ISSAI 200

المعيار ISSAI 200 المبادئ الأساسية للرقابة المالية

تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي. لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع: www.issai.org

INTOSAI

INTOSAI

الفهرس

المقدمة	5
سلطة المعيار (ISSAI 200)	7
إطار عمل الرقابة المالية	8
تعريف الرقابة المالية وبيان أهدافها	8
الشروط الواجب توافرها للتمكن من القيام بالتدقيق على البيانات المالية طبقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs)	8
إطار إعداد التقارير المالية	9
تقييم إطار إعداد التقارير المالية	9
عناصر الرقابة المالية	11
الموضوع محل النظر في الرقابة المالية	11
ثلاثة أطراف في الرقابة المالية	11
معايير القياس المستخدمة في الرقابة المالية	12
أعمال تقديم التطمينات الكافية	12
المبادئ الأساسية للرقابة المالية	13
الاتفاق على شروط العملية الرقابية	13
التخطيط	14
الأهمية النسبية	14
تكوين فهم عن الجهة الخاضعة للرقابة	15
تحديد وتقييم المخاطر	15
الاستجابة للمخاطر المقيّمة	15

الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال 16

اعتبارات الاستمرارية 16

الاعتبارات المتصلة بالقوانين واللوائح في عملية التدقيق على البيانات المالية 17

الأدلة والبراهين 17

دراسة الأخطاء الجوهرية 18

تعديلات على الرأي الرقابي في تقرير المدقق 18

فقرات لفت الانتباه وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق 19

الأحداث اللاحقة 20

المعلومات المقارنة – الأرقام المتقابلة والبيانات المالية المقارنة 20

واجبات المدقق فيما يتعلق بمعلومات أخرى وردت في وثائق تحوي بيانات مالية مدقَّـق عليها 20

اعتبارات على صلة بالتدقيق على البيانات المالية المجمّعة 21

1 المقدمة

1) يساهم عمل مدققي حسابات الأجهزة الحكومية في تحقيق المصلحة العامة من خلال توفير خدمات الرقابة المالية والتي تشمل توفير تأكيدات حول صحة البيانات المالية المقدمة من قبل تلك الأجهزة بشأن كيفية استخدامها وإدارتها للأموال والممتلكات العامة، ويُتخذ من نتائج أعمال المدققين – التي تأتي في صورة رأي أو تقرير – حجة لوضع المسؤولين عن إدارة هذه الأموال تحت طائلة المساءلة القانونية. ولأجل ذلك تشكل خدمات الرقابة المالية جزءاً هاماً في عملية المساءلة المتعلقة بالمال العام.

2) تساهم الأدلة والمعايير المهنية في رفع مستوى الجودة والأداء المهني في ممارسات الرقابة على مؤسسات القطاع العام وبالتالي تعزيز مصداقية مهنة الرقابة وممارساتها. وفي هذا الإطار، تهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) والمطورة من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي INTOSAI) إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ولتكون بمثابة الأساس للأجهزة الأعضاء لصياغة مناهجهم الرقابية بما يتناسب مع القوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة التي يتبع لها الجهاز الرقابي، علماً بأن المبادئ الأساسية لهذه المعايير لا تتعارض مع القوانين والأنظمة الوطنية للدول الأعضاء.

3) يمنح المعيار (ISSAI 100) المبادئ الأساسية لجميع الأعمال الرقابية في القطاع الحكومي، كما أن المعيار (ISSAI 200) يعتبر مكملاً للمبادئ الأساسية للمعيار (ISSAI 100) مع التركيز على حقل التدقيق على البيانات المالية، وكلا المعيارين يشكلان القاعدة لكافة الأدلة الإرشادية الصادرة عن منظمة الإنتوساي في هذا الحقل، وكلاهما يستدعيان التقيد بهما.

4) يتمثل الغرض الأساسي من المعايير الدولية المتعلقة بالرقابة المالية في مد الأجهزة الأعضاء بمجموعة شاملة من القواعد والمعايير فيما يخص التدقيق على البيانات المالية (أو أي شكل من أشكال التقارير المالية) لمؤسسات القطاع العام، وعليه فإن القواعد المتضمَّنة في المعيار (ISSAI 200) تشكل الأساس لمعايير أكثر تخصصية في مجال الرقابة المالية (المعايير ISSAIs 2000-2899) وكذلك الأدلة الإرشادية في شأن كيفية تطبيق تلك المعايير (GUID 2900-2999). تجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) تحتوي على]مادة التطبيق[صادرة عن منظمة الإنتوساي لإعطاء توجيهات حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB)، كما يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دمج سمات رقابة الأداء و/أو رقابة الالتزام مع الرقابة المالية، وفي هذه الحالة تُطبَّق القواعد الرئيسية ذات الصلة حسب نوع الرقابة المتبعة.

