

ISSAI 200

تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي).
لمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على الموقع www.issai.org.

INTOSAI



المبادئ الأساسية للرقابة المالية

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

5	مقدمة
6	غاية وسلطة المبادئ الأساسية للرقابة المالية
8	إطار الرقابة المالية
8	هدف الرقابة المالية
8	تطبيقات القطاع العام المشمولة بالمعيار (200)
8	الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
11	الرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص
11	الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية
12	عناصر الرقابة المالية
12	الأطراف الثلاثة في الرقابة المالية
13	المعايير المناسبة
13	معلومات موضوع الرقابة
13	مهمات التأكيد المعقول
14	مبادئ الرقابة المالية
14	المبادئ العامة
14	الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية
14	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
14	رقابة الجودة
15	إدارة فريق العمل ومهاراته
16	المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة
16	مخاطر الرقابة
17	التقدير والشك المهني
17	الأهمية النسبية
19	التواصل
20	التوثيق

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

21	المبادئ المتعلقة بمهمة الرقابة
21	الاتفاق على شروط المهمة
22	التخطيط
22	فهم الهيئة الخاضعة للرقابة
24	تقييم المخاطر
25	الاستجابات للمخاطر المقيمة
26	الاعتبارات المتعلقة بالاحتياط في الرقابة على البيانات المالية
28	الاستمرارية
29	الاعتبارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية
31	أدلة الرقابة
32	الأحداث اللاحقة
33	تقييم البيانات الخاطئة
34	إبداء الرأي حول البيانات المالية وإعداد التقارير عنها
35	شكل الرأي
36	العناصر المطلوبة في تقرير المدقق
37	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق
37	تحديد نوع التعديل على رأي المدقق
38	فقرات لفت الانتباه وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق
40	مسئولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى في الوثائق التي تتضمن بيانات مالية مدققة
41	الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لأطر خاصة
41	الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية
42	الرقابة على البيانات المالية المجمعة (بما في ذلك البيانات المالية للحكومة بأكملها)

1- إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصادقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام. وتهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي) إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ودعم الأعضاء في منظمة الإنٹوساي لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقاً لتفويضهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية.

2- ويضع المعيار 100 "المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ويوضح سلطة المعايير. أما المعيار 200 "المبادئ الأساسية للرقابة المالية" فقد وضع لمعالجة المبادئ الرئيسية المتعلقة بالرقابة على البيانات المالية في القطاع العام. ويستند إلى المبادئ الأساسية للمعيار 100 ويطورها لتتلاءم مع السياق الخاص بالرقابة على البيانات المالية، ويشكل أساس معايير الرقابة المتعلقة بالرقابة على البيانات المالية. ويجب أن يقرأ المعيار 200 ويفهم بالتزامن مع المعيار 100.

3- تتمثل الغاية الرئيسية للمعايير الدولية للإنٹوساي المتعلقة بالرقابة المالية في تزويد أعضاء منظمة الإنٹوساي بمجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات للرقابة على البيانات المالية للقطاع العام. وبالإضافة إلى المعيار 200، تتألف المعايير الدولية للإنٹوساي المتعلقة بالرقابة المالية من إرشادات الرقابة المالية (المعايير 1000 – 2999) في المستوى الرابع من الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وهناك مقدمة عامة لهذه الإرشادات في المعيار (1000) بينما تتضمن المعايير من (1200) إلى (1810) مذكرات تطبيقية صادرة عن منظمة الإنٹوساي لتقديم إرشادات إضافية بشأن تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية (المعايير من 200 إلى 810) التي وضعها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد. وتشكل كل مذكرة تطبيقية مع المعيار الدولي للرقابة المالية الخاص بها إرشاداً في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

4- تركز الرقابة المالية على تحديد مدى عرض المعلومات المالية للهيئة وفقاً للإطار التنظيمي المعمول به لإعداد التقارير المالية. أما نطاق الرقابة المالية في القطاع العام فقد يحدده تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة من أهداف الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. وقد تشمل هذه الأهداف الرقابة على ما يلي:

- حسابات الدول أو الهيئات أو أية تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقاً للإطار العام لإعداد التقارير المالية.
- الموازنات وأقسامها ومخصصاتها والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها.
- السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل.
- مجالات المسؤولية المحددة قانوناً كمسئوليات الوزراء.
- فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الالتزامات.

5- حين يوضح تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهدافاً إضافية للرقابة، قد يحتاج الجهاز كذلك إلى الوضع بالاعتبار أو اعتماد معايير تستند إلى المبادئ الأساسية العامة لرقابة القطاع العام الموضحة في المعيار (100)

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

والمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام والأداء. وقد يكون الإرشاد الوارد في إرشادات الرقابة المالية بشأن الأطر الموضوعية لغايات خاصة¹، والرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية²، والتقارير حول البيانات المالية المختصرة³، ملائمة كذلك لمثل هذه الغايات.

6-يقدم هذا المعيار معلومات مفصلة حول ما يلي:

- غاية وسلطة المبادئ الأساسية للرقابة المالية.
- الإطار العام للرقابة على البيانات المالية في القطاع العام.
- عناصر الرقابة على البيانات المالية.
- مبادئ الرقابة على البيانات المالية.

غاية وسلطة المبادئ الأساسية للرقابة المالية

7-يوفر المعيار (200) المبادئ الأساسية للرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية. كما تنطبق المبادئ حين يعمل أو يُعين الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة على الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية، أو البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص أو البيانات المالية المختصرة. وعند الإشارة في المعيار (200) إلى الرقابة على البيانات المالية، فإن ذلك يشمل المسؤوليات ذات الطبيعة المشابهة.

8-المعايير من (1000) إلى (1810) بشأن الرقابة على البيانات المالية قد تطبق على هذه المسؤوليات حسب الحالة. غير أنه يحظر على المدققين الإشارة إلى استخدام المعايير إذا:

- لم تتحقق المتطلبات الرئيسية للرقابة وفقا للمعايير الدولية بشأن الرقابة المالية⁴.
- لم يتمكن المدقق من الالتزام بسلطة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة⁵ والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

9-تنطبق المبادئ الأساسية للرقابة المالية على جميع عمليات الرقابة على البيانات المالية في القطاع العام سواء للحكومة بأكملها أو لأجزاء منها أو لهيئات مفردة.

10-يمثل المعيار 200 "المبادئ الأساسية للرقابة المالية" أساس معايير الرقابة المالية المفصلة الواردة في المعايير من (1000) إلى (1810) في المستوى الرابع من الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويمكن استخدام المعيار (200) بطرق ثلاث كما يلي:

1 المعيار 1800 "اعتبارات خاصة- الرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص".
2 المعيار 1805 "الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية".
3 المعيار 1810 "مهام لإعداد تقارير مختصرة حول البيانات المالية".
4 المعيار 1210 "الاتفاق على شروط المهام الرقابية"، الفقرات 6-8.
5 المعيار 1000، الفقرات 37-43.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- كأساس توضع المعايير استنادا إليه.
- كأساس تعتمد المعايير الوطنية المتجانسة استنادا إليه.
- كأساس لاعتماد إرشادات الرقابة المالية كمعايير رسمية.

11- لا يجب الإشارة إلى المعيار 200 في التقارير إلا في وجود معايير للرقابة المالية موضوعة أو معتمدة تلتزم تماما بجميع المبادئ المعنية ذات الصلة في المعيار 200. ويعتبر المبدأ ذو صلة إذا كان يتعامل مع هذا النوع من الرقابة أو مع أنواع رقابة مختلفة وكانت الظروف أو الإجراءات قابلة للتطبيق. ولا تطغ المبادئ بأية حال على القوانين أو الأنظمة أو التفويضات الوطنية.

12- عند اعتماد معايير الرقابة أو وضعها استنادا إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية، فقد يشار إلى هذه المبادئ في التقارير على النحو التالي:

..لقد قمنا بأعمال الرقابة وفقا للمعايير التي تستند إلى [أو تتوافق مع] المبادئ الأساسية للرقابة المالية (المعايير 100 – 999) الخاصة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

13- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تعتمد إرشادات الرقابة المالية¹ في المستوى الرابع الإشارة إلى معاييرها الرسمية في تقاريرها. وتبعا للمعايير المطبقة وتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، يمكن إجراء ذلك بإحدى الطريقتين التاليتين:

(أ) وفقا للمعايير (1000 – 1810) – بما يعني الالتزام الكامل بجميع المعايير الدولية للرقابة المالية المعنية والإرشاد الإضافي الوارد في المذكرات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي.

(ب) وفقا للمعايير الدولية للرقابة المالية - وهو ما ينطوي على الالتزام بجميع المعايير الدولية للرقابة المالية ذات الصلة.

كما يوضح المعيار (100) السلطة الرسمية الخاصة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

14- عند استخدام المعايير الدولية من المستوى الرابع كمعايير رسمية، يجب على مدققي القطاع العام كذلك احترام السلطة الرسمية للمعايير الدولية للرقابة المالية. والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مدعوة إلى العمل على اعتماد إرشادات المستوى الرابع اعتمادا كاملا باعتبارها معاييرها الرسمية إذا أنها وضعت بما يعكس أفضل الممارسات. وتدرك منظمة الإنتوساي أن ذلك قد لا يكون ممكنا في بعض البيئات نظرا لغياب الهياكل الإدارية الأساسية أو لأن القوانين أو الأنظمة لا تضع الأسس ذاتها للرقابة على البيانات المالية وفقا لإرشادات الرقابة المالية. وفي مثل هذه الحالة، يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تضع معايير رسمية استنادا إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية.

¹ المعيار 4000 "الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة – مقدمة عامة" والمعيار 4200 "الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع الرقابة على البيانات المالية".

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

15- عند استخدام معايير المستوى الخامس كمعايير رسمية للرقابة على البيانات المالية المصحوب برقابة الالتزام، على مدققي القطاع العام أن يحترموا السلطة الرسمية لكل من إرشادات الرقابة المالية وإرشادات رقابة الالتزام على حد سواء.

إطار الرقابة المالية

هدف الرقابة المالية

16- يتمثل الهدف من الرقابة على البيانات المالية في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة وفقا لذلك الإطار - في حالة البيانات المالية المعدة وفقا لإطار العرض العادل في إعداد التقارير المالية. وقد تصوغ القوانين أو الأنظمة الملزمة لمؤسسات التدقيق في القطاع العام هذا الرأي بصور أخرى. فالرقابة التي تجرى وفقا لمعايير تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الإنتوساي والمتطلبات الأخلاقية المعنية تمكن المدقق من التعبير عن مثل هذا الرأي.

17- يستند المعيار (200) على الأهداف التالية حسب تعريفها في المعيار (1200):

عند الرقابة على البيانات المالية، تتمثل الأهداف العامة للمدققين فيما يلي:

- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية خاطئة سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، مما يمكن من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.
- (ب) إعداد التقارير عن البيانات المالية وبيان نتائج الرقابة وفقا للنتائج التي يتوصل إلى المدقق.

تطبيقات القطاع العام المشمولة بالمعيار (200)

الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

18- يجب على المدقق أن يقيم مدى استيفاء الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية.

19- تستند الرقابة المالية التي تجرى وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الشوط التالية:

- يعتبر إطار إعداد التقارير المالية المستخدم لإعداد البيانات المالية مقبولا من طرف المدقق.
- تقر إدارة الهيئة بمسئوليتها وتفهمها لما يلي:
 - إعداد البيانات المالية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية بما في ذلك، عند اللزوم، العرض العادل.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية لإعداد البيانات المالية الخالية من بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- تمكين المدقق من الاطلاع دون قيود على جميع المعلومات التي لها صلة بإعداد البيانات المالية.

20- قد يكون إطار إعداد التقارير المالية معدا للاستخدام العام أو الخاص. فالإطار المصمم لتلبية حاجة مجموعة واسعة من المستخدمين إلى المعلومات يشار إليه باعتباره إطارا ذو أغراض عامة، في حين أن الأطر ذات الغرض الخاص تصمم لتلبية الحاجات المحددة لمستخدم محدد أو مجموعة محددة من المستخدمين. كما قد يشار إلى الإطار باعتباره إطار عرض عادل أو إطار التزام. فإطار العرض العادل يتطلب الالتزام بالإطار ولكنه يسمح، صراحة أو ضمنا، بالخروج على أحد المتطلبات أو تقديم معلومات إضافية لتحقيق العرض العادل في البيانات المالية. ويستخدم مصطلح إطار الالتزام للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار ولا يقر بإمكانية حدوث مثل هذه الانحرافات لتحقيق العرض العادل.

21- دون إطار مقبول لإعداد التقارير المالية لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد التقارير المالية ولن يكون لدى المدقق معايير مناسبة للرقابة عليها. ويجب أن تكون المعايير المناسبة رسمية. فعند إعداد البيانات المالية مثلا، قد تكون المعايير هي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو غير ذلك من الأطر الدولية أو الوطنية لإعداد التقارير المالية المخصصة للاستخدام في القطاع العام.

22- تتكون المجموعة الكاملة من البيانات المالية لهيئة من هيئات القطاع، المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية في القطاع العام، مما يلي:

- بيان المركز المالي.
 - بيان الأداء المالي.
 - بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية.
 - بيان التدفق النقدي.
 - مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية – إما على شكل بيان مالي إضافي منفصل أو على شكل مطابقة.
 - الإفصاحات التي تشكل ملخصا للسياسات المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.
 - قد تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية في بعض البيانات تقارير أخرى؛ كتقارير الأداء وتقارير الاعتمادات.
- إذا أعدت البيانات المالية وفقا لإطار خاص بأسس محاسبية أخرى كأساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي، فقد لا تتضمن المجموعة الكاملة للبيانات المالية كل ما سبق.

23- غالبا ما تعتبر الأطر المنصوص عليها في القانون أو النظام مقبولة من طرف المدقق. غير أن الإطار، حتى إن اعتبر مرفوضا، قد يسمح به إذا تحقق الشرطان التاليان:

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- إذا وافقت الإدارة على تقديم الإفصاحات الإضافية اللازمة في البيانات المالية كي لا تكون مضللة.
- إذا تضمن تقرير المدقق عن البيانات المالية فقرة للفت انتباه المستخدمين إلى مثل هذه الإفصاحات الإضافية.
- إذا لم تستوف الشروط السابقة، يجب على المدقق أن يقيم تأثير الطبيعة المضللة للبيانات المالية على تقريره وأن ينظر في مدى الحاجة إلى إطلاع الهيئة التشريعية على المسألة.

24- تعرض الأطر المقبولة لإعداد التقارير المالية في العادة بعض السمات التي تضمن أن تكون جميع المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات قيمة للمستخدمين المستهدفين كما يلي:

- الملاءمة – المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات صلة بطبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة والغاية من البيانات المالية.
 - الاكتمال – لم يتم إغفال أية معاملات أو وقائع أو أرصدة حسابات أو إفصاحات يمكن أن تؤثر على الاستنتاجات المستندة إلى البيانات المالية.
 - الموثوقية – المعلومات الواردة في البيانات المالية تتسم بما يلي:
 - (1) صحيحة وتوضح الجوهر الاقتصادي للوقائع والمعاملات وليس شكلها القانوني فقط.
 - (2) تؤدي، عند استخدامها في ظروف مماثلة، إلى تقييم وقياس وتعبير وافصاح متنسق بقدر معقول.
 - الحياد والموضوعية – المعلومات الواردة في البيانات المالية خالية من التحيز.
 - القابلية للفهم – المعلومات الواردة في البيانات المالية واضحة وشاملة ولا تحتمل تفسيرات متباينة تباينا كبيرا.
- وقد يوفر الملحق (2) للمعيار (1210) مزيدا من المساعدة للمدقق في تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مقبولا.

25- في بعض بيئات رقابة القطاع العام، يشار إلى الرقابة المالية باعتبارها رقابة على تنفيذ الموازنة، وهو ما يتضمن في الغالب فحص العمليات مقارنة بالموازنة للتأكد من قضايا الالتزام والانتظام. وقد تجرى مثل هذه الرقابة استنادا إلى المخاطر أو بهدف شمول جميع المعاملات. وفي مثل بيئات الرقابة هذه، لا يوجد في الغالب إطار مقبول لإعداد التقارير المالية. وقد تعرض نتائج العمليات المالية كمقارنة بين مبالغ الإنفاق ومبالغ الموازنة. وفي البيئات التي تجرى فيه مثل هذه الرقابة ولا توجد بيانات مالية مقدمة وفقا لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية، قد يخلص المدقق إلى القول بأن الشروط الأساسية للرقابة التي وضعتها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة غير مستوفاة. وقد يفكر المدققون لذلك بوضع معايير باستخدام المبادئ الأساسية للرقابة المالية كتوجيه يسترشدون به بما يتلاءم مع حاجات محددة. وإذا أشار تفويض الرقابة إلى الرقابة المالية ولكنه لم يربط ذلك بالبيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية، فمن المقترح أن تعتبر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أفضل الممارسات المتاحة وأن تطبق روح هذه المعايير من خلال معايير توضع لبيانات محددة. وإذا أشار تفويض الرقابة إلى الرقابة على بيانات مالية منفردة وعناصر أو حسابات أو بنود خاصة في البيانات المالية، فقد يكون المعيار (1805) مناسباً.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

26- تعد الرقابة التي تجرى في بيئات يمثل الالتزام بالمرجعيات محور التركيز فيها رقابة التزام في العادة. وقد يكون المعيار (400) "المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام" مصدراً مناسباً للمعلومات لوضع معايير الرقابة أو اعتمادها. أما إذا كان تفويض الرقابة، من الجهة الأخرى، يسمح بتغيير إجراءات الرقابة واستخدمت الأطر المقبولة لإعداد التقارير المالية لإعداد البيانات المالية، فقد تعتمد المعايير الخاصة بالرقابة المالية.

الرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص

27- تنطبق مبادئ المعيار (200) على الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً للأطر العامة والخاصة على حد سواء. وبالإضافة إلى إعداد البيانات المالية ذات الأغراض العامة، قد تعد الهيئة العامة بيانات مالية لأطراف أخرى (كالهيئات الحكومية أو الهيئة التشريعية أو الأطراف الأخرى ذات الوظائف الإشرافية)؛ مما قد يتطلب إعداد البيانات المالية بما يلبي حاجاتها المحددة من المعلومات. وفي بعض البيئات، تكون مثل هذه البيانات المالية هي البيانات المالية الوحيدة التي تعدها الهيئة العامة. والبيانات المالية المعدة لغاية خاصة ليست ملائمة لعامة الناس. ولذا، يجب على المدققين أن ينظروا بعناية فيما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية مصمماً لتلبية حاجات مجموعة واسعة من المستخدمين إلى المعلومات (إطار عام) أو حاجات مستخدمين محددين أو متطلبات هيئة مختصة بوضع المعايير.

28- قد تشمل الأطر الخاصة المناسبة للقطاع العام ما يلي:

- أساس المقبوضات والمدفوعات للمحاسبة لمعلومات التدفق النقدي التي قد يكون على الهيئة أن تعدها للهيئة المنظمة.
- شروط إعداد التقارير المالية التي تضعها هيئة منظمة أو الهيئة التشريعية أو الأطراف الأخرى التي تؤدي وظيفة إشرافية لاستيفاء متطلبات تلك الهيئة.
- شروط إعداد التقارير المالية في عقد؛ كمنحة مشروع.

29- إن مبادئ المعيار (200) ملائمة للرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً لمثل هذه الأطر. وبالإضافة إلى هذه المبادئ، قد يكون من المفيد للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند وضع المعايير أو اعتمادها بناءً على هذه المبادئ، أن تراعي متطلبات وإرشادات المعيار (1800) الذي يتعامل مع الاعتبارات الخاصة عند تطبيق المعايير (1200 – 1700) على الرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص.

الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية

30- تنطبق مبادئ المعيار (200) كذلك على رقابة هيئات القطاع العام التي تعد المعلومات المالية، بما في ذلك البيانات المالية المفردة أو العناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية، لأطراف أخرى (كالهيئات الحكومية أو الهيئة التشريعية أو الأطراف الأخرى ذات الوظيفة الإشرافية). وقد تدخل مثل هذه المعلومات ضمن تفويض الرقابة الخاص بجهاز الرقابة. وقد يكلف المدققون كذلك بالرقابة على بيانات مالية مفردة أو عناصر أو حسابات أو

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

بنود خاصة – كالمشروعات الممولة من الحكومة – وإن لم يكونوا مكلفين بالرقابة على المجموعة الكاملة من البيانات المالية للهيئة المعنية.

31- كما قد تستفيد أجهزة الرقابة من مراعاة متطلبات وإرشادات المعيار (1805) عند وضع المعايير أو اعتمادها استناداً إلى مبادئ المعيار (200). ويتعامل المعيار (1805) مع اعتبارات خاصة عند تطبيق متطلبات المعايير الدولية للرقابة المالية على الرقابة على بيان مالي مفرد أو عناصر محدد أو حسابات أو بنود خاصة في بيانات مالية. وقد يكون البيان المالي المفرد أو العنصر أو الحساب أو البند الخاص في البيان المالي معداً وفقاً لإطار عام أو خاص.

عناصر الرقابة المالية

32- تعرف عمليات الرقابة على البيانات المالية باعتبارها أعمال تأكيد تتضمن ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل وهم: مدقق وطرف مسئول ومستخدمين مستهدفين. ويبين المعيار (100) عناصر رقابة القطاع العام. أما المعيار (200) فيغطي جوانب إضافية للعناصر ذات الصلة بالرقابة على البيانات المالية.

الأطراف الثلاثة في الرقابة المالية

33- في الرقابة على البيانات المالية، يكون الطرف المسئول مسئولاً عن معلومات موضوع الرقابة (وهي عادة البيانات المالية ذاتها) وقد يكون مسئولاً كذلك عن موضوع الرقابة الأساسي (الأنشطة المالية التي تعكسها البيانات المالية). ويكون الطرف المسئول عادة هو الذراع التنفيذية للحكومة و/أو المجموعة التي تقوم عليها من هيئات القطاع العام المسئولة عن إدارة المال العام وممارسة السلطة تحت مراقبة الهيئة التشريعية ومضمون البيانات المالية. وينتظر من هذه الهيئات أن تدير الموارد وتمارس السلطة وفقاً للقرارات والأسس الصادرة عن الهيئة التشريعية.

34- الهيئة التشريعية تمثل المواطنين وهم المستخدمون النهائيين للبيانات المالية في القطاع العام. و"المستخدم المستهدف" في المقام الأول هو البرلمان الذي يمثل المواطنين في اتخاذ القرارات وتحديد الأولويات الخاصة بالمالية العامة وغاية ومضمون الإنفاق والدخل ضمن عملية ديمقراطية عامة. وقد تشكل القرارات والأسس الصادرة عن الهيئة التشريعية الأساس للمنظور الأوسع للرقابة المالية في القطاع العام. وبالنسبة لهيئات القطاع العام، تمثل الهيئة التشريعية والهيئات المنظمة في الغالب المستخدمين الأساسيين لبياناتها المالية.

35- قد يكون الطرف المسئول والمستخدمون النهائيون من هيئات القطاع العام ذاتها أو من هيئات مختلفة. وفي الحالة الأولى، قد تطلب الهيئة المشرفة لجهة حكومية ما تأكيداً بشأن المعلومات التي تقدمها الهيئة الإدارية للهيئة العامة ذاتها. ولا بد من النظر إلى العلاقة بين الطرف المسئول والمستخدمين المستهدفين في سياق العمل المحدد، وقد تختلف عن حدود المسؤولية بتعريفها التقليدي.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

المعايير المناسبة

36- المعايير هي علامات القياس التي تستخدم لقياس موضوع الرقابة بما فيها، حسب الحالة، علامات القياس الخاصة بالعرض والإفصاح. وتكون المعايير المستخدمة في إعداد البيانات المالية في العادة رسمية وقد تكون هي المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو غير ذلك من الأطر الدولية أو الوطنية لإعداد التقارير المالية المخصصة للاستخدام في القطاع العام.

معلومات موضوع الرقابة

37- ينتج المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية والإفصاحات المعبر عنها في البيانات المالية (معلومات الموضوع) عن تطبيق إطار لإعداد التقارير المالية لإظهار البيانات المالية لهيئة عامة (الموضوع) وقياسها وعرضها والإفصاح عنها (المعايير). ويشير مصطلح "معلومات موضوع الرقابة" إلى نتيجة تقييم موضوع الرقابة أو قياسه. ومعلومات موضوع الرقابة (كالبيانات المالية لهيئة) هي ما يجمع المدقق بشأنها الأدلة لتوفر أساسا معقولاً للتعبير عن الرأي في تقريره.

مهمات التأكيد المعقول

38- تمثل عمليات الرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مهمات تأكيد معقول. والتأكيد المعقول عالي ولكنه ليس مطلقا؛ نظرا للقيود الكامنة في الرقابة والتي تجعل معظم الأدلة التي يحصل عليها المدقق مقتنعة لا قطعية. وبوجه عام، فإن رقابة التأكيد المعقول مصممة لكي تؤدي إلى استنتاج يعبر عنه بصيغة إيجابية كالقول "إن البيانات المالية برأينا تعرض بعدالة في جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية (أو تقدم صورة صادقة وعادلة) عن المركز المالي .. وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ... (أو في حالة إطار الالتزام: "إن البيانات المالية برأينا معدة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا ...".

39- مهمات التأكيد المحدود، كأعمال التدقيق المحدود، ليست مشمولة حاليا بالمعايير الدولية بشأن الرقابة المالية. وتوفر مثل هذه المهمات مستوى من التأكيد أدنى مما توفره مهمات التأكيد المعقول وهي مصممة للوصول إلى استنتاج يعبر عنه بصيغة سلبية كالقول: "لم نلاحظ ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية غير معروضة بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية". وقد يحتاج المدققون القائمون بمثل هذه الأعمال إلى تطبيق توجيه من خارج المعايير الدولية للرقابة المالية، وقد تكون المبادئ الأساسية للرقابة المالية في المعيار (100) مفيدة بهذا الخصوص.

مبادئ الرقابة المالية

المبادئ العامة

الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية

أخلاقيات المهنة والاستقلالية

40- يجب على المدقق أن يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المعنية، بما فيها ما يتعلق بالاستقلالية، عند الرقابة على البيانات المالية.

41- يخضع المدققون الذين يجرون الرقابة وفقا للمعايير الدولية للمعيار (30) "أخلاقيات المهنة" المطبقة في السياق الوطني. ويجب على المدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي اعتمدوا المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) من المستوى الرابع باعتبارها معاييرهم الرسمية أو الذين يطبقون المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة (ISA) أن يلتزموا بقواعد أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (IESBA) (قواعد مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين) التي تضع المبادئ الأخلاقية الأساسية للمحاسبين المهنيين، أو أن يعتمدوا المتطلبات الوطنية التي تتسم بالقدر ذاته من الصرامة على الأقل؛ وقد تكون قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن منظمة الإنتوساي والمطبقة في السياق الوطني ملائمة هنا. ولذا، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد المتطلبات الأخلاقية للمعيار (30) أو قواعد مجلس المعايير الأخلاقية في بيئتهم كي يستطيعوا أن يذكروا في تقاريرهم أن الرقابة قد أجريت وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو المعايير الدولية للرقابة المالية.

رقابة الجودة

42- على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تقريره مناسب في هذه الظروف.

43- كما هو مذكور في المعيار (100)، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد إجراءات رقابة الجودة وفقا للمعيار (40) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" الذي يوفر السياق للمعايير الدولية لرقابة الجودة (المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (IAASB). ويضع المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) المعايير ويقدم التوجيه لنظام رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق. ورغم أن الغاية العامة للمعيار (40) ومبادئه الرئيسية متوافقة مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)، فقد تم تعديل متطلبات المعيار (40) لضمان ملاءمتها للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

44- يكون رئيس جهاز الرقابة أو هيئة جماعية مختصة، المسؤولة العامة عن إيجاد تدابير رقابة الجودة والمحافظة عليها في الجهاز، وإن جاز تفويض الآخرين بالمسؤولية التشغيلية اليومية. وعلى سبيل المثال، فإن أي مدقق رئيسي مسؤول عن عمل من أعمال الرقابة يتبع في النهائية لرئيس جهاز الرقابة.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

45- يخضع مدققو القطاع العام الذين يعملون في الرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير التي تستند إلى مبادئ المعيار (200) أو تتوافق معها لمتطلبات رقابة الجودة على مستوى العمل. وعند وضع المعايير استنادا إلى المعيار (200) أو اعتماد معايير تتفق معه، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تنظر في صياغة متطلبات تتعلق بما يلي:

- ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسؤولا عن الجودة العامة في كل عمل من أعمال الرقابة.
- ضرورة أن يحرص المدقق الرئيسي على التزام أعضاء فريق الرقابة بالمتطلبات الأخلاقية المعنية.
- ضرورة أن يصل المدقق الرئيسي إلى استنتاج بخصوص الالتزام بمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عمل الرقابة، وأن يتخذ الإجراء المناسب للحد من الأخطار التي تهدد الاستقلالية.
- ضرورة أن يقتنع المدقق الرئيسي بامتلاك فريق الرقابة وأي خبراء خارجيين مجتمعين بالكفاءة والقدرات المناسبة.
- ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسؤولا عن أداء الرقابة ولا سيما ما يلي:
 - قيادة الرقابة والإشراف عليها وتنفيذها.
 - التأكد من إجراء المراجعات وفقا للسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

إدارة فريق العمل ومهاراته

46- يجب أن يقتنع المدقق بأن فريق الرقابة بأسره وأي خبراء خارجيين يتمتعون مجتمعين بالكفاءة والقدرات اللازمة لما يلي:

- (أ) إجراء الرقابة وفقا للمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- (ب) تمكين المدقق من إصدار تقرير مناسب في هذه الظروف.

47- عند التطرق إلى الكفاءة والقدرات المتوقعة من الفريق ككل، قد ينظر المدقق إلى ما يتمتع به الفريق مما يلي:

- فهم أعمال رقابة ذات طبيعة مشابهة وعلى نفس القدر من التعقيد من خلال التدريب المناسب والخبرة العملية.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- الدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبة.
- المعرفة بالصناعات ذات الصلة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة.
- القدرة على استخدام التقدير المهني.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بجهاز الرقابة.
- القدرة على تنفيذ شروط مهمة الرقابة في البيئة المعنية، بما في ذلك فهم ترتيبات إعداد التقارير المعمول بها وإعداد التقارير للهيئة التشريعية أو الهيئة التنظيمية الأخرى أو للصالح العام.
- مهارات في مجال رقابة الأداء أو رقابة الالتزام، حسب الحالة.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة

48- تقدم المعايير الدولية (1000 – 2999) أفضل الممارسات لتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية. إلا أنه إذا اختار جهاز رقابة أن يضع المعايير استناداً إلى المبادئ الأساسية أو أن يعتمد معايير وطنية تتوافق مع المبادئ، فلا بد من تناول المسائل المغطاة بهذا القسم والأقسام التالية.

مخاطر الرقابة

49- يجب على المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة كي يحصل على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي.

50- مخاطر الرقابة في الرقابة على البيانات المالية هي المخاطر المتمثلة في أن يعبر المدقق عن استنتاج خاطئ إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خاطئة خطأً مهماً نسبياً. ويحد المدقق من الخطر إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً للتعبير عن استنتاج إيجابي. ولكي يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المدقق ذا مغزى، يجب أن يعزز ثقة المستخدم المستهدف بشأن معلومات موضوع الرقابة إلى درجة كبيرة.

51- تعتمد مخاطر الرقابة بوجه عام على العناصر التالية:

- تتكون مخاطر البيانات الخاطئة من الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:
 - (أ) الخطر الكامن – كون معلومات موضوع الرقابة عرضة للبيانات الخاطئة مع افتراض عدم وجود ضوابط ذات صلة.
 - (ب) خطر الرقابة الداخلية – خطر حدوث بيان خاطئ وعدم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الضوابط المعنية. وإذا كان الأمر متعلقاً بموضوع الرقابة فستكون هناك دائماً بعض أخطار الرقابة الداخلية نظراً للقيود الكامنة في تصميم الضوابط الداخلية وعملها.
 - خطر الرقابة ناجم عن مخاطر البيانات المهمة نسبياً الخاطئة وخطر الاكتشاف.
 - (ج) خطر الاكتشاف – خطر عدم اكتشاف المدقق لبيان مهم نسبياً خاطئ.

52- يستند تقييم المخاطر إلى إجراءات الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة لتلك الغاية، إلى جانب الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال عملية الرقابة. وتقييم الخطر مسألة تقدير مهني ولا يمكن قياسها بدقة. وتعتمد درجة مراعاة المدقق لكل عنصر من عناصر الخطر على ظروف الرقابة.

التقدير والشك المهني

53- يجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويؤديها بشك مهني مدركا انه قد تحدث ظروف تتسبب في خطأ البيانات المالية خطأ ذو أهمية نسبية. وعند التخطيط للرقابة على البيانات المالية وأدائها واستخلاص نتائجها وإعداد التقرير عنها، على المدقق أن يمارس التقدير المهني.

54- مصطلحا "التقدير المهني" و"الشك المهني" مفيدان عن صياغة المتطلبات المتعلقة بقرارات المدقق بشأن الاستجابة المناسبة للمسائل المتعلقة بالرقابة. وهما يعبران عن موقف المدقق الذي يتضمن عقلا متشككا. وهذان المفهومان مذكوران في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية.

55- يطبق المدقق مفهوم التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة. ويشمل ذلك تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة المعنية ضمن السياق المحدد في المعايير الرقابية والمحاسبية والأخلاقية عند اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة في ظل ظروف عمل الرقابة.

56- التقدير المهني ضروري بشكل خاص في القرارات الخاصة بما يلي:

- الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة المستخدمة لاستيفاء متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمعايير الدولية للرقابة المالية، وجمع أدلة الرقابة.
- تقييم ما إذا تم جمع ما يكفي من أدلة الرقابة وما إذا كان يجب تجميع المزيد لتحقيق الأهداف الشاملة للمدقق.
- تقييم تقدير الإدارة عند تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق على الهيئة الخاضعة للرقابة.
- استخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها – بتقييم مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية مثلا.

57- الشك المهني أساسي في جميع أعمال الرقابة. فالمدقق يخطط لعمل التأكيد ويؤديه بموقف يتسم بالشك المهني؛ مدركا أنه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ معلومات موضوع الرقابة خطأ ذو أهمية نسبية. ويعني الموقف المتسم بالشك المهني أن يجري المدقق تقييمات ضرورية بعقل متشكك لمدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وان يكون متنبها للأدلة التي تعارض الوثائق أو الإفادات التي يقدمها الطرف المسئول أو تشكك في موثوقيتها. ومثل هذا الموقف ضروري طوال عملية الرقابة للحد من خطر إغفال الظروف المربية والتعميم المفرط عند الخروج بالاستنتاجات من الملاحظات واستخدام الافتراضات الخاطئة لتحديد طبيعة إجراءات جمع الأدلة وتوقيتها ومداهما وتقييم نتائجها.

الأهمية النسبية

58- يجب على المدقق أن يطبق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة وأدائها.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

59- يكون البيان الخاطئ ذو أهمية نسبية، منفرداً أو عند ضمه إلى البيانات الأخرى، إذا كان يتوقع بصورة معقولة أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون استناداً إلى البيانات المالية. وللأهمية النسبية جوانب كمية ونوعية. ولا تقتصر في القطاع العام على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، فالقرارات المتعلقة بما إذا كان ينبغي مواصلة بعض البرامج الحكومية أو منح التمويل قد تستند إلى البيانات المالية. وتلعب الجوانب النوعية للأهمية النسبية بوجه عام دوراً أكبر في القطاع العام من دورها في الأنواع الأخرى من الهيئات. ويرجع تقييم الأهمية النسبية ومراعاة مستوى الحساسية والعوامل النوعية الأخرى في رقابة معينة لتقدير المدقق.

60- عند تحديد استراتيجية الرقابة، على المدقق أن يقيم الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وإذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن تؤثر البيانات الخاطئة عن مبالغ تقل أهميتها النسبية عن البيانات المالية ككل، لفئة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، على قرارات المستخدمين استناداً إلى البيانات المالية، فعلى المدقق كذلك أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

61- كما يجب على المدقق أن يحدد الأهمية النسبية للأداء لغايات تقييم خطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداهها. والتخطيط للرقابة فقط لاكتشاف البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية يغفل أن مجموع البيانات غير المهمة نسبياً الخاطئة قد يجعل البيانات المالية خاطئة خطأ مهماً نسبياً ولا يدع أي هامش لأية بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية غير مكتشفة. ويجب تحديد الأهمية النسبية للأداء لمستوى معقول للحد من احتمال أن يتخطى مجموع البيانات الخاطئة غير المصححة أو غير المكتشفة عتبة الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وينطوي تحديد الأهمية النسبية للأداء على ممارسة التقدير المهني. ويتأثر بفهم المدقق للهيئة ويجب تحديثه خلال إجراءات تقييم خطر الأداء ويعتمد على طبيعة البيانات الخاطئة المحددة في عمليات الرقابة السابقة وحجمها وبالتالي توقعات المدقق من حيث البيانات الخاطئة في الفترة الحالية.

62- يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للرقابة وأدائها، كما يطبقه عند تقييم أثر البيانات الخاطئة المحددة على الرقابة وأثر أية بيانات خاطئة غير مصححة، على البيانات المالية، بما فيها ذلك حالات السهول. ويتناول رأي المدقق البيانات المالية ككل ولذا، فليس المدقق مسؤولاً عن اكتشاف البيانات الخاطئة الغير مهمة نسبياً بوجه عام. غير أنه على المدقق أن يحدد البيانات الكمية الغير مهمة نسبياً ويوثقها فقد تكون ذات أهمية نسبية نظراً لطبيعتها أو عند اجتماعها. ولا حاجة إلى أخذ البيانات الخاطئة التي تقل عن العادية في الاعتبار.

63- إن الأهمية النسبية المحددة عند التخطيط للرقابة لا تقرر بالضرورة مقدار تقييم البيانات الخاطئة غير المصححة التي تقل عنه، منفردة أو مجتمعة، باعتبارها غير مهمة نسبياً دائماً. وقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض البيانات الخاطئة المدقق إلى تقييمها باعتبارها مهمة نسبياً حتى لو كانت دون مستوى الأهمية النسبية. ورغم أنه ليس من العملي تصميم إجراءات رقابية لاكتشاف البيانات الخاطئة التي يمكن أن تكون ذات أهمية نسبية نتيجة لطبيعتها فقط، فإن المدقق لا يراعى حجم البيانات الخاطئة غير المصححة وحسب بل وطبيعتها كذلك والظروف المصاحبة لها؛

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

وذلك عند تقييم أثرها على البيانات المالية. وتشمل الجوانب التي يراعيها المدقق الطبيعة الحساسة لبعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة والتنظيم التشريعيين الفاعلين وطبيعة البيان الخاطئ أو الانحراف (إذا كان ناجما عن الاحتيال أو الفساد مثلا).

التواصل

64- يجب على المدقق أن يحدد الشخص المسنول المناسب في الهيكل الإداري للهيئة الخاضعة للرقابة وأن يتواصل معه بخصوص نطاق الرقابة وتوقيتها المخطط لهما وأية نتائج مهمة.

65- يجب على المدقق أن يتواصل مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة على حد سواء. وينطوي التواصل على الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد المسئولين عن الحوكمة بملاحظات مهمة تتعلق بإشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية في الأوقات المناسبة. ولا بد من تعزيز التواصل المتبادل الفعال مع المسئولين عن الحوكمة.

66- قد يصعب تحديد المسئولين عن الحوكمة في القطاع العام. وقد تكون الهيئة الخاضعة للرقابة جزءا من بنية أكبر أو أوسع ذات هيئات حوكمة على عدة مستويات تنظيمية وبين عدة وظائف (أي رأسيا وأفقيا). ونتيجة لذلك، يمكن في بعض الحالات تحديد مجموعات عدة باعتبارها مسؤولة عن الحوكمة. وفوق ذلك، وبما أن الرقابة في القطاع العام قد تنطوي على أهداف تتعلق بالبيانات المالية وأهداف تتعلق بالالتزام على حد سواء، فقد تكون هناك في هذه الحالة كذلك هيئات حوكمة منفصلة.

67- يجب أن يكون التواصل كتابيا إذا رأى المدقق عدم كفاية التواصل الشفهي. كما قد يكون على المدقق أن يتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة الخاضعة للرقابة، كالهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الجهات الممولة.

68- لا يجب أن يتضمن التواصل الكتابي جميع المسائل الناشئة أثناء الرقابة. غير أن التواصل الكتابي ضروري لنتائج الرقابة المهمة التي يجب على المدققين إطلاع المسئولين عن الحوكمة عليها.

69- غالبا ما يكون المدققون في القطاع العام هم المدققون المكلفون للحكومة وإدارتها أو الأجزاء الكبرى منها. وفي هذه الحالة، قد يطلع المدققون على معلومات من هيئات أخرى خاضعة للرقابة وعمليات رقابة أخرى أجريت بخصوصها مما قد يتصل بالمسئولين عن الحوكمة. وقد تشمل أمثلة ذلك الأخطاء ذات الأهمية النسبية في المعاملات مع الهيئات الخاضعة للرقابة والتي تؤثر كذلك على الهيئات الأخرى الخاضعة للرقابة، أو تصاميم الضوابط المعنية التي أدت إلى زيادة الكفاءة في الهيئات الأخرى الخاضعة للرقابة. وقد يضيف إطلاع المسئولين عن الحوكمة على هذا النوع من المعلومات قيمة إلى الرقابة حين تسمح الظروف بذلك. غير أن القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية قد تحظر بيان هذا النوع من المعلومات.

التوثيق

70- يجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة الكافية لتمكين المدقق المتمرس، الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي نفذت للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج تلك الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، إلى جانب المسائل المهمة الناشئة أثناء الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوصها والتقدير المهنى المهمة التي أجريت للوصول إلى تلك الاستنتاجات. ويجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب.

71- إن التوثيق الصحيح للرقابة مهم لأسباب عدة؛ فهو يحقق ما يلي:

- يؤكد رأي المدقق وتقاريره ويدعمها.
- يشكل مصدرا للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أية استفسارات من الهيئة الخاضعة للرقابة أو أي طرف آخر.
- يشكل دليلا على التزام المدقق بمعايير الرقابة.
- يسهل التخطيط والإشراف والمراجعة.
- يساعد على التطور المهني للمدقق.
- يساعد على التأكد من تنفيذ العمل بصورة مرضية.
- يوفر دليلا على العمل المنجز للرجوع إليه مستقبلا.

72- يجب أن تتضمن معايير الرقابة المستندة إلى المبادئ الأساسية متطلبات إضافية تتعلق بالتوثيق في المجالات التالية:

- إعداد الوثائق في الوقت المناسب.
 - شكل التوثيق ومضمونه ومداه.
 - متطلبات التوثيق حين يقرر المدقق أنه لا بد من الخروج على متطلب معني في معايير الرقابة التطبيقية.
 - متطلبات التوثيق حين يؤدي المدقق إجراءات رقابية جديدة أو إضافية أو يخرج باستنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره.
 - تجميع ملف الرقابة النهائي.
- وتقدم معايير المستوى الرابع توجيها إضافيا بشأن المتطلبات وتوثيق الرقابة.

73- بالنسبة للمدققين ذوي الدور القضائي، كديوان المحاسبة، يشكل التوثيق جزءا من الأساس الذي تستند إليه الأحكام الرسمية. وفي هذه البيئة، فقد تقرر الإجراءات القانونية الواجبة متطلبات محددة وصارمة يجب التقيد بها فيما يتعلق بسرية الوثائق المتصلة بإجراءات القضية. وبالإضافة إلى ذلك، وبما أن القرارات قد تؤدي إلى دين عام ملزم قانونا، فقد يخضع مدققو القطاع العام لمتطلبات إضافية تتعلق بالاحتفاظ بالوثائق.

المبادئ المتعلقة بمهمة الرقابة

الاتفاق على شروط المهمة

74- يجب أن يتفق المدقق على شروط مهمة الرقابة مع الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، أو يرسى فهما مشتركا لها إذا كانت شروط المهمة محددة بوضوح.

75- عادة ما تكون شروط مهمات الرقابة في القطاع العام محددة بوضوح، لذلك لا تخضع لطلبات من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو اتفاق معهم. وعضا عن الاتفاق على شروط المهمة بصورة رسمية، قد يختار مدققو القطاع العام أن يرسوا فهما مشتركا للأدوار والمسئوليات الخاصة بالإدارة والمدقق. وبما أن مدقق القطاع العام تعينه الهيئة التشريعية في العادة ولكونه تابعا لها، فقد يلزم التوصل إلى اتفاق مع كل من الهيئة التشريعية والمسؤولين عن الحوكمة.

76- يجب على المدقق أن يطلع الممثلين المناسبين للمسؤولين عن الحوكمة على مسئوليات المدقق بالنسبة للرقابة على البيانات المالية، بما في ذلك مسئولية المدقق عن تكوين رأي والتعبير عنه بخصوص البيانات المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المسؤولين عن الحوكمة.

77- إذا كانت شروط المهمة محددة بتفصيل كاف في القانون أو النظام، فقد لا يلزم تدوينها في خطاب عمل الرقابة أو أي شكل مناسب آخر من الاتفاق الكتابي. وقد يكون هناك استثناء وحيد يتمثل في تصريح الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب الحالة، بإقرارهم وفهمهم للمسئوليات المذكورة في معايير الرقابة المحددة، كالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، والمعايير الدولية للرقابة المالية. ونظرا لانتشار مثل هذه المهمات في القطاع العام، فلا حاجة إلى إبرام اتفاق كتابي حول الأحكام وإن ساعد ذلك على توضيح مسئوليات الأطراف المعنية.

78- يجب كذلك أن ترسل إلى المسؤولين عن الحوكمة نبذة عن نطاق الرقابة وتوقيتها المنويين. وعلى المدقق أن يضمنها آراء حول الجوانب النوعية المهمة من الممارسات المحاسبية للهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وافصاحات البيانات المالية.

79- عادة ما يكون على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية أن تجري عمليات الرقابة التي تكلف بها. ولا يحق لها عادة أن ترفض أية مهمة حتى لو لم تستوف الشروط الأساسية. ويجب أن توفر المعايير الموضوعية استنادا إلى المبادئ الأساسية التوجيه بشأن الإجراء المناسب في مثل تلك الظروف. ويتضمن المعيار (1210) توجيهها بهذا الخصوص.

التخطيط

80- يجب على المدقق ان يضع استراتيجية عامة للرقابة تتضمن نطاق الرقابة وتوقيتها واتجاهها، بالإضافة إلى خطة للرقابة.

81- توجه الاستراتيجية العامة للرقابة المدقق في وضع خطة الرقابة. وعند وضع استراتيجية الرقابة، يحتاج المدقق إلى ما يلي:

- تحديد خصائص العمل التي تحدد نطاقه.
- التأكيد على أهداف إعداد التقرير وذلك للتخطيط لتوقيت الرقابة وطبيعة الاتصالات اللازمة.
- مراعاة العوامل التي يراها المدقق مهمة لتوجيه جهود فريق العمل.
- مراعاة نتائج الأنشطة التمهيدية وما إذا كانت المعرفة المكتسبة عن الأعمال الأخرى التي أداها المدقق المعين للهيئة الخاضعة للرقابة ذات صلة، عند اللزوم.
- التأكيد على طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ العمل وتوقيتها ومقدارها.
- مراعاة نتائج المعرفة التي تم الحصول عليها من عمليات رقابة الأداء وغيرها من أنشطة الرقابة ذات الصلة بالهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك الآثار المترتبة على التوصيات السابقة.
- مراعاة توقعات الهيئة التشريعية وغيرها من المستخدمين المعنيين من التقرير وتقييمها.

82- يجب على المدقق أن يخطط للرقابة بصورة صحيحة لضمان إجرائها بكفاءة وفعالية.

83- يجب على المدقق أن يعد خطة للرقابة تتضمن بيان ما يلي:

- طبيعة الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر وتوقيتها ومداه.
- طبيعة إجراءات الرقابة الأخرى المخطط لها على مستوى التأكيد وتوقيتها ومداه.
- إجراءات الرقابة الأخرى المخطط لها مما يلزم ليكون العمل متقيداً بالمعايير المعمول بها. وقد تشمل هذه الإجراءات أو تبين ما يلي: مراجعة للإطار القانوني للرقابة وبيان موجز للنشاط والبرنامج أو الهيئة التي ستخضع للرقابة والأسباب الداعية إلى إجراء الرقابة والعوامل المؤثرة على الرقابة بما في ذلك العوامل التي تحدد الأهمية النسبية للمسائل التي ستأخذ في الاعتبار وأهداف الرقابة ونطاقها ومنهج الرقابة وخصائص أدلة الرقابة التي يجب جمعها والإجراءات المطلوبة لجمع الأدلة وتحليلها والموارد اللازمة وجدول زمني للرقابة وشكل تقرير المدقق وخطاب الإدارة ومضمونها ومستخدموها.

84- يجب توثيق كل من الاستراتيجية العامة وخطة الرقابة. كما يجب تحديثها عند اللزوم أثناء تنفيذ الرقابة.

فهم الهيئة الخاضعة للرقابة

85- يجب أن يفهم المدقق الهيئة الخاضعة للرقابة وبينتها، بما في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالرقابة.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- 86- يمكن فهم الجوانب المختلفة للهيئة وبيئتها المدقق من التخطيط للرقابة وتنفيذها بفعالية. ويشمل الفهم اللازم ما يلي:
- البيئة والأنظمة والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.
 - طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك طريقة عملها وهيكل حوكمتها وتمويلها (لتمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في البيانات المالية) واختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها بما في ذلك الأسباب الداعية إلى تغييرها.
 - قياس الأداء المالي للهيئة الخاضعة للرقابة وتدقيقه.
 - القرارات الصادرة من خارج الهيئة الخاضعة للرقابة نتيجة لعمليات السياسة كالبرامج الجديدة أو قيود الموازنات.
 - القوانين والأنظمة المحددة التي تخضع لها الهيئة الخاضعة للرقابة والآثار المحتملة لعدم الالتزام بها.
 - أهداف البرنامج واستراتيجياته، والتي قد تشمل عناصر السياسة العامة فتؤثر بذلك على تقييم المخاطر.
 - هيكل الحوكمة المتأثرة بالبنية القانونية للهيئات الخاضعة للرقابة، كأن تكون الهيئة وزارة أو دائرة أو مؤسسة أو نوع آخر من هيئات القطاع العام.

87- لفهم بيئة الرقابة الداخلية، قد يلزم النظر في نشر الهيئة الخاضعة للرقابة لقيم النزاهة والأخلاق وفرضها والتزامها بالكفاءة ومشاركة المسؤولين عن الحوكمة وفلسفة الإدارة وأسلوب العمل والهيكل التنظيمي ووجود أنشطة الرقابة الداخلية ومستواها وتحديد السلطات والمسئوليات وسياسات وممارسات الموارد البشرية.

88- يمكن الحصول على أدلة الرقابة المعنية من خلال مزيج من الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى كالتأكد من الاستفسارات من خلال الملاحظة أو فحص الوثائق. فبإجراء المقابلات مع الإدارة والموظفين مثلا، قد يفهم المدقق طريقة إطلاع الإدارة الموظفين على آرائها بشأن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. وقد يقرر المدقق بعد ذلك ما إذا كانت الضوابط المعنية مطبقة بالنظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان لدى الإدارة قواعد للسلوك وما إذا كانت تتصرف وفقا لها.

89- ضمن عملية الفهم، على المدقق كذلك أن ينظر فيما إذا كان لدى الهيئة الخاضعة للرقابة إجراء لتحديد المخاطر التجارية المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وما إذا كانت كذلك تقدر أهمية تلك المخاطر بتقييم درجة احتمال وقوعها. فإذا كان هناك مثل هذا الإجراء، فعلى المدقق أن يفهمه ويفهم نتائجه.

90- قد يشمل فهم المدقق للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير المالية المجالات التالية:

- فئات المعاملات في عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة ذات الأهمية بالنسبة للبيانات المالية.
- الإجراءات، اليدوية والتي تستخدم تقنية المعلومات، التي تجرى تلك المعاملات وتسجل وتعالج وتصحح عند الضرورة وتنقل إلى دفتر الأستاذ العام وتظهر في البيانات المالية من خلالها.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- السجلات المحاسبية التي تدعم المعلومات والحسابات المحددة في البيانات المالية المستخدمة لإجراء المعاملات وتسجيلها ومعاملتها وإظهارها؛ ويشمل ذلك إجراءات تصحيح المعلومات الخاطئة ونقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام.
- كيف تسجل نظم المعلومات الوقائع والأحوال، من غير المعاملات، المهمة للبيانات المالية.
- عمليات إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة والافصاحات.
- الضوابط المحيطة بقيود دفتر اليومية، بما في ذلك القيود غير النمطية في دفتر اليومية التي تستخدم لتسجيل المعاملات غير العادية غير المتكررة أو التعديلات.
- الضوابط المعنية المتعلقة بالالتزام بالمرجعيات.
- الضوابط المتعلقة بمراقبة الأداء وفق الموازنة.
- الضوابط المتعلقة بتحويل أموال الموازنة إلى هيئات أخرى خاضعة للرقابة.
- ضوابط بيانات الأمن القومي السرية والبيانات الشخصية الحساسة، كالمعلومات الضريبية والصحية.
- الإشراف والضوابط الأخرى التي تمارسها أطراف من خارج الهيئة الخاضعة للرقابة في مجالات تشمل ما يلي:

- الالتزام بالقوانين والأنظمة كأنظمة المشتريات.
- تنفيذ الموازنة.
- المجالات الأخرى المحددة في التشريعات أو تفويض الرقابة.
- مسئولية الإدارة.

91- لا تتطلب الرقابة فهم جميع الضوابط المنفذة لكل فئة مهمة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات في البيانات المالية أو لكل تأكيد يتعلق بها. غير أن فهم ضوابط الهيئة الخاضعة للرقابة والضوابط على مستوى الحكومة، إن لزم الأمر، لا يكف لاختبار فعاليتها العملية إلا إذا كانت هناك درجة من الأتمتة توفر ثباتاً في تنفيذ الضوابط.

تقييم المخاطر

92- يجب على المدقق أن يقيم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ليوفر أساساً لإجراءات الرقابة الأخرى.

93- قد تشمل إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

- الاستفسار من الإدارة والموظفين في الهيئة الخاضعة للرقابة ممن يعتقد المدقق أنهم قد يمتلكون معلومات يمكن أن تساعد على تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.
- الإجراءات التحليلية.
- الملاحظة والتفتيش.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

94- يجب تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتقييمه على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات لتوفير أساس لتصميم إجراءات الرقابة الأخرى وتنفيذها. ولهذه الغاية، على المدقق أن يقوم بما يلي:

- تحديد المخاطر طوال عملية فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها بدراسة الضوابط المعنية المتعلقة بالمخاطر والنظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات في البيانات المالية.
- تقييم المخاطر المحددة وتقييم علاقتها بالبيانات المالية ككل وإمكانية تأثيرها على الكثير من التأكيدات.
- الربط بين المخاطر المحددة وما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى التأكيد، مع مراعاة الضوابط المعنية التي بنوي المدقق اختبارها.
- مراعاة احتمالية البيانات الخاطئة، بما في ذلك إمكانية تعمد البيانات الخاطئة، وما إذا كانت البيانات الخاطئة المحتمل وجودها ذات أهمية نسبية.

95- ضمن تقييم المخاطر، يقرر المدقق ما إذا كان أي من المخاطر المحددة مهما في تقديره. وعلى المدقق عن ممارسة هذا التقدير أن يستثني آثار الضوابط المحددة فيما يتعلق بالمخاطر. وعند تحديد المخاطر المهمة، على المدقق أن يراعي ما يلي على الأقل:

- ما إذا كان الخطر خطر احتيالي.
- ما إذا كان الخطر متعلقا بتطورات اقتصادية أو محاسبية أو غيرها من التطورات المهمة التي حدثت مؤخرا، ويتطلب لذلك اهتماما خاصا.
- درجة تعقيد المعاملات.
- ما إذا كان الخطر يتعلق بمعاملات مهمة مع الأطراف المعنية.
- درجة الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، ولا سيما القياسات التي تنطوي على مدى واسع من الارتياح في القياس.
- ما إذا كان الخطر يتعلق بمعاملات مهمة خارجة عن السياق المعتاد لعمل الهيئة الخاضعة للرقابة أو تبدو غير عادية بأي شكل آخر.
- ما إذا كان الخطر يؤثر كذلك على الالتزام بالقوانين والأنظمة.

96- ويجب توثيق تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتقييمها على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد والضوابط التي يفهمها المدقق توثيقا كافيا.

الاستجابات للمخاطر المقيمة

97- على المدقق أن يتصرف بالطريقة المناسبة لمعالجة مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

98- تشمل الاستجابة للمخاطر المقيمة تصميم إجراءات الرقابة التي تعالج المخاطر، كالإجراءات الموضوعية واختبار الضوابط. وتشمل الإجراءات الموضوعية كلا من اختبارات التفاصيل والتحليل الموضوعي لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.

99- تستند طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها إلى مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة على مستوى التأكيد وتستجيب لها. وعند تصميم إجراءات الرقابة اللازمة، على المدقق أن ينظر في أسباب مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات. وقد تشمل تلك الأسباب الخطر الكامن في المعاملات (احتمال البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن خصائص معينة للفئة المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات) وخطر الرقابة الداخلية (ما إذا كان تقييم المخاطر يراعي الضوابط المعنية).

100- يتطلب النظر في خطر الرقابة الداخلية أن يحصل المدقق على أدلة تثبت عمل الضوابط بفعالية (أي أن المدقق ينوي الاعتماد على الفعالية العملية للضوابط عند تحديد طبيعة الإجراءات الموضوعية وتوقيتها ومداهها).

101- عند تصميم اختبارات الضوابط المعنية وإجرائها للحصول على أدلة مناسبة وكافية على مدى فعالية عملها، على المدقق أن يراعي أنه كلما زاد الاعتماد على فعالية الضوابط زاد مستوى الإقناع اللازم في أدلة الرقابة التي يتم الحصول عليها.

102- يجب أن يصمم المدقق الإجراءات الموضوعية وينفذها لكل فئة ذات أهمية نسبية من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات بصرف النظر عن مخاطر البيانات المهمة نسبياً الخاطئة المقيمة.

103- يجب أن يجري المدقق بعض الاختبارات الموضوعية دائماً بصرف النظر عن اختبار الضوابط. وبالإضافة إلى ذلك، إذا رأى المدقق أهمية خطر من مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة على مستوى التأكيد، فلا بد من تنفيذ الإجراءات الموضوعية التي تستجيب تحديداً لذلك الخطر. وحين يقتصر التعامل مع الخطر المهم على الإجراءات الموضوعية، فلا بد أن تتضمن هذه الإجراءات اختبارات للتفاصيل.

الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال في الرقابة على البيانات المالية

104- على المدقق أن يحدد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية الناجمة عن الاحتيال ويقيمها وأن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية بخصوص مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة الناجمة عن الاحتيال وأن يستجيب بصورة مناسبة للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد أثناء الرقابة.

105- تقع المسؤولية الأساسية في منع الاحتيال واكتشفه على عاتق إدارة الهيئة والمسؤولين عن الحوكمة. ولا بد أن تشدد الإدارة بقوة، تحت إشراف المسؤولين عن الحوكمة، على منع الاحتيال (التقليل من فرص الاحتيال) وردع الاحتيال

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

(ثني الأفراد عن الاحتيال نظرا لاحتمال اكتشافهم). والمدقق مسئول عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

106- يمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة في البيانات المالية إما عن الاحتيال أو الخطأ. والعامل الذي يميز بينهما هو ما إذا كان الفعل الذي أدى إلى البيانات الخاطئة متعمدا أو غير متعمد. ورغم أن الاحتيال مفهوم قانوني فضفاض، فالمدقق معني فقط بالاحتيال الذي يتسبب ببيانات خاطئة ذات أهمية نسبية في البيانات المالية. وهناك نوعان من البيانات الخاطئة المتعمدة التي تهم المدقق – البيانات الخاطئة الناجمة عن الاحتيال في إعداد التقارير المالية وتلك الناجمة عن اختلاس الأصول.

107- على المدقق أن يحافظ على موقفه المتمسك بالشك المهني طوال عملية الرقابة مدركا إمكانية وجود البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال سواء على مستوى البيانات المالية ام على مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والأفصاحات، على الرغم من معرفة المدقق السابقة بأمانة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ونزاهتهم. وعند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها، على المدقق أن يسعى للحصول على المعلومات التي يمكن استخدامها لتحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال.

108- قد تشمل المجالات التي على المدققين أن يتنبهوا فيها لمخاطر الاحتيال التي تؤدي إلى البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الشراء والمنح وعمليات الخصخصة والعرض الخاطي للنتائج أو المعلومات وإساءة استغلال الصلاحيات أو السلطة. وعند وضع المعايير استنادا إلى هذه المبادئ الأساسية، يمكن الاستعانة بالتوجيه الخاص بخطر الاحتيال الوارد في المعيار (1240).

109- قد تخضع متطلبات التبليغ عن الاحتيال في القطاع العام لشروط محددة في تفويض الرقابة أو القوانين أو الأنظمة المعنية، وقد يكون على المدقق أن يطلع أطرافا خارج الهيئة الخاضعة للرقابة على مثل هذه القضايا؛ كالجهاز التنظيمية وسلطات إنفاذ القانون. وفي بعض البيئات، قد يكون هناك إلزام محدد بإحالة ما يشير إلى الاحتيال إلى هيئات التحقيق وحتى التعاون مع تلك الهيئات لتحديد ما إذا كان هناك احتيال أو إساءة استغلال. وفي بيئات أخرى، قد يكون المدققون ملزمون بالتبليغ عن الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وقوع احتيال أو إساءة استغلال للهيئة ذات الولاية القضائية المختصة أو الجزء المعني من الحكومة أو الهيئة التشريعية، كالمدعي العام أو الشرطة أو (إذا تعلق الأمر بالقانون) الطرف الثالث المتضرر. كما يجب على المدققين ان يراعوا ان استخدام الأموال العامة يزيد من خطورة الاحتيال. ونتيجة لذلك، فعلى المدققين الاستجابة لتوقعات المواطنين بخصوص اكتشاف الاحتيال. ويشير المعيار (140) إلى إمكانية التوسع في مسؤوليات التبليغ في القطاع لتتناول المخاوف بشأن المسؤولية العامة.

110- على المدقق النظر فيما إذا كانت هناك وقائع أو ظروف قد تشكل كثيرا بقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل.

111- تعد البيانات المالية عادة بافتراض أن الهيئة الخاضعة للرقابة مستمرة في العمل والوفاء بالتزاماتها القانونية في المستقبل المنظور. وعند تقييم مدى صحة افتراض استمرارية الهيئة، يراعي المسؤولون عن إعداد البيانات المالية جميع المعلومات المتاحة للمستقبل المنظور. وتعد البيانات المالية ذات الأغراض العامة على أساس استمرارية الهيئة إلا إذا قررت الهيئة التشريعية تصفية الهيئة الخاضعة للرقابة أو توقفها عن العمل.

112- قد لا تكون هناك علاقة كبيرة بين مفهوم استمرارية الهيئة وهيئات القطاع العام "العادية" كتلك الممولة من خلال المخصصات في موازنة الحكومة. وعند إلغاء مثل هذه المؤسسات أو دمجها مع غيرها، تنتقل التزاماتها وأصولها عادة إلى هيئات عامة أخرى. وبالنسبة لبعض أنواع الهيئات، كالمشروعات التجارية الحكومية والائتلافات مع شركاء آخرين (بما في ذلك هيئات القطاع الخاص العاملة بأشكال قانونية تنص على المسؤولية المحدودية للمالك)، فقد لا يكون الأمر كذلك. وقد تحال مسؤولية تنفيذ البرامج الحكومية كذلك عن طريق التعاقد إلى مؤسسات القطاع الخاص، كالمنظمات غير الحكومية والشركات الخاصة، ولكن البرامج تظل مع ذلك خاضعة لرقابة جهاز الرقابة. وهناك اتجاه عام نحو التعاقد الخارجي، ما يزيد من أهمية مفهوم استمرارية الهيئة وتقدير المدقق بهذا الخصوص للرقابة في القطاع العام.

113- تتضمن بعض أطر إعداد التقارير المالية مطلبا صريحا يفرض على الإدارة إجراء تقييما محددا لقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل، بالإضافة إلى المعايير المتعلقة بالمسائل التي يجب مراعاتها والإفصاحات التي يجب القيام بها بهذا الخصوص. ونظرا لكون فرض استمرارية الهيئة مبدأ أساسيا في إعداد التقارير المالية، يجب على الإدارة أن تقيم قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل حتى لو لم يتطلب إطار إعداد التقارير المالية ذلك صراحة.

114- يجب على المدقق أن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية عن مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الهيئة في إعداد البيانات المالية وتقديمها، وأن يصل إلى استنتاج حول وجود أي شك مهم نسبياً بخصوص قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل. وإذا أعدت البيانات المالية على أساس استمرارية الهيئة وكان استخدام فرض الاستمرارية غير صحيحا بتقديره، فعليه التعبير عن رأيه المخالف. وإذا استنتج المدقق أن استخدام فرض استمرارية الهيئة ليس صحيحا في ظل الظروف الراهنة وأن هناك إفصاحا كافيا في البيانات المالية غير أن هناك شكاً مهماً، فعليه التعبير عن رأي غير متحفظ وأن يضمن فقرة لفت انتباهه. وإذا لم يكن هناك مثل هذا الإفصاح في البيانات المالية، فعلى المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ أو مخالف، حسب الحالة، وفقا للمعيار (1705).

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

115- تعتمد درجة المراعاة على حقائق كل حالة، ولا تستند تقييمات فرض استمرارية الهيئة إلى اختبار الملاءة المالية الذي يطبق عادة على المشروعات التجارية. وفي بعض الأحوال، فرغم أن اختبارات استمرارية الهيئة المعتادة قد تبدوا غير مشجعة، فقد توحى عوامل أخرى بأن الهيئة الخاضعة للرقابة مستمرة في العمل رغم ذلك، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- عند تقييم استمرارية حكومة ما، فقد تمكن سلطة فرض الرسوم أو الضرائب من اعتبار بعض الهيئات الخاضعة للرقابة هيئات مستمرة رغم أنها قد تعمل لفترات زمنية طويلة بصافي أصول / حقوق ملكية سالب.
- قد يوحي تقييم بيان المركز المالي الخاص بهيئة منفردة خاضعة للرقابة بتاريخ إعداد التقرير أن استخدام فرض استمرارية الهيئة في إعداد تقاريرها المالية ليس صحيحا. غير أنه قد تكون هناك اتفاقيات تمويل لعدة سنوات أو ترتيبات أخرى تضمن استمرارية عملها.

116- بوجه عام، يتعلق تحديد مدى صحة فرض استمرارية الهيئة بالهيئات المنفردة الخاضعة للرقابة لا بالحكومة ككل. وفي حالة الهيئات المنفردة الخاضعة للرقابة، وقبل استنتاج صحة استخدام فرض الاستمرارية، قد يكون على المسؤولين عن إعداد التقارير المالية أن يراعوا مجموعة واسعة من العوامل المحيطة بالأداء الحالي والأداء المتوقع وإعادة الهيكلة المحتملة أو المعلنة للوحدات التنظيمية والإيرادات التقديرية أو احتمال استمرار التمويل الحكومي والمصادر البديلة المحتملة للتمويل.

117- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، على المدقق أن ينظر فيما إذا كانت هناك وقائع أو ظروف قد تشكل كثيرا بقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل. وعند تكوين رأي حول قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في عملها، على المدقق أن يبحث في عاملين منفصلين ولكنهما متداخلين وهما:

- الخطر الأكبر المرتبط بالتغيرات في اتجاه السياسة (عند حدوث تغيير في الحكومة مثلا).
- خطر التشغيل أو العمل الأقل انتشارا (حين لا تمتلك الهيئة الخاضعة للرقابة رأس مال عامل كافيا لعملياتها بالمستوى الحالي).

الاعتبارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية

118- على المدقق أن يحدد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن عدم الالتزام المباشر والمهم نسبياً بالقوانين والأنظمة. ويجب أن يستند تحديد هذه المخاطر إلى فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الساري على البيئة المحددة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك كيفية التزامها بذلك الإطار. وعلى المدقق أن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية بخصوص الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروف أن لها تأثيرا مباشرا ومهما نسبياً على تحديد المبالغ والافصاحات ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

119- على المدقق الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. غير أن المدقق ليس مسئولاً عن منع عدم الالتزام ولا يمكن أن ينتظر منه اكتشاف جميع المخالفات للقوانين والأنظمة.

120- عند الرقابة على البيانات المالية وفقاً للمعايير المستندة إلى المعيار (200) أو المتوافقة معه، على المدقق أن يفهم الإطار القانوني والتنظيمي الساري على الهيئة.

121- يتباين تأثير القوانين والأنظمة على البيانات المالية تبايناً كبيراً. فالقوانين والأنظمة التي تخضع لها الهيئة الخاضعة للرقابة تشكل الإطار القانوني والتنظيمي الساري. ولأحكام بعض القوانين أو الأنظمة تأثير مباشر على البيانات المالية من حيث أنها تحدد طبيعة المبالغ والأفصاحات الوارد في التقارير. ورغم أن هناك قوانين أو أنظمة أخرى يجب على الإدارة الالتزام بها أو تحدد الأحكام التي يسمح بموجبها للهيئة الخاضعة للرقابة أن تجري عملياتها، فليس لها تأثير مباشر على البيانات المالية للهيئة.

122- قد يؤدي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة إلى فرض الغرامات أو التقاضي أو غير ذلك من التبعات على الهيئة الخاضعة للرقابة مما قد يكون له تأثير مهم نسبياً على البيانات المالية.

123- في القطاع العام، قد يخضع توزيع هيئة ما للمنح والمعونات لقوانين وأنظمة محددة لها تأثير مباشر على البيانات المالية. وقد يتضمن إطار إعداد التقارير المالية في أحيان كثيرة معلومات كتقرير الموازنة أو تقرير المخصصات أو تقرير الأداء. وإذا تضمن إطار إعداد التقارير المالية مثل هذه المعلومات، قد يكون على المدقق أن يراعي قوانين وأنظمة محددة يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر عليه.

124- يجب إطلاع المسؤولين عن الحوكمة على المسائل التي تنطوي على عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة وفقاً لما يلاحظه المدقق أثناء الرقابة، فيما عدا المسائل غير المهمة بشكل واضح. غير أن تفويض الرقابة أو التزامات هيئة القطاع العامة الناشئة عن التشريع أو النظام أو التعليمات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات الهيئة التشريعية قد تؤدي إلى أهداف إضافية كمسؤولية التبليغ عن جميع حالات عدم الالتزام بالمرجعيات حتى حين تكون غير مهمة بشكل واضح.

125- قد يشمل هذا النطاق الأوسع لإعداد التقارير، على سبيل المثال، الالتزام بالتعبير عن رأي منفصل بخصوص التزام الهيئة الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة، أو التبليغ عن حالات عدم الالتزام. ويتم تناول هذه الأهداف الإضافية في المعيار (400) "المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام". غير أنه حتى حين لا تكون هناك أهداف إضافية، فقد تكون هناك توقعات لدى عامة الناس فيما يخص تبليغ المدققين عن عدم الالتزام بالمرجعيات. ولذا، فعلى المدققين أن يتذكروا هذه التوقعات ويتنبهوا لحالات عدم الالتزام.

126- على المدقق أن ينفذ إجراءات الرقابة بطريقة تمكن من الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية والتوصل بذلك إلى استنتاجات يستند إليها رأيه.

127- يجب أن تكون إجراءات الرقابة ملائمة في الظروف الراهنة لغايات الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية. وتتكون أدلة الرقابة من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها البيانات المالية ومن مصادر أخرى. وعلى المدقق أن يراعي ملاءمة ودقة المعلومات التي ستستخدم كأدلة رقابة. ولا تنطو الرقابة على البيانات المالية على تصديق الوثائق وليس المدقق مؤهلاً لذلك ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التصديق. غير أن على المدقق أن يراعي دقة المعلومات التي ستستخدم كدليل، بما في ذلك النسخ الضوئية وإرساليات الفاكس والوثائق المحفوظة على الأفلام أو الوسائط الرقمية أو غير ذلك من الصيغ الإلكترونية، وأن يراعي عند اللزوم الضوابط المفروضة على إعدادها والمحافظة عليها.

128- يجب أن تكون أدلة الرقابة كافية ومناسبة. فالكفاية مقياس لكمية الأدلة، بينما تتعلق المناسبة بنوعيتها – ملاءمتها ودقتها. وتعتمد كمية الأدلة المطلوبة على مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في معلومات موضوع الرقابة (كلما زادت الخطورة زادت كمية الأدلة المطلوبة) ونوعية هذه الأدلة (كلما كانت النوعية أفضل قلت الكمية المطلوبة منها). ووفقاً لذلك، فكفاية الأدلة ومناسبتها أمران مترابطان. غير أن مجرد الحصول على المزيد من الأدلة لا يعوض عن سوء نوعيتها.

129- تتأثر دقة الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المحددة التي تم الحصول على الأدلة فيها. ويمكن التعميم بخصوص دقة أنواع مختلفة من الأدلة – ولكن مع استثناءات مهمة. وحتى حين يتم الحصول على الأدلة من مصادر خارج الهيئة الخاضعة للرقابة، كالتأكيدات الخارجية، فقد تكون هناك ظروف يمكن أن تؤثر على دقة المعلومات. ومع إدراك أنه قد تكون هناك استثناءات، فقد تكون التعميمات التالية حول دقة الأدلة مفيدة:

- تكون الأدلة أكثر دقة عندما يحصل عليها من مصادر مستقلة خارج الهيئة الخاضعة للرقابة.
- تكون الأدلة الناتجة داخلياً أكثر دقة حين تكون الضوابط المعنية فعالة.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة (من خلال ملاحظة تطبيق أحد الضوابط مثلاً) أكثر دقة من الأدلة التي يحصل عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستدلال (من خلال الاستفسار عن تطبيق أحد الضوابط مثلاً).
- تكون الأدلة أكثر دقة حين تكون موثقة سواء بصيغة ورقية أو إلكترونية أو غير ذلك من الوسائط (فالسجل الكتابي الفوري لاجتماع ما مثلاً أكثر دقة من السرد الشفهي اللاحق لما تمت مناقشته).
- الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية أكثر دقة من الأدلة التي تقدمها النسخ الضوئية أو إرساليات الفاكس.

130- عادة ما يكون التأكيد الذي توفره الأدلة المتجانسة التي يحصل عليها من مصادر مختلفة أو ذات الطبيعة المختلفة أكبر من التأكيد الذي توفره بنود الأدلة التي ينظر إليها منفردة. وبالإضافة إلى ذلك، فبالحصول على الأدلة من

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

مصادر مختلفة أو الحصول على الأدلة ذات الطبيعة المختلفة، فقد يمكن تحديد البنود المنفردة من الأدلة التي تفتقر إلى الدقة.

131- قد يتم الحصول على أدلة الرقابة بفحص السجلات المحاسبية. وإلى جانب المعلومات التي تدعم وتعزز تأكيدات الإدارة، يجب مراعاة أية معلومات تتعارض مع تلك التأكيدات. وفي حالة البيانات المالية في القطاع العام، قد تلجأ الإدارة كثيرا إلى التأكيد على إجراء المعاملات والوقائع وفقا للتشريع أو المرجعية المعنية وقد تكون تلك التأكيدات كاذبة في نطاق الرقابة المالية، كما قد يلزم المدققين في القطاع العام أن يراعوا المتطلبات والارشادات الواردة في المبادئ الأساسية لرقابة الأداء والارشادات المعنية عند وضع المعايير أو اعتمادها في مثل تلك الحالات.

132- عند اعتماد معايير الرقابة أو وضعها، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تراعي كذلك ضرورة وجود متطلبات تقتضي الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية فيما يتعلق بما يلي:

- استخدام التأكيدات الخارجية كأدلة رقابة.
 - أدلة الرقابة المستمدة من الإجراءات التحليلية والأساليب المختلفة لاختيار العينات الرقابية.
 - أدلة الرقابة المستمدة من استخدام قياس القيمة العادلة، إن لزم الأمر.
 - أدلة الرقابة في حالة ما إذا كان للهيئة الخاضعة للرقابة أطراف معنية.
 - أدلة الرقابة المستمدة من استخدام الهيئة الخاضعة للرقابة للمؤسسات الخدمية.
 - أدلة الرقابة المستمدة من استخدام عمل أقسام الرقابة الداخلية أو المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين إذا سمح بذلك القانون أو النظام واعتبر ذلك ملائما.
 - أدلة الرقابة المستمدة من الخبراء الخارجيين.
 - استخدام الإفادات الخطية لدعم أدلة الرقابة.
- وهناك المزيد من الارشادات بشأن هذه الإجراءات في معايير المستوى الرابع التي قد تساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند وضع المتطلبات الأخرى في هذا المجال.

133- قد يخضع المدققون في بيانات معينة، كديوان المحاسبة، لقوانين وأنظمة تتطلب منهم فهم واتباع إجراءات دقيقة تتعلق بقواعد الأدلة. وعلى مدققي القطاع العام أن يطلعوا على السياسات والإجراءات التي تبين المتطلبات الإضافية المتعلقة بأدلة الرقابة والمصممة لضمان الالتزام بالقواعد المعمول بها.

الأحداث اللاحقة

134- على المدقق أن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية تبين أن جميع الوقائع التي حدثت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إجراء تعديل على البيانات المالية أو إضافة إفصاح إليها قد تم تحديدها. كما يجب عليه أن يستجيب بطريقة مناسبة للحقائق التي عرفت بعد تاريخ تقريره والتي كانت ستجعله يعدل تقريره لو عرفها حينئذ.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

135- يجب أن تصمم في أسرع وقت ممكن إجراءات تغطي الفترة الزمنية بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق. غير أنه لا ينتظر من المدقق أن ينفذ إجراءات رقابة إضافية بشأن المسائل التي قدمت إجراءات الرقابة السابقة استنتاجات مرضية بشأنها. وقد تتأثر البيانات المالية بأنواع معينة من الوقائع اللاحقة (تلك التي تحدث بعد تاريخ البيانات المالية). ويشير العديد من أطر إعداد التقارير المالية تحديداً إلى مثل هذه الوقائع. ويتم في العادة تحديد نوعين من الوقائع هما:

- الوقائع التي تقدم أدلة على ظروف كانت قائمة بتاريخ البيانات المالية.
- الوقائع التي تقدم أدلة على ظروف نشأت بعد تاريخ البيانات المالية.

136- قد تشمل إجراءات الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية ما يلي:

- خطوات فهم أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الوقائع اللاحقة.
 - استفسارات الإدارة.
 - تمحيص محاضر الاجتماعات.
 - تمحيص أحدث بيانات مالية مرحلية للهيئة، إن وجدت.
- عند إجراء استفسارات الإدارة، قد يكون على المدققين دراسة أية واقعة لاحقة ذات صلة بقدرة الهيئة الحكومية على تحقيق أهداف برنامجها ولذا فقد تؤثر على تقديم معلومات عن الأداء في البيانات المالية.

137- ليس المدقق ملزماً بتنفيذ أية إجراءات رقابة على البيانات المالية بعد تاريخ تقريره. إلا أنه إذا ظهرت حقيقة للمدقق، بعد تاريخ البيانات المالية وقبل إصدار تقريره، كانت سيجعله يعدل التقرير لو عرفها حينئذ فلا بد من اتخاذ الإجراء المناسب بشأنها. وقد يشمل ذلك الإجراء ما يلي:

- مناقشة المسألة مع الإدارة ومع المسؤولين عن الحوكمة إن لزم الأمر.
- تحديد ما إذا كان يجب تعديل البيانات المالية، وفي تلك الحالة،
- الاستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة المسألة بها في البيانات المالية.

138- إذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة لضمان اطلاع كل من تصله البيانات المالية على واقع الحال ولم تعدل البيانات المالية في الأحوال التي يعتقد المدقق فيها أنها يجب أن تعدل، فعلى المدقق أن يبلغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة أنه سيسعى إلى منع الاعتماد على تقريره في المستقبل، وقد ينطوي ذلك على طلب المشورة القانونية وتبليغ الهيئة القانونية المعنية. ويقدم المعيار (1560) المزيد من التوجيه بهذا الشأن.

تقييم البيانات الخاطئة

139- على المدقق أن يحتفظ بسجل كامل للبيانات الخاطئة المحددة أثناء الرقابة وأن يطلع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب الحالة وفي الوقت المناسب، على جميع البيانات الخاطئة المسجلة أثناء الرقابة.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

140- يجب تقييم مدى الأهمية النسبية للبيانات الخاطئة الغير مصححة، منفردة او مجتمعة، لتحديد تأثيرها على رأي المدقق في تقريره.

141- على المدقق أن يدعو الإدارة إلى تصحيح البيانات الخاطئة وإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض البيانات الخاطئة المبلغ عنها أو كلها، فعليه معرفة السبب. وعند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خاطئة، على المدقق أن ينظر في الأسباب المعطاة لعدم إجراء التصحيحات. ويجب تبليغ المسؤولين عن الحوكمة بالبيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على رأي المدقق في تقريره. ويجب أن يحدد تبليغ المدقق جميع البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية غير المصححة في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

142- لا داعي للتبليغ عن البيانات الخاطئة غير المهمة بشكل واضح، إلا حين يكون على المدقق بموجب التفويض أن يبلغ عن جميع البيانات الخاطئة. وعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات الخاطئة مهمة نسبياً؛ منفردة أو مجتمعة. ولتحقيق ذلك، على المدقق أن ينظر فيما يلي:

- حجم البيانات الخاطئة وطبيعتها فيما يتعلق بفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وما يتعلق بالبيانات المالية ككل، والظروف المعينة لحدوثها.
 - تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة من الفترات السابقة على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وعلى البيانات المالية ككل.
- وهناك المزيد من الإرشادات بشأن تقييم البيانات الخاطئة في المعيار (1450).

إبداء الرأي حول البيانات المالية وإعداد التقارير عنها

143- على المدقق أن يكون رأياً مستندا إلى تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها؛ حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل معدة وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية. ويجب التعبير عن الرأي بوضوح في تقرير كتابي يبين كذلك الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي.

144- كثيراً ما تكون أهداف الرقابة المالية في القطاع العام أوسع من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من جميع جوانبها المهمة نسبياً، وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية. وقد يتضمن تفويض الرقابة أو التشريع أو النظام أو التعليمات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات الهيئة التشريعية أهدافاً إضافية على نفس القدر من الأهمية بالنسبة للرأي بشأن البيانات المالية. وقد تشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات الرقابة وإعداد التقارير المتعلقة، على سبيل المثال، بأية حالات يتم العثور عليها من عدم الالتزام بالمرجعيات. غير أنه حتى حين لا تحدد أهداف إضافية، فقد تكون هناك توقعات لدى عامة الناس بخصوص التبليغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات أو كفاءة الضوابط الداخلية.

145- قد ينظر المدققون ذوي المسؤوليات المتعلقة بإعداد التقارير عن الالتزام بالمرجعيات أو عدم الالتزام بها في المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام والإرشادات المتعلقة بها.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

146- كي يكون المدقق رأياً، عليه أولاً أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات

المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ويجب أن يراعي الاستنتاج ما يلي:

- أ) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مناسبة وكافية.
- ب) ما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة مهمة نسبياً، منفردة أو مجتمعة.
- ج) تقييم المدقق للنقاط التالية التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد شكل الرأي:

- ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً لمتطلبات الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للهيئة كالانحياز المحتمل في تقديرات الإدارة.
- ما إذا كانت البيانات المالية تفصح بقدر كاف عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة.
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متوافقة مع الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية وكانت مناسبة.
- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة.
- ما إذا كانت المعلومات المقدمة في البيانات المالية ملائمة ودقيقة وقابلة للمقارنة ومفهومة.
- ما إذا كانت البيانات المالية توفر افصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والوقائع ذات الأهمية النسبية على المعلومات الواردة في البيانات المالية.
- ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما فيها عنوان كل بيان منها، ملائمة.
- ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو تبينه بصورة كافية.

د) إذا كانت البيانات المالية معدة وفقاً لإطار عرض عادل، فيجب أن ينظر في الاستنتاج فيما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل:

- من حيث العرض العام والبنية والمضمون.
- ما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات المعنية، تعبر تعبيراً عادلاً عن المعاملات والوقائع الأساسية.

شكل الرأي

147- على المدقق أن يعبر عن رأي غير متحفظ إذا استنتج أن البيانات المالية معدة من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.

إذا استنتج المدقق، بناءً على أدلة الرقابة التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، أو لم يتمكن من الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، فعليه أن يعدل الرأي الوارد في تقريره وفقاً للقسم الخاص "بتحديد نوع التعديل على رأي المدقق".

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

148- إذا لم تحقق البيانات المالية المعدة وفقا لمتطلبات إطار العرض العادل ذلك العرض، فعلى المدقق أن يناقش المسألة مع الإدارة وأن يحدد حسب متطلبات الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية وكيفية حل المسألة، ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه.

العناصر المطلوبة في تقرير المدقق

149- يجب أن يكون تقرير المدقق مكتوبا وأن يتضمن العناصر التالية:

- عنوان يدل بوضوح على أن هذا التقرير لمدقق مستقل.
- مرسل إليه حسب ما تقتضيه ظروف العمل.
- فقرة تقديمية يتحقق فيها ما يلي: (1) تحدد الجهة التي خضعت بياناتها المالية للرقابة و(2) تذكر أن البيانات المالية قد تم الرقابة عليها و(3) تحدد عنوان كل بيان من البيانات المالية و(4) تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية المهمة وغيرها من المعلومات التوضيحية و(5) تحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان من البيانات المالية.
- قسم بعنوان "مسئولية الإدارة عن البيانات المالية" ينص على أن الإدارة مسؤولة عن البيانات المالية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية وعن الضوابط الداخلية للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.
- قسم بعنوان "مسؤولية المدقق" ينص على أن مسؤولية المدقق هي التعبير عن رأي يستند إلى الرقابة على البيانات المالية وبيان رقابة تنطوي على إجراءات للحصول على أدلة رقابة حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية مع اعتماد الإجراءات المختارة على تقدير المدقق فيما يخص، ضمن أمور أخرى، مخاطر البيانات ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية، سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. وعند تقييم المخاطر، على المدقق أن ينظر في الضوابط الداخلية ذات الصلة بإعداد الهيئة للبيانات المالية وأن يصمم إجراءات رقابة مناسبة في ظل الظروف الراهنة. كما يجب أن يشير هذا القسم إلى تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، بالإضافة إلى العرض العام للبيانات المالية. ويجب النص عما إذا كان المدقق يعتقد أن أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها مناسبة وكافية لتوفير أساس يستند إليه رأيه.
- قسم بعنوان "الرأي" يجب أن يستخدم إحدى العبارات التالية عند التعبير عن رأي غير متحفظ حول البيانات المالية المعدة وفقا لإطار العرض العادل:
 - تعرض البيانات المالية بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، ... وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية].
 - أو: تعطي البيانات المالية صورة صادقة وعادلة لـ ... وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية].

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

وإذا لم تكن الإشارة إلى الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية إشارة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فيجب أن يحدد رأي المدقق نطاق الصلاحيات الأصلي للإطار.

- قسم، إن لزم الأمر أو قرر المدقق ذلك، بعنوان "التبليغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو حسبما يقتضيه مضمون القسم؛ يتناول مسؤوليات التبليغ الأخرى في تقريره عن البيانات المالية بالإضافة إلى متطلب إعداد التقرير عن البيانات المالية.
- توقيع المدقق.
- تاريخ حصول المدقق على الأدلة المناسبة والكافية التي يستند إليها رأيه حول البيانات المالية، بما في ذلك أدلة على ما يلي:
 - إعداد جميع البيانات التي تكون البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة.
 - أن من يملكون السلطة اللازمة قد أكدوا على مسؤوليتهم عن البيانات المالية.
- الموقع ونطاق الصلاحيات الذين يعمل المدقق فيهما.

150- بالإضافة إلى الرأي، قد يفرض القانون أو النظام على المدقق أن يبلغ عن الملاحظات والنتائج التي لم تؤثر على الرأي وعن أية توصيات وضعت نتيجة لها. ويجب أن تكون هذه العناصر منفصلة عن الرأي بشكل واضح.

التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

151- على المدقق أن يعدل الرأي الوارد في تقريره إذا تبين أن البيانات المالية ككل، استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، لا تخلو من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية أو إذا تعذر على المدقق الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية. وقد يصدر المدققون أنواعاً ثلاثة من الآراء المعدلة وهي: رأي متحفظ ورأي مخالف وعدم إمكانية إبداء الرأي.

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق

- 152- يعتمد تحديد نوع التعديل المناسب على ما يلي:
- طبيعة المسألة المسببة للتعديل – أي ما إذا كانت هناك بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية في البيانات المالية أو، إذا تعذر الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، قد تتضمن بيانات خاطئة مهمة نسبياً.
 - تقدير المدقق بشأن مدى انتشار الأثر أو الآثار المحتملة للمسألة على البيانات المالية.

153- على المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ في الحالتين التاليتين: (1) إذا خلص، بعد الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، إلى أن البيانات الخاطئة، منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً ولكنها ليست شائعة بالنسبة للبيانات المالية أو (2) إذا تعذر عليه الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية يبني عليها رأياً، ولكنه خلص إلى أن آثار أية بيانات خاطئة غير مكتشفة على البيانات المالية قد تكون مهمة نسبياً ولكنها ليست شائعة.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

154- على المدقق أن يعبر عن رأي مخالف إذا خلص، بعد الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، إلى أن البيانات الخاطئة، منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً بالنسبة للبيانات المالية وشائعة فيها معاً.

155- على المدقق أن يعبر عن عدم إمكانية إبداء رأي إذا خلص، بعد تعذر الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية بيني عليها رأياً، إلى أن آثار أية بيانات خاطئة غير مكتشفة على البيانات المالية يمكن أن تكون مهمة نسبياً وشائعة معاً. وإذا تبين للمدقق، بعد قبول العمل، أن الإدارة قد فرضت تحديداً على نطاق الرقابة يرى المدقق أن من المحتمل أن يؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ أو عدم إمكانية إبداء رأي حول البيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع هذا التحديد.

156- إذا عبر المدقق عن رأي رقابي معدل فعليه كذلك أن يعدل العنوان ليتماشى مع نوع الرأي المعبر عنه. ويقدم المعيار (1705) إرشادات إضافية بشأن اللغة المحددة التي يجب استخدامها عند التعبير عن رأي معدل وبيان مسؤولية المدقق. كما يتضمن أمثلة توضيحية للتقارير.

فقرات لفت الانتباه وقرارات المسائل الأخرى في تقرير المدقق

157- إذا رأى المدقق ضرورة لفت انتباه المستخدمين إلى مسألة معبر أو مفصح عنها في البيانات المالية على قدر من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم البيانات المالية، ولكن هناك أدلة مناسبة وكافية على أن المسألة لا تمثل بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية في البيانات المالية، فعلى المدقق أن يضمن فقرة لفت انتباه في تقريره. ويجب أن لا تشير فقرات لفت الانتباه إلا إلى المعلومات المعبر أو المفصح عنها في البيانات المالية.

158- يجب أن تكون فقرة لفت الانتباه كما يلي:

- تأتي بعد الرأي مباشرة.
- تستخدم عنوان "لفت انتباه" أو عنواناً آخر مناسباً.
- تتضمن إشارة واضحة إلى المسألة التي يلفت الانتباه إليها وتبين أين يمكن العثور على الإفصاحات المعنية التي تبين المسألة بشكل كامل في البيانات المالية.
- تبين أن رأي المدقق ليس معدلاً فيما يخص المسألة التي يلفت الانتباه إليها.

159- إذا رأى المدقق ضرورة لبيان مسألة ما، عدا تلك المسائل المعبر أو المفصح عنها في البيانات المالية، مما له في تقدير المدقق صلة بفهم المستخدمين للرقابة أو مسؤولية المدقق أو تقريره، وبشرط أن لا يكون ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام، فيجب أن يتم ذلك في فقرة بعنوان "مسألة أخرى" أو عنوان آخر مناسب. ويجب أن تظهر هذه الفقرة مباشرة بعد الرأي وأية فقرة للفت الانتباه.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

160- إذا توقع المدقق تضمين أي من هاتين الفقرتين أو كليهما في تقريره، فعليه أن يطلع المسؤولين عن الحوكمة على هذا التوقع وصياغة الفقرة المذكورة. كما قد يكون على المدقق أن يقرر تبليغ الأطراف الأخرى، كالهيئة التشريعية، بالإضافة إلى المسؤولين عن الحوكمة.

161- قد توسع تفويضات أو توقعات رقابة القطاع العام الظروف التي يجب فيها تضمين فقرة لفت انتباه (بشأن مسألة مفصح عنها بشكل صحيح في البيانات المالية) أو فقرة مسائل أخرى (بشأن معلومات غير مفصح عنها في البيانات المالية).

المعلومات المقارنة – الأرقام المتقابلة والبيانات المالية المقارنة

162- تشير "المعلومات المقارنة" إلى المبالغ والافصاحات الواردة في البيانات المالية بخصوص فترة سابقة أو أكثر. وعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية وما إذا كانت مثل هذه المعلومات مصنفة بصورة صحيحة. ولتحقيق ذلك، على المدقق أن يقيم ما يلي:

- ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعبر عنها في الفترة السابقة أو، حسب الحالة، قد أعيد عرضها.
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المبينة في المعلومات المقارنة متماشية مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو إذا كانت هناك تغييرات في السياسات المحاسبية، ما إذا كانت تلك التغييرات قد روعيت كما ينبغي وعبر وأفصح عنها بصورة صحيحة.

163- إذا تبين للمدقق، خلال الفترة الحالية، وجود بيان خاطئ ذو أهمية نسبية في المعلومات المقارنة، فعليه أن ينفذ إجراءات الرقابة الإضافية اللازمة في ظل الظروف الراهنة للحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية حول ما إذا كان هناك بيان خاطئ ذو أهمية نسبية.

164- قد تأخذ المعلومات المقارنة شكل أرقام متقابلة يتم تضمينها كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية للفترة الحالية، وهي معدة لتقرأ فقط فيما يتعلق بالمبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية. وعند عرض الأرقام المتقابلة، لا يجب أن يشير رأي المدقق إليها إلا في الأحوال التالية:

- إذا تضمن تقرير المدقق عن الفترة السابقة، الصادر سابقاً، رأياً متحفظاً أو عدم إمكانية إبداء الرأي أو رأياً مخالفاً وإذا لم تحل المسألة التي تسببت بالتعديل؛ فعلى المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ أو رأي مخالف في تقريره عن البيانات المالية للفترة الحالية، معدل فيما يخص الأرقام المتقابلة الواردة فيه.
- إذا حصل المدقق على أدلة رقابة تدل على وجود بيان خاطئ ذو أهمية نسبية في البيانات المالية للفترة السابقة صدر بشأنها رأي غير متحفظ، وإذا لم يعد التعبير عن الأرقام المتقابلة أو لم تتم افصاحات مناسبة، فعلى المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي مخالف في تقريره عن البيانات المالية للفترة الحالية.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- إذا لم تخضع البيانات المالية للفترة السابقة للرقابة، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى أن الأرقام المتقابلة غير مدققة.
- وعلى المدقق أن يراعي هذه الظروف باستخدام السنة الحالية لغايات المقارنة واعتبارات ذات أهمية للسنة الحالية. وإذا تم عرض بيانات مالية مقارنة، فيجب أن يشير رأي المدقق إلى كل فترة عرضت لها وتم التعبير عن رأي رقابي بشأنها.

165- عند إعداد تقرير عن البيانات المالية لفترة سابقة فيما يتصل بالرقابة على الفترة الحالية، إذا كان الرأي الحالي للمدقق بشأن البيانات المالية للفترة السابقة مختلفاً عن الرأي الذي عبر عنه سابقاً؛ فعلى المدقق أن يفصح عن الأسباب الموضوعية للاختلاف في فقرة للمسائل الأخرى.

- 166- إذا خضعت البيانات المالية للفترة السابقة للرقابة من قبل مدقق سابق، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى بالإضافة إلى التعبير عن رأي حول البيانات المالية للفترة الحالية ما يلي:
- أن البيانات المالية للفترة السابقة قد تم الرقابة عليها من قبل مدقق سابق.
 - نوع الرأي الذي عبر عنه المدقق السابق والأسباب التي دعت إلى تعديله إذا كان قد تم تعديله.
 - تاريخ التقرير السابق (إلا إذا أعيد إصدار تقرير المدقق السابق عن البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية الحالية).

167- إذا خلص المدقق إلى أن البيانات المالية للفترة السابقة التي أعد المدقق السابق تقريراً عنها دون تعديل قد تأثرت ببيان خاطئ مهم نسبياً، فعلى المدقق إطلاع المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة على البيان الخاطئ وأن يطلب تبليغ المدقق السابق بذلك. وإذا تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة ووافق المدقق السابق على إصدار تقرير مدقق جديد عن البيانات المالية المعدلة، فعلى المدقق أن يعد تقريراً عن الفترة الحالية فقط.

168- إذا لم تكن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ولا يعف ذلك المدقق من ضرورة الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية تدل على أن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن بيانات خاطئة تؤثر تأثيراً مهماً نسبياً على البيانات المالية للفترة الحالية. ويتضمن المعيار (1710) مزيداً من الإرشاد بشأن المعلومات المقارنة.

مسئولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى في الوثائق التي تتضمن بيانات مالية مدققة

169- على المدقق أن يقرأ المعلومات الأخرى لتحديد أية حالات من التعارض أو بيان خاطئ مهم نسبياً للحقائق مع البيانات المالية المدققة. وإذا حدد المدقق، عند قراءة المعلومات الأخرى، تعارضاً مهماً نسبياً أو بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية للحقائق، فعليه أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية المدققة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى المراجعة. وقد يتضمن الإجراء الي يجب على المدقق اتخاذه تعديل رأي المدقق أو حجب تقرير المدقق أو الانسحاب من العمل

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

(في الحالات النادرة التي يكون ذلك فيها ممكناً في القطاع العام) أو تبليغ المسؤولين عن الحوكمة أو تضمين فقرة مسألة أخرى في تقرير المدقق.

170- إذا حدد المدقق تعارضاً مهماً نسبياً أو بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية للحقائق ترفض الإدارة تصحيحه، فعلى المدقق أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بذلك. كما قد يكون على المدققين أن يقرروا عدم تبليغ الأطراف الأخرى، كالهيئة التشريعية، بالإضافة إلى المسؤولين عن الحوكمة. ويتضمن المعيار (1720) مزيداً من الإرشاد بشأن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة.

الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر خاصة

171- على المدقق أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية الذي طبق عند إعداد البيانات المالية. وعند الرقابة على البيانات المالية المعدة لغايات خاصة، على المدقق أن يفهم ما يلي:

- الغاية التي أعدت البيانات المالية من أجلها.
- المستخدمون المستهدفون.
- الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد قبول الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية في ظل الظروف الراهنة.

172- عند التخطيط للرقابة على البيانات المالية المعدة لغايات خاصة وتنفيذه، على المدقق أن يحدد ما إذا كانت ظروف العمل تتطلب إيلاء اعتبار خاص لتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

173- عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن البيانات المالية المعدة لغايات خاصة، على المدقق أن يلتزم بنفس المتطلبات الخاصة بالبيانات المالية المعدة لغايات عامة. ويجب أن يحقق تقريره عن البيانات المالية المعدة لغايات خاصة ما يلي:

- أن يبين الغاية التي أعدت البيانات المالية من أجلها.
- أن يشير إلى مسؤولية الإدارة عن تحديد قبول إطار إعداد التقارير المالية في ظل الظروف الراهنة حين يتاح للإدارة فرصة اختيار الإطار الذي سيستخدم لإعداد التقارير المالية.

174- على المدقق أن يضمن فقرة لفت انتباه تنبه المستخدمين إلى حقيقة أن البيانات المالية قد أعدت وفقاً لإطار ذي غاية خاصة وأنها، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغاية أخرى.

175- يتضمن المعيار (1800) مزيداً من الإرشاد بشأن الاعتبارات الخاصة فيما يتعلق بالرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفق إطار لهدف خاص.

الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

176- في حالة الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي، على المدقق أن يحدد أولاً ما إذا كانت الرقابة ممكنة. وتطبق المبادئ الأساسية على الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي بصرف النظر عما إذا كان المدقق مفوضاً كذلك بالرقابة على المجموعة الكاملة للبيانات المالية للهيئة. وإذا لم يكن المدقق مفوضاً بالرقابة على البيانات المالية الكاملة، فعليه أن يحدد ما إذا كانت الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في تلك البيانات المالية متوافقا مع المبادئ الأساسية المذكورة في معايير الرقابة المعنية.

177- على المدقق أن يحدد ما إذا كان تطبيق إطار إعداد التقارير المالية سيؤدي إلى تعبير يوفر إفصاحاً كافياً لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في البيان المالي أو العنصر الخاص منه، بالإضافة إلى تأثير المعاملات والوقائع ذات الأهمية النسبية على تلك المعلومات.

178- على المدقق أن يرى ما إذا كان الشكل المتوقع للرأي مناسباً في ظل الظروف الراهنة للعمل وعليه أن يعدل متطلبات إعداد التقرير حسب الضرورة.

179- إذا كان المدقق مفوضاً بإعداد تقرير عن بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي إلى جانب تفويضه بالرقابة على المجموعة الكاملة من البيانات المالية للهيئة، فعليه أن يعبر عن رأي منفصل لكل عمل.

180- إذا تم تعديل الرأي الوارد في تقرير المدقق عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية للهيئة أو تضمن التقرير فقرة لفت انتباهه أو فقرة مسألة أخرى، فعلى المدقق أن يحدد تأثير ذلك على تقريره عن البيان المالي المفرد أو العنصر الخاص في البيان المالي. وعلى المدقق، عند اللزوم، أن يعدل الرأي أو يضمن فقرة لفت انتباهه أو فقرة مسألة أخرى في تقريره عن البيان المالي المفرد أو العنصر الخاص في البيان المالي.

181- إذا خلص المدقق إلى ضرورة التعبير عن رأي مخالف أو عدم إمكانية إبداء الرأي بشأن البيانات المالية الكاملة للهيئة، فلا يجوز له أن يصدر رأي غير متحفظ بشأن بيان مالي مفرد أو عنصر خاص منه. ويرجع ذلك إلى أن الرأي غير المتحفظ سيتعارض مع الرأي المخالف أو عدم إمكانية إبداء الرأي بشأن البيانات المالية ككل. ويقدم المعيار (1805) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إصدار هذه التقارير إلى جانب الرأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية.

الرقابة على البيانات المالية المجمع (بما في ذلك البيانات المالية للحكومة بأكملها)

182- على المدققين المكلفين بالرقابة على البيانات المالية المجمع أن يحصلوا على أدلة رقابة مناسبة وكافية بخصوص المعلومات المالية لجميع المكونات وعملية التوحيد للتعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية للحكومة بأكملها معدة من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

183-1-تنطبق مبادئ المعيار (200) على جميع عمليات الرقابة على البيانات في القطاع العام، سواء كانت لمكونات من مكونات الحكومة أو للحكومة بأكملها. وفي الحالات التي يكلف فيها المدقق بالرقابة على البيانات المالية المجمعة، حسابات الحكومة بأكملها، فقد تنطبق متطلبات واعتبارات محددة. ويشار إلى المدقق الذي يراقب على البيانات المالية المجمعة بمدقق المجموعة. وعلى مدقق المجموعة أن يضع استراتيجية للرقابة على المجموعة وخطة لرقابة المجموعة. ويجب أن تتضمن مبادئ فهم الهيئة فهما للمجموعة ومكوناتها وبيئاتها، بما في ذلك الضوابط المجمعة، بالإضافة إلى عملية التوحيد. ويجب ان يكون الفهم المتحصل على هذا النحو كافيا لتأكيد التحديد الأولي للمكونات التي يحتمل أن تكون مهمة للبيانات المالية المجمعة ولتقييم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، في البيانات المالية المجمعة.

184-1-قد تتضمن مكونات البيانات المالية المجمعة الوكالات والدوائر والمكاتب والمؤسسات والصناديق والوحدات المكونة والأقسام والائتلافات والمنظمات غير الحكومية. وقد تعتبر المكونات مهمة للأسباب التالية:

- نظرا للأهمية المالية المنفردة.
- إذا كان من المحتمل، نظرا لطبيعتها أو ظروفها المحددة، أن تتضمن مخاطر كبيرة للبيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية المجمعة.
- إذا انطوت على مسائل ذات حساسية عامة عالية، كقضايا الأمن القومي أو المشروعات الممولة من جهات مانحة أو إعداد التقارير عن عائدات الضرائب.

185-1-قد يصعب في القطاع العام تحديد المكونات التي يجب تضمينها في البيانات المالية المجمعة. وقد يترتب على تطبيق إطار إعداد التقارير المالية استبعاد نوع محدد من الوكالات أو الدوائر أو المكاتب أو المؤسسات أو الصناديق أو الأقسام أو الائتلافات أو المنظمات غير الحكومية. وفي مثل تلك الحالات، إذا اعتقد مدقق المجموعة أن هذه النتيجة ستؤدي إلى عرض مضلل للبيانات المالية المجمعة، فقد ينظر مدقق المجموعة، بالإضافة إلى التأثير على تقريره، إلى ضرورة إطلاع الهيئة التشريعية أو الهيئات التنظيمية المعنية الأخرى على المسألة.

186-1-في حالات معينة، قد لا توفر البيانات المالية المجمعة توجيهها محددًا بشمول نوع محدد من الوكالات أو الدوائر أو المكاتب أو المؤسسات أو الصناديق أو الأقسام أو الائتلافات أو المنظمات غير الحكومية بالبيانات المالية المجمعة أو استبعاده منها. وفي مثل تلك الحالات، قد يشارك مدقق المجموعة في النقاشات بين إدارة المجموعة وإدارة المكون لتحديد ما إذا كانت معاملة المكون في البيانات المالية المجمعة ستؤدي إلى عرض عادل. وقد تؤثر هذه الصعوبة على استخدام عمل مدققي المكون. كما يمكن أن لا توافق إدارة المجموعة على شمول المكون في البيانات المالية المجمعة مما قد يحد بدوره من قدرة مدقق المجموعة على التواصل مع عمل مدقق المكون واستخدامه.

187-1-في حالة المكون المهم نظرا لأهميته المالية المنفردة ضمن المجموعة، على فريق رقابة المجموعة أو المدقق بالنيابة عن المكون الرقابة على المعلومات المالية للمكون باستخدام قيمة ذات أهمية نسبية المكون التي يحددها مدقق المجموعة. وبالنسبة للمكون المهم نظرا لطبيعته أو ظروفه المحددة ولأنه من المرجح أن يشكل مخاطر مهمة للبيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية المجمعة، فقد لا يحتاج فريق رقابة المجموعة أو المدقق

المعيار 200 . المبادئ الأساسية للرقابة المالية

بالنيابة عن المكون إلى الرقابة على المعلومات المالية ولكنهم قد يطبقون إجراءات رقابة محددة تتعلق بالمخاطر المهمة المحددة. وفي حالة المكونات غير المهمة، على فريق رقابة المجموعة تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى المجموعة.

188- عند وضع معايير الرقابة أو اعتمادها استنادا إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية أو بما يتوافق معها، قد يكون من المفيد النظر في الإرشاد التفصيلي بشأن رقابة المجموعة الوارد في المعيار (1600).