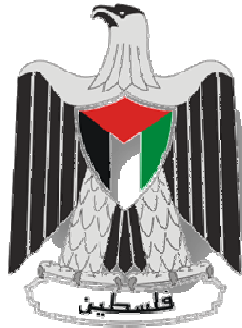


السلطة الوطنية الفلسطينية

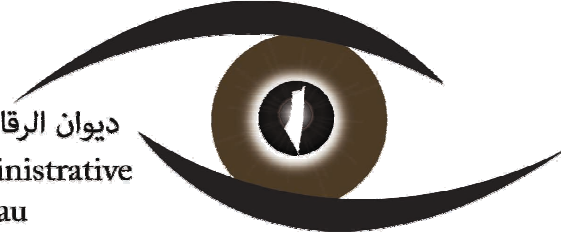
ديوان الرقابة المالية والإدارية



معايير التدقيق  
الحكومي الفلسطينية

تشرين أول ( أكتوبر ) 2010

ديوان الرقابة المالية و الإدارية  
State Audit & Administrative  
control Bureau



صدر بموجب قانون ديوان الرقابة رقم 15 لسنة 2004 بقرار رقم 1 لسنة 2010

إعد بالتعاون مع شركة ديلويت وتوش الشرق الأوسط

**Deloitte.**

بتمويل من مؤسسة التعاون الألمانية الفلسطينية للتطوير



**gtz**

## إصدار

صدرت هذه اللائحة الفلسطينية باسم معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية بموجب أحكام المادة 48 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 عن رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بعد الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات المطبقة في السلطة الوطنية الفلسطينية و بالتعاون مع شركة دوليت كاستشاري في مجال التدقيق الحكومي وبتمويل من مركز التعاون الألماني ( gtz ) أن ما ورد في هذه اللائحة يعبر عن معايير التدقيق الحكومي ومدونة السلوك المهني التي يعتمدها ديوان الرقابة في انفاذ اختصاصه القانوني في مواجهة الجهات التي تخضع لرقابته وهي قواعد ملزمة لكل مدققي الحسابات المرخصين وفقا لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 . لقد بنيت هذه المعايير على أفضل الممارسات والتجارب الدولية في التدقيق الحكومي واستندت إلى الخبرات المتراكمة للشركة الاستشارية ( دوليت ) في هذا المجال وشملت معايير الانتوساي بالتدقيق الحكومي وأخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدوليين مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع الفلسطيني والانسجام مع القوانين والأنظمة والتعليمات السارية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية

ان تطبيق هذه المعايير يعزز الثقة في البيانات المالية الصادرة عن الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والمدققه من قبل الديوان و مدققي الحسابات ويولد ثقة المجتمع المحلي والدولي بتقارير وأعمال التدقيق المالي في مناطق السلطة الفلسطينية

د. محمود أبو الرب

رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية



## قرار رقم ( 1/لسنة 2010 )

### بشأن اعتماد معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية

بعد الاطلاع على قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم ( 15 ) لسنة 2004 وعلى أحكام المادة (48) والمادة ( 19 ) منه وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 وعلى قانون رقم 1 لسنة 2000 بشأن الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية والقانون رقم 1 لسنة 1997 بشأن الهيئات المحلية وقانون جمعيات التعاون رقم 17 لسنة 1967 وقانون تنظيم الموازنة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 وعلى أحكام النظام المالي لسنة 2010 وقانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 فقد قررنا الآتي.

### مادة رقم ( 1 )

يكون للكلمات والعبارات الآتية المعاني المخصصة لها أدناه ما لم ترد القرينة على خلاف ذلك

|  |                |
|--|----------------|
| السلطة الوطنية الفلسطينية.   | السلطة         |
| ديوان الرقابة المالية والإدارية.                                     | الديوان        |
| رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية.                                | الرئيس         |
| الجهات الواردة في المادة 31 من القانون رقم 15 لسنة 2004 .            | الجهات الخاضعة |
| المنفق المرخص وفقا لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 | مدقق الحسابات  |
| معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية                                    | المعايير       |

### مادة رقم ( 2 )

يسمى هذا القرار قرار بشأن اعتماد معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية بموجب أحكام القانون رقم 15 لسنة 2004 والمطبق على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

### مادة رقم ( 3 )

تعتمد المعايير المرفقة بهذا القرار أساسا في أعمال التدقيق الحكومي التي يقوم بها موظفي الديوان على الجهات الخاضعة وتسري على موظفي الديوان أحكام الالتزام بأخلاقيات المهنة المعتمدة فيها.

### مادة رقم ( 4 )

على مدققي الحسابات المرخصين في فلسطين بموجب قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات عند التدقيق أن يضمن الجهات الخاضعة لرقابة الديوان الالتزام بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية وإيضاح ذلك في تقرير المدقق





#### مادة رقم ( 5 )

على مدققي الحسابات الالتزام بأخلاقيات المهنة والأخلاقيات المعتمدة في معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية عند تدقيقهم للجهات الخاضعة لرقابة الديوان والإجراءات الواردة فيها

#### مادة رقم ( 6 )

على مدققي الحسابات أن يسلموا إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية التقارير الصادرة عنهم بشأن الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالإضافة إلى رسالة الإدارة وتقرير خاص بالالتزام المؤسسة المدققة بالأنظمة والقوانين الفلسطينية السارية في تاريخ التدقيق وإجراءات الإدارة المتخذة لإنفاذ توصيات المدقق في الرسائل السابقة .

#### مادة رقم ( 7 )

لليديوان عند عدم التزام مدقق الحسابات المرخص بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية عن تدقيق الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أو الأخلاقيات الواردة فيها مساملة المدقق وفقا للقوانين الفلسطينية السارية.

#### مادة رقم ( 8 )

بموجب أحكام هذه اللائحة ومعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية يعتبر تقرير مدقق الحسابات أساسا لإنفاذ اختصاص الديوان على الجهات الخاضعة وان على مدققي الحسابات الالتزام بالتعاون مع الديوان لإنفاذ أحكام هذا القرار .

#### مادة رقم ( 9 ) .

على مدقق الحسابات عند اكتشاف مخالفات مالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إبلاغ الديوان فور اكتشافها وخلال مدة لا تزيد أسبوعين.

#### مادة رقم ( 10 )

وفقا لأحكام المادة 35 من قانون الديوان وعملا بأحكام المادة 6/23 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات على المدققين في المراكز المالية كافة إبلاغ الديوان بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية، وذلك خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ اكتشافها.