5) يتضمن المعيار (ISSAI 200) القواعد الرئيسية للتدقيق على البيانات المالية سواءً كانت فردية أو مجمعة أو ذات سمات معينة، ويشتمل المعيار على:

- سلطة المعيار (ISSAI 200)
- إطار عمل الرقابة المالية
- عناصر الرقابة المالية
- المبادئ الأساسية للرقابة المالية

2

سلطة المعيار (ISSAI 200)

6) يتضمن المعيار (ISSAI 200) القواعد الرئيسية للتدقيق على البيانات المالية أو أي شكل من أشكال التقارير المتضمنة لمعلومات مالية. تمنح هذه القواعد الحد الأدنى لصياغة معايير الرقابة العمومية على المستوى الوطني أو المعايير المطبقة من قبل جهاز الرقابة الأعلى والتي قام بوضعها بنفسه أو من خلال أطراف أخرى، وقد تم توضيح السلطة الممنوحة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المعيار (ISSAI 100).

3

إطار عمل الرقابة المالية

تعريف الرقابة المالية وبيان أهدافها

7) البيانات المالية وفق الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية، ويتم ذلك على وجهين: الوجه الأول بتطبيق مفاهيم التعبير العادل، وفيه يقوم المدقق بالنظر فيما إذا كانت البيانات المالية معبرة عن حقيقتها بشكل عادل، أما الوجه الثاني فهو بتطبيق مفاهيم الالتزام وفيه يقوم المدقق بالنظر في مدى التزام مُعدّي البيانات المالية بالقواعد المحاسبية لإعداد تلك البيانات.

8) تهدف الرقابة المالية – من خلال تجميع الأدلة المناسبة والكافية – إلى توفير درجة مقبولة من التطمينات لمستخدمي البيانات المالية في هيئة إبداء رأي رقابي و/أو تقرير يتم فيه بيان ما إذا كانت البيانات المالية أو أي شكل آخر من أشكال التقارير المشتملة على معلومات مالية في جميع جوانبها المحورية تعبر عن حقيقتها بشكل عادل وفق إطار إعداد التقارير المالية.

الشروط الواجب توافرها للتمكن من القيام بالتدقيق على البيانات المالية طبقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs)

9) قبل قيام المدقق بالبدء في أعمال رقابة مالية وجب عليه القيام بالآتي:

- النظر في مدى القبول الذي يحظى به إطار إعداد التقارير المالية المتبع من قبل الجهة الخاضعة للرقابة.
- التأكد من أن المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة على وعي بواجباتهم فيما يتعلق بـ:
  - إعداد البيانات المالية وفق الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية.
  - ضوابط الرقابة الداخلية التي يرى مسؤولو الجهة الخاضعة للرقابة أنها ضرورية لإعداد بيانات مالية خالية من أخطاء جوهرية سواءً تلك الناتجة عن عملية احتيال أو ناتجة عن خطأ غير مقصود.
  - السماح للمدقق بالوصول إلى جميع مصادر المعلومات والأشخاص اللازمين لإنجاز الرقابة.

إطار إعداد التقارير المالية

10) هناك نوعان من أطر إعداد التقارير المالية وهما كالتالي:

- الغرض العام: يختص هذا النوع بتلبية الاحتياجات المعرفية لشريحة واسعة من مستخدمي التقارير.
- الغرض الخاص: صُمّم لتلبية الاحتياجات المعرفية لفئة معينة من مستخدمي التقارير (على سبيل المثال: متطلبات إعداد التقارير المالية صادرة عن منظمة مانحة، جهة حكومية، المشرّعين أو عملية تعاقدية).

11) تعتبر قواعد المعيار (ISSAI 200) ملائمة للتدقيق على أنواع مختلفة من البيانات المالية كتلك التي تم إعدادها وفق إطار إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (مثال: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو الأطر الوطنية لإعداد التقارير المالية) وإطار إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص.

12) علاوة على ما سبق، تنقسم أطر إعداد التقارير المالية إلى قسمين:

- الالتزام: وهو القسم الذي يضع القواعد والمتطلبات الواجب اتباعها حرفياً في جميع الأحوال.
- التعبير العادل: التسليم بأنه لأجل أن تصبح البيانات المالية للمؤسسة معبرة عن حقيقتها بشكل عادل فإن ذلك قد يستدعي مُعدّي البيانات المالية الخروج عن متطلبات إطار إعداد التقارير المالية أو القيام بإدراج إيضاحات إضافية.

13) يمكن كذلك تطبيق المبادئ الأساسية للمعيار (ISSAI 200) على أعمال التدقيق على مؤسسات القطاع العام التي تقوم بإعداد تقارير تحتوي على معلومات مالية (شاملة بيانات مالية مصغرة أو أجزاء أو بنود معينة في البيانات المالية) ورفع نتائجها إلى أطراف أخرى مثل الجهات التنظيمية أو السلطة التشريعية أو أية أطراف ذات سلطات إشرافية.

14) عندما يتطلب الأمر من المدقق الرقابة على تنفيذ الميزانية فإن ذلك يشمل التدقيق في العمليات المالية والمقارنة بين الميزانية التقديرية والمنصرف الفعلي، وعادة ما يكون ذلك خاضعاً لأطر تنظيمية معينة لإعداد التقارير المالية. وفي هذا النوع من أعمال التدقيق فإن الشروط الواجب توافرها لغرض القيام بالرقابة المالية والمحددة في المعايير الدولية ISSAIs لا تكون ملزمة ولكن يجب مراعاة تطبيق المبادئ التي تشملها ما أمكن.

تقييم إطار إعداد التقارير المالية

15) يجب أن يكون إطار إعداد التقارير المالية قابلاً للتطبيق في الظروف التي تقع فيها الجهة الخاضعة للرقابة، وتحديداً فيما يخص التعبير العادل للنتائج المالية والوضع المالي، وعادة ما يتم تفصيل إطار إعداد التقارير المالية في قانون أو لائحة تنفيذية أو أية أداة أخرى ذات سلطة قانونية، وفي حال غياب الأداة القانونية فتصبح عملية تحديد إطار إعداد التقارير المالية من اختصاص المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة.

16) يتحتم على المدقق النظر في مدى القبول الذي يحظى به إطار إعداد التقارير المالية المتبع من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. وفي الوقت الراهن لا يوجد أساس موضوعي وذات سلطة قانونية معترف به عالمياً لتقرير درجة القبول بالنسبة لأطر إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس فإن معايير إعداد التقارير المالية الصادرة عن منظمات معترف بها أو منظمات لها سلطة وضع ونشر المعايير (مثل IPSAS و IFRS) وقيام مؤسسات وجهات معينة بالرجوع إليها لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام تصبح في حكم المقبولة، شريطة أن تتبنى هذه المنظمات النظام والشفافية في إجراءاتها بما يشمل مراعاة وجهات نظر أصحاب المصلحة المتعددين. ولأجل أن يصبح إطار إعداد التقارير المالية مقبولاً يجب على هذا الإطار التحقق من أن الأرقام والمعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات قيمة لمستخدم التقرير؛ أي أن الأرقام والمعلومات يجب أن تكون في سياق الموضوع، مكتملة وتعكس كافة المعاملات المنجزة، يمكن الاعتماد عليها، معدّة بموضوعية، وأن يسهل فهمها.

17) في حال لم يكن إطار إعداد التقارير المالية يحظى بالقبول المطلوب، على المدقق النظر في عواقب ذلك على البيانات المالية من ناحية وجود أرقام أو معلومات غير مدرجة أو الآثار المترتبة على النتائج المالية أو الوضع المالي:

- عندما يتولى المسؤولون في الجهة الخاضعة للرقابة عملية تحديد معايير إعداد البيانات المالية، على المدقق التوصية بتغيير هذه المعايير، أو
- في حال كان تغيير المعايير غير ممكن كأن تكون ملزمة قانونياً، على المدقق إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بضرورة إدراج إيضاحات إضافية رفق البيانات المالية لتجنب إساءة فهم الأخيرة.

18) على المدقق – بعد أخذ رد الجهة الخاضعة للرقابة في الحسبان – تقييم الآثار المترتبة على عملية إبداء الرأي الرقابي أو النظر فيما إذا كانت هناك ضرورة لشرح أثر إطار إعداد التقارير المالية على النتائج المالية، أو على الأصول والخصوم، أو على أية بنود أخرى، كما يجب على المدقق النظر في إمكانية اتخاذ خطوات أخرى مثل مد السلطة التشريعية بالإحاطة اللازمة أو الانسحاب من عملية التدقيق إذا كان ذلك أمراً متاحاً للجهاز الرقابي.

4

عناصر الرقابة المالية

19) تختلف عناصر الرقابة المالية العمومية الموضحة في المعيار ISSAI 100 (وهي: الموضوع محل النظر، المدققون، الجهة المسؤولة عن الموضوع، الأطراف المستهدفة في عملية التبليغ بنتائج الرقابة، معايير القياس) من جهة لأخرى، وعلى المدقق تحديد هذه العناصر لكل مهمة رقابية بوضوح ودراسة آثارها.

الموضوع محل النظر في الرقابة المالية

20) الموضوع محل النظر في الرقابة المالية هو البنود المحاسبية والبيانات ذات الصلة في الجهة الخاضعة للرقابة، وعادة ما يكون مفصلاً على شكل بيانات مالية (يتم التعبير عن الأخير بعنصر الموضوع محل النظر).

ثلاثة أطراف في الرقابة المالية

21) تقع على عاتق المدقق مسؤولية تخطيط وتنفيذ الرقابة وفق القوانين واللوائح المتبعة والتبليغ بنتائجها.

22) الجهة المسؤولة هي الجهة المعنية بأداء الموضوع محل النظر وأداء ما ينضوي تحته من مواضيع فرعية.

23) يتكون "المستهدَفون" في عملية التبليغ بنتائج الرقابة في القطاع الحكومي بشكل أساسي من المشرّعين والذين يمثلون بدورهم المواطنين الأفراد (المستهدَفون النهائيون)، حيث يقوم المشرّعون بمساءلة الحكومة حول كيفية إنفاقها للأموال العامة بناءً على البيانات التي تنشرها الحكومة، وتشكل خطوة توفير التطمينات حول صحة هذه البيانات التي تقوم بها الرقابة المالية جزءاً هاماً في هذه العملية. هذا وتشمل فئة المستهدَفون كذلك الوزارات في حال كانت هناك مؤسسات تعمل لصالحها ويصدر عنها بيانات مالية.

معايير القياس المستخدمة في الرقابة المالية

24) المعايير هي المستويات المثلى التي ينبغي أن تحققها الجهة المسؤولة عن الموضوع محل النظر وهي المرجع لتقييم مستوى أدائها والتزامها من أجل تمكين المدقق للوصول بخلاصة حول الرقابة، والمعايير المستخدمة في التدقيق على البيانات المالية تكون عادة مبنية على إطار إعداد التقارير المالية الذي تتبعه الجهة المسؤولة في إعدادها لتلك البيانات.

أعمال تقديم التطمينات الكافية

25) يُعتبر التدقيق على البيانات المالية المتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) عملاً تحققياً يهدف إلى تقديم تطمينات كافية. الجدير بالذكر أن أعمال تقديم التطمينات الكافية توفر درجة عالية وليست درجة كاملة من التطمينات، ما يعني أنه لا يوجد هناك ضمان من أن الرقابة ستتمكن من رصد كافة الأخطاء الجوهرية.

26) بشكل عام، صُمّمت الأعمال الرقابية الهادفة لتقديم التطمينات الكافية لإبراز خلاصة ذات طابع إيجابي، كأن يُقال مثلاً: "من وجهة نظرنا فإن البيانات المالية من جميع جوانبها المحورية تعبّر بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) عن الوضع المالي لـ.... والأداء المالي والتدفقات النقدية...."، أو يُقال في حالة تحديد مدى الالتزام: "من وجهة نظرنا تم إعداد البيانات المالية من جميع جوانبها المحورية وفق...."

27) أعمال تقديم التطمينات المحدودة كأعمال التدقيق الجزئية ليست مشمولة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) فيما يخص الرقابة المالية.

5

المبادئ الأساسية للرقابة المالية

(28) المبادئ العامة للرقابة في القطاع الحكومي متضمَّنة في المعيار (ISSAI 100) وفي معايير أخلاقيات المهنة ومعايير جودة العمل الرقابي، وكذلك في المعايير المتعلقة بمهام وواجبات المدقق بالنسبة لأعمال التدقيق على البيانات المالية، وتشمل:

- ميثاق العمل الأخلاقي، الاستقلالية
- التقدير الشخصي للأمور بطريقة مهنية، بذل العناية المهنية في كل مراحل العمل الرقابي، الحس الرقابي أو الشك
- ضبط جودة العمل الرقابي
- المهارات والإمكانات الإدارية لفريق التدقيق
- مخاطر التدقيق
- الأهمية النسبية
- التوثيق
- إعداد التقارير ورفعها إلى الجهات المختصة ومتابعة تسوية الملاحظات الواردة فيها
- الاتصالات والمراسلات الرئيسية الداخلية والخارجية المطلوبة لإتمام العملية الرقابية.

(29) تتضمن الفقرات التالية المبادئ الخاصة بالرقابة المالية في القطاع الحكومي.

الاتفاق على شروط العملية الرقابية

(30) تكون عادة شروط العملية الرقابية في القطاع الحكومي محددة بأداة قانونية، وعلى المدقق السعي للوصول إلى تفاهمات مع المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة أو القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة داخل الجهة لكل عملية رقابية على حدة، ويُستحب أن تكون هذه التفاهمات مكتوبة. وعندما يبادر المسؤولون في الجهة الخاضعة للرقابة أو القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة داخل الجهة بتقديم طلب تنفيذ عملية رقابية، فعلى جميع الأطراف الاتفاق على شروط هذه العملية.

التخطيط

31) على المدقق التخطيط للعملية الرقابية لضمان فعاليتها وحسن سير العمل فيها، من خلال تحديد حيز التدقيق ووضع الجدول الزمني لإنجازها والنهج الذي سيتم اتباعه والخطوات التي سيتم اتخاذها.

32) تساهم عملية وضع خطة تدقيق مفصّلة في رفع كفاءة وفعالية العملية الرقابية، ويعتمد كل من مدى وطبيعة التخطيط على ما إذا كانت العملية الرقابية هي الأولى من نوعها بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة أم عملية يتم تنفيذها بشكل دوري، ويعتمد كل منهما كذلك على حجم الجهة الخاضعة للرقابة ومستوى التعقيد في الأنشطة التي تقوم بها، إضافة إلى سابقة الخبرة لدى فريق التدقيق في المهام الرقابية التي كانت الجهة الخاضعة للرقابة طرفاً فيها. وينبغي أن تكون خطة العملية الرقابية خاضعة للتحديث مع تقدم سير العمل فيها للأخذ في الاعتبار ما يُستجد من أمور لم تكن في الحسبان أو أية أحداث ذات تأثير على جدول المخاطر أو سير العملية الرقابية.

الأهمية النسبية

33) على المدقق تطبيق نظرية الأهمية النسبية من ناحية الكم وأيضاً – كلما دعت الحاجة – من ناحية النوع، وذلك عند تخطيط وتنفيذ العملية الرقابية وعند تسجيل الملاحظات التي كشفت عنها العملية الرقابية وعند إصدار التقرير بنتيجة الرقابة.

34) على المدقق عند تخطيط العملية الرقابية تحديد درجة الأهمية النسبية للبيانات المالية في شكلها الإجمالي آخذاً في الاعتبار مستوى الأخطاء التي تتأثر بها عملية صنع القرار بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، وعلى المدقق حينها خفض درجة الأهمية النسبية المحددة عندما يعتزم القيام بالعملية الرقابية لأجل تقليل خطر أن يصبح كم الأخطاء غير المرصودة أو غير المصححة متجاوزاً لحد الأهمية النسبية الإجمالي.

35) ينبغي أن يُستعان بدرجة الأهمية النسبية المخفّضة (يطلق عليها أحياناً الأهمية النسبية للأداء) في تحديد مدى وطبيعة وتوقيت خطوات الرقابة، وفي تحديد النتائج التي تسفر عنها هذه الخطوات. وعند صياغة الرأي الرقابي في التقرير ينبغي أن يقارَن حجم الأخطاء غير المصححة في البيانات المالية مع الأهمية النسبية الإجمالية، آخذين في الاعتبار التأثيرات الكمّية لهذه الأخطاء وطبيعتها. هذا وقد يتطلب الأمر إعادة النظر في الأهمية النسبية المستخدمة في عملية كتابة التقرير مقارنة مع تلك المستخدمة في عملية تخطيط الرقابة بحسب ما تشير إليه نتائج أعمال الجهة الخاضعة للرقابة الفعلية أو أية عوامل أخرى.

تكوين فهم عن الجهة الخاضعة للرقابة

36) على المدقق فهم الجهة الخاضعة للرقابة فهماً كافياً وأيضاً فهم البيئة التي تعمل فيها وإطار إعداد التقارير المالية الذي تتبعه وضوابط الرقابة الداخلية فيها وذلك لتحديد وتقييم مخاطر حدوث أخطاء جوهرية. هذا وتتألف ضوابط الرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة من خمسة أضلع: بيئة التحكم والسيطرة على زمام أمور الجهة، آلية تقييم المخاطر، آلية مراقبة ضوابط الرقابة الداخلية، نظام حفظ وتمرير المعلومات والبيانات، تطبيقات ضوابط الرقابة الداخلية (شاملة تلك المتعلقة بتقنية المعلومات).

تحديد وتقييم المخاطر

37) تأخذ عملية تحديد وتقييم مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الاعتبار كلاً من المخاطر الكامنة/المتأصلة (وهو خطر أن يكون نشاط معين أو نوع معين من المعاملات معرضاً لانحرافات أو أخطاء جوهرية) والمخاطر الرقابية (وهو خطر ألا تتمكن ضوابط الرقابة الداخلية من منع أو رصد وتصحيح انحرافات أو أخطاء جوهرية معينة).

38) يتولى المدقق تحديد وتقييم المخاطر الكامنة وتحديد ما إذا كانت هذه المخاطر عالية من دون النظر إلى تأثيرات ضوابط الرقابة الداخلية المتصلة بها، كما على المدقق دراسة ضوابط الرقابة الداخلية المصممة في الجهة الخاضعة للرقابة وذات الصلة بالتدقيق (وبالأخص تلك المتعلقة بالمخاطر الكامنة العالية) ودراسة مدى قيام الجهة بتطبيقها على أرض الواقع.

39) على المدقق تحديد وتقييم مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية ككل وفي نطاق مستوى التأكيد (assertion level) لأجل تحديد أفضل الطرق الرقابية لعلاج هذه المخاطر.

40) تساعد عملية تقييم المخاطر في تحديد مدى وطبيعة الأعمال الرقابية التي ينبغي القيام بها، مع الإشارة إلى أن عملية تقييم المخاطر بحد ذاتها ليست الدليل الكافي الذي يُبنى عليه لصياغة رأي رقابي.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة

41) على المدقق السعي للحصول على أدلة مناسبة وكافية في شأن المخاطر التي تم تقييمها والخاصة بحدوث أخطاء جوهرية من خلال تحديد الاستجابة المناسبة لعلاج هذه المخاطر.

المخاطر عالية كلما ازدادت رقعة التدقيق المطلوب وازدادت حاجة الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

42) على المدقق إعداد طرق الاستجابة العامة اللازمة لعلاج مخاطر حدوث الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية، والتحضير لاتخاذ خطوات رقابية من شأن طبيعتها ومداها وتوقيتها أن تأخذ في الاعتبار مخاطر حدوث أخطاء جوهرية على مستوى التأكيد (assertion level)، ومثل هذه الخطوات تكون مشمولة بأعمال فحص لضوابط رقابة داخلية وبأعمال فحص لإجراءات تفصيلية (الفحص التفصيلي أو التحليلي).

43) إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية تميل لصالح أن تكون فعالة، من الممكن للمدقق النظر في فحصها، وسوف تقلص هذه العملية كم أعمال الفحص التفصيلي المطلوبة لعلاج المخاطر المحددة، علماً أن فحص ضوابط الرقابة الداخلية يجب أن يتم في الأحوال التي تكون فيها الإجراءات التفصيلية وحدها غير كافية.

الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال

44) كجزء من عملية تحديد وتقييم مخاطر حدوث أخطاء جوهرية، على المدقق النظر فيما إذا كانت هذه المخاطر وُجدت بسبب أن الأخطاء الجوهرية قد تنتج عن عمليات احتيال، وعلى المدقق حينها اتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاج هذه المخاطر.

45) تقع المسؤولية الأولى في منع ورصد عمليات الاحتيال على عاتق المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة أو القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة داخل الجهة، ويعتبر المدقق مسؤولاً عن تقديم تطمينات كافية حول مدى كون البيانات المالية تخلو من أخطاء جوهرية، علماً أن الأخطاء الجوهرية تحدث إما بسبب خطأ غير مقصود أو نتيجة لعملية احتيال. الجدير بالذكر أن أشكال الاحتيال المتعددة تجعل من الصعب على المدقق كشفها، ولذلك لا يوجد ضمان بأن جميع الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عمليات احتيال سيتم رصدها، وعلى المدقق حينها دراسة الخطوات الرقابية المطلوبة في حال كان خطر الاحتيال قوياً، كما يجب عليه إحاطة الجهات المختصة بأية عمليات احتيال مشتبه فيها أو تم اكتشافها بالفعل.

اعتبارات الاستمرارية

46) على المدقق دراسة وتقرير فيما إذا كانت هناك أحداثاً أو ظروفاً تؤدي إلى شكوك قوية حول قدرة الجهة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في أداء المهام الموكلة إليها والنظر إليها من زاوية أهلية الاستمرار.

47) تعتبر أهلية الاستمرار عند الجهة الخاضعة للرقابة مبدأ أساسياً ذا أبعاد على البيانات المالية، حيث يؤثر على القواعد المحاسبية التي ينبغي اتباعها، وخصوصاً فيما يتعلق بقيمة الأصول والخصوم.

48) على المدقق السعي للحصول على أدلة مناسبة وكافية لتقرير كيفية قيام الجهة الخاضعة للرقابة بتطبيقها لمبدأ أهلية الاستمرار عند إعدادها للبيانات المالية، ورفع ما يستنتجه من ذلك إلى الجهات المختصة.

الاعتبارات المتصلة بالقوانين واللوائح في عملية التدقيق على البيانات المالية

49) على المدقق تحديد مخاطر حدوث الأخطاء الجوهرية بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المقررة واتخاذ الإجراء المناسب حيالها.

50) على المدقق السعي للحصول على الأدلة المناسبة والكافية من ناحية الخروقات للقوانين واللوائح المقررة والتي كانت السبب المباشر في حصر مبالغ كبيرة ولجوء الجهة الخاضعة للرقابة إلى إدراج إيضاحات في البيانات المالية، كما على المدقق اتخاذ الخطوات الرقابية اللازمة للتمكن من تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير قوي غير مباشر على البيانات المالية.

51) في القطاع الحكومي قد تقع على عاتق المدقق مسؤوليات إضافية فيما يتعلق باعتبارات القوانين واللوائح التي تكون على صلة بالتدقيق على البيانات المالية أو على صلة بالتدقيق في جوانب أخرى من أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة. وفي مثل هذه الحالة وجب على المدقق التفريق بين العمل الرقابي الساعي إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المقررة لأغراض إصدار الرأي الرقابي حول البيانات المالية، وبين العمل الرقابي الساعي إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المقررة لأغراض إصدار رأي أو تقرير في شأن مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين والنظم المعمول بها.

52) على المدقق السعي للحصول على فهم كافٍ عن الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به في البيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة شاملاً كيفية التزام الجهة بنصوص ومتطلبات هذا الإطار.

53) تحمل نصوص بعض القوانين واللوائح المقررة ولوائح تأثيراً مباشراً على البيانات المالية بحيث يتم على إثرها إدراج مبالغ مالية منصرفة ومحققة وإدراج إيضاحات، وهناك قوانين أخرى تفرض على الجهة الخاضعة للرقابة الالتزام بها أو تضع نصوصاً تحكم عملها، إلا أن هذه القوانين أو هذه النصوص تحمل تأثيراً غير مباشر على البيانات المالية للجهة.

الأدلة والبراهين

54) على المدقق تصميم الخطوات الرقابية المطلوبة واتباعها لغرض جمع الأدلة المناسبة والكافية (كمّاً ونوعاً) والتي بها يبني استنتاجاته ورأيه الرقابي.

55) تعتمد كمّية الأدلة المطلوبة لتدعيم الاستنتاجات الرقابية على ما يخلص إليه المدقق في تقييمه لمخاطر حدوث الأخطاء الجوهرية وكذا نوعية تلك الأدلة، ويُقصَد بنوعية الدليل علاقته بالموضوع وموثوقيته، وتُحدَّد موثوقية الدليل بمصدره وطبيعته والظروف التي تم فيها استخراج الدليل.

دراسة الأخطاء الجوهرية

56) على المدقق تسجيل الأخطاء الجوهرية التي تم رصدها أثناء التدقيق ورفعها إلى المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة أو القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة داخل الجهة، كما على المدقق دراسة إن كانت الأخطاء الجوهرية تعني الحاجة إلى مزيد من التدقيق وعواقب هذه الأخطاء على البيانات المالية في حال لم يتم تصحيحها.

57) على المدقق النظر فيما إذا كانت الأخطاء غير المصححة جوهرية وذات تأثير قوي سواءً فرادى أو جماعية لتحديد الأثر الذي يمكن أن تحدثه على رأي المدقق.

صياغة الرأي الرقابي وإعداد التقرير بنتيجة التدقيق على البيانات المالية

58) على المدقق – استناداً إلى أدلة التدقيق – صياغة رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أُعدت وفق الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية وما إذا كانت البيانات خالية من أخطاء جوهرية.

59) لأجل صياغة الرأي الرقابي يجب على المدقق أولاً أن يستنتج فيما إذا كان يمتلك تطمينات كافية حول ما إذا كانت البيانات المالية في شكلها الإجمالي تخلو من أخطاء جوهرية.

60) على المدقق التعبير عن رأي رقابي غير قابل للتعديل في حال كانت الأدلة تشير إلى أن البيانات المالية في جميع جوانبها المحورية قد تم إعدادها وفق الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية.

61) إذا خلص المدقق من خلال الأدلة المجمّعة أن البيانات المالية في شكلها الإجمالي تحتوي على خطأ جوهري، أو إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة مناسبة وكافية للوصول إلى نتيجة حول ما إذا كانت البيانات المالية في شكلها الإجمالي خالية من خطأ جوهري، على المدقق تعديل رأيه الرقابي في التقرير المعد لذات الغرض وفق التفصيل الوارد تحت بند "تعديلات على الرأي الرقابي في تقرير المدقق".

62) بالإضافة إلى الرأي الرقابي حول البيانات المالية، قد يكون لزاماً على المدقق بموجب قانون أو أداة تنظيمية إدراج ملاحظات لم يكن لها تأثير على الرأي الرقابي وإدراج التوصيات الواردة في شأنها في تقريره، ويجب أن يكون هناك فصل واضح بين ذكر تلك الملاحظات وذكر الرأي الرقابي عند كتابة التقرير.

تعديلات على الرأي الرقابي في تقرير المدقق

63) على المدقق تعديل الرأي الرقابي في التقرير المعد لذات الغرض عندما يخلص إلى أن البيانات المالية إجمالاً – استناداً إلى الأدلة المجمّعة – تحتوي على خطأ جوهري، أو إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على الأدلة المناسبة والكافية للوصول إلى استنتاج حول الموضوع.

64) هناك ثلاثة أنواع من التعديلات يمكن للمدقق إدخالها على الرأي الرقابي:

- رأي متحفظ – عندما يخلص المدقق إلى أن الأخطاء المرصودة، فرادى أو جماعية، هي أخطاء جوهرية أو قد تكون كذلك ولكن ليس لها تداعيات على سائر البيانات المالية، أو أن المدقق لم يتمكن من الحصول على الأدلة المناسبة والكافية بشأن ما يبدو أنها أخطاء جوهرية التي لا يمتد تأثيرها إلى سائر البيانات المالية.
- رأي مخالف – عندما يخلص المدقق بعد حصوله على الأدلة المناسبة والكافية إلى أن الأخطاء المرصودة، فرادى أو جماعية، هي أخطاء جوهرية ولها تداعيات على سائر البيانات المالية.
- عدم إمكانية إبداء رأي – عندما لا يتمكن المدقق من الحصول على الأدلة المناسبة والكافية حول أخطاء جوهرية لها تداعيات على سائر البيانات المالية بسبب انعدام اليقين أو بسبب وجود مانع في الحيز الذي يتم تنفيذ التدقيق فيه.

65) يعتمد تحديد النوع المناسب من التعديل الذي يتم إدخاله في الرأي الرقابي على كل من:

- طبيعة المسألة المسببة للتعديل، وهي أن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو قد تحتوي على أخطاء جوهرية في حال عدم التمكن من الحصول على الأدلة المناسبة والكافية.
- التقدير الشخصي للمدقق بشأن مدى امتداد التأثير الذي أحدثته المسألة إلى سائر البيانات المالية أو التداعيات المحتملة للمسألة على البيانات المالية.

فقرات لفت الانتباه وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق

66) إذا رأى المدقق أنه من الضروري لفت انتباه مستخدمي التقرير بشأن مسألة واردة في البيانات المالية والتي ترقى لأن تكون في غاية الأهمية لخدمة فهم واستيعاب المستخدمين للبيانات المالية ووجود أدلة مناسبة وكافية بأن المسألة لم يُعبَّر عنها بشكل خاطئ بصورة جوهرية في البيانات المالية، على المدقق إدراج فقرة لفت انتباه في تقريره.

67) إذا رأى المدقق أنه من الضروري ذكر مسألة غير تلك التي وردت في البيانات المالية والتي في نظر المدقق تخدم مستخدمي التقرير في فهم واستيعاب عملية التدقيق أو فهم مهام وواجبات المدقق أو فهم تقرير المدقق ولا يوجد مانع قانوني من ذلك، يجب على المدقق إدراج تلك المسألة في فقرة أسفل بند بعنوان "مسائل أخرى" أو أي عنوان آخر مناسب.

الأحداث اللاحقة

68) على المدقق السعي للحصول على أدلة مناسبة وكافية لإثبات أن كل الأحداث والمعاملات وتاريخ صدور تقرير نتيجة التدقيق والتي تطلّب الحاصلة بين تاريخ نشر البيانات المالية تعديلها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية قد تم حصرها وإدراجها في البيانات المالية بشكل مناسب.

69) على المدقق اتخاذ الإجراء المناسب بشأن معطيات ظهرت بعد تاريخ صدور تقرير نتيجة التدقيق والتي بظهورها بعد هذا التاريخ استدعت من المدقق إدخال تعديل في تقريره.

المعلومات المقارنة – الأرقام المتقابلة والبيانات المالية المقارنة

70) على المدقق السعي للحصول على أدلة مناسبة وكافية حول ما إذا كانت المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية قد تم – من جميع جوانبها المحورية – عرضها وفق متطلبات المعلومات المقارنة المشار إليها في الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية، وعليه تدوين ذلك في تقريره وفق ما تمليه عليه مسؤولياته بشأن إعداد التقارير.

71) المقصود بالمعلومات المقارنة مبالغ وإيضاحات تعود لفترة أو فترات سابقة مدرجة في البيانات المالية، ويُقصَد بالأرقام المتقابلة المبالغ والإيضاحات التي تخص الفترة السابقة وتم تضمينها كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية للفترة الحالية، أما البيانات المالية المقارنة فيُـقصَد بها مبالغ وإيضاحات تخص الفترة السابقة تم تضمينها للمقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية وتُعرض بنفس موازين البيان الوارد عن الفترة الحالية.

72) على المدقق دراسة ما إذا كانت المعلومات المقارنة تطابق المبالغ والإيضاحات المعروضة عن الفترة السابقة أو – متى ما استدعى الأمر – تم تصحيحها، كما على المدقق دراسة ما إذا كانت القواعد المحاسبية التي تخضع لها المعلومات المقارنة متوافقة مع القواعد المحاسبية المطبقة على المعلومات الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كانت التغييرات على القواعد المحاسبية في حال حدوثها قد تم الاعتداد بها وعرضها بشكل وافٍ.

73) بالنسبة للأرقام المتقابلة فإن رأي المدقق في البيانات المالية يدور حول الفترة الحالية فقط، أما بالنسبة للبيانات المالية المقارنة فإن رأي المدقق في البيانات المالية يكون عن كل فترة مشار إليها.

واجبات المدقق فيما يتعلق بمعلومات أخرى وردت في وثائق تحوي بيانات مالية مدقّـق عليها

74) على المدقق مطالعة جميع المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي للجهة الخاضعة للرقابة والنظر فيما إذا كانت تحوي معلومات أو حقائق تتضارب بشكل جوهري مع البيانات المالية المدقّق عليها أو مع المعرفة

التي استقاها المدقق أثناء التدقيق، وإذا توصل المدقق – في حال استطلع المعلومات الأخرى – إلى وجود معلومات أو حقائق متضاربة بشكل جوهري، على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية أو المعلومات الأخرى بحاجة لأن يُعاد النظر فيها.

75) يُقصَد بالمعلومات الأخرى معلومات ذات طابع مالي أو معلومات ذات طابع غير مالي (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق بشأنها) والتي تكون مشمولة في التقرير السنوي للجهة الخاضعة للرقابة، ويأتي غالباً على هيئة وثيقة أو مجموعة وثائق يتم إصدارها بشكل سنوي من قبل المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة أو القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة داخل الجهة وفق ما يمليه القانون أو الأداة التنظيمية أو العرف لغرض مد أصحاب المصلحة بالمعلومات حول أنشطة الجهة والنتائج المالية والوضع المالي كما هو مبين في البيانات المالية.

76) في حال وجود معلومات متضاربة جوهرياً، قد تشمل الخطوة التي يجب على المدقق اتخاذها: إدخال تعديل في رأيه الرقابي، أو تعليق إصدار تقريره، أو الانسحاب من العملية الرقابية (في حالات نادرة وهو أمر مسموح به في القطاع الحكومي)، أو إحاطة القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة في الجهة الخاضعة للرقابة بهذا التضارب في المعلومات، أو إدراج فقرة تحت بند "المسائل الأخرى" في تقريره.

77) إذا وجد المدقق معلومة تتضارب بشكل جوهري مع البيانات المالية أو مع المعرفة التي استقاها أثناء التدقيق وترفض الجهة الخاضعة للرقابة تصحيحها، على المدقق إحاطة القيادات المشرفة على حوكمة الأعمال والأنشطة في الجهة الخاضعة للرقابة بالأمر، وقد يكون مطلوباً منه أو يبادر بنفسه إلى إحاطة أطراف أخرى مثل الهيئة التشريعية بذات الأمر.

اعتبارات على صلة بالتدقيق على البيانات المالية المجمّعة

78) على المدققين الذين ينخرطون في التدقيق على البيانات المالية المجمّعة السعي للحصول على أدلة مناسبة وكافية حول كون البيانات المالية للمؤسسات والهيئات التابعة للجهة الخاضعة للرقابة وآلية تجميعها موثوق بهما وذلك لإبداء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية المجمّعة قد تم إعدادها في جميع جوانبها المحورية وفق الإطار المتبع لإعداد التقارير المالية.

79) تنطبق هذه المبادئ على جميع أعمال التدقيق على البيانات المالية المجمّعة في القطاع الحكومي. وفي الظروف التي يجد المدقق نفسه يتولى فيها التدقيق على البيانات المالية المجمّعة قد يتعين عليه مراعاة متطلبات واعتبارات خاصة من ضمنها ضمان جودة عمل المدققين المتواجدين في المؤسسات والهيئات التابعة.