه يمكن ألا يخضع التواصل بين مدقق المؤسسة الخدمية ومدقق الهيئة المستخدمة للخدمات حسب تفويض كل منهما لمتطلبات السرية نفسها التي يخضع لها في القطاع الخاص.

(8) فعلى سبيل المثال، تصف الفقرة 12 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402، الخيارات التي يمكن أن يستخدمها المدقق للحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية

للهيئة المستخدمة للخدمات المتعلقة بالعملية الرقابية من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. عندما يكون مدقق الهيئة المستخدمة للخدمات ومدقق المؤسسة الخدمية من نفس الجهاز الرقابي للقطاع العام، فإن بعضاً من أو جميع الخيارات الموصوفة في الفقرة 12 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2402 قد لا تكون عملية. ومع ذلك، يجري في هذه الحالات تبادل المعلومات بين مدقق الهيئة المستخدمة للخدمات ومدقق المؤسسة الخدمية بطريقة شفافة. ويمكن أن تشمل هذه المعلومات مسائل شبيهة بتلك المدرجة في تقرير من صنف 1 أو من صنف 2.

(9) علاوة على ذلك، في مثل هذه الحالات قد يكون من المفيد إيلاء عناية كافية لتحديد ومعالجة الاحتياجات والقنوات والأشكال المناسبة لإعداد التقارير في مرحلة التخطيط للمهمة الرقابية.

اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي

(10) قد تكون هناك اعتبارات إضافية ينبغي أن يأخذها المدققين في الحسبان في بعض البيئات مثل محاكم الحسابات وتشمل هذه الاعتبارات ما يلي:

- تقييم مخاطر عدم الامتثال المحتمل أو سوء التصرف، سواء في الهيئة المستخدمة للخدمات أو في المؤسسة الخدمية، والتي قد يكون لها أثر مادي على البيانات المالية للهيئة المستخدمة؛
- اتباع قواعد أكثر صرامة للأدلة عند تحديد مخالفات محتملة أو حالات سوء تصرف بحيث يتم استيفاء المتطلبات ذات الصلة للشروع في إصدار إجراء قضائي رسمي؛ وتقديم أدلة عن مثل هذه المخالفات أو حالات سوء التصرف للإدارة القضائية التابعة لمحاكم الحسابات والتعاون معها كما هو مطلوب. وتقدم هذه المعلومات عادة في شكل تقرير مستقل حول أعمال التدقيق المنجزة ونتائج التحقيق ذات الصلة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450 - تقييم الأخطاء المكتشفة أثناء عملية التدقيق

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تقييم أثر الأخطاء التي لم يتم تصحيحها.

(ب) الإقرارات الخطية.

(ج) اعتبارات خاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لديها دور قضائي.

تقييم أثر الأخطاء التي لم يتم تصحيحها

(2) عند تطبيق الفقرة 11 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450، ينبغي على المدققين ممن لديهم مسؤوليات إبلاغ إضافية بشأن عدم الامتثال بالصلاحيات وبجوانب التقصير في نظم الرقابة تقييم هذين الهدفين كلاً على حدة. إلا أنه يمكن للأخطاء وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات وجوانب التقصير في الرقابة أن تكون مترابطة مع احتمال ازدياد المخاطر بالنسبة الى كل هدف.

(3) تعالج الفقرتان 12 إلى 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450، مسألة إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن الأخطاء التي لم يتم تصحيحها. وقد يشمل هذا الإبلاغ حسب اقتضاء

تفويض المدققين حالات عدم الامتثال للصلاحيات وأوجه النقص في الرقابة، وقد يحتاج المدققين كذلك إلى إبلاغ أطراف أخرى كالمسؤولين الحكوميين.

(4) عند التواصل مع المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف إضافية كما ورد في الفقرة 15.3 أعلاه، يُتَوَقَّع أن يُبلِّغ المدققين عن كافة الأخطاء بجانب تلك التي قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتصحيحها. كما ينبغي عليهم استخدام أساليب الإبلاغ الخاصة ببيئة عملهم وقد يتم استدعائهم لعرض نتائج التدقيق على البيانات المالية أمام الهيئة التشريعية.

الإقرارات الخطية

(5) تتطلب الفقرة 14 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450، من المدقق الحصول على إقرار خطي بأن الإدارة تعتبر أن آثار الأخطاء التي لم يتم تصحيحها على البيانات المالية آثار غير مادية. وعندما يكون لدى المدققين مسؤوليات إضافية بشأن الالتزام بالصلاحيات وبفعالية نظم الرقابة، فإنه يمكن تقديم هذه الإقرارات في وثيقة واحدة.

اعتبارات خاصة بالمدققين ممن لديهم دور قضائي

(6) في بعض بيئات القطاع العام كمحاكم الحسابات مثلا، غالبًا ما يتم تقييم تقرير المدققين واستعماله لتحديد الآثار القانونية الشخصية لأولئك المسؤولين عن الأعمال المالية، بما في ذلك المسائل الهامة وجوانب النقص في أنظمة الرقابة، وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات. لذلك فإنه ينبغي على المدققين ممن يعملون في هذه المحاكم عند تقييم كفاية أدلة الإثبات الرقابية وملاءمتها، القيام بإجراءات تحديد المسؤولين عن الأعمال المالية وعن الالتزام بالمتطلبات القانونية واتباع قواعد أكثر صرامة للأدلة عند تحديد مخالفات محتملة أو حالات سوء تصرف بحيث يتم استيفاء المتطلبات ذات الصلة للشروع في إصدار إجراء قضائي رسمي. ويتم ذلك لتقديم أدلة عن مثل هذه المخالفات أو حالات سوء التصرف للإدارة القضائية التابعة لمحاكم المحاسبات والتعاون معها حسب الاقتضاء. وتقدم هذه المعلومات عادة في شكل تقرير مستقل حول أعمال التدقيق المنجزة ونتائج التحقيق

ذات الصلة.

(7) تقتضي الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450، بأن يقوم المدقق وفي الوقت المناسب باطلاع المستوى الإداري الملائم حول جميع الأخطاء المتراكمة أثناء عملية التدقيق. وعندما يكون للأجهزة العليا للرقابة تفويضات تشمل الصلاحية القانونية بطلب تصحيح أية أخطاء وأية حالات من عدم الالتزام بالصلاحيات من الهيئة الخاضعة للرقابة، فإنه يُنصح بالنظر فيما إذا كانت ممارسة هذه الصلاحية قد تضعف استقلاليته، وإن كان الأمر كذلك عليه أن يتخذ الإجراء المناسب لتفادي ذلك الإضعاف

الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة

- (1) يتم الحصول على بعض الأدلة الرقابية عن طريق تنفيذ الإجراءات الرقابية لاختبار السجلات المحاسبية، إذ تشمل الأدلة الرقابية كلا من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة وأيّة معلومات تتضارب مع هذه الإقرارات. وفي ما يتعلّق بالبيانات المالية في القطاع العام فإنه يمكن للإدارة أن تؤكّد غالباً أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للتشريعات أو لصلاحياتها الخاصة، وقد تقع مثل هذه الإقرارات ضمن نطاق التدقيق المالي.
- (2) عند دراسة المعلومات المستقاة من مصادر مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة، حسب ما أشير إليه في الفقرة 12 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500، يمكن للمدقق اعتبارها مصادر مستقلة عن الهيئة رغم كونه في النهاية يقدّم تقريره إلى نفس السلطة، ومثال ذلك الوكالات الحكومية المستقلة عملياً التي تقدّم تقاريرها إلى نفس السلطة. وفي ما يتعلق بطبيعة بيانات المقارنة في القطاع العام فيمكن أن تشمل مصادر أخرى كالمقارنات بين برامج شبيهة أو مؤشرات الأداء على سبيل المثال.
- (3) عند النظر في مصادر الأدلة الرقابية كما ورد وصف ذلك في الفقرة 5 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500، فإنه يمكن للمدقق أن يستخدم الأدلة التي تم الحصول عليها من عمليات الرقابة على الأداء أو غيرها من أنشطة التدقيق ذات العلاقة بالهيئة. وعند الاعتماد على تلك الأدلة، ينبغي عليه أن يقيّم ما إذا كانت الإقرارات المستخدمة والاختبارات التي تم إجراؤها ملائمة لخدمة هدف عملية التدقيق على البيانات المالية.

(4) عندما يشمل التفويض الرقابي أهدافاً تتعلق بالالتزام بالصلاحيات يمكن للمدقق أن يدرس طبيعة الإجراءات الرقابية وتوقيتها، كما تم توضيحه في الفقرة 16 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500، ومثال ذلك القدرة على تطبيق بعض الإجراءات الرقابية لإثبات الالتزام بالصلاحيات أو أن فعالية نظم الرقابة يمكن أن تتأثر سلباً بمرور الوقت.

(5) عادة ما تكون هيئات القطاع العام قد وضعت نظم رقابة داخلية مصممة لضمان الالتزام بالصلاحيات، بيد أنه عندما تكون الهيئة الخاضعة للرقابة مسؤولة عن تقديم المنح أو مساعدات مالية أخرى إلى أطراف أخرى، فإن ما يحدث غالباً هو أن الالتزام بالصلاحيات يعتمد جزئياً على استجابة الأطراف الأخرى للمقاييس ولشروط تلقي المساعدات. وفي تلك الحالة يمكن أن تكون الأدلة الإضافية ضرورية بشأن ممارسة الهيئة الخاضعة للرقابة مسؤولياتها للاقتناع بمعاملات هذه الأطراف الأخرى.

(6) عند دراسة الإرشادات الواردة في الفقرة 17 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500، يتعيّن على المدقق أن يأخذ في الحسبان أن متطلبات الاحتفاظ بالبيانات بالنسبة إلى هيئات القطاع العام قد تكون مختلفة وفقاً لما تنص عليه التشريعات ذات العلاقة، وعلى المدقق أن يستأنس بالتشريعات المطبقة فيما يتعلق بالاحتفاظ بالبيانات.

(7) قد يخضع المدققين في بعض البيئات كمحاكم الحسابات إلى قوانين وإجراءات تتطلب منهم فهم واتباع إجراءات دقيقة تتعلق بقواعد الأدلة. حيث ينبغي على المدققين الاطلاع على السياسات والإجراءات التي تصف المتطلبات الإضافية المتعلقة بأدلة التدقيق والتي تم وضعها لضمان الامتثال للصلاحيات. فعلى سبيل المثال، قد يحتاج المدققين ممن يعملون في محاكم المحاسبات دراسة المسائل التالية المتعلقة بتجميع الأدلة:

- تشريعات تفرض متطلبات إضافية على أدلة التدقيق؛
- نطاق هذه المتطلبات (أي هل تفرض على كل وثيقة صادرة عن مهمة تدقيق أم على وثائق معينة تتعلق ببعض قضايا التدقيق)؛
- العمليات أو الإجراءات أو المتطلبات الإضافية التي تخضع لها أدلة التدقيق؛
- الغرض من كل متطلب إضافي فيما يتعلق بمراعاة القوانين عند تنفيذ خطوات التدقيق؛

- وأي قيود يمكن وضعها على أدلة التدقيق بسبب الأساليب المعيّنة المستخدمة في تجميعها و/أو أنتاجها.
- (8) (الملحق ب) يقدم معلومات حول مصادر الأدلة الرقابية المتعلقة بإدارة المخاطر ذات الصلة بالقوانين والأنظمة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2501 - أدلة الرقابة -
إعتبرات محددة لبنود مختارة

محتوى الفصل

(1) يتضمّن هذا الفصل إرشادات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) المخزون.

(ب) التقاضي والمطالبات.

(ج) المعلومات القطاعية.

المخزون

(2) غالبا ما يكون المخزون في القطاع العام مختلفا عن المخزون في القطاع الخاص. على سبيل المثال، كثيرا ما يتم الاحتفاظ بالمخزون في القطاع العام للاستعمال عوضا عن إعادة بيعه؛ لذلك فإن طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية وخطر الأخطاء المادية المقدرّة يمكن أن تكون مختلفة. وقد يكون للمدققين أهداف وإقرارات أخرى ينبغي عليهم النظر فيها بالإضافة الى وجود المخزون وحالته، مثل توقّعات العموم بشأن الإدارة الفعالة للمخزون.

(3) عند تطبيق متطلبات الفقرة 4 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، ينبغي على المدقق النظر في المسائل الواردة أعلاه ليقرّر ما إذا كان عليه حضور الجرد المادي.

(4) في الحالة التي يكون فيها المدقق مقيّداً من قبل الإدارة أو بتشريع أو بأنظمة، ولا يمكنه حضور الجرد المادي كما تستوجب ذلك الفقرة 4 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، أو التماس تأكيد من طرف ثالث كما تستوجب ذلك الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، ويتعدّد تطبيق إجراءات رقابية أخرى، فينبغي عليه أن يدرس تأثير ذلك على تقريره. وقد يكون رد المدقق مختلفاً عندما يكون القيد مفروضاً من قبل الإدارة وليس بتشريع أو أنظمة.

(5) في بعض بيئات القطاع العام كمحاكم الحسابات مثلاً، يمكن أن تتّسع مسؤوليات المدقق لتحديد المسؤول عن وجود المخزون وعن حالته، بما في ذلك مسؤولية تطوير وتنفيذ أنظمة المراقبة. وقد يتضمن ذلك، في الحالات التي ينطبق فيها تحديد العقوبات. ولهذا الغرض يقدم المدقق أدلة عن مثل هذه المخالفات أو حالات سوء التصرف للدائرة القضائية التابعة لمحكمة المحاسبات أو مكتب المدعي العام المعني، والتعاون مع الدائرة القضائية كما هو مطلوب. وعادة ما يتم تقديم هذه المعلومات في شكل تقرير مستقل حول العمل الرقابي المنجز ونتائج التحقيق ذات العلاقة.

المقاضاة والمطالبات

(6) عند وضع الإجراءات الرقابية وتنفيذها وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة 9 والإرشادات الملائمة الواردة في الفقرة 18 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، يمكن أن يكون لدى المدققين مسؤوليات إضافية بشأن المقاضاة والمطالبات. إضافة إلى ذلك، قد يكون هناك التباس بين هيئات القطاع العام بخصوص الخصوم والالتزامات الناشئة من المقاضاة والمطالبات. لذلك، فقد تشمل هذه المسؤوليات تحديد مطالبات مستقبلية محتملة والانعكاسات الواسعة المحتملة لهذه المطالبات على القطاع العام. ونظراً لتعقيد منظمات القطاع العام وهيكلتها، فقد يكون من الضروري للمدقق أن يحقق في منظمات أخرى تابعة للقطاع العام إلى جانب إدارة هيئة القطاع العام الخاضعة للرقابة. على سبيل المثال، يمكن لدائرة قانونية مركزية أن تدير كافة المطالبات الموجهة ضد الحكومة، وأن يقوم المدقق بالتحقيق في تلك الدائرة بالإضافة إلى إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة.

(7) في الحالات التي لا يفرض فيها المستشارون القانونيون رسوما على هيئة القطاع العام الخاضعة للرقابة مقابل خدماتهم، فإنه لا يمكن أن يكون لهذه الهيئة حسابات للنفقات القانونية، كما تم مناقشة ذلك في الفقرة (ج) 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501.

(8) قد يكون من الضروري للمدقق النظر في مصادر أخرى للمعلومات عند تنفيذ إجراءات رقابية لتحديد مقاضاة ومطالبات تتعلق بالهيئة الخاضعة للرقابة مثل:

- تقارير وسائل الإعلام،
- التعليقات المقدمة من طرف العموم والجهات ذات الصلة،
- معلومات أخرى حصلت عليها الجهات الرقابية (المنظمة) والجهات الرسمية والمدعون العامون ووكالات تحقيق أخرى،
- معلومات صادرة عن شكاوى المسؤولين و الواشين،
- ونتائج الأداء وعمليات رقابية أخرى.

(9) عند تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة 10 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، قد يكون للمدقق وفقا لتفويضه، الحق في الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للهيئة الخاضعة للرقابة مباشرة دون ترخيص من الإدارة. ويأخذ المدقق بعين الاعتبار استقلالية وموضوعية المستشار القانوني الذي يمكن أن يكون جزءا من الهيئة الخاضعة للرقابة أو جزءا من هيئة حكومية أخرى. وعندما تكون استقلالية المستشار القانوني وموضوعيته موضع شك، فإن بإمكان المدقق أن يفكر في الحصول على استشارة قانونية من مصدر آخر.

(10) عند السعي الى الاتصال المباشر بواسطة رسالة استفسار عامة أو محدّدة، كما هو مشار اليه في الفقرتين 22 (أ) و 23 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2501، يمكن للمدقق إدراج استفسارات محدّدة أخرى إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يسمح بذلك، ويمكن أن يشمل ذلك على سبيل المثال، ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تعمل ضمن تفويضها التشريعي.

المعلومات القطاعية

(11) قد لا تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية عرض المعلومات القطاعية والكشف عنها، كما أن هذا العرض والكشف قد لا يكونان ملائمين في سياق بعض الهيئات التابعة للقطاع العام. بيد أنه قد يكون هناك معلومات أخرى شبيهة بالمعلومات القطاعية تتطلبها القوانين أو الأنظمة أو يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، فقد تكون هيئات القطاع العام مطالبة بالإبلاغ عن الإيرادات والنفقات حسب الصندوق أو التخصيص أو البرنامج أو الصنف، ويمكن أن يطالب المدقق برقابة تلك المعلومات. وقد يطالب المدقق في بعض الحالات بإبداء رأي حول المعلومات القطاعية أو المعلومات الشبيهة كجزء من الرأي الرقابي العام أو بشكل منفصل.

محتوى الفصل

(1) تتضمن الفصل توجيهات إضافية للمدققين بشأن :

(أ) إجراءات التأكيد الخارجية للحصول على الأدلة الرقابية.

(ب) رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب تأكيد.

إجراءات التأكيد الخارجية للحصول على الأدلة الرقابية

(2) تنص الفقرة 1 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2505 والفقرة 50 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2330، على أنه يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول وجود أو عدم وجود شروط (مثل "الاتفاقيات الجانبية" غير المدرجة في الترتيبات الرسمية). وإلى جانب التأكيدات المتعلقة برقابة البيانات المالية، يمكن أن يجد المدقق تأكيدات مفيدة للحصول على أدلة تتعلق بالأهداف الإضافية التي ينص عليها تفويضهم أو الناجمة عن تشريعات أو تنظيمات أو توجيهات وزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات برلمانية. على سبيل المثال، يمكن استعمال التأكيدات للحصول على أدلة حول:

- وجود أو عدم وجود شروط وظروف مشرعة أو غيرها مثل ضمانات حسن الأداء أو التمويل، في الاتفاقيات أو الترتيبات المبرمة مع أطراف ثالثة (أخرى)؛

- رصد نفقات لم يتم الترخيص فيها بعد من قبل السلطة التشريعية؛
 - استمرارية أهلية الأفراد لتلقي رواتب التقاعد، أو مساعدات الدخل أو المدفوعات السنوية أو غيرها من المدفوعات المستمرة؛
 - وجود "صفقات جانبية" مع مزودين لإرجاع السلع مقابل ائتمان بهدف استخدام تمويل يمكن أن يسقط (يزول) في فترة مالية لاحقة.
- (3) عند طلب التأكيد الخارجي كما هو موضح في الفقرة 6 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2505، يُنصح المدقق بضمان توجيه طلبات التأكيد الخارجي الى أطراف ثالثة (أخرى) مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة وأن الردود موثوق منها في ضوء العلاقة بين الهيئة الخاضعة للرقابة والطرف المؤكد. ومع ذلك، قد يعتبر المدققين بعض المصادر مستقلة عن الهيئة رغم أن الهيئة الخاضعة للرقابة والهيئة المصدر يقدمان تقارير إلى نفس السلطة في نهاية المطاف. وفي مثل هذه الظروف، يتم تشجيع اعتماد معيار أعلى في توثيق أدلة الرقابة حول كيفية تقييم الاستقلالية والنظر فيها من قبل المدققين.

رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب تأكيد

- (4) بالإضافة الى متطلبات إعلام المكلّفين بالحوكمة كما تنص عليه الفقرة 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2505، قد يُطلب من المدقق أيضا أو أن يُتوقع منه إعلام السلطة التشريعية أو هيئة الإشراف المناسبة. إن رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب تأكيد له تأثير مباشر على تقييم المخاطر واستنتاجات مخاطر التدقيق التي تم التوصل إليها.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2510 - العمليات
الأولية للرقابة - أرصدة الافتتاح

العمليات الأولية للرقابة

(1) قد تحصل عملية رقابة أولية عند تأمين هيئة دون أن يؤدي ذلك الى تكوين هيئة جديدة أو عند تغيير تفويض المدقق ليشمل رقابة جديدة لهيئة موجودة من قبل. ويمكن أن تحصل عملية رقابة أولية أيضا عند إنشاء هيئة تابعة للقطاع العام وتتطلب التشريعات أو التنظيمات أو إطار العمل رصد كافة أو جزء من أرصدة هيئة سابقة تابعة للقطاع العام تمت رقابتها من قبل مدقق سابق.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520 - الإجراءات التحليلية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) الإجراءات التحليلية.

(ب) إجراءات التحليل الجوهرية.

(ج) التحقيق في نتائج الإجراءات التحليلية.

الإجراءات التحليلية

(2) عند القيام بإجراءات التحليلية، سواء كانت لتقييم المخاطر أو إجراءات تحليل جوهرية أو إجراءات للمساعدة على تكوين استنتاج شامل، فإنه يمكن للمدقق أيضا دون التقييد بالقائمة المذكورة أدناه أن يدرس علاقات مثل:

- النفقات مقابل الميزانية أو الاعتمادات؛
- دفعات الإعانات مثل مساعدات الأطفال ورواتب التقاعد مقابل المعلومات الديمغرافية؛
- إيرادات ضريبية مقابل معلومات ديمغرافية أو شروط اقتصادية أو مؤشرات اقتصادية؛

- الفائدة كنسبة مئوية من الدين العام مقابل معدّل الاقتراض الحكومي؛
 - النتائج المنجزة فيما يتعلق بالنفقات، عندما تكون معلومات الأداء مدرجة كجزء من البيانات المالية؛
 - المنح الحكومية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، مثل المنح المقدمة للمزارعين ذوي الدخل المحدود والمنح المقدمة للعناية بالمباني المدرسية، مقابل المؤشرات الاقتصادية والديموغرافية.
- (3) وينبغي أن تكون هذه الاختبارات ذات تفصيل مناسب لتكون إجراء فعال.

إجراءات التحليل الجوهرية

- (4) عند تصميم إجراءات تحليلية يقوم المدقق بدراسة المعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الأنشطة الرقابية ذات الصلة بما في ذلك الأداء والعمليات الرقابية الأخرى. وعندما يعتمد المدقق على نشاطات رقابية أخرى فإن عليه أن يقيم ما إذا كانت الأهداف ذات الصلة والتأكدات المستخدمة والاختبارات المنجزة ملائمة لتحقيق الهدف من التدقيق في البيانات المالية.
- (5) يتأثر تحديد المدقق للفرق المقبول المشار إليه في الفقرة 16 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520 بالحجم المادي في القطاع العام الذي يؤثر بدوره على التفويض الرقابي وتوقعات الجمهور بجانب اعتبارات أخرى.
- (6) عند تقييم موثوقية البيانات المشار إليه في الفقرة (أ) 12 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520، يمكن للمدقق أن يستخدم المعلومات المتحصّل عليها من هيئات أخرى في الحكومة حتى وإن كانت جميع هذه الهيئات في نهاية المطاف، ترفع تقاريرها الى نفس السلطة. على سبيل المثال، البيانات المُقارنة في القطاع العام يمكن أن تشمل مقارنات بين هيئات و/أو برامج متشابهة.
- (7) عند دراسة الإرشادات المتعلقة بالإجراءات التحليلية الواردة في الفقرة 13 (أ) من المعيار الدولي

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520 ، يجب على المدقق أن يفهم تصميم نظم الرقابة وقد يحتاج الى اختبار فعالية تشغيل هذه النظم على المعلومات غير المالية التابعة للهيئة الخاضعة للرقابة والمستخدمة في الإجراءات التحليلية.

التحقيق في نتائج الإجراءات التحليلية

(8) على المدقق أن يأخذ في الاعتبار إمكانية أن تكون له مسؤوليات إضافية عندما تكون الإدارة غير قادرة على توفير توضيحات بالنسبة الى الفروق التي يتم تحديدها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية المشار اليها في الفقرة 21 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2520. ففي بعض البيئات الرقابية كمحاكم المحاسبات مثلا، قد يحتاج المدقق إلى مزيد من التحقيق في الأسباب التي تفسر انعدام المعلومات لتحديد الطرف المسؤول. ويمكن للمدقق أيضا تقديم أدلة عن مثل هذه المخالفات أو حالات سوء التصرف للدائرة القضائية التابعة لمحكمة المحاسبات ، والتعاون مع الدائرة القضائية كما هو مطلوب. وعادة ما يتم تقديم هذه المعلومات في شكل تقرير مستقل حول العمل الرقابي المنجز ونتائج التحقيق ذات العلاقة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2530 - اختيار العينة
الرقابية

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

(ب) طبيعة الانحرافات والأخطاء وأسبابها.

(ج) إسقاط الأخطاء.

(د) تقييم نتائج اختيار العينة الرقابية.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

(2) وفقا للفقرة 6 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2530، فإنه عند تصميم عينة الرقابة قد يتحمل المدقق مسؤوليات أكبر وفقا للصلاحيات. وفي مثل هذه الحالات يمكن أن يضع المدقق مستويات مختلفة من المؤشرات، بما في ذلك المادية النسبية ومستوى أعلى من الثقة وهو ما قد يؤثر على حجم العينة. وبإمكان المدقق تصميم عينات منفصلة لاختبار نظم الرقابة والالتزام أو تصميم عينة واحدة لاختبار كليهما. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام عينة للمدفوعات لاختبار نظم الرقابة الداخلية على المدفوعات وكذلك لاختبار ما إذا تمت المدفوعات وفقا للصلاحيات.

(3) من المرجح أن يأخذ مدقق القطاع العام في الحسبان الحاجة إلى اختيار عينات من المعلومات غير المالية مقارنة بمدقق القطاع الخاص. ونتيجة لوجود أهداف إضافية بالنسبة إلى القطاع العام كاختبار الالتزام بالصلاحيات ومراجعة المعلومات غير المالية التي تتضمنها البيانات المالية، فإن على المدقق دراسة فائدة اختيار العينة في اختبار المعلومات غير المالية التي تتضمنها البيانات المالية. ومن الأمثلة على هذه البيانات غير المالية المعلومات الواردة في تدابير التنمية المستدامة.

(4) قد يتضمن تفويض المدقق مسؤولية الإبلاغ عن معلومات إضافية بشأن اختيار العينات، كالإبلاغ عن الطرق المستخدمة لاختيار العينة وعن إمكانية إسقاط نتائج العينة على مجتمع العينة، وإذا كان الأمر كذلك الإبلاغ عن نتائج ذلك الإسقاط. ويمكن أن يأخذ المدقق في الاعتبار هذه الاحتياجات ليقرر استخدام المقاربة الإحصائية أو المقاربة غير الإحصائية.

طبيعة الانحرافات والأخطاء وأسبابها

(5) عند تحليل الانحرافات والأخطاء التي تم تحديدها كما ورد في الفقرة 17 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2530، يأخذ المدقق في الاعتبار إمكانية القيام بعملية رقابة واسعة والإبلاغ عن المسؤوليات المتعلقة بالاحتيايل. ويوفر الفصل 6 من هذا الدليل معلومات إضافية للمدققين حول مسؤولياتهم المتعلقة بالاحتيايل في التدقيق على البيانات المالية.

إسقاط الأخطاء

(6) عند القيام باختيار عينة الرقابة لاختبار نظم الرقابة الداخلية، قد يكون المدقق مطالباً بإسقاط منقح الانحرافات في مجتمع العينة بما في ذلك فجوة الثقة وبالإبلاغ عن نتائج العينة كما تنص عليه الفقرة 21.4 أعلاه. وفي بعض البيئات الرقابية كمحاكم الحسابات مثلاً، يمكن المطالبة بأن يتضمّن الإبلاغ عن معدلات الانحراف تفسيراً لجوانب النقص في الرقابة الداخلية ولعدم الالتزام بالصلاحيات.

تقييم نتائج اختيار العينة الرقابية

- (7) بالإضافة الى الإرشادات الواردة في الفقرة 23 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2530، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار المسؤوليات التي ينص عليها تفويضه، وذلك عندما تكون الإدارة غير قادرة على توفير تفسير كاف بشأن الانحرافات والأخطاء. فعلى سبيل المثال، قد يضطر المدقق الذي يعمل في محاكم المحاسبات إلى القيام بالمزيد من التحقيقات في الأسباب الكامنة وراء غياب المعلومات وتحديد الطرف المسؤول.
- (8) بالإضافة الى الإرشادات الواردة في الفقرة 23 (أ) (النقطة الثانية) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2530، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار أي مسؤوليات إضافية مذكورة في الفصل 3، الفقرة 6.3.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2540 (المنقح)
- رقابة التقديرات المحاسبية
والافصاحات ذات العلاقة

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) طبيعة التقديرات المحاسبية.

(ب) الهدف.

(ج) إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.

(د) الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها.

(هـ) إجراءات جوهرية إضافية للاستجابة إلى المخاطر الهامة.

(و) تقييم صحة التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء.

(ز) مؤشرات عن انحياز محتمل للإدارة.

(ح) الاقرارات الخطية

(ط) التوثيق

طبيعة التقديرات المحاسبية

(2) يعتمد توقيت وطريقة استخدام التقديرات المحاسبية على أنواع المفردات المالية المُبلَّغ عنها وعلى إطار التقارير المالية المعمول به. وقد تتعلق بعض التقديرات الهامة في القطاع العام بالأصول والالتزامات ومفردات الإفصاح، مثل:

- برامج التأمين الاجتماعي؛
- برامج المعاشات لموظفي الدولة؛
- برامج الرعاية الصحية؛
- برامج تعويضات المحاربين القدامى؛
- برامج الضمان الحكومي؛
- الالتزامات البيئية؛
- إيرادات الضرائب والمقبوضات؛
- بعض الممتلكات والمعدات مثل المعدات العسكرية المتخصصة والأصول التراثية.

(3) نظرا لطبيعة العمليات الحكومية فإن بعض التقديرات المحاسبية لهيئات القطاع العام تكون على درجة عالية من الشك من حيث التقدير، مثل الضمانات المتعلقة بالقروض أو بالهيئات المحجوزة أموالها.

(4) بالإضافة الى الإرشادات الواردة في الفقرة 72 (أ) - 75 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540، فإن القياس ذي القيمة العادلة في القطاع العام ليس مطلوباً دائماً من قبل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي تلك الحالات فإن على المدقق أن يقيّم طريقة التقييم البديلة المستخدمة وأن يحدد ما إذا كانت تلك الطريقة تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وأنها ليست طريقة مضللة.

الهدف

(5) عند دراسة هدف المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540.11، من أجل الحصول على أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة حول ما إذا كانت تقديرات المحاسبة معقولة والإفصاحات ذات الصلة كافية في إطار إعداد التقارير المالية، فإن على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

- قد تتطلب أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن معلومات غير مالية مثل نتائج البرامج ومعلومات تشغيلية أخرى. ويمكن أن تكون هذه المعلومات مبنية على تقديرات؛
- أو قد تكون بعض الالتزامات مثل الضمانات المتعلقة بالسياسة الحكومية ذات مستوى عال من الشك من حيث التقدير، لدرجة أن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به قد لا يسمح بالاعتراف بها، لكنه مع ذلك قد يتطلب الإفصاح عن تقدير الشك. وفي الحالات التي تهدد فيها هذه الالتزامات المحتملة استمرارية برامج الحكومة، فإن بإمكان المدقق أن يستخدم الفقرات المتعلقة بتأكيد المسائل أو بمسائل أخرى لإبراز هذه القضايا.
- ونظرا لتعقيد وطبيعة وعنصر الحكم الإداري، قد يكون من المناسب الإبلاغ عن مسألة تدقيق مهمة في مثل هذه الحالات بما يتوافق مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

(6) في القطاع العام يمكن أن تكون المبالغ الحقيقية لبعض الالتزامات طويلة المدى المقدّرة غير معروفة لفترة طويلة من الزمن. على سبيل المثال، فإن التزامات التأمين الاجتماعي تمتد إلى سنوات عديدة في المستقبل ولذلك لن يكون المدقق قادرا على استخدام الأحداث اللاحقة لتقييمها. ويمكن للقطاع العام بحكم طبيعته الاطلاع على سجلات السنوات السابقة التي تمتد لفترة طويلة من الزمن التي يمكن أن يستحدث منها المدقق توجهات دقة التقديرات. قد تكون هذه التوجهات ذات صلة بتطبيق الفقرات 55(أ) إلى 60(أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540.

الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها

(7) عند النظر في ضرورة المهارات أو المعارف المتخصصة بالنسبة الى جانب أو أكثر من تقديرات المحاسبة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة كما تقتضي الفقرة 15 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540، فإن اعتبار المدقق الحاجة إلى مهارات متخصصة قد يكون مناسباً بشكل خاص فيما يتعلق بتقديرات مثل تلك التي تخص- دون التقييد بها :-

- برامج التأمين الاجتماعي؛
- خطط الحكومة المتعلقة بمعاش الموظفين؛
- برامج تعويض المحاربين القدامى.

ويتضمن الفصل 29 من هذا الدليل مزيداً من الإرشادات بشأن استخدام الخبراء.

إجراءات جوهرية إضافية للاستجابة الى المخاطر الهامة

(8) عند تقييم تقديرات المحاسبة وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة 24 (د) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار أن الإدارة قد لا تكون في وضع يسمح لها بتنفيذ الإجراءات المعيّن الذي يستند إليه التقدير. وحسب المناقشة الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315 (المنقح)، فإن مثل هذه القرارات المتعلقة بتنفيذ الإجراءات المعيّن الذي يقوم عليه التقدير يمكن أن تتم خارج رقابة الهيئة الخاضعة للرقابة نتيجة للعمليات السياسية. وفي مثل هذه الحالات قد يحتاج المدقق إلى النظر في كفاية وملاءمة الأدلة الرقابية وأي تأثير على رأي المدقق حول البيانات المالية.

تقييم صحة التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء

(9) عندما تتضمن البيانات المالية التي يقدمها المدقق عددا من التقديرات الكبيرة جدا التي يمكن أن تنطوي على درجة كبيرة من الشك التقديري، فإن على المدقق أن يقيّم كفاية الإفصاح عن ذلك الشك وتأثيره على تقرير المدقق.

مؤشرات عن انحياز محتمل من طرف الإدارة

(10) وفقا للفقرة 32 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540، يقوم المدقق بمراجعة الأحكام والقرارات التي تصدرها الإدارة عند إجراء تقديرات المحاسبة لتحديد ما إذا كان هناك مؤشرات عن انحياز محتمل من طرف الإدارة. وفي هذه العملية، يمكن للمدراء إسناد افتراضاتهم إلى أنواع مختلفة من المعلومات المستخرجة من المصادر الداخلية والخارجية والتي تكون أهميتها وموثوقيتها متغيرة. كما ستختلف الافتراضات المحددة وفقا لخصائص الاصول أو الالتزامات التي يتعين تقييمها وطريقة التقييم المستخدمة (مثل نهج الأداء أو السوق) ومتطلبات إطار التقارير المالية المعمول به. وبذلك يمكن للمدقق أن يدرس أسباب الانحياز المحتمل الذي يمكن أن يكون خاصا بالقطاع العام، مثل:

- دوافع سياسية قوية؛
- بيئة اقتصادية و سياسية متغيرة أو غير مستقرة؛
- ارتفاع في توقعات الجمهور؛
- توقعات أعلى من المعتاد لتغطية الميزانية؛
- الضغط من أجل الالتزام بالمعاهدات الاقليمية والدولية مثل أهداف التنمية المستدامة؛
- تخفيض في الميزانيات لا يقابله تخفيض في التوقعات المتعلقة بتسليم الخدمات؛
- عمليات شراكة عامة وخاصة؛

• والتساهل مع الأخطاء في المعلومات المالية.

(11) قد يتحمل المدقق الذي يعمل في بعض البيئات كمحاكم الحسابات مثلا، مسؤوليات إضافية عندما يعتبر أن لدى الإدارة نية للتضليل. وغالبا ما تؤدي هذه المسؤوليات الى تحديد الشخص (أو الأشخاص) المسؤول (المسؤولين) عن هذه الأعمال، والتوصية بتوجيه التهمة الملائمة مدنيا أو جنائيا ضدهم/هم. ولهذا الغرض يقدم المدقق أدلة عن مثل هذه المخالفات أو حالات سوء التصرف للدائرة القضائية التابعة لمحكمة المحاسبات أو مكتب المدي العام المعني، والتعاون مع الدائرة القضائية كما هو مطلوب. وعادة ما يتم تقديم هذه المعلومات في شكل تقرير مستقل حول العمل الرقابي المنجز ونتائج التحقيق ذات العلاقة.

الاقارات الخطية

(12) ونظرا لتعقيد وطبيعة وعنصر الحكم الإداري فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية في القطاع العام، قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار الحاجة إلى الحصول على إقرار خطي حول تقديرات محاسبية معينة تشمل ما يتعلق بالطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة.

التوثيق

(13) في الحالات التي استخدم فيها المدققين بيانات ومعارف واسعة النطاق تعود إلى سنوات سابقة والتي تكون متاحة في القطاع العام عند وضع " نطاق المدققين" وفقا للفقرة 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540 ، فإنه يمكن للمدقق النظر في توثيق ما يزيد عن متطلبات الفقرة 39 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2540، وأساس تقييم المدقق لمعقولية التقديرات المحاسبية وما يتصل بها من افصاحات باستخدام هذه البيانات.

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص :

(أ) المعاملات ذات القيود.

(ب) التعريفات.

(ج) إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.

(د) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات الصلة ومعاملاتها.

(هـ) الاستجابة إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات الصلة ومعاملاتها.

المعاملات ذات القيود

(2) يمكن أن تخضع هيئات القطاع العام أيضا إلى قيود معينة على طبيعة ونطاق المعاملات التي يمكن

أن تقوم بها مع الأطراف ذات الصلة. وقد تمنع هذه القيود المعاملات أو الممارسات التي قد يسمح

بها في علاقات الأطراف ذات الصلة خارج القطاع العام.

التعريفات

- (3) تقدم الفقرة 10 (ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550 تعريفاً "للطرف ذي الصلة" حيث يضع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الحد الأدنى من متطلبات الأطراف ذات الصلة أو لا يحددها قطعاً. وسيلاحظ المدققين في هذا التعريف أن الهيئات التي تخضع لرقابة مشتركة من قبل الحكومة (حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) لا تعتبر ذات صلة إلا إذا كانت تشارك في معاملات هامة أو تتقاسم موارد مع بعضها البعض إلى حد كبير.
- (4) ينبغي على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان استثناء الهيئات التي تخضع إلى رقابة مشتركة من الحكومة من تعريف الأطراف ذات الصلة قد يؤدي إلى مجالات ذات مخاطر أكبر في عمليات الرقابة التي يقوم بها (أي المدقق) على هيئات القطاع العام. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك وزارة مكونة من عدد من الهيئات، ومع أن هذه الهيئات قد لا تشارك في موارد أو لا تتعامل مع بعضها إلى حد كبير، فقد يكون هناك معاملات صغيرة عديدة ليست مهمة ظاهرياً والتي يمكن اعتبارها غير نظامية. وقد يكون هناك حالات أيضاً لا تتضمن معاملات البتة، مثل الحالة التي يسלט فيها الوزير نفوذه على هيئة لمنع دفع حصة أرباح لهيئة أخرى وذلك من أجل التأثير على التدفق النقدي ومنع أخذ قرارات محتملة بشأن مخصصات الموازنة.
- (5) لدى تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ينبغي أن يضع المدقق في ذهنه التعريف الواسع للأطراف ذات الصلة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

- (6) عند فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات الصلة مع هيئة القطاع العام إلى جانب الإجراءات الموصوفة في الفقرات 11 إلى 14 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550، يأخذ المدقق في الاعتبار:

- الهيكل القانوني والمتطلبات التنظيمية التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة والأطراف ذات الصلة

التي تتعامل معها، كأن يأخذ في الاعتبار مثلا ما إذا كانت الهيئة وزارة أو قسما أو وكالة أو شكلا آخر من أشكال الهيئات العامة؛

- إن فهم العمليات التجارية التي تقوم بها هيئات القطاع العام غالبا ما يشمل الحصول على معرفة بأنواع الأنشطة الحكومية التي تم القيام بها، بما فيها البرامج ذات العلاقة والهيئات الرئيسية التي تتعامل معها في تنفيذ تلك البرامج؛
- الهيكل التنظيمي لمراقبة الهيئة وإرساء المساءلة، والاعتراف بأن المكلفين بالحوكمة في القطاع العام يقومون بذلك باعتبارهم ممثلين للمواطنين. وقد لا يكون ملكية هيئات القطاع العام ذات الصلة التي لها في القطاع الخاص؛
- فهم متطلبات الإبلاغ الخاصة بالهيئة، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات الصلة؛
- والتنظيمات الأخرى التي يمكن أن تكون لها صلة بقدرة هيئة القطاع العام على التعامل (إجراء معاملات) مع الأطراف ذات الصلة. وقد يشمل ذلك الالتزام بتنظيمات التوريد التي يمكن أن تتضمن متطلبًا يقضي بأن تبرهن هيئات القطاع العام على أن المعاملات التي تقوم بها مع الأطراف ذات الصلة تتم بطريقة غير خفية.

(7) يمكن لمناقشة تعرّض البيانات المالية للهيئة لأخطاء جوهرية أن تغطي كذلك الأهداف الإضافية ومخاطر الأخطاء الجوهرية ذات العلاقة، كما وردت مناقشة ذلك في الفقرة 8 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550. ويمكن للمدقق أن يشرك في هذه المناقشة مدققين بصدد القيام بعمليات تدقيق في الأداء وبنشاطات تدقيقية أخرى للهيئة الخاضعة للرقابة.

(8) يمكن للمناقشة التي يقوم بها فريق الرقابة لمسألة الاحتيال أن تشمل النظر في قابلية عملية التوريد التي تقوم بها الهيئة للتعرض لعملية الاحتيال من قبل الأطراف ذات الصلة أو بواسطتها.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات الصلة ومعاملاتها

(9) بالإضافة إلى التأكيدات المعلنة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2315، يمكن أن تؤكد إدارة هيئات القطاع العام أن المعاملات والأحداث قد تمت وفقا للتشريعات أو الصلاحيات الملائمة كما لوحظ في الفقرة 192 (أ) من المعيار. ويمكن أن تتسع هذه التأكيدات لتشمل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة وأن تقع ضمن نطاق عملية الرقابة على البيان المالي.

(10) قد تقتضي مهمة المدقق أن يأخذ في الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة وأي متطلبات أو قيود معينة يمكن أن تفرض على الهيئة الخاضعة للرقابة وعلى المكلفين بالحوكمة والإدارة والموظفين لإجراء معاملات مع طرف ذي صلة وتنفيذها. وقد تكون هناك قيود على قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على تحديد هيئات مملوكة بالكامل أو جزئيا يمكن اعتبارها أطرافاً ذات صلة.

(11) ويمكن أن يكون هناك أيضا متطلبات بالنسبة إلى المكلفين بحوكمة هيئات القطاع العام والإدارة والموظفين تقضي بأن تعلن عن مصالحها في الهيئات التي تتعامل معها على أساس مهني وتجاري. وقد يحتاج المدقق في حالة وجود مثل هذه المتطلبات، أن يطبق الإجراءات المتعلقة بتقييم المخاطر وأن يقدّر مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن عدم الالتزام بتلك المتطلبات.

الاستجابة إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات الصلة ومعاملاتها

(12) تقتضي الفقرة 23 (ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550، أن يحصل المدقق على أدلة إثبات بأن معاملات هامة مرخص لها ومصادق عليها بشكل مناسب قد تمت مع أطراف ذات صلة خارج المجرى العادي لمعاملات الهيئة الخاضعة للرقابة، ويمكن أن تنطوي مهمة

الرقابة في القطاع العام على مسؤولية الإبلاغ عن الالتزام بالقوانين والتنظيمات. كما يمكن أن يشمل ذلك مسؤولية الحصول على أدلة إثبات بأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة مطابقة للقوانين والتنظيمات وأنه تم الترخيص لها والمصادقة عليها من الهيئة التشريعية أو من وزارة المالية أو من دائرة "أم" أو راعية، أو من جهاز الإشراف الملائم. ويمكن أن تسري هذه الإجراءات بغض النظر عما إذا كانت المعاملات مهمة أو أنها تمت خارج المجرى العادي للمعاملات.

(13) تقتضي الفقرة 24 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2550، على أن حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة على تأكيدات الإدارة بأن معاملات الأطراف ذات الصلة تمت بشروط تعادل تلك السائدة في المعاملات العلنية، وعما إذا أدلت الإدارة بهذا التأكيدات في البيانات المالية. وفي القطاع العام يمكن أن تقتضي القوانين والتنظيمات المتعلقة بالتوريد بأن العقود المبرمة مع أطراف ثالثة بما فيها الأطراف ذات الصلة تخضع إلى عطاءات تنافسية أو إلى شكل آخر من أشكال "اختبار السوق" لتبرهن على "أدائها".

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص :

- (أ) الأحداث التي وقعت ما بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق.
- (ب) الحقائق التي تصبح معروفة لدى المدقق بعد إصدار البيانات المالية.

الأحداث الواقعة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق

(2) بالإضافة الى التحقيقات الواردة في الفقرة 9 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2560، يمكن أن يأخذ المدقق في الحسبان الأحداث التي جرت أيضا والتي:

- (أ) لها صلة وثيقة بقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على تحقيق أهداف برامجها.
- (ب) ويمكن أن تؤثر على تقديم أية معلومات عن الأداء في البيانات المالية.

(3) بالإضافة الى الإجراءات الواردة في الفقرة 10 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2560، يأخذ المدقق في الاعتبار المسائل الناجمة عن محضر جلسات الهيئة التشريعية

وغيرها من الهيئات ذات الصلة التي يمكن أن يكون المدقق قد انتبه إليها أثناء القيام بعملية الرقابة المبرمج حدوثها في نهاية الفترة أو بعدها والتي قد تتطلب نتيجتها تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها.

حقائق تصبح معروفة لدى المدقق بعد إصدار البيانات المالية

(4) في ما يتعلّق بسعي المدقق إلى منع الاعتماد على تقرير المدقق، كما هو موضح في الفقرة 20 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2560، يمكن للمدقق أن يطلب استشارة قانونية وأن يفكر أيضا في إبلاغ الهيئة القانونية المختصة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2570 (المنقح) -
استمرارية أعمال المؤسسة

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص :

(أ) فرضية استمرارية أعمال المؤسسة.

(ب) تقييم تقدير الإدارة.

(ج) إجراءات رقابية إضافية عندما يتم تحديد الأحداث أو الظروف.

فرضية استمرارية أعمال المؤسسة

(2) قد يطلب من المدقق مراجعة ترتيبات الهيئة الخاضعة للرقابة للحفاظ على مركزها المالي العام وأن يُعد تقريراً بتلك الترتيبات.

(3) يمكن أن تنفق هيئات القطاع العام في سنة واحدة أكثر مما يتوفر لديها من موارد لتغطية نفقاتها، إذ يمكن أن تكون إيراداتها أقل من نفقاتها أو أن يكون هناك فائض في الالتزامات مقارنة بالأصول. بيد أنه من غير المألوف أن تتوقف الحياة العملية لهيئة تابعة للقطاع العام أو أن يخضع مستوى عملياتها إلى تخفيض إجباري نتيجة لعجز الهيئة عن تمويل عملياتها أو التزاماتها الصافية.

(4) إن إيقاف هيئة تابعة للقطاع العام عن العمل يُحتمل أن يكون في الغالب نتيجة لقرار سياسي

تأخذه الحكومة. ويمكن اتخاذ هذا القرار لتحقيق أصول الهيئة وتسديد التزاماتها وحلّها بالكامل أو لتخفيض مستوى عملياتها وتحويل بعض من وظائفها إلى هيئة عامة أخرى أو لدمجها مع هيئة عامة أخرى أو لخصصتها. وفي كل من هذه الحالات فإن الهيئة الخاضعة للرقابة تتوقّف بالكامل أو يتوقّف جزء منها، وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار الاسلوب الذي يتم فيه إنهاء الأنشطة و / أو تحويلها من أجل الانتهاء من المسائل المتعلقة باستمرارية أعمال المؤسسة.

(5) عند تكوين فكرة عن قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على مواصلة عملياتها، تشمل دراسة المدقق لاستمرارية أعمال المؤسسة عاملين منفصلين ولكنهما متداخلين أحياناً، وهما:

- المخاطرة الكبرى المرتبطة بالتغيرات في اتجاه السياسات (مثلاً، عند ما يكون هناك تغيير في الحكومة)؛
- ومخاطرة عملية تجارية أو مشروع أقل شيوعاً (مثلاً، في الحالة التي يكون فيها للهيئة الخاضعة للرقابة رأس مال غير كاف لتواصل عملياتها في مستواها الحالي وغير قادرة على زيادة رأس مال إضافي).

(6) للحد من مخاطر عدم انتباه المدقق إلى التغيرات في سياسات الحكومة، وهو ما قد يؤثر على افتراضية استمرارية أعمال المؤسسة، ينبغي أن يتأكد المدقق مما إذا:

- قامت الحكومة بالإعلان عن نيتها بمراجعة مجال سياسي ذي أثر على الهيئة الخاضعة للرقابة؛
- تم الإعلان عن عملية مراجعة وعن أن هذه العملية متواصلة؛
- أشارت عملية مراجعة أنه بالإمكان ترشيد الهيئة الخاضعة للرقابة، أو بالإمكان إعادة النظر في مستقبلها؛
- كانت هناك سياسة حكومية ترمي إلى خصخصة نشاطات الهيئة الخاضعة للرقابة.

تقييم تقدير الإدارة

(7) يدرك المدقق أن حصول تغييرات في سياسات الحكومة يمكن أن يكون له تأثير هام على وضع هيئات القطاع العام وعلى وظائفها. ومع ذلك، فقد تكون القرارات السياسية غير معروفة لدى المدقق.

إجراءات رقابية إضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

(8) عند النظر في متطلبات الفقرة 16 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2570، على المدقق أن ينظر في ما إذا كان عليه أن يطالب بأن تضمن الهيئة الخاضعة للرقابة تأكيداً مباشراً من الدائرة/الوزارة أو من الهيئة المسؤولة عن توفير الدعم المالي أو التمويل المستقبلي لتلك الهيئة. وعند المطالبة بهذا التأكيد، يجب أن يأخذ المدقق في الاعتبار أي قيود تفرضها العملية السياسية. وفي هذه الحالات فإن الإقرار الذي يوفره المسؤول المالي للهيئة الخاضعة للرقابة بأن الدعم المالي أو التمويل المستقبلي المزمع تلقّيه قد لا يكون كافياً لضمان ذي معنى بشأن مستقبل الهيئة ويعود ذلك إلى أن الهيئة قد لا تكون على علم بنوايا الداعم المالي.

(9) بالإضافة إلى الإجراءات الرقابية الواردة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يمكن للمدقق أن يقرأ أيضاً السجلات الرسمية الخاصة بالتغييرات الحاصلة في السياسات ومحاضر جلسات السلطة التشريعية وأن يستفسر عن المسائل التي تمت معالجتها في الجلسات التي لا تتوفر سجلات بشأنها بعد .

محتوى الفصل

- (1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص :
- (أ) الاعتبارات العامة.
 - (ب) الإدارة التي طُلب منها الإقرار الخطي.
 - (ج) الإعلام عن الحد الأدنى.
 - (د) الإقرارات الخطية: تاريخها والفترة / الفترات التي تغطيها.
 - (هـ) الشك في موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة التي لم يتم توفيرها.

اعتبارات عامة

- (2) إن مسؤوليات الإدارة في القطاع العام يمكن أن تكون أوسع مما هي عليه في القطاع الخاص. لذلك فإن على المدقق أن يأخذ في الاعتبار هذه الفرضية الواسعة لدى طلب الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة.

الإدارة المطلوب منها الإقرار الخطي

(3) عند دراسة الإرشادات الواردة في الفقرة 2 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار أن المتطلبات ذات العلاقة بمسؤولية إعداد البيانات المالية يمكن أن تختلف كما تنص عليه التشريعات. وعلى المدقق أن يستأنس بالتشريعات السارية لتحديد الأطراف التي ينبغي طلب الإقرار الخطي منها. ويمكن للمدقق أيضا في مرحلة التخطيط، أن يبلغ المكلفين بالحوكمة ويتفق معهم بشأن الأشخاص الذين يتم تحديدهم باعتبارهم مسؤولين عن توفير الإقرارات الخطية.

الاعلام عن الحد الأدنى

(4) وفقا للفقرة 14 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580، يمكن للمدقق التفكير في إعلام الإدارة بحد أدنى لأغراض الإقرارات الخطية المطلوبة. وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار المنظور الواسع للقطاع العام الذي يمكن أن يُطلب منه إبلاغ لجميع التحريفات، حتى تلك التي قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بإصلاحها وجميع أوجه النقص في الرقابة وحالات عدم الالتزام بالصلاحيات. ولأغراض طلب الإقرارات الخطية يمكن للمدقق التفكير في الإعلام عن هذه المتطلبات كما يمكنه الاخذ بعين الاعتبار المنظور الواسع للقطاع العام والاجراءات التي تصف المتطلبات والمسؤوليات والأهداف الاضافية.

الإقرارات الخطية: تاريخها والفترة / الفترات التي تغطيها

(5) كما ذكر في الفقرة 15 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580، فإن تاريخ الإقرارات الخطية ينبغي أن يكون أقرب ما يمكن عمليا من تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية. ويمكن أحيانا الحصول على إقرارات الإدارة من المستويات العليا للحوكمة في القطاع العام، لذلك فإنه من المهم بالنسبة للمدقق أن يقوم بالتخطيط مسبقا ليتمكّن من الحصول على الإقرارات الخطية في الوقت المناسب لتفادي أي تأخير في إصدار التقرير الرقابي.

الشك في موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المؤقّرة

- (6) يمكن تعيين المدقق طبقاً لإجراءات قانونية ولذلك لا يمكنه رفض مهمة رقابية أو الانسحاب منها. وفي مثل هذه الحالات يمكن للمدقق أن يقوم بإبلاغ السلطة التشريعية حسب ما يراه مناسباً.
- (7) يوفر { الملحق ج } قائمة بالبنود الأخرى التي يمكن أن يختار المدقق إضافتها في خطاب إقرار الإدارة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2600 - اعتبارات
خاصة - الرقابة على البيانات المالية
للمجموعة (تشمل عمل مدققي
المكوّنات)

محتوى الفصل

(1) يتضمن هذا الفصل توجيهات إضافية للمدقق بخصوص :

(أ) التعريفات.

(ب) القبول والاستمرار.

(ج) فهم المجموعة ومكوناتها وبيئتها.

(د) فهم مدقق المكوّنات.

(هـ) المادية.

(و) الاستجابة للمخاطر المقدّرة.

(ز) عملية التوحيد (الدمج).

(ح) التواصل مع مدقق المكوّنات.

(ط) الاتصال بالإدارة وبالمكلفين بحوكمة المجموعة.

التعريفات

(2) لدى دراسة التعاريف الواردة في الفقرة 9 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، بالإضافة إلى الإرشادات الواردة في الفقرات 2 (أ) إلى 6 (أ) من المعيار، فإنه يمكن أن تنطبق خصائص إضافية في القطاع العام كالتالي:

(أ) بالنسبة إلى المكوّن - في بيئة القطاع العام، يمكن للمكونات أن تشمل أيضا الوكالات والدوائر والمكاتب والشركات والصناديق ووحدات المكوّنات والمقاطعات والمشاريع المشتركة والمنظمات غير الحكومية.

(ب) وبالنسبة إلى المكوّن الهام - في بيئة القطاع العام، يمكن أن يشمل تحديد المكوّنات الهامة أيضا القضايا التي تزيد من حساسية الرأي العام كقضايا الأمن القومي أو المشاريع الممولة من المتبرعين أو الإبلاغ عن عائدات الضرائب.

القبول والاستمرار

(3) إن احتمالية حصول عجز في المشاركة في عمل مدقق المكوّن كما ورد توضيحه في الفقرة 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 وعجز عن الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة يكون أقل في بيئة القطاع العام لأن القوانين والأنظمة يمكن أن تمنع وضع قيود تحول دون الوصول إلى المعلومات.

(4) في إطار الالتزام بمتطلبات الفقرة 13 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، بالإضافة إلى الإشارة إلى الإرشادات الواردة في الفقرة 18 (أ) من المعيار، يمكن لمدقق مجموعة القطاع العام التواصل مع الهيئة التشريعية أو هيئات تنظيمية أخرى كما هو مناسب بشأن رفع القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة أو بموجب قوانين أو تنظيمات والتي تحول دون الوصول إلى الأدلة الرقابية.

(5) في القطاع العام يمكن للتغيرات الهامة التي تؤثر على قدرات فريق رقابة المجموعة على الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة كما هو مذكور في الفقرة 12 (أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة 2600، أن تتأثر بتغيرات إضافية مثل:

- التغييرات التي تحصل في القوانين والأنظمة وتؤثر على منظومة معلومات الإدارة المالية و/ أو إطار إعداد التقارير المالية؛
- والتغيرات التي تحصل في طبيعة التمويل ومصادره أو مبالغة، بما فيها التغيرات في بنية الدين العام.

فهم المجموعة ومكوناتها وبيئتها

(6) يتعين على مدقق المجموعة فهم المجموعة ومكوناتها والتوجيهات الواردة في الفقرة (أ23) إلى (أ31) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 وعلى الفريق الرقابي إدراك المسائل الإضافية في القطاع العام والتي تتضمن:

- ضوابط الامتثال للقوانين والأنظمة؛
- الالتزام بمتطلبات ميزانية وصراف الجهات؛
- التصنيف المتسق للرموز لإعداد تقارير الميزانية والمبالغ الفعلية؛ أو
- مشاركة المجموعة و/ أو مكوناتها في الشركات العامة والخاصة

(7) يمكن للحكومة أن ترتبط بعلاقات مع الهيئات المستقلة من خلال عمليات التحويل أو دورها كهيئة تنظيمية بالنسبة إلى بعض الصناعات، ويصعب في مثل هذه الحالات تحديد ما إذا كانت علاقة الحكومة بهيئة ما يبرر إدماجها في المجموعة، على سبيل المثال؛

- يمكن أن يؤدي تطبيق إطار إعداد التقارير المالية إلى إقصاء نوع معين من الوكالات، أو الإدارات، أو المكاتب، أو الشركات، أو الصناديق، أو المقاطعات، أو المشاريع المشتركة، أو المنظمات غير الحكومية من البيانات المالية الخاصة بالمجموعة. في مثل هذه الحالات، إذا رأى مدقق مجموعة القطاع العام أن هذه النتيجة سوف تؤدي إلى عرض مضلل للبيانات المالية الخاصة بالمجموعة فإن بإمكانه أن يدرس ضرورة إبلاغ الهيئة التشريعية أو غيرها من الهيئات التنظيمية المناسبة،

بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على التقرير المالي للمدقق؛ أو

- قد لا يوفر إطار إعداد التقارير المالية توجيهات معينة بشأن إدراج أو إقصاء الهيئات المذكورة أعلاه من البيانات المالية الخاصة بالمجموعة. في مثل هذه الحالات، يمكن لمدقق القطاع العام المشاركة في المناقشات بين إدارة المجموعة وإدارة المكون لتحديد ما إذا كانت معالجة المكون في البيانات المالية الخاصة بالمجموعة ستؤدي إلى تمثيل عادل له. وفضلا عن ذلك، قد لا توافق إدارة المجموعة على إدراج المكون في البيانات المالية مما قد يحد بدوره من قدرة مدقق المجموعة على التواصل مع مدقق المكون والاستعانة بعمله.