#### مادة رقم ( 11 )

على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتي يتطلب قانونها الخاص أو نظامها الداخلي القيام بتدقيق حساباتها سنويا اختيار مدقق الحسابات المكلف وفقا للقانون وإبلاغ الديوان بذلك.



**مادة رقم ( 12 )**

سيحتفظ الديوان وفقاً للمادة أعلاه وهذا القرار يسجل بأسماء المؤسسات الخاضعة والمدققين المعتمدين فيها والتزام الجهات بتقديم التقارير المدققة وفقاً للقانون الساري بشأنها ونظامها الداخلي وسيتخذ الديوان كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه المادة في مواجهة الجهات الخاضعة بالتعاون مع الجهات التي تشرف عليها.

**مادة رقم ( 13 )**

لا يجوز تغيير منفق الحسابات المعتمد من قبل إحدى الجهات الخاضعة والمسجل في سجلات الديوان إلا بعد انتهاء أعماله وإصداره للتقرير

**مادة رقم ( 14 )**

في حال حدوث خلاف بين المنفق وإحدى الجهات الخاضعة يعرض الأمر على الديوان للفصل فيه وفي حالة عدم تعيين الجهة لمدقق يعلم الديوان الجهة بإخطار تعيين منفق خلال أسبوعين وفي حالة عدم الالتزام يعين الديوان مدققاً على حساب الجهة.

**مادة رقم ( 15 )**

على كافة الجهات كل فيما يخصه تنفيذ أحكام هذا القرار ويعمل بها من تاريخ صدوره من قبل رئيس الديوان.

صدر في رام الله بتاريخ 10/13 / 2010م

الموافق 6/10/1431هـ

د. محمود أبو الرب  
رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية



## تقديم

في عالم الحكم الصالح ، المعزز للنزاهة و الشفافية و المساءلة و المحاسبة و مكافحة الفساد، و بهدف الارتقاء إلى جودة الأداء المؤسسي في عالم التميز و الإبداع ، جاء إقرار و تطبيق معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية المنسجمة مع معايير المحاسبة الدولية، و المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (الإننتوساي) و المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (الأربوساي) ، و معايير التدقيق الدولية الصادرة عن إتحاد المحاسبين الدوليين و الخاصة بالتدقيق الحكومي و أخلاقيات المهنة ، مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع الفلسطيني و القوانين و الأنظمة و التعليمات سارية المفعول في فلسطين.

صدرت هذه اللائحة الفلسطينية باسم معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، و بموجب أحكام المادة (48) من قانون ديوان الرقابة المالية و الإدارية رقم (15) لسنة 2004 عن رئيس ديوان الرقابة المالية و الإدارية ، و بعد الإطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات المطبقة في فلسطين ، و ذلك بالتعاون مع شركة التدقيق الدولية (Deloitte) كاستشاري في مجال التدقيق الحكومي ، و بتمويل من مركز التعاون الألماني (GTZ).

إن تطبيق هذه المعايير المنسجمة مع أفضل الممارسات و التجارب الدولية الفضلى، يعزز الثقة في السياسات المالية الحكومية ، و البيانات المالية الصادرة عن الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية و الإدارية و المدفقه من قبله ، أو/و من قبل مدققي الحسابات في القطاع الخاص ، مما يعزز ثقة المجتمع المحلي و العربي و الدولي بأعمال التدقيق المالي في فلسطين.

د. محمود أبو الرب

رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية

فلسطين 2010/10/14

## فهرس المحتويات

|         |  |
|---------|--|
| 4.....  | مقدمة  |
| 4.....  | نبذة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية.....                     |
| 4.....  | صلاحيات ديوان الرقابة المالية والإدارية.....                     |
| 4.....  | الإطار العام لديوان الرقابة المالية والإدارية.....               |
| 5.....  | أهداف ومهام التدقيق.....   |
| 5.....  | معايير التدقيق المعتمدة لدى ديوان الرقابة المالية والإدارية..... |
| 5.....  | <b>الباب الأول.....</b>  |
| 5.....  | <b>مدونة السلوك.....</b>   |
| 5.....  | 1.1 الثقة والمصادقية.....  |
| 5.....  | 1.2 النزاهة.....   |
| 5.....  | 1.3 الاستقلالية والموضوعية والحيادية.....                        |
| 6.....  | 1.4 السرية المهنية.....  |
| 6.....  | 1.5 الكفاءة.....   |
| 6.....  | 1.6 أخلاقيات مهنية أخرى.....                                     |
| 6.....  | 1.6.1 التنمية المهنية.....                                       |
| 7.....  | 1.6.2 الحياد السياسي.....  |
| 7.....  | 1.6.3 تضارب المصالح.....   |
| 7.....  | 1.6.4 الشك المهني.....   |
| 8.....  | <b>الباب الثاني.....</b>   |
| 8.....  | <b>معايير التدقيق.....</b>                                       |
| 8.....  | <b>مقدمة.....</b>  |
| 9.....  | <b>الفصل الأول: مبادئ الأساسية.....</b>                          |
| 9.....  | 1.1 مبادئ التدقيق الأساسية.....                                  |
| 9.....  | 1.2 الأهمية النسبية.....   |
| 10..... | 1.3 أنواع التدقيق.....   |
| 10..... | <b>الفصل الثاني: المعايير العامة.....</b>                        |
| 10..... | 2.1 الاستقلالية والموضوعية.....                                  |
| 11..... | 2.2 الكفاءة.....   |
| 12..... | 2.3 العناية الملائمة.....  |
| 13..... | 2.4 سرية المعلومات.....  |

|                |  |
|----------------|--|
| 13.....        | 2.5 ضمان الجودة.....                             |
| 13.....        | 2.6 الأحكام المهنية.....                         |
| 14.....        | 2.7 معايير عامة أخرى.....                        |
| <b>14.....</b> | <b>الفصل الثالث: المعايير الميدانية.....</b>     |
| 14.....        | 3.1 مقدمة.....                                   |
| 14.....        | 3.2 التخطيط.....                                 |
| 15.....        | 3.3 الإشراف والمتابعة.....                       |
| 16.....        | 3.4 دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.....           |
| 16.....        | 3.5 الالتزام بالقوانين والأحكام النافذة.....     |
| 17.....        | 3.6 أدلة ووثائق التدقيق.....                     |
| 18.....        | 3.7 تحليل البيانات المالية وإجراءات التحليل..... |
| <b>18.....</b> | <b>الفصل الرابع: معايير رفع التقارير.....</b>    |
| 18.....        | 4.1 رأي أو تقرير المدقق.....                     |
| 20.....        | 4.2 أنواع آراء التدقيق.....                      |
| 21.....        | 4.3 تقارير تدقيق أخرى.....                       |

## مقدمة

### نبذة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية

ديوان الرقابة المالية والإدارية هو الجهاز الأعلى للرقابة لدولة فلسطين، وقد حلّ محلّ هيئة الرقابة العامة التي تأسست عام 1995 بموجب القانون رقم 17 لسنة 1995. ديوان الرقابة المالية والإدارية هو جهاز التدقيق الخارجي للدولة.