فهم مدقق المكون

- (8) إذا أراد مدقق مجموعة القطاع العام أن يطلب من مدقق المكون القيام بأعمال رقابية إضافية حول المعلومات المالية المتعلقة بالمكون أو المجموعة تعتبر التوجيهات الواردة في الفقرة (أ33) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 ذات صلة. قد تختلف منهجية مدقق المجموعة عن منهجية أو ممارسات مدقق المكون في بعض بيئات القطاع العام، وفي هذه الحالات يمكن لمدقق المجموعة أن يوصي باتخاذ إجراءات تتماشى مع منهجيته.
- (9) عند دراسة الفقرة (أ37) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، يمكن أن يلاحظ مدقق القطاع العام أن مدقق المكون يخضع أيضا لمتطلبات مدونة الأخلاقيات للانتوساي كما اعتمدها الجهاز الرقابي للقطاع العام.
- (10) تناقش النقطة الثانية في الفقرة (أ38) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 إدراك الفريق الرقابي لكفاءة مدقق المكون المهنية وما إذا كان يتمتع بالمهارات الخاصة اللازمة (مثل المعرفة الخاصة بالصناعات) لأداء العمل. ويشمل ذلك، في سياق بيئة القطاع العام، فهم تلك البيئة والقوانين والأنظمة المطبقة المتعلقة برقابة المجموعة.

(11) تناقش الفقرة (41أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 الحالات التي تحول فيها القوانين أو الأنظمة دون الوصول إلى الأجزاء المتعلقة بالوثائق الرقابية الخاصة بمدقق المكون، وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يقرر مدقق القطاع العام رفع الحالة إلى الهيئة التشريعية أو إلى غيرها من الهيئات التنظيمية المناسبة.

الأهمية النسبية

(12) عند تحديد الأهمية النسبية بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة كما تقتضي الفقرات من 21 إلى 23 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، يمكن للمدقق الاستعانة بالتوجيهات الواردة في الفقرة (3أ) و (10أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2320 التي تعالج تحديد الأهمية النسبية في القطاع العام. وفي سياق البيانات المالية الخاصة بالمجموعة يمكن تقييم الأهمية النسبية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى جانب الأهمية الجوهرية للمكون بمستوى أقل في القطاع العام، ويحدث ذلك لعدة أسباب بما فيها سياق المسألة أو طبيعة وخصائص النظم والجهات المعنية، بالإضافة إلى ذلك، قد توجد متطلبات بشأن الآراء المنفصلة عن المكونات مما يشير الحاجة إلى انخفاض أهميتها النسبية. وعلاوة على ذلك، يستلزم القيام ببعض الإجراءات بموجب تفويض أو تشريع أو يمكن أن يضع المدقق إجراءات رقابية للمعاملات التي لها أهمية فقط بسبب طبيعتها.

(13) وفقا لما تقتضيه الفقرة (21د) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، فإنه بعد تحديد العتبة لا يمكن اعتبار البيانات دون أهمية بالنسبة إلى البيانات المالية للمجموعة، وقد تتأثر بطبيعة الموضوع والوعي العام. وعلى مدققي مجموعة القطاع العام الاخذ بعين الاعتبار المنظور الشامل للقطاع العام والذي من خلاله يلزم الإبلاغ عن جميع الأخطاء بما في ذلك تلك التي عملت الهيئة الخاضعة للرقابة بتعديلها والنقائص في الأنظمة الرقابية وحالات عدم الامتثال للسلطات. وفي تلك الحالات لا يمكن تحديد أي عتبة.

الاستجابة للمخاطر المقيمة

(14) لدى تطبيق متطلبات الفقرة (24) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 على مستوى المجموعة، قد يعتبر مدققي القطاع العام طبيعة الأنشطة التي تؤديها مختلف المكونات في القطاع العام هي أحد العوامل الرئيسية المحددة لمخاطر الأخطاء الجوهرية. على سبيل المثال: إن مخاطر الأخطاء الجوهرية في عمليات الإغاثة في حالات الكوارث تكون عادة أعلى من مخاطر الأخطاء الجوهرية في العمليات الأكثر استقراراً مثل صرف الرواتب لمعلمي المدارس. ولتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في العمليات على مستوى المجموعة، يصنف مدقق المجموعة العناصر وفقاً لطبيعة عملياتها ويقيم مخاطر كل فئة على حدة. يساهم هذا التمرين في تمكين مدقق المجموعة على تحديد طبيعة وتوقيت حجم العمل الذي يلزم القيام به في عملية توحيد التقارير.

عملية توحيد التقارير

(15) لدى دراسة التوجيهات الواردة في الفقرة (A56) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 في سياق القطاع العام، قد توجد مجموعة متنوعة من المعاملات المسجلة على مستوى المجموعة فقط خاصة في البيانات المالية الموحدة التابعة للحكومة. وقد تتضمن هذه المعاملات سجل للموارد الطبيعية أو الثروات التاريخية. وفي تلك الحالات، فإن مدقق المجموعة هو المسؤول عن الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية لهذه المعاملات.

(16) أدناه أمثلة عن الحالات المتعلقة بالقطاع العام بالإضافة إلى الأمثلة الواردة في الملحق 3 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600، والتي قد تشير إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة:

- افتقار الإدارة إلى معرفة القوانين والأنظمة المطبقة؛
- تجاوز الإنفاق في الميزانية بسبب ضعف ضوابط الميزانية؛
- خصخصة المكونات؛
- برامج أو عناصر جديدة أو تغييرات رئيسية في البرامج والمكونات الموجودة؛
- مصادر تمويل جديدة للمجموعة أو المكونات وبين المكونات؛

- التغييرات في القوانين أو الأنظمة أو التوجيهات؛
- القرارات السياسية مثل إعادة هيكلة المكونات؛
- البرامج الرئيسية ضمن مكون ما دون تخصيص مصادر و/ أو تمويل كاف؛
- زيادة التوقعات العامة؛
- شراء السلع الخدمية في مكونات معينة مثل الدفاع والأمن القومي؛
- الاستعانة بمصادر خارجية لأنشطة المكون؛
- خضوع المكونات لتحقيقات خاصة أو رقابة برلمانية أو تشريعية؛
- التغييرات في القيادة السياسية؛
- مؤشرات على وجود هدر أو سوء الاستخدام؛
- توقعات أعلى من المعتاد للالتزام بالميزانية؛
- الشراكات العامة والخاصة؛
- التدخل السياسي في تخصيص المصادر العامة؛ أو
- التأثير المباشر للحكومة على الإدارة و/أو نقص الخبرات المهنية في الإدارة مقابل التعيينات السياسية.

التواصل مع مدقق المكون

- (17) وفقاً للفقرة (40) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 عند التواصل مع مدقق المكون قد يجد مدقق مجموعة القطاع العام أنه من الملائم تقديم المعلومات لمدقق المكون عن مخاطر عدم الامتثال للقوانين والأنظمة والذي من شأنه أن يسفر عن خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة أو يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الرقابية ومتطلبات إعداد التقارير.
- (18) وقد تتضمن المسائل الإضافية المتعلقة بالقطاع العام بالإضافة إلى المسائل المطلوبة أو المقترحة في الملحق 5 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600 ما يلي:

- قائمة القوانين والأنظمة المتعلقة بالعمليات الرقابية للمكون بالإضافة إلى قائمة القوانين والأنظمة المتعلقة برقابة المجموعة.
- قائمة بالإجراءات الإضافية التي يقرر مدقق المجموعة أنها ضرورية ليتم تنفيذها من قبل مدقق المكون

التواصل مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

(19) قد يكون لمدققي مجموعة القطاع العام مسؤوليات تتعلق بالإبلاغ عن عمليات الاحتيال التي يتم تحديدها على مستوى المكون بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرة (47) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2600. وقد تتضمن هذه المسؤوليات إبلاغ الأطراف خارج الهيئة مثل السلطات التنظيمية والتنفيذية. تجد توجيهات إضافية عن مسؤوليات المدقق بالإبلاغ عن عمليات الاحتيال في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2240.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2610 (منقح 2013) -
استخدام عمل المدققين الداخليين

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

- (أ) تحديد إمكانية الاستعانة بأعمال المدقق الداخلي في أي المجالات وإلى أي مدى؛
(ب) تحديد إمكانية الاستعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة في أي المجالات وإلى أي مدى.

تحديد إمكانية الاستعانة بأعمال المدقق الداخلي في أي المجالات وإلى أي مدى

(2) عند تقييم موضوعية عمل الرقابة الداخلية وفقا للمتطلبات الواردة في الفقرة (15أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2610، يوصى المدققين الأخذ بعين الاعتبار دليل المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة للانتوساي والذي يتناول موضوعات عن استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته، عند إنشاء وظيفة للرقابة الداخلية بموجب تشريعات أو أنظمة ويتم استيفاء المعايير التالية، دل ذلك على موضوعية وظيفة الرقابة الداخلية:

(أ) المساءلة من الإدارة العليا، على سبيل المثال: رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية والمكلفين

بالحوكمة؛

(ب) إبلاغ نتائج التدقيق إلى كل من الإدارات العليا، على سبيل المثال: رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية والمكلفين بالحوكمة؛

(ت) الموقع ، من حيث التنظيم، خارج إطار موظفي وإدارة الوحدة الخاضعة للرقابة؛

(ث) أن يكون في منأى عن الضغوط السياسية بما يكفي لإجراء عمليات رقابية والإبلاغ عن الملاحظات والآراء والاستنتاجات بموضوعية دون التخوف من الانتقام السياسي؛

(ج) لا يسمح لموظفي التدقيق الداخلي بالتدقيق على عمليات رقابية كانوا مسؤولين عنها سابقا وذلك تجنباً لأي تضارب للمصالح؛

(ح) إمكانية الوصول إلى المكلفين بالحوكمة.

تحديد إمكانية الاستعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة في أي المجالات وإلى أي مدى

(3) نظرا إلى التوقعات العامة بشأن استقلالية الذين يجرون العمليات الرقابية، فإنه من المناسب للمدققين تقييم المخاطر والضمانات في الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة بالإضافة إلى المعايير المحددة مسبقا في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2620 - استخدام عمل خبير التدقيق

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

- تحديد الحاجة إلى خبير التدقيق
- كفاءة وقدرات وموضوعية خبير التدقيق
- الاتفاق مع خبير التدقيق

تحديد الحاجة إلى خبير تدقيق

(2) عند تحديد الحاجة إلى استخدام عمل خبير التدقيق، ينصح المدققين الأخذ بعين الاعتبار وفقا للقوانين والأنظمة أو الصلاحيات يمكن أن تتضمن الرقابة المالية مسؤوليات إضافية تتعلق بالاحتيال، وفي هذه الحالة، يحتاج المدقق الاستعانة بعمل الخبراء من الشرطة أو مكاتب مكافحة الفساد. وفي بعض من بيئات القطاع العام كبيئة محاكم الحسابات بما لديها من صلاحيات إصدار أحكام، قد يركز قرار إصدار الحكم على أدلة الخبير التي تصبح ملزمة قانونيا وتجبر الشخص المسؤول عن الاحتيال أو الفساد على دفع الغرامات والديون. ويمكن للمدعين العامين مقاضاة الشخص المسؤول عن الاحتيال أو الفساد ومصادرة الأصول الضرورية لدفع الديون. ولذلك يقدم المدققين أدلة على مثل هذه المخالفات المحتملة وحالات سوء السلوك إلى الإدارة القضائية لمحاكم

الحسابات أو مكتب الادعاء العام المختص والتعاون مع هذه الدائرة القضائية حسب الاقتضاء
عادة ما يتم تقديم هذه المعلومات في شكل تقرير منفصل عن أعمال التدقيق المنفذة والملاحظات
ذات الصلة.

كفاءة ومؤهلات وموضوعية خبير التدقيق

(3) تعتبر الاستقلالية مسألة بالغة الأهمية في القطاع العام وقد تتضمن متطلبات تشريعية أو سياسات
حكومية من الواجب على المدقق والخبير الالتزام بها، ويمكن للمدقق اعتماد الإجراءات التي
أوصت بها الفقرة (20أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2620 بشأن
تقييم الموضوعية وذلك لتقييم استقلالية الخبير. إلى جانب ذلك، عند الأخذ بعين الاعتبار موضوع
الاستقلالية، بإمكان المدقق تقييم حيادية الخبير السياسية الفعلية والمفترضة. وتشمل الأنشطة التي
يمكن أن تشكل في حيادية الخبير السياسة الترشح أو شغل منصب سياسي أو المشاركة في فعاليات
برعاية جمعيات سياسية أو جماعات الضغط السياسي أو منظمات لها انتماءات سياسية. وينبغي
النظر في هذه العوامل في سياق مدى انخراط الخبير فيها واحتمالية وجود مكسب و/أو تحيز
شخصي له.

الاتفاق مع خبير التدقيق

(4) تقتضي الفقرة 70 و71 من مدونة قواعد السلوك الأخلاقي للإنتوساي من المدقق الالتزام بالسرية
خاصة بما يتعلق بالبيانات الحساسة إلا إذا منح صلاحية محددة للإفصاح عن بعض المعلومات أو
إذا كان هناك حق أو واجب قانوني ومهني للقيام بذلك. ويتمثل الفرق الأساسي بين القطاعين العام
والخاص احتمالية وجود متطلبات تشريعية محددة في القطاع العام ترتبط بالسرية من ناحية
والوصول إلى المعلومات من قبل طرف ثالث من ناحية أخرى. وهناك حاجة مستمرة في القطاع
العام لتحقيق التوازن بين السرية والحاجة إلى الشفافية والمساءلة. ولدى النظر في المسائل المتعلقة
بالسرية الواردة في الفقرة (11د) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2620،

يوصى المدققين أن يكونوا على دراية بأي تشريع يخول حصول الجمهور على عمل خبير تم الاستعانة به في عملية رقابية على القطاع العام.

(5) إن معالجة طلبات صادرة عن هيئات تنظيمية خارجية أو الشرطة أو مدعين عامين أو قضاة للوصول إلى عمل خبير ليست أمرا استثنائيا في القطاع العام، لذلك يُنصح المدققين بإعلام الخبير بأن أدلته الرقابية أو تقاريره قد يتم طلبها من خارج الجهات الرقابية التابعة للقطاع العام ويمكن استخدامها في عمليات أو تحقيقات أخرى.

(6) لدى الخبراء العاملين في القطاع العام مسؤوليات إضافية تتعلق بالسرية تكون مبنية على تفويض من جهاز رقابي معين أو قوانين تتعلق بأسرار رسمية أو أعمال خاصة. وعلى سبيل المثال قد تتعلق هذه التشريعات بالعمليات الرقابية على وكالات الدفاع والصحة والخدمات الاجتماعية أو الضرائب. ويجب على المدققين أن يكونوا ملمين بأي متطلبات محددة تتعلق بالسرية والتي عليه/ها الالتزام بها.

(7) يتطلب التوازن بين السرية والشفافية استخدام المدقق لتقديره المهني للتأكد من أن عمل الخبير، ذات الطابع السري، يتم تحديده بوضوح ويعالج على هذا الأساس، ويوصى المدققين بالإلمام بالسياسات والإجراءات التي وضعتها الجهة الرقابية للتعامل مع مثل هذه المواقف.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700 (منقح) - تكوين رأي وإعداد تقارير البيانات المالية

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تقرير المدقق

تقرير المدقق

(2) وفقا للتوجيهات المذكورة في الفقرة (49أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700، تحدد القوانين والأنظمة المسؤوليات المالية ويحدد المدقق مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة في القطاع العام والتي سيتم إدراجها في تقرير المدقق.

(3) وفقا للفقرة 43 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700، إذا تناول المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى في تقريره عن البيانات المالية إضافة على مسؤولياته بموجب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يجب تناول مسؤوليات الإبلاغ الإضافية في قسم منفصل في تقرير المدقق تحت عنوان: "تقرير عن متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى" أو بخلاف ذلك بما يتناسب مع محتوى الفصل مالم تتناول هذه المسؤوليات نفس المواضيع المعروضة في إطار مسؤوليات الإبلاغ التي تقتضيها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفي هذه الحالة يمكن عرض مسؤوليات الإبلاغ الأخرى في نفس القسم كعناصر التقرير ذات الصلة التي

تقتضيها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وُجدت متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إعداد التقارير المالية لتضمن وضوح الرأي الرقابي على البيانات المالية من خلال طلب معلومات واردة في التقرير المالي لا تتعلق بالرأي على البيانات المالية ويجب تمييزها بوضوح في التقارير المالية. ولا تعالج التقارير المالية طبيعة ومدى الإجراءات التي يجب اتخاذها لدعم الإبلاغ عن هذه المعلومات أو كيفية عرض هذه المعلومات في تقرير منفصل. وقد يكون من الضروري تطبيق معايير رقابية أخرى عند الإبلاغ عن هذه المعلومات.

(4) وفقاً للفقرة (28) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700، يمكن الإشارة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2220 عند الإبلاغ عن المسؤوليات الأخلاقية في قسم أساس الرأي.

(5) في الحالات التي يلزم فيها المدقق بموجب القوانين والأنظمة باستخدام نسق أو صياغة معينة في تقريره فإن عليه أن يقيم ما إذا كان التنسيق والصياغة يتضمن العناصر الدنيا كما تنص الفقرة (50) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700، وفي حال غياب هذه العناصر من التقرير، لا يمكن للمدقق ذكر أن عملية التدقيق تمثل للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2000-2899).

(6) عند تطبيق ما ورد في الفقرة (21أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700، وعندما لا تحدد القوانين أو الأنظمة أو شروط المهمة الرقابية الجهة التي يوجه إليها التقرير، يُوصى المدقق بتوجيه تقريره إلى الجهات المكلفة بالحوكمة أو إلى السلطة التشريعية المعنية، كما هو مناسب.

(7) قد تحدد القوانين أو الأنظمة مواعيد نهائية لتسليم التقارير، وفي حال لم يستطع فيها المدققين التقيد بالموعد النهائي، يمكنهم اتخاذ الإجراءات اللازمة مثل إعلام الجهات المكلفة بالحوكمة أو الهيئة التشريعية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2701 - الإبلاغ عن
مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير
المدقق المستقل

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تحديد مسائل التدقيق الرئيسية

(ب) الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية

تحديد مسائل التدقيق الرئيسية

(2) وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701، تعتبر متطلبات الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية للجهات المدرجة الزامية. ويمكن للمدقق الأخذ بعين الاعتبار مسائل التدقيق الرئيسية عند التدقيق على الجهات الخاضعة للرقابة بخلاف الجهات المدرجة باعتبار القطاع العام عنصر مهم في أي اقتصاد وهو مسؤول عن الحفاظ وتوفير الوظائف المهمة التي تؤثر على المواطنين.

(3) عند البت في الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية خلال التدقيق على الجهات باستثناء الجهات المدرجة، يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية:

- إذا استلزمت القوانين والأنظمة أو المهام الرقابية من المدقق الإبلاغ عن مشكلات معينة

تتعلق بعمل المدقق والذي قد تكون مماثلة لمسائل التدقيق الرئيسية، يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقريره ذات صلة.

- يمكن الإبلاغ عن المسائل المماثلة لمسائل التدقيق الرئيسية التي تتطلبها القوانين والأنظمة بطرق مختلفة، إذا تم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق قد لا يكون من الممكن تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701، ولكن إذا تم الإبلاغ عنها في تقرير منفصل موجه لمستخدمين محددين قد يرى المدقق أنه من المناسب تطبيق المعيار 2701 بما أن تقرير المدقق سيصل إلى جميع أصحاب المصلحة والمستخدمين المحتملين.
- تتناول الفقرة (175) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701 توجيهات إضافية بشأن التفاعل بين مسائل التدقيق الرئيسية ومتطلبات أخرى بشأن الإبلاغ في القطاع العام.

(4) إذا قرر المدقق تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701 في عملية التدقيق على جهة خاضعة للرقابة غير الجهات المدرجة، فإنه من المستحسن وضع سياسة للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية لجميع الجهات الخاضعة للرقابة (باستثناء الجهات المدرجة) أو جهات معينة فقط. يمكن وضع معايير لتحديد الجهات الخاضعة للرقابة التي سيتم من أجلها الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية: أمثلة عن هذه المعايير:

- الجهات الخاضعة للرقابة ذات الأثر الأكبر على ميزانية الدولة؛
- الجهات الخاضعة للرقابة ذات الأثر الأكبر على البيانات المالية الموحدة؛
- الجهات الخاضعة للرقابة التي ستؤثر على السوق (مثل: الديون القومية).

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية

(5) يوصى المدققين بمراعاة القوانين والأنظمة التي تقيد الإبلاغ عن هذه المعلومات من خلال فرض متطلبات تتعلق بالسرية عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية. قد تستند الحاجة إلى السرية إلى تفويض المدقق أو التشريع ذات الصلة بالسرية الرسمية أو الخصوصية. على سبيل المثال: العمليات

الرقابية على الجهات المسؤولة عن الدفاع والصحة والخدمات الاجتماعية والضرائب قد تخضع لمثل هذه القيود. وقد يحدد المدققين هذه القوانين والأنظمة والأخذ بعين الاعتبار متطلبات السرية هذه عند تحديد مسائل التدقيق الرئيسية. تتناول الفقرة 14 و (52 أ) الى (56 أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701 توجيهات عن كيفية معالجة هذا الظرف.

(6) الملحق د يقدم مثلاً توضيحياً لفقرة "مسائل التدقيق الرئيسية"

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2705 (منقح)
-تعديلات الرأي في تقرير المدقق
المستقل

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) الظروف التي تتطلب تعديلات في رأي المدقق

(ب) تحديد نوع التعديلات في رأي المدقق

(ت) طبيعة الأخطاء الجوهرية (المادية)

(ث) طبيعة العجز عن الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة

(ج) شكل ومضمون تقرير المدقق بعد تعديل الرأي

(ح) التواصل مع الجهات المكلفة بالحوكمة

الظروف التي تتطلب تعديلات في رأي المدقق

(2) تطبيقا للمتطلبات الواردة في الفقرة 6 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

2705، المدقق الذي له مسؤوليات تتعلق بعدم امتثال الجهات عند إجراء عمليات التدقيق للبيانات

المالية عليه الأخذ بعين الاعتبار أثر مسألة عدم الالتزام، ويتم الإبلاغ عنها عادة في قسم منفصل في

تقرير المدقق وفقا للفقرة 43 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705.

تحديد نوع التعديلات في رأي المدقق

(3) بالإضافة إلى الردود التي تتطلبها الفقرة (13ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705، فقد يُطلب من المدقق أو يقرر تقديم تقرير منفصل إلى الهيئات التشريعية أو غيرها من الهيئات التنظيمية كما هو مناسب عن الحالات التي ترفض فيها إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة عن رفع القيود عن الوصول إلى الأدلة الرقابية.

طبيعة الأخطاء الجوهرية

(4) عند تطبيق ما ورد في الفقرة (13أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705، يجد المدققين المزيد من التوجيهات في الفقرة (124أ) و(125أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2450.

طبيعة العجز عن الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة

(5) تجد أمثلة إضافية عن الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق في القطاع العام كما هو موضح في الفقرة (11أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705 وتتضمن تغييرات تشريعية وكوارث وطنية وقرارات سياسية مثل العمليات العسكرية والنقل الرئيسي للعمليات الحكومية.

شكل ومحتوى تقرير المدقق بعد تعديل الرأي

(6) توضح الأمثلة الواردة في الفقرة (22أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705، أنه ليس من المناسب دائما في القطاع العام قياس حجم أثر الضريبة على الدخل والدخل قبل

الضرائب وصافي الدخل والايادات. وبدلاً من ذلك، يمكن للمدققين قياس الأثر على البيانات المالية بعبارات أخرى مثل إجمالي النفقات وإجمالي الإيرادات أو الدين الوطني أو الفائض.

التواصل مع الجهات المكلفة بالحوكمة

(7) قد يُطلب من المدققين أو أن يقرر التواصل مع مستخدمين مستهدفين آخرين، مثل الهيئات التشريعية بالإضافة إلى الجهات المكلفة بالحوكمة كما ورد في الفقرة 30 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2705.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2706 (منقح) -
الفقرات التنبيهية إلى مسائل أساسية
وفقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى في
تقرير المدقق المستقل

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

أ) الفقرات التنبيهية إلى مسائل أساسية في تقرير المدقق

ب) فقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى في تقرير المدقق

ت) التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة

الفقرات التنبيهية إلى مسائل أساسية في تقرير المدقق

(2) يمكن للسلطات أو التوقعات الرقابية في القطاع العام توسيع الظروف المناسبة ذات الصلة للإبلاغ عن فقرة تنبيهية تتعلق بمسألة معروضة أو تم الإفصاح عنها في البيانات المالية، بالإضافة إلى أمثلة تناقش تطبيق توجيهات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ويمكن للمدققين النظر إلى العوامل التالية في الإبلاغ عن فقرة تنبيهية إلى مسائل أساسية:

- الإجراءات التشريعية بشأن البرامج أو الميزانية؛
- القوانين أو الأنظمة أو التوجيهات التي لها تأثير مهم على الجهة؛
- الاحتيال وسوء الاستعمال أو الخسائر؛

- المعاملات المهمة؛
- جوانب النقص الهامة في الرقابة الداخلية؛
- الممارسات التجارية المشكوك فيها؛
- تدخيل معاملات دون مراعاة لجانب الاقتصاد؛
- أخطاء الفترة السابقة؛
- قضايا تتعلق بالبيئة؛
- قضايا تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركة.

فقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى في تقرير المدقق

- (3) قد تكون الأمثلة الواردة في الفقرة 33.2 أعلاه ذات صلة بفقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى كما هو مبين في الفقرة 10 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706 عندما لا يتم الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية.
- (4) إن العمليات الرقابية التي ينفذها مدقق القطاع العام تكون بموجب قوانين أو أنظمة وبالتالي قد يستحيل على المدقق الانسحاب من المهمة الرقابية على الرغم من الأثر المحتمل بعدم القدرة في الحصول على أدلة تدقيق كافية بسبب القيود الشائعة على التدقيق التي تفرضها الإدارة كما هو وارد في الفقرة (10 أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706. وفي هذه الحالة، قد يرى المراجع أنه من اللازم إدراج فقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى في تقريره تشير إلى الصلاحيات الرقابية واستحالة الانسحاب من المهمة الرقابية.
- (5) إن القيود المقترحة بشأن توزيع أو استخدام تقرير المدقق في الفقرة (14 أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706 قد لا تكون خيارا في القطاع العام. وتتضمن الفقرة (21أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 توجيهات إضافية بشأن قيود التوزيع أو الاستخدام.

التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة

- (6) تقتضي الفقرة 12 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706 التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة إذا أراد المدقق تضمين معلومات بشأن التركيز على فقرات تنبيهية إلى مسائل أساسية أو فقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى في تقريره، فقد يُطلب من المدقق أو يقرر التواصل مع مستخدمين معينين آخرين مثل الهيئة التشريعية بالإضافة إلى المكلفين بالحوكمة.
- (7) لدى النظر إلى الفقرة (18أ) من العيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706، من المتوقع أن يقوم المدقق بالتواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة بشأن جميع المسائل المدرجة في الفقرات التنبيهية إلى مسائل أخرى حتى المتكررة منها. ويمكن للمدقق الإبلاغ عن المسائل المتكررة إلى أطراف أخرى مثل الهيئة التشريعية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2710 - المعلومات
المقارنة-الأرقام المقابلة والبيانات
المالية المقارنة

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين تتعلق بإعداد التقارير الرقابية.

إعداد التقارير الرقابية

(2) عادة ما تكون احتمالية وقوع الحالات الواردة في الفقرة 13 و17 و18 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2710 بنسبة أقل في القطاع العام باعتبار أن مسؤولية الرقابة على البيانات المالية تقع على عاتق المدقق وفقا لصلاحياته. وتشمل الحالات التي يكون فيها مصطلح المدقق السابق ذات صلة هي حالات التوطين والخصخصة. إذا تم الاستعانة بمدقق بيانات مالية من مصدر خارجي وكانت العملية الرقابية تقع على عاتق المدقق، فإن مصطلح المدقق السابق لن يكون ذات صلة. ومن المرجح أيضا ألا تقع الأحداث الواردة في الفقرة 14 و19 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2710 والتي تنطوي على فترة سابقة لم يتم فيها تنفيذ عمليات رقابية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2720 (منقح)
- مسؤوليات المدقق المتعلقة
بمعلومات أخرى

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) مفهوم التقرير السنوي

(ب) الانسحاب من المهمة الرقابية

مفهوم التقرير السنوي

(2) وفقا للقوانين أو الأنظمة يمكن لهيئات القطاع العام إصدار تقارير إضافية مثل تقارير الأنشطة السنوية أو وثائق الإبلاغ عن استدامة مصادرهـم المالية أو أنشطتهم.

(3) يوصى المدققين بفهم نطاق ومحتوى وأغراض والجهات المخاطبة لأي وثائق تصدر سنويا من الجهات الخاضعة للرقابة (سواء عبر الوسائل التقليدية أو الإلكترونية)، وعلى أساس هذا الفهم، يمكن للمدققين وبالتنسيق مع الإدارة تحديد التقرير السنوي للجهة.

(4) ينظر المدققين ما إذا كان من اللازم إصدار توجيهات ضمن منظماتهم للتأكد من أن تحديد التقرير السنوي للجهة يتم تنفيذه على أساس ثابت في جميع الجهات الخاضعة للرقابة.

الانسحاب من المهمة الرقابية

(5) عند رفض تعديل الأخطاء الجوهرية في معلومات أخرى، يثير ذلك الشكوك حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، مما يؤول إلى التشكيك في مصداقية البيانات التي تم الحصول عليها منهم خلال عملية التدقيق وبالتالي قد يكون من الأفضل الانسحاب من المهمة الرقابية.

(6) وفقا للفقرة (47 أ) من الدولي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2720، إذا كان يستحيل الانسحاب من مهمة تدقيق في القطاع العام، يمكن للمدقق إصدار تقرير إلى الجهة التشريعية يتضمن تفاصيل عن المسألة أو اتخاذ إجراءات أخرى مناسبة. ووفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2706، قد تشمل هذه الإجراءات الإبلاغ تحت فقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى بحيث تلفت الانتباه على رفض الإدارة بتعديل الأخطاء الجوهرية للمعلومات الأخرى. ومن جهة أخرى، يمكن للمدقق أن يستنتج أن الامتناع عن إبداء الرأي في البيانات المالية هي أفضل رد في ظل هذه الظروف، وقد يكون من الضروري اتخاذ أكثر من إجراء بناء على الظروف التي يواجهها.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 (منقح) - اعتبارات خاصة - إعداد العمليات الرقابية على البيانات المالية وفقا لأطر الغرض الخاص

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) مفهوم الإطار لغرض خاص

(ب) الاعتبارات لدى قبول المهمة الرقابية

(ت) اعتبارات عن تكوين الرأي وإعداد التقارير

مفهوم الإطار لغرض خاص

(2) بالإضافة إلى إعداد البيانات المالية للأغراض العامة، يمكن لهيئة من القطاع العام إعداد بيانات مالية لأطراف أخرى (مثل الهيئات الإدارية والتشريعية أو أطراف أخرى تؤدي وظائف إشرافية) ويمكن أن يتطلب ذلك بيانات مالية مصممة لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات. وفي بعض البيئات فإن هذه البيانات المالية هي الوحيدة التي تعدها هيئات القطاع العام، وفقا للفقرة (أ4) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 فإن هذه البيانات المالية تعتبر بيانات مالية لغرض خاص حتى إذا كانت هي البيانات المالية الوحيدة التي تعدها هيئات القطاع العام. وبالتالي يوصى المدققين النظر بعناية ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مصمما لتلبية احتياجات محددة من المعلومات المالية لفئات واسعة من المستخدمين (إطار لغرض عام)

أو لمستخدم معين.

(3) تقدم الفقرة (أ1) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 أمثلة عن الإطار لغرض خاص، وأمثلة أخرى تشمل أحكام إعداد التقارير عن تسهيلات المنح أو برنامج خاص للقطاع العام.

الاعتبارات لدى قبول المهمة الرقابية

(4) توضح الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 أن فهم الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مقبولاً في ظروف معينة بحيث يمكن أن يساعد المدقق في تحديد قابلية الإطار تماشياً مع متطلبات المعيار الدولي 2210. وفي بعض الهيئات القضائية قد تنص القوانين أو الأنظمة على إطار إعداد التقارير المالية لتستخدمها الإدارة في إعداد بيانات مالية لغرض خاص لعدد معين من الجهات، على سبيل المثال يمكن للهيئة التنظيمية وضع أحكام بشأن إعداد التقارير المالية لاستيفاء متطلباتها. ويفترض أن يكون إطار إعداد التقارير المالية للبيانات المالية لغرض خاص التي تجريها الهيئة مقبولاً، ما لم يكن هناك ما يشير إلى عكس ذلك.

اعتبارات عن تكوين الرأي وإعداد التقارير

(5) تتطلب الفقرة 11 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 من المدقق تطبيق متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700 (منقح) عند تكوين رأي. ويحدد التشريع الذي يحكم صلاحيات المدقق في القطاع العام طريقة التنسيق والصياغة التي ستستخدم في تقرير المدقق، وعندما يعد المدقق التقرير مستخدماً التنسيق والصياغة المحددة في التشريع، يمكن أن يشير تقريره إلى أن عملية التدقيق التي أجراها تمت وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويحكم التشريع صلاحيات المدقق فقط إذا تضمن تقريره، كحد أدنى، كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة 50 (أ)-(ط) من المعيار الدولي للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة 2700.

- (6) قد تتطلب التشريعات أو المسؤوليات المفوضة في القطاع العام أن يعالج تقرير المدقق عن البيانات المالية لغرض خاص مسؤوليات إبلاغ أخرى بالإضافة إلى مسؤوليات المدقق بموجب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ويتم إدراج الوصف في قسم منفصل ضمن تقرير المدقق. في حال حددت التشريعات أو صلاحيات التدقيق ذات الصلة التنسيق أو الصياغة الواجب استخدامها في هذا القسم، على المدققين استخدام الصياغة المحددة والتأكد أيضا من استيفاء متطلبات الفقرة 43 إلى 45 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700.
- (7) إذا أتيحت للإدارة الاختيار بين عدة أطر لإعداد التقارير المالية، تتطلب الفقرة (13ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 التوسع في شرح مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية لغرض خاص لتتضمن مسؤولية تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المطبق مقبولا في ظروف معينة. وكما ورد في الفقرة 36.4 أعلاه، من المستبعد أن يكون للإدارة في القطاع العام مثل هذا الخيار. ويجب على المدقق التوسع في شرح مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية لغرض خاص لتتضمن المصدر الذي حدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- (8) تتطلب الفقرة 14 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2800 تضمين فقرات تنبئية إلى مسائل أساسية في تقرير المدقق التي تنبه مستخدمي التقرير بأن البيانات المالية يتم إعدادها وفقا لإطار غرض خاص ونتيجة لذلك قد لا تكون البيانات المالية ملائمة لأغراض أخرى. توضح الفقرة (21 أ) من العيار الدولي 2800 أنه يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار إدراج بيان في تقريره موجه لفئة معينة من المستخدمين ويمكن أن يتم ذلك حسب ما تنص عليه القوانين أو الأنظمة بوضع قيود على توزيع أو استخدام تقرير المدقق. وقد لا يكون هذا الخيار واردا في القطاع العام باعتبار تقرير المدقق وثيقة عامة. ومع ذلك، لتجنب تضليل مستخدمي التقرير، يوصى المدقق أن يدرج في تقريره بيانا بأن البيانات المالية قد أعدت وفق إطار غرض خاص، وتجد أدناه مثلا توضيحيا على ذلك:

مثال على البيان المدرج في تقرير المدقق

فقرة تنبيهية إلى مسائل أساسية: أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والاستخدام

نود لفت الانتباه إلى الملاحظة x التي توضح السياسات المحاسبية المعتمدة من (الجهة الخاضعة للرقابة) في إعداد البيانات المالية. تم إعداد البيانات المالية وفقا (للتشريعات / توجيهات من الحكومة / سلطة أخرى) الصادرة من (الوزارة / الوكالة / الحكومة / البرلمان) لمساعدة (الجهة الخاضعة للرقابة) على الالتزام ب (الأساس).

نتيجة لذلك، قد لا تتناسب البيانات المالية مع أغراض أخرى، إن تقريرنا موجه حصرا إلى (الوزارة / الوكالة / الحكومة / البرلمان) ويجب ألا يستخدم من قبل طرف آخر، ونحن لم نعد رأينا بما يخص هذه المسألة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2805 (منقح) -
اعتبارات خاصة - عمليات التدقيق
على البيانات المالية الفردية وفي
عناصر أو حسابات أو بنود معينة
في بيان مالي

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) اعتبارات لدى الموافقة على المهمة الرقابية

(ب) اعتبارات عن تكوين الرأي وإعداد التقارير

اعتبارات لدى الموافقة على مهام التدقيق

(2) عند الأخذ بعين الاعتبار الفقرة 7 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805، قد يُكلف المدققين في عمليات تدقيق على البيانات المالية الفردية وعناصر وحسابات أو بنود محددة مثل التدقيق على مشاريع ممولة من طرف الحكومة في منظمات لا يكلف فيها التدقيق على المجموعة الكاملة للبيانات المالية. إن التوجيهات الواردة في الفقرة (أ6) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805 للتباحث مع الإدارة عن إمكانية وجود نوع آخر من المهام الرقابية في حال كانت العملية الرقابية غير عملية وفق المعايير الدولية لا تمثل خيارا واردا للأجهزة الرقابية بما أنها تحتاج إلى تحديد والاتفاق على مثل هذه القضايا مع السلطة التشريعية أو المسؤولين عن إدارة المنظمات الرقابية.

(3) يمكن لهيئة القطاع العام إعداد المعلومات المالية بما في ذلك البيانات المالية الفردية وعناصر وحسابات أو بنود معينة لبيان مالي لصالح أطراف أخرى مثل (الهيئات الإدارية والتشريعية أو المسؤولين عن إدارة المنظمات الرقابية). وتندرج هذه المعلومات ضمن صلاحيات التدقيق لمنظمات القطاع العام. ويوصى المدقق المكلف بعمليات التدقيق هذه الأخذ بعين الاعتبار في مثل هذه الحالات التوجيهات الواردة في الفقرات (5 أ) إلى (9 أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805.

(4) عندما يكلف المدقق بإعداد تقرير عن بيانات مالية فردية وعناصر وحسابات أو بنود معينة في بيان مالي، يوصى بتحديد ما إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو الصلاحيات الرقابية تفرض صياغة معينة بخصوص الرأي المزمع في التقرير والذي يختلف تماما عن التوجيهات الواردة في الفقرة (18 أ) و (19 أ) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805. وتعالج الفقرات 18 الى 21 من المعيار الدولي للرقابة 2210 الاعتبارات الإضافية للمدقق لدى قبول مهمة التدقيق.

(5) توضح الفقرة 8 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805، أن إدراك الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مقبولا في ظروف معينة يمكن أن يساعد المدقق في تحديد قابلية هذا الإطار. ومع ذلك، يمكن فرض إطار إعداد التقارير المالية بموجب قانون أو أنظمة في القطاع العام.

اعتبارات عن تكوين الرأي وإعداد التقارير

(6) يحدد التشريع الذي يحكم صلاحيات المدقق في القطاع العام طريقة التنسيق والصياغة التي ستستخدم في تقرير المدقق، وعندما يعد المدقق التقرير مستخدما التنسيق والصياغة المحددة في التشريع، يمكن أن يشير تقريره إلى أن عملية التدقيق التي أجراها تمت وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2000 و 2899، ويحكم التشريع صلاحيات المدقق فقط إذا تضمن تقريره، كحد أدنى، كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة 50 (أ) الى (ط) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2700.

(7) تتطلب الفقرة 15 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2805 من المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان من الضروري تعديل عنصر من العناصر في تقريره بطريقة مماثلة لتقرير المدقق عن البيانات المالية للجهة. ويكون تعديل العنصر مبنيًا على رأي منقح في تقرير المدقق عن البيانات المالية للجهة المتعلقة بمسؤوليات إبلاغ إضافية حتى وإن كان الرأي المنقح بالعنصر لا يتعلق بموضوع الرقابة كما هو موضح في الفقرة 37.6. ومع ذلك، يوصى المدققين الأخذ بعين الاعتبار إدراج مرجع عن الرأي المنقح على العنصر في تقاريرهم. تشمل العوامل المؤثرة على اعتبارات المدقق؛ متطلبات تشريعات ذات صلة أو صلاحيات التدقيق وأحكام محددة أخرى لمهام التدقيق وما إذا كان حذف هذا المرجع عن العنصر من تقرير المدقق يمكن أن تعتبر تضليلاً.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة
المالية والمحاسبة 2810 (منقح) - المهام
الرقابية لإعداد التقارير عن البيانات
المالية الملخصة

محتوى الفصل

(1) يقدم هذا الفصل توجيهات إضافية للمدققين بخصوص:

(أ) تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة

(ب) تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء على الأساس المحاسبي

(ت) اقتران اسم المدقق

تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة

(2) عند إعداد التقارير عن البيانات المالية التي استمدت منها البيانات المالية الملخصة قد يبدي المدققين عن رأيهم بالإضافة إلى الرأي بشأن ما إذا أعدت البيانات المالية من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية. على سبيل المثال: قد يعد المدقق تقريراً حول ما إذا وجدت أي حالات عدم امتثال للسلطات بما في ذلك الميزانية والمساءلة أو إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية. وفي مثل هذه الحالات وبالإضافة إلى متطلبات الفقرة 16 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2810، يجب على المدققين إدراج مرجع حول الرأي الإضافي في تقرير البيانات المالية الملخصة.

- (3) يمكن أن تفرض القوانين أو الأنظمة أو تحدد الصلاحيات الرقابية عناصر التقرير للمدقق في القطاع العام بما في ذلك التنسيق والصيغة. ولذلك، يوصى المدققين في مثل هذه الحالات الأخذ بعين الاعتبار الفقرة 10 من المعيار الدولي للرقابة 2810 وتطبيق الصياغة المفروضة.
- (4) يطبق ما ورد أيضا في الفقرة 19 من المعيار الدولي للرقابة 2810 على الحالات التي يتضمن فيها تقرير المدقق عن البيانات المالية والتي استمدت منها البيانات المالية الملخصة رأي متحفظ والتركيز على الفقرات التنبيهية إلى مسائل أساسية وفقرات تنبيهية إلى مسائل أخرى وشكوك جوهرية تتعلق بقسم استمرارية أعمال الهيئة والإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية أو بيان يوضح أخطاء جوهرية غير مصححة لمعلومات أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء على الأساس المحاسبي

- (5) لدى الأخذ بعين الاعتبار الفقرة 22 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2810، لا يعتبر تقييد توزيع أو استخدام تقرير المدقق خيارا لأن تقرير المدقق في العادة يعتبر وثيقة عامة.

اقتران اسم المدقق

- (6) تتطلب الفقرة 27 من العيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2810 من المدقق اتخاذ الإجراءات لتفادي اقتران اسمه ببيانات مالية ملخصة لم يرقم بالإبلاغ عنها. يمكن للمدققين اتخاذ إجراءات أخرى استنادا إلى قوانين وصلاحيات رقابية ذات صلة ويتضمن هذا الإجراء تقرير رسمي موجه إلى السلطة التشريعية.

الملحق أ - المعيار الدولي للأجهزة العليا
للمراقبة المالية والمحاسبة 2210
أمثلة عن خطاب المهام الرقابية في
القطاع العام

فيما يلي مثال عن خطاب المهام الرقابية بشأن تدقيق البيانات المالية لغرض عام والمعدة وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة، إن الغرض من هذا الخطاب هو أن يكون دليلا يمكن استخدامه ويجب أن يصمم وفقا للمتطلبات والظروف الفردية وقد يكون من المناسب طلب المشورة القانونية بشأن صلاحية الخطاب.

المرسل إليه

(إلى ممثل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في الجهة)

التاريخ

السيدة/ة

المقدمة

تخضع البيانات المالية (مجموعة) اعتبارا من (تاريخ) والسنة المالية المنتهية في ذلك الوقت (للجهة) و(الشركات التابعة) للتدقيق من (المنظمة الرقابية للقطاع العام) وفقا (تشريعات ذات صلة).

إن الغرض من هذا الخطاب هو تلخيص:

أ) شروط العمليات الرقابية وطبيعة وقيود التدقيق السنوي

ب) مسؤوليات المدقق و(المستوى المناسب للإدارة) في التدقيق السنوي.

ترد أدناه شروط المهام الرقابية، يظل هذا الخطاب ساريا حتى يتم إصدار خطاب جديد عن المهام الرقابية.

أهداف العملية الرقابية

أهداف التدقيق السنوي هي:

أ) الحصول على ضمانات معقولة عما إذا كانت البيانات المالية في مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ وإصدار تقرير يتضمن رأينا.

ب) أهداف إضافية، مثال على ذلك: التزام الجهات أو الرقابة الداخلية

إن الضمانات المعقولة هي ضمانات على مستوى عال ولكنها لا تعتبر كضمان لاكتشاف الأخطاء الجوهرية خلال عملية التدقيق التي يتم تنفيذها وفقا (لمعيار تدقيق ذات صلة).

مسؤوليات المدققين

المعايير الدولية المطبقة عند إجراء عمليات التدقيق

نُجري عمليات التدقيق وفقا (لمعايير رقابية ذات صلة) وتتطلب هذه المعايير التزامنا بالمتطلبات الأخلاقية، وكجزء من عملية التدقيق وفقا (لمعايير رقابية ذات صلة) نحن نمارس التقدير المهني ونحافظ على الشك المهني، وأيضا:

- تحديد وتقييم المخاطر الناتجة عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت نتيجة احتيال أو ارتكاب خطأ ونضع وننفذ الإجراءات استجابةً لتلك المخاطر ونحصل على أدلة رقابية كافية وملائمة لتقديم أساس لرأينا. إن خطر عدم اكتشاف الخطأ الجوهرية الناتج عن الاحتيال أعلى من الناتج عن ارتكاب خطأ بحيث قد ينطوي الاحتيال على التواطؤ والتزوير والحذف المتعمد والتحرير أو تجاوز الرقابة الداخلية.

- فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق لوضع إجراءات رقابية مناسبة للظروف وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للجهة. لذلك، سنتواصل معكم كتابيا بشأن أي نواقص جوهرية في الرقابة الداخلية المتعلقة بتدقيق البيانات المالية التي حددناها خلال عملية التدقيق.
 - تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية وإفصاحات الإدارة ذات الصلة.
 - استنتاج ملاءمة استخدام الإدارة مبدأ استمرارية أعمال الهيئة على الأساس المحاسبي وبناء على الأدلة الرقابية ما إذا كانت الشكوك الجوهرية الموجودة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تولد شكوك كبيرة في قدرة الجهة على الاستمرارية في أعمالها، نحن مطالبون في تقاريرنا بلفت الانتباه عن الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية أو إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية لتعديل رأينا وتستند استنتاجاتنا على الأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها حتى تاريخ رفع التقرير. مع ذلك، قد تتسبب الأحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الجهة عن استمرارية أعمالها.
 - تقييم العرض العام وهيكل ومحتوى البيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية لتقديم عرض سليم للبيانات. وبسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق والرقابة الداخلية هناك خطر يتمثل في عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية بالرغم من التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما ينبغي وفقا (المعايير الدولية ذات الصلة).
- [يأخذ المدققين بعين الاعتبار إدراج المعلومات عن مسؤولياتهم المتعلقة بأي أهداف رقابية إضافية، عند اللزوم] بما أن عملياتنا الرقابية ليست موجهة للإبلاغ عما يلي، فإننا سنبلغ عن هذه العناصر إذا علمنا بها أثناء عملية التدقيق [الإشارة إلى الفصل 3، الفقرة 3.6]

إعداد التقارير

قد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا بناء على ملاحظتنا. [ادخال مرجع مناسب للشكل والمحتوى المتوقعين بما في ذلك الإبلاغ عن معلومات أخرى وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا والرقابة المالية والمحاسبة 2720 (منقح)].

الاستقلالية

تقتضي منا المتطلبات الأخلاقية أن نظل مستقلين عن [نوع الجهة] ونؤكد بموجب ذلك استقلالنا بما يتعلق بعملية التدقيق هذه، ويعني ذلك بأننا، موضوعياً وشكلياً، بعيدون عن أي مصلحة بغض النظر عن تأثيرها الفعلي ويمكن اعتبارها غير متوافقة مع النزاهة والموضوعية والاستقلالية. [توضيح أي قيود ملحوظة عن الاستقلالية من خلال وصف المخاطر والضمانات على الاستقلال].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة

[إضافة مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، عند الاقتضاء، وتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق]، لغرض هذا المثال من المفترض أن المدقق قد قرر أن القوانين أو الأنظمة لا تحدد تلك المسؤوليات بموجب شروط مناسبة، ولذلك يتم الاستعانة بالوصف الوارد في الفقرة (6 ب) من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2210. ويجب إدراج المعلومات حول مسؤوليات الإدارة ذات الصلة بالأهداف الإضافية لعمليات التدقيق عند الحاجة].

سيتم تنفيذ عملياتنا الرقابية على أساس إقرار وفهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة بمسؤولياتهم، إذا اقتضت الحاجة بشأن:

(أ) الإعداد والعرض السليم للبيانات المالية (أو إعداد البيانات المالية التي تقدم رأي صائب ومنصف) وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المطبق)؛

(ب) الرقابة الداخلية التي تقر الإدارة بأنها ضرورية لتمكين إعداد بيانات مالية تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة احتيال أو خطأ؛

(ج) تزويدنا بـ:

1. صلاحية الدخول إلى جميع المعلومات التي تقر الإدارة بأنها ذات صلة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والمستندات ومسائل أخرى؛

2. معلومات إضافية نطلبها من الإدارة لأغراض التدقيق؛ و

3. إتاحة التواصل إلى الأشخاص المعنيين دون أي قيود داخل الجهة ممن نرى أنه من الضروري أن نحصل منهم على أدلة رقابية.

كتابة إقرار

كجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من الإدارة إقرار كتابي بشأن البيانات المقدمة إلينا فيما يتعلق بالتدقيق.

معلومات أخرى ذات صلة

[قد يكون من المناسب إدراج معلومات تحت هذا البند تتعلق بالأمثلة التالية:

- الموعد النهائي القانوني لإعداد التقارير؛
- صاحب أوراق العمل؛
- الترتيبات التعاقدية مع المدققين الذين يعملون نيابة عن منظمات القطاع العام؛
- الرسوم؛
- معلومات عن الاتصال وإقامة الموظفين والمصادر ذات الصلة؛ و
- أي مسائل أخرى للمساعدة في توضيح فجوة التوقعات لتحسين الإبلاغ الفعال]

الإقرار بشروط المهمة الرقابية

يرجى الإقرار باستلام هذا الخطاب وقبول شروط المهام الرقابية بالتوقيع على النسخة المرفقة من هذا الخطاب في المساحة المخصصة وإرسالها إلى [الاسم].

إذا احتجتم إلى معلومات إضافية أو ترغبون في مناقشة شروط المهمة الرقابية بصورة مفصلة قبل الرد، نرجو ألا تترددوا في الاتصال بنا.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

التوقيع

.....

المدقق المكلف

تمت الموافقة والإقرار على شروط المهمة الرقابية من [تعيين الشخص الموقع] نيابة عن [اسم الجهة].

.....

التوقيع

.....

الاسم والمسمى الوظيفي

التاريخ

[ممثل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة]

الملحق ب - المعيار الدولي للأجهزة
العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2500

مصادر الأدلة الرقابية بشأن إدارة المخاطر المتعلقة بالقوانين والأنظمة

المخاطر	الوصف	قائمة الأدلة الرقابية المحتملة (غير حصرية)
تعقيدات الأنظمة	كلما زادت تعقيدات الأنظمة زادت مخاطر ارتكاب الأخطاء، وقد يحدث ذلك نتيجة التباس أو سوء تفسير أو وقوع خطأ عند التطبيق	<ul style="list-style-type: none">• إجراءات رسمية وموثقة لترجمة المتطلبات القانونية إلى توجيهات تشغيلية؛• خطط رقابة رسمية وموثقة لمراقبة أنشطة مدراء البرامج؛• مراجعة التقارير بشأن خطط الرقابة والأدلة التشغيلية من قبل مدقق داخلي أو مدققين مستقلين آخرين
تشريعات جديدة	قد تتطلب التشريعات الجديدة إدخال إجراءات إدارية ورقابة جديدة وقد ينتج ذلك إلى وقوع أخطاء في تصميم أو تشغيل الضوابط المطلوبة لضمان الامتثال للسلطات	<ul style="list-style-type: none">• إجراءات رسمية وموثقة لترجمة المتطلبات القانونية إلى قواعد الخطة، وقد تشكل خطط الرقابة الرسمية والمراجعات المستقلة لتشغيل خطط التوجيهات والمراقبة أدلة رقابية حيث يتم تقديم المخططات وفقا للتشريعات الجديدة

<p>قد تنطبق مصادر الأدلة الرقابية المحددة بالتساوي فيما يتعلق بتعقيد الأنظمة على مثل هذه المخططات الممولة</p>	<p>عندما يتم وضع هذه الأنظمة من قبل هذه المؤسسات، قد ينتج خطر يتمثل في تفسير أو حذف الأنظمة من التوجيهات الداخلية</p>	<p>الخطط الدولية (الممولة من الأمم المتحدة أو الاتحاد الأوروبي أو مؤسسات أخرى)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • اتفاق رسمي بين الجهة والوكيل وتحديد إجراءات الرقابة لتطبق في الخدمات الإدارية؛ • الإجراءات الموثقة ونتائج الرقابة الإدارية ورصد أنشطة الطرف الثالث؛ • تقارير من زيارات التفتيش التي أجراها المدقق الداخلي على الطرف الثالث لمراجعة النظم والإجراءات بما في ذلك تلك المتعلقة بالانتظام؛ • تقرير بشأن ضمان أو إجراءات متفق عليها على المدفوعات والايصالات أو الضوابط على المدفوعات والايصالات من قبل مدقق طرف ثالث. 	<p>عندما يتم إدارة البرامج من قبل وكلاء، تفقد الإدارات قدرا من تحكمها المباشر وربما تعتمد على الوكلاء لضمان الامتثال للسلطات</p>	<p>الخدمات والبرامج المقدمة من طرف ثالث</p>

<p>• تنص التوجيهات الإدارية على معايير بشأن تقديم المطالبات لأصحاب المطالبات؛</p> <p>• المعايير المطلوبة لتوثيق يثبت الاستحقاق الذي يتعين تقديمه كدعم للمطالبات القائمة (قد يكون ذلك شرطاً لسداد المنحة أو أحد المتطلبات فور استكمال النشاط المدعوم بالمنحة؛</p> <p>• تقارير من زيارات التفتيش المادي على سجلات أصحاب المطالبات لتأكيد الأهلية؛</p> <p>• إجراءات موثقة لتقييم الوضع المادي لأصحاب المطالبات قبل تقديم المنحة ولرصد استمرارية الملاءة المالية القائمة؛</p> <p>• شهادة مستقلة عن طلب المنحة من قبل المدقق الخارجي</p>	<p>قد يتم تقييد قدرة الجهة على تأكيد الامتثال للسلطات فعلى سبيل المثال: المعايير المحددة لتلقي منحة لا تخضع لعملية تحقق مباشرة.</p>	<p>المدفوعات والايصالات التي تتم على أساس المطالبات والإقرارات</p>
---	---	--

الملحق ج - المعيار الدولي للأجهزة
العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2580
اعتبارات القطاع العام بشأن الإقرارات
الخطية

اعتبارات القطاع العام بشأن الإقرارات الخطية

يقدم الملحق 2 للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مثالا توضيحيا عن الإقرارات الخطية، ووفقا للقوانين والأنظمة ذات الصلة أو الصلاحيات الرقابية يمكن للمدقق الاختيار بتضمين عناصر إضافية مثل:

- ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية تتمثل للسلطات التي تحكمها؛
- ما إذا أدت نظم الرقابة الداخلية وظيفتها بفعالية خلال فترة التدقيق؛
- ما إذا نُفذت مهام التدقيق الداخلي بفعالية؛
- ما إذا نُفذ البرنامج الحكومي XYZ بطريقة اقتصادية وفعالة؛
- ما إذا قدمت الإدارة تفسيراتها المختلفة بشأن متطلبات الامتثال؛
- ما إذا أتيحت جميع العقود واتفاقيات المنح والمراسلات الأخرى المتعلقة بالاتفاقيات التي تنطوي على استخدام أموال البرنامج؛
- ما إذا أفصحت الإدارة عن كافة العقود والاتفاقيات بشأن المنظمات الخدمية بما في ذلك أي إبلاغ عن هذه المنظمات تتعلق بحالات عدم الامتثال.

الملحق د - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2701 مثال توضيحي عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية

مسائل التدقيق الرئيسية

إن مسائل التدقيق الرئيسية من حيث تقديرنا المهني هي المسائل الأكثر أهمية في تدقيقنا على البيانات المالية في الفترة الحالية. وتم معالجة هذه المسائل في إطار تدقيقنا على البيانات المالية بصفة عامة وفي تكوين رأينا بهذا الشأن، ونحن لا نبدي رأياً منفصلاً حول هذه المسائل.

تقييم المنشآت ذات الأغراض الخاصة

تمثل أرصدة المنشآت ذات الأغراض الخاصة xyz نسبة xx% من المبلغ الإجمالي للأصول المادية، ونظراً لهيكلها واختصاصاتها الفريدة فإن تقييمات هذه المنشآت تستند إلى نموذج تقييم مطور داخلياً وليس على الأسعار المعروضة في الأسواق النشطة. ويثير ذلك قدراً كبيراً من الارتباك في عمليات التقييم ونتيجة لذلك فإن التدقيق على تقييمات هذه المنشآت يعتبر مهماً لعملياتنا الرقابية.

لقد أشركنا مختصي التقييم والخبراء الخارجيين في معالجة هذه المسائل وركزنا في التدقيق على:

- تقييم مدى ملاءمة الافتراضات التي استخدمتها الإدارة؛
- تحليل النتائج ببيانات طرف ثالث ذات صلة بحسب الاقتضاء؛
- اختبار الضوابط الداخلية ضمن التطبيق المستخدم لإجراء التقييمات؛

ونقيم أيضا العرض والافصاح عن المعاملات ضمن البيانات المالية؛

تم تقديم الافصاحات بشأن تقييمات المنشآت ذات الأغراض الخاصة في الإيضاح 10.