### صلاحيات ديوان الرقابة المالية والإدارية

يستمد ديوان الرقابة المالية والإدارية صلاحياته من "قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية" رقم 15 لسنة 2004 (والمشار إليه هنا بالقانون).

### الإطار العام لديوان الرقابة المالية والإدارية

يؤسس القانون جهازاً يتبع نموذج مراقب عام الدولة، ويقوم مجلس الوزراء بتنسيب رئيس الديوان (مراقب عام الدولة) الذي يقوم الرئيس بتعيينه، ويقوم المجلس التشريعي بالمصادقة على هذا التعيين، ويعين مجلس الوزراء كلاً من نائب رئيس الديوان ومدير عام الديوان بتنسيب من رئيس الديوان.

### أهداف التدقيق ومهامه

ديوان الرقابة المالية والإدارية يعزز ويدعم المساءلة العامة من خلال التدقيق والتقييم النزيه والمستقل لاستخدام الموارد العامة، إن عمليات التدقيق والتقييم التي يقوم بها الديوان تحدد فيما إذا كانت النفقات والإيرادات تمتثل للقوانين واللوائح وتعكس الاهتمام اللازم بالاقتصاد والكفاءة والاستقامة والملائمة، ويؤدي ديوان الرقابة المالية والإدارية المهام التالية لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه:

- التدقيق على كافة المؤسسات والهيئات الحكومية المبينة في المادة رقم 31 من القانون رقم 15 لسنة 2004 وكذلك أية هيئات ومؤسسات أخرى تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية بموجب القانون الحالي.
- إصدار التوجيهات من وقت لآخر، وتحديث متطلبات كافة الجهات الخاضعة للرقابة.
- تقديم تقرير سنوي حول أعماله إلى الرئيس، والمجلس التشريعي الفلسطيني.

### وتشمل مسؤوليات الإدارات الرقابية ما يلي:

- إعداد خطط وبرامج التدقيق السنوية.
- إجراء عمليات التدقيق بناء على الخطط والبرامج المصادق عليها.
- دمج الملاحظات الرقابية في التقرير السنوي.
- المشاركة في إجراءات لجنة المحاسبة العامة للمجلس التشريعي الفلسطيني حسب الحاجة.
- متابعة قرارات لجنة المحاسبة العامة.

## معايير التدقيق المعتمدة لدى ديوان الرقابة المالية والإدارية

تبنى ديوان الرقابة المالية والإدارية معايير ومدونة السلوك الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنٹوساي) معززة بالمعايير الدولية للتدقيق المعدلة والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في 25 فبراير 2010.

وتستند هذه المعايير ومدونة السلوك إلى معايير ومدونة الإنٹوساي، وتعرف هذه المعايير بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية.

## الباب الأول

### مدونة السلوك

#### 1.1 الثقة والمصادقية

يتوقع كل من السلطة التشريعية و/أو السلطة التنفيذية و/أو الجمهور وكافة الجهات الخاضعة للرقابة أن يكون أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية وسلوكه فوق مستوى الشبهات ويستحق الاحترام والثقة. ينبغي على المدققين التصرف على نحو يعزز التعاون والعلاقات الطيبة فيما بينهم ضمن نطاق المهنة، ويعتبر دعم المدققين لمهنتهم ودعمهم لبعضهم بعضاً من العناصر المهمة لطبيعة المهنة، كما أن ثقة واحترام الجمهور التي يتمتع بها المدقق تعتبر إلى حد كبير، نتيجة للإنجازات التراكمية لكافة المدققين في الماضي والحاضر، ولذا فهي تقع ضمن دائرة اهتمام المدققين، وكذلك الجمهور بحيث يتعامل المدقق مع زملائه من المدققين بإنصاف وبطريقة متوازنة. وينبغي على السلطة التشريعية و/أو السلطة التنفيذية والجمهور والجهات الخاضعة للرقابة أن تكون متأكدة تماماً من عدالة عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة ونزاهته. وهناك حاجة إلى المصادقية في جميع فئات المجتمع، لذلك من المهم اعتبار جميع تقارير وآراء ديوان الرقابة المالية والإدارية دقيقة وموثوقة كلياً من قبل أطراف ثالثة واسعة الاطلاع، ويجب أن يخضع عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية لاختبار الرقابة التشريعية و/أو التنفيذية وأحكام الجمهور حول كفاية الإجراءات وملائمتها.

#### 1.2 النزاهة

تعتبر النزاهة القيمة الجوهرية في مدونة السلوك، ويقع على عاتق المدققين مهمة الالتزام بأعلى مستوى لمعايير السلوك (كالأمانة والنزاهة) في سياق عملهم وفي علاقاتهم مع موظفي الجهات الخاضعة للتدقيق، ويجب أن يكون أداء المدققين فوق مستوى الشبهات والانتقادات وذلك من أجل الحفاظ على ثقة الجمهور. ويمكن قياس النزاهة من حيث ما هو صحيح وعادل، لذلك تتطلب النزاهة من المدققين الالتزام بمعايير التدقيق والمعايير الأخلاقية نصاً وروحاً، كما تتطلب أيضاً من المدققين الالتزام بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والحفاظ على معايير نزاهة للأداء المهني واتخاذ القرارات في ضوء أخذ المصلحة العامة بعين الاعتبار وتطبيق النزاهة المطلقة لدى أداء عملهم وعند إدارة موارد الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

#### 1.3 الاستقلالية والموضوعية والحيادية

تعتبر الاستقلالية عن الجهة الخاضعة للرقابة ودوائر المصالح الخارجية الأخرى مسألة لا غنى عنها بالنسبة للمدققين، وهذا يدل على أنه يجب على المدققين التصرف بطريقة تعزز استقلالهم، أو لا تنتقص منها بأي حال من الأحوال.

وعلى المدققين السعي ليكونوا مستقلين ليس فقط عن الجهات الخاضعة للرقابة ودوائر المصالح الأخرى، وإنما ليكونوا موضوعيين في التعاطي مع المسائل والمواضيع قيد للمراجعة.

ومن المهم أن يكون المدققون مستقلين ونزيهين ليس فقط بالجوهر وإنما بالمظهر أيضاً.

ينبغي ألا تتأثر استقلالية المدققين بالمصالح الشخصية أو الخارجية في جميع المسائل المتعلقة بالعمل الرقابي، وقد تتأثر الاستقلالية، على سبيل المثال، بالضغط أو التأثيرات الخارجية على المدققين أو الأحكام المسبقة التي تصدر عن المدققين حول الأشخاص أو الجهات الخاضعة للرقابة أو المشروعات أو البرامج أو العمل السابق الأخير مع الجهة الخاضعة للرقابة أو التعامل الشخصي أو المالي الذي قد يسبب تضاربات للولاءات والمصالح، لذلك على المدققين الالتزام بالامتناع عن المشاركة في كافة المسائل التي يوجد لديهم فيها مصلحة ثابتة.

هنالك حاجة إلى الموضوعية والنزاهة في جميع الأعمال التي يؤديها المدققون، وخاصة في تقاريرهم التي ينبغي أن تكون دقيقة وموضوعية، لذلك يجب أن تكون الاستنتاجات في الآراء والتقارير بناء على الأدلة المستمدة والمجمعة حصراً وفقاً لمعايير التدقيق الخاصة بديوان الرقابة المالية والإدارية.

وعلى المدققين الاستفادة من المعلومات التي تقدمها الجهات الخاضعة للرقابة وأطراف أخرى، وتؤخذ هذه المعلومات بعين الاعتبار في الآراء التي يقدمها المدققون بطريقة نزيهة، وعلى المدققين جمع معلومات حول آراء الجهة الخاضعة للرقابة وأطراف أخرى، إلا أن استنتاجات المدققين يجب ألا تتأثر بتلك الآراء.

#### **1.4 السرية المهنية**

على المدققين ألا يفشوا أية معلومات يحصلون عليها خلال عملية التدقيق على أطراف ثالثة، سواء بصورة شفوية أو كتابية فيما عدا الأغراض التي تلبى الأحكام الإلزامية لديوان الرقابة المالية والإدارية أو مسؤوليات محددة أخرى كجزء من الإجراءات العادية للديوان أو وفقاً للقوانين ذات العلاقة.

#### **1.5 الكفاءة**

يقع على عاتق المدققين مهمة العمل بأسلوب مهني في جميع الأوقات، وتطبيق المعايير المهنية العالية المستوى عند تنفيذ عملهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بكفاءة ونزاهة، وعلى المدققين ألا يتولوا أي عمل غير مؤهلين للقيام به. يجب على المدققين أن يلموا بمعرفة معايير وسياسات وإجراءات وممارسات التدقيق والمحاسبية والإدارة المالية النافذة وأن يتقيدوا بها، ويجب عليهم كذلك أن يستوعبوا جيداً المبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمليات الجهة الخاضعة للرقابة.

#### **1.6 أخلاقيات مهنية أخرى**

##### **1.6.1 التنمية المهنية**

على المدققين بذل العناية اللازمة عند أداء التدقيق والإشراف عليه، وعند إعداد التقارير ذات الصلة، وعليهم أن يستخدموا الطرق والممارسات ذات الجودة العالية في عمليات التدقيق التي يقومون بها، وأن يلتزموا بأبسط المسلمات بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية.

يلتزم المدققون التزاماً مستمراً بتحديث وتطوير المهارات المطلوبة لتولي مسؤولياتهم المهنية.

### 1.6.2 الحياد السياسي

من المهم الحفاظ على حياد سياسي فعلي ومحسوس في ديوان الرقابة المالية والإدارية، ولهذا من المهم أن يحافظ المدققون على استقلالهم عن التأثيرات السياسية من أجل القيام بمسؤولياتهم على نحو نزيه، وهذا مناسب لعمل المدققين ويتصل بأهداف ومهام المدققين ولا سيما أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يعمل عن قرب مع السلطات التشريعية أو التنفيذية أو الهيئات الحكومية الأخرى التي يخولها القانون بالإطلاع على تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ومن المهم، عند شروع المدققين في أنشطة سياسية، أن يتذكروا التأثير الذي تحمله هذه المشاركة -أو يمكن أن تحمله- في قدرتهم على تولي مهامهم المهنية بحيادية، وعلى المدققين أن يتنبهوا إلى أن هذه الأنشطة السياسية قد تقود إلى تضاربات مهنية إن صرح لهم بالمشاركة فيها.

### 1.6.3 تضارب المصالح

عندما يسمح للمدققين بتقديم نصائح أو خدمات، عدا عن خدمات التدقيق للمؤسسات الخاضعة للرقابة فإنه يجب إيلاء العناية اللازمة لئلا تؤدي هذه الخدمات إلى تضارب في المصالح، وعلى المدققين أن يضمنوا على وجه الخصوص أن هذه النصائح أو الخدمات لا تتضمن مسؤوليات إدارية أو تنفيذية، يجب أن تظل مع وضمن مسؤولية إدارة الجهة الخاضعة للرقابة.

على المدققين حماية استقلالهم وتجنب أي تضارب محتمل للمصالح برفض الهبات أو المنح التي يمكن أن تؤثر أو ينظر إليها على أنها تؤثر في استقلالهم ونزاهتهم.

على المدققين تجنب جميع العلاقات مع مدراء وموظفي الجهة الخاضعة للرقابة وأطراف أخرى وقد تؤثر أو تضرر أو تعيق قدرة المدققين على العمل وينظر إليها على أنها تصرف مستقل.

وعلى المدققين ألا يستغلوا مناصبهم الرسمية لأغراض شخصية، وأن يتجنبوا العلاقات التي تنطوي على مخاطر للفساد أو تلك التي تؤدي لشكوك حول الموضوعية والاستقلالية.

وعلى المدققين ألا يستغلوا المعلومات التي يحصلون عليها خلال أدائهم مهامهم كوسيلة لتأمين مكاسب شخصية لأنفسهم أو للآخرين، ويجب عليهم ألا يفشوا المعلومات التي توفر مزايا غير منصفة أو غير معقولة لأشخاص أو مؤسسات أخرى وألا يستغلوا هذه المعلومات كوسيلة لإلحاق الضرر بالآخرين.

### 1.6.4 الشكوك المهنية

ينبغي على المدقق تخطيط وأداء التدقيق بأسلوب الشك المهني، مع الإدراك بأن ظروفًا قد تنشأ وقد تؤدي إلى تحريف البيانات المالية مادياً.

## الباب الثاني

### معايير التدقيق

#### مقدمة

إن المعايير هي بيانات معممة لمبادئ التدقيق والأداء المهني المتوقع من المدققين، وهي أيضاً توفر المعايير التي يتم بموجبها تقييم جودة نتائج التدقيق، وتعتبر المبادئ الأساسية لمعايير التدقيق فرضيات أساسية ومسلمات ثابتة ومبادئ ومتطلبات منطقية تساعد في تطوير معايير التدقيق وتساعد المدققين على تكوين آرائهم وكتابة تقاريرهم وخاصة في الحالات التي لا تنطبق معايير محددة عليها.

#### معايير التدقيق

تجمع معايير التدقيق المبينة هنا على نحو واسع بين ثلاثة تصنيفات:

##### أ. المعايير العامة

تتعلق تلك المعايير بـ:

- استقلالية المؤسسة الرقابية والمدقق.
- الموضوعية.
- مؤهلات الموظفين.
- بذل العناية الملائمة عند إجراء التدقيق، وعند إعداد التقارير ذات الصلة.
- سرية المعلومات.
- ضمان الجودة.
- الأحكام المهنية.

##### ب. المعايير الميدانية

تتعلق معايير التدقيق الميداني بـ:

- التخطيط.
- الإشراف والمتابعة لأعمال التدقيق.
- دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها.
- الالتزام بالقوانين والأحكام النافذة.
- الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمعقولة وذات الصلة.
- تحليل البيانات المالية.

##### ج. معايير رفع التقارير

تتضمن ما يلي:

- صيغة الآراء والتقارير الرقابية ومحتواها.
- أنواع الآراء الرقابية.
- الإرشاد حول إعداد التقارير.

## الفصل الأول: المبادئ الأساسية

### 1.1 مبادئ التدقيق الأساسية

- على ديوان الرقابة المالية والإدارية الامتثال لمعايير التدقيق التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في جميع المسائل التي تعتبر مادية.
- على ديوان الرقابة المالية والإدارية تطبيق حكمه على الأوضاع المختلفة التي تنشأ في سياق التدقيق الحكومي.
- أصبح الطلب على المساءلة العامة للأشخاص أو الهيئات التي تدير موارد عامة واضحاً على نحو متزايد إلى جانب الوعي الجماهيري المتزايد بحيث أن هنالك حاجة إلى تطبيق عملية مساءلة بفعالية.
- تطوير المعلومات والرقابة والتقييم ونظم رفع التقارير الكافية ضمن الحكومة سوف تعمل جميعها على تسهيل عملية المساءلة، وتكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية شكل ومحتوى التقارير المالية والمعلومات الأخرى.
- ينبغي أن تضمن السلطات المختصة نشر معايير المحاسبة المقبولة لرفع التقارير المالية والكشف المتعلق باحتياجات الحكومة، وعلى الجهات الخاضعة للرقابة تطوير أهداف محددة للإنجاز وقابلة للقياس.
- ينبغي أن يقود التطبيق الثابت لمعايير المحاسبة المقبولة إلى عرض عادل للموقف المالي ونتائج العمليات.
- وجود نظام كاف للرقابة الداخلية من شأنه تقليص مخاطر الأخطاء والمخالفات.
- تسهل عملية سن القوانين من السلطة التشريعية التعاون فيما بين الجهات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على وتوفير مداخل إلى جميع البيانات الضرورية ذات الصلة بالتقييم الشامل للأنشطة الخاضعة للرقابة.
- ينبغي أن تكون جميع الأنشطة الرقابية ضمن اختصاصات مراقب عام الدولة.
- ينبغي على ديوان الرقابة المالية والإدارية العمل باتجاه تطوير تقنيات للتدقيق، وكذلك التأكد من صلاحية مقاييس الأداء.
- ينبغي على ديوان الرقابة المالية والإدارية تجنب تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة.

### 1.2 الأهمية النسبية

- يجب على المدقق عند صياغة رأي أو تقرير أن يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية للمسألة في سياق تدقيق البيانات المالية أو التدقيق المالي حسب مقتضى الحال أو طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة أو النشاط الجاري تدقيقه حيث يتم إجراء تدقيق الأداء.
- قد لا تستند الأحكام والاستنتاجات على اختبار التدقيق العادي أو عملية الفحص، لذلك:
- الأهمية النسبية هي التعبير المتعلق بحجم أو طبيعة البند الذي يؤدي بالشخص حسن الاطلاع إلى تغيير قرار بالتصرف أو عدم التصرف بطريقة معينة.
  - يمكن التعبير عن الأهمية النسبية عددياً أو بتعبيرات اقتصادية.
  - إلا أنه وفي حالات حساسة للغاية كالمخالفات فإن أن تصرف يعتبر مادياً بصرف النظر عن حجمه.
  - يعتبر المستوى المقبول من الأهمية النسبية من التقديرات التي تستند إلى الاعتبارات السياسية والاجتماعية-الاقتصادية الوطنية ومستوى المسائلة في الحكومة.
  - قد تختلف مستويات الأهمية النسبية من قطاع أو برنامج إلى آخر.

إذا توصل المدقق إلى أن مسألة ما لا تؤثر مادياً في البيانات المالية طبقاً للمعيار الأكثر ملائمة للظروف فإنه لا يتحفظ على رأيه، وحيثما يقرر المدقق بأن المسألة نسبياً مهمة فإنه يتحفظ على رأيه بعد تحديد نوع التحفظ.

يكون الحكم في حالة تدقيق الأداء أكثر تحيزاً حيث لا يتعلق التقرير بالبيانات المالية أو ببيانات أخرى على نحو مباشر، ولهذا قد يجد المدقق أن اعتبار الأهمية النسبية بالطبيعة أو بالسباق أكثر أهمية من الأهمية النسبية للمبالغ النقدية التي تتضمنها تقارير الأداء.

### 1.3 أنواع التدقيق

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بنوعين من التدقيق:

- 1- التدقيق المالي: ويتضمن تدقيق البيانات المالية والتدقيق المرتبط بالتمويل والتدقيق النظامي.
  - 2- تدقيق الأداء: ويتمحور حول جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية والملاءمة.
- وهذه المعايير قابلة للتطبيق على كلا النوعين من التدقيق، ويجب الإشارة إلى دليل تدقيق الأداء عند تنفيذ تدقيق الأداء.

## الفصل الثاني: المعايير العامة

### 2.1 الاستقلالية والموضوعية

ينبغي أن تكون المؤسسة الرقابية والمدققون مستقلين في كل المسائل المتعلقة بالعمل الرقابي وأحراراً من المعوقات الخارجية أو الشخصية على الاستقلالية وأن يكونوا محايدين وموضوعيين وأن يحافظوا على سلوك مستقل في الجوهر والمظهر.

يضع هذا المعيار المسؤولية على المدقق والمؤسسة الرقابية من أجل الحفاظ على الاستقلالية، بحيث تكون كافة الآراء والاستنتاجات والأحكام والتوصيات محايدة، ويتم استعراضها من قبل أطراف ثالثة واسعة الاطلاع. وعلى المدققين ألا يعيروا الاهتمام فيما إذا كانوا مستقلين، وأن سلوكياتهم ومعتقداتهم تسمح لهم بأن يكونوا مستقلين وحسب، بل فيما إذا كان يوجد أي شيء حول أوضاعهم يمكن أن يفوق الآخرين إلى التساؤل حول استقلالهم، وتستحق جميع الأوضاع أن تؤخذ بعين الاعتبار لأنه ليس من المهم ألا يكون المدققون مستقلين وحياديين فقط وإنما أن تعتبرهم أطراف ثالثة واسعة الاطلاع كذلك.

يحتاج المدققون الحكوميون، بما في ذلك المستشارون والخبراء والاختصاصيون الداخليون، للإهتمام بثلاثة تصنيفات عامة لمعيقات الاستقلالية:

#### 1- المعوقات الداخلية: وتتضمن التالي لكنها لا تقتصر عليها:

- العائلة أو أفراد العائلة المباشرين وثيقو الصلة ممن يكونون من المدراء أو المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة أو كموظفين فيها، والذين يتولون مناصب تؤهلهم لممارسة تأثير مهم ومباشر في الجهة أو على البرامج الخاضعة للرقابة.
- قد تؤدي العلاقات الرسمية أو المهنية أو الشخصية أو المالية بالمدقق إلى وضع حد لمدى الاستفسارات أو الإفصاحات أو تؤدي إلى نتائج تدقيق ضعيفة بشكل من الأشكال.
- الأفكار المسبقة تجاه الأفراد أو المجموعات أو المؤسسات أو أهداف برنامج معين يمكن أن يؤدي إلى تحيز التدقيق.
- المشاركة السابقة في اتخاذ القرارات أو القدرات الإدارية التي تؤثر في عمليات المؤسسة الحالية أو على البرنامج الخاضع للتدقيق.
- كافة أشكال التحيز بما فيها تلك المتأتية عن الاتهامات السياسية أو الاجتماعية الناشئة عن العمل في أو الولاء تجاه مجموعة أو مؤسسة معينة أو مستوى حكومي معين.

- المسؤولية عن إدارة المؤسسة أو اتخاذ القرارات التي تؤثر على عمليات المؤسسة أو البرامج الخاضعة للتدقيق، على سبيل المثال، كمدير المؤسسة أو المسؤولين فيها أو المناصب الكبيرة الأخرى أو الأنشطة أو البرامج الخاضعة للتدقيق أو كعضو في إدارة أي منها.
- اتخاذ القرارات أو الإشراف أو الرقابة المستمرة على المؤسسة أو الأنشطة أو البرامج الخاضعة للرقابة.
- الأداء المتكرر أو المتزامن للتدقيق الذي يؤديه نفس الشخص الذي يمسك السجلات المحاسبية الرسمية عندما تتضمن مثل تلك الخدمات إعداد وثائق أو إنشاء بيانات إلكترونية أو غير الإلكترونية وترحيل المعاملات وتفويض أو تنفيذ أو استكمال المعاملات (مثال: المصادقة على الفواتير أو كشوفات الرواتب أو المطالبات أو أية مدفوعات أخرى للمؤسسة أو البرنامج الخاضع للتدقيق)، مع الحفاظ على حساب مصرفي للمؤسسة أو الحصول على كفالة عدلية لصندوق المؤسسة الخاضعة للرقابة أو ممارسة الصلاحيات نيابة عن المؤسسة أو الحصول على سلطة القيام بذلك.
- المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة في المؤسسة أو البرنامج الخاضع للتدقيق.

## 2- المعوقات الخارجية: وتتضمن التالي لكنها لا تقتصر عليها:

- التدخل أو التأثير الخارجي الذي يحد، أو يعدل على نحو غير ملائم أو متهور منظور التدقيق أو يعرضه للتهديد بما في ذلك الضغط لتقليص مقدار العمل المنفذ على نحو غير لائق من أجل تقليص النفقات أو الرسوم.
- القيود غير المعقولة على الوقت المسموح به لإتمام التدقيق أو إصدار التقرير.
- التدخل الخارجي في الجهاز الرقابي فيما يتعلق بتعيين وترقية موظفي الرقابة.
- القيود على الموارد المالية أو الموارد الأخرى المتوافرة للجهاز الرقابي والتي تؤثر تأثيراً عكسياً في قدرة الجهاز الرقابي على الاضطلاع بمسؤولياته.
- تجاوز الإصلاحات أو التأثير على حكم المدقق فيما يتعلق بالمحتوى الملائم لتقرير التدقيق أو اختيار ما سيتم تدقيقه.
- التأثير الذي يعرض وظائف المدققين الدائمة للخطر بخلاف الكفاءة أو الحاجة إلى خدمات التدقيق.

## 3- المعوقات التنظيمية:

- ينبغي على أي مؤسسة ألا تكون قادرة على التأثير في أهداف أو مدى التدقيق أو تقارير التدقيق التي يصدرها ديوان الرقابة المالية والإدارية سواء بصورة مباشرة من خلال سلم الصلاحيات في الديوان أو بصورة غير مباشرة من خلال السيطرة على ميزانية الديوان وموظفيه.
- وإذا أثرت واحدة أو أكثر من تلك المعوقات في قدرة المدقق على العمل ورفع التقارير عن النتائج على نحو نزيه فعلى المدقق أن يمتنع عن أداء التدقيق أو ذكر تلك المعوقات في تقرير التدقيق .
- على المدققين المهنيين أيضاً أخذ تلك المعوقات الداخلية والخارجية والتنظيمية بعين الاعتبار والتي قد تؤثر في قدرتهم على أداء عملهم والإبلاغ عن النتائج التي يتوصلون إليها بصورة نزيهة، ويجب على المدققين المهنيين كذلك أن يتبعوا مدونة السلوك المهني للمؤسسات المهنية وقواعد وتعليمات مكتب مراقب عام الدولة والمعوقات الداخلية والخارجية والتنظيمية الواردة في هذه الوثيقة.

## 2.2 الكفاءة

- يجب أداء مهام التدقيق من قبل، أو تحت إشراف شخص أو أشخاص يمتلكون، بشكل جماعي، مهارات فنية وإدراكية يجب توافرها عند المدقق الكفاء والمتمرس.

يضع هذا المعيار مسؤولية ضمان إجراء التدقيق أو تنفيذ أية إرتباطات تدقيقية أخرى تتطلب إصدار تقرير على عاتق الجهاز الرقابي من حيث ضمان تنفيذ هذه الاجراءات من قبل أشخاص أكفاء، وذوي مهارات وخبرات ملائمة، وتطبيق المعرفة والمهارات المذكورة هنا على معرفة ومهارات الجهاز الرقابي ككل وليس بالضرورة على كافة الأفراد، وقد يتم الاستعانة بمستشارين للمساعدة في موضوع المعرفة الجماعية لديوان الرقابة المالية الإدارية.

وبناء عليه، يجب أن يكون لدى الأجهزة الرقابية عملية للتوظيف، والاستخدام والتنمية المستمرة، وتقييم الموظفين لمساعدة الجهاز على الحفاظ على قوى عاملة ذات كفاءة مناسبة، وعلى الجهاز الرقابي أن يواظب على التعليم والتدريب الذي يستلزم كل مدقق.

### 2.3 العناية الملائمة

ينبغي ممارسة العناية الملائمة من أجل تحديد وجمع وتقييم الأدلة ورفع تقارير بالنتائج والاستنتاجات والتوصيات.

يضع هذا المعيار على عاتق المدقق والجهاز الرقابي مسؤولية متابعة كافة المعايير القابلة للتطبيق عند أداء التدقيق الحكومي، وعلى المدققين اللجوء إلى أحكام مهنية سليمة لتحديد المعايير القابلة للتطبيق على العمل لتنفيذها ومتابعتها بناء على ذلك، وقد تحدث أوضاع حيث لا يكون بمقدور المدققين متابعة العمل القابل للتطبيق، ولا الانسحاب من عملية التدقيق، وعلى المدققين، في مثل هذه الأوضاع، الكشف في تقاريرهم، عن حقيقة أنه لم يتم إتباع أحد المعايير، والسبب وراء ذلك والتأثير المعروف لعدم إتباع المعيار على نتائج التدقيق، ويجب توثيق عدم تطبيق معايير محددة خلال التدقيق في أوراق العمل.

ممارسة العناية اللازمة تعني اللجوء إلى أحكام سليمة في تحديد مدى التدقيق واختيار الوسائل والطرق وانتقاء اختبارات وإجراءات التدقيق، وينطبق ذات الحكم السليم عند أداء الاختبارات والإجراءات وعند تقييم نتائج التدقيق ورفع تقارير بشأنها. تتطلب المنهجية التي ينبغي استخدامها ومدى الاختبارات والإجراءات التي ينبغي تطبيقها دراسة ما يلي كحد أدنى:

- ما هو الضروري لتحقيق أهداف التدقيق.
- المادية أو الأهمية النسبية و/أو المسائل المهمة التي تنطبق عليها الاختبارات والإجراءات والمنهجية.
- فعالية و/أو كفاءة أدوات الرقابة الداخلية.
- الكلفة في مقابل فوائد التدقيق، ومدى العمل الجاري تنفيذه (إلا أنه قد تحدث أوضاع حيث يكون مطلوباً من الجهاز الرقابي إجراء تدقيق رغم أن كلفة التدقيق تتجاوز فوائده).
- رفع تقارير عن الأطر الزمنية التي يجب الالتزام بها.

### تعتمد نوعية العمل الرقابي والتقارير ذات الصلة عموماً على:

- مدى كفاية التدقيق (المنهجية والاختبارات والإجراءات المستخدمة في التدقيق) في توفير ضمان معقول لتحقيق أهداف التدقيق.
- النتائج والتوصيات بناء على التقييم الموضوعي والمدعم دعماً كاملاً بأدلة التدقيق الكافية والملائمة ذات العلاقة.
- توافق عملية التدقيق مع معايير التخطيط والتنفيذ ورفع التقارير المبينة في هذه الوثيقة.
- مراجعة إشرافية للعمل الذي تم تنفيذه والأحكام التي تم إصدارها والتقرير الرقابي.

يجب استخدام المهارات الفنية الملائمة مع تعقيدات عملية تدقيق معينة. أما المدققون فهم بحاجة إلى تبيينهم حول أوضاع ونقاط الضعف الرقابية والنواقص في حفظ السجلات والأخطاء والتعاملات أو النتائج غير العادية والتي يمكن أن تكون مؤشراً يدل على الاحتيال أو الصرف غير القانوني أو العمليات غير المصرح بها أو التبيد أو عدم الكفاءة أو غياب الاستقامة.

إذا كان ديوان الرقابة المالية والإدارية بحاجة إلى نصائح من مستشارين من خارج الديوان، فإن معايير العناية الملائمة تفرض بذل الجهد والترتيبات التي تضمن الحفاظ على نوعية الأداء، ولا يعفي السعي لنصيحة خبير خارجي ديوان الرقابة المالية

والإدارية من مسؤولية الآراء المتبلورة أو الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها حول التدقيق. عندما يستخدم ديوان الرقابة المالية والإدارية عمل مدققين آخرين فعليه تطبيق إجراءات كافية لتوفير الضمانة بأن ما يبذله المدققون الآخرون قد خضع لمعيار العناية الملائمة وأنهم يمثلون لمعايير التدقيق ذات الصلة، وأن يستعرض عمل المدققين الآخرين للاقتناع بنوعية العمل.

#### 2.4 سرية المعلومات

على المدقق الحفاظ بصورة مستمرة على سرية المعلومات التي يحصل عليها شفويًا أو كتابيًا في سياق عمله، وألا يفشي أية معلومات إلى أي طرف خارجي دون صلاحية معينة، أو ما لم يكن هناك موجب قانوني أو مهني لهذا الإفشاء. ينبغي ألا يكون هناك خرق لسرية المعلومات ما لم يكن هناك موجب قانوني أو مهني للقيام بذلك، وما لم يتم الحصول على الموافقة المناسبة، وعلى المدقق ألا يفشي أية معلومات حول الجهاز الرقابي وإدارته إلى أطراف خارجية، ولا يصرح لأي فرد في ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإدلاء بتصريحات إلى وسائل الإعلام، أو إقامة أية اتصالات متعلقة بالعمل مع وسائل الإعلام فيما عدا رئيس الديوان، وأي شخص يصرح له الرئيس بذلك.

#### 2.5 ضمان الجودة

يجب أن يكون لدى ديوان الرقابة المالية والإدارية نظام نافذ لضمان تحقيق الجودة الملائمة

على الجهاز الرقابي تأسيس أنظمة وإجراءات من أجل:

- التأكد من أن عمليات ضمان الجودة الداخلية تعمل على نحو مرض.
- ضمان نوعية التقارير الرقابية.
- ضمان التحسينات وتجنب تكرار نقاط الضعف.

يجب على ديوان الرقابة المالية والإدارية تطبيق برنامج لضمان توافق أعمال التدقيق مع المعايير والسياسات والإجراءات التي وضعها ديوان الرقابة المالية والإدارية، ويشير برنامج ضمان الجودة إلى عناصر الإشراف الكافي والمراجعات الداخلية والمراجعات الخارجية.

من المرغوب فيه بالنسبة للدوائر الرقابية، كوسيلة إضافية لضمان تحقيق جودة الأداء إضافة لاستعراض أعمال التدقيق من جانب موظفين يضطلعون بمسؤولية عمليات التدقيق المعنية، أن تضع ترتيبات ضمان تحقيق الجودة الخاصة بها، وهذا يعني التخطيط والتنفيذ ورفع التقارير المتعلقة بعينات التدقيق التي يتم مراجعتها بعمق من قبل موظفين مؤهلين تأهيلاً مناسباً من الديوان وغير مشاركين في أعمال التدقيق تلك، وبالتشاور مع الإدارة الرقابية ذات الصلة فيما يخص نتائج الترتيبات الداخلية لضمان الجودة ورفع التقارير الدورية إلى الإدارة العليا للجهاز الرقابي.

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بإجراء التدقيق الداخلي بصورة واسعة لمساعدة الإدارات الرقابية على تحقيق إدارة فاعلة لعملياتها والحفاظ على نوعية أدائها.

يجب أن يكون لدى الأجهزة الرقابية التي تمارس التدقيق مراجعة خارجية على أساس منتظم من جانب مراجعين مستقلين عن الجهاز الرقابي، ويجب أن تحدد المراجعة الخارجية وخلال فترة المراجعة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة كافيًا وفيما إذا تم الامتثال لسياسات وإجراءات جودة الرقابة لتوفير ضمان معقول للجهاز الرقابي بالامتثال للمعايير المهنية النافذة، وعلى الأجهزة الرقابية اتخاذ الإجراءات العلاجية التصحيحية حسب الحاجة وبناء على نتائج المراجعة الخارجية.

#### 2.6 الأحكام المهنية

يجب استخدام الأحكام المهنية في تخطيط عمليات التدقيق وتنفيذها ورفع تقارير بالنتائج.

يتطلب هذا المعيار من المدققين بذل عناية معقولة والالتزام بالمبادئ التي تخدم المصلحة العامة، والحفاظ على أعلى درجات النزاهة والموضوعية والاستقلالية عند تطبيق الأحكام المهنية على كافة جوانب عملهم.

على المدققين استخدام الأحكام المهنية لتحديد نوع المهمة الواجب أدائها والمعايير الواجب تطبيقها على العمل وتحديد مدى العمل المطلوب واختيار المنهجية وتحديد نوع وكَم الأدلة التي يجب جمعها، واختيار الاختبارات والإجراءات لعملهم، وتطبيق الأحكام المهنية كذلك على إجراء الاختبارات والإجراءات وفي تقييم ورفع تقارير بنتائج العمل.

تتطلب الأحكام المهنية من المدققين إبداء الشك المهني وهو السلوك الذي يتضمن عقلاً متسائلاً يبحث عن إجابات وتقيماً نقدياً للأدلة واستخدام المعرفة والمهارات والخبرة التي تتطلبها عملية جمع الأدلة والتقييم الموضوعي لكفاية وترابط الأدلة بجد وبإيمان كبير وبنزاهة، ولأن جمع الأدلة وتقييمها يتم عبر المهام، فإنه يجب ممارسة الشك المهني من خلال المهام، ولا يفترض المدققون أن الإدارة غير نزيهة، ولا يفترضون فيها النزاهة المؤكدة، ويجب على المدققين، خلال ممارسة الشك المهني، ألا يرضوا بأقل من الأدلة المقنعة بأن الإدارة نزيهة.

ويتيح الشك المهني للمدققين الحصول على ضمان معقول بأنه سيتم التوصل إلى احتمال وجود أخطاء مادية أو تحريفات مهمة في البيانات المالية، ولا يمكن التوصل إلى الضمان المطلق بسبب طبيعة الأدلة وخصائص الاحتمال.

## 2.7 معايير عامة أخرى

على ديوان الرقابة المالية والإدارية تبني سياسات وإجراءات لإعداد أدلة وتعليمات مكتوبة أخرى تتعلق بإجراء التدقيق.

يعتبر الاتصال مع موظفي الجهاز الرقابي بوساطة تعميمات تتضمن أدلة، والحفاظ على دليل تدقيق محدث لسياسات، ومعايير، وممارسات الجهاز الرقابي مهماً للحفاظ على نوعية مهام التدقيق.

## الفصل الثالث: المعايير الميدانية

### 3.1 مقدمة

إن الغرض من المعايير الميدانية هو مقياس أو آلية أو إطار عام شامل لخطوات أو إجراءات ممنهجة وهادفة ومتوازنة ينبغي على المدقق إتباعها، وتمثل هذه الخطوات قواعد البحث التي يطبقها المدقق كباحث عن خدمات التدقيق من أجل تحقيق نتائج محددة.

تضع المعايير الميدانية إطاراً عاماً لأداء العمل الرقابي وإدارته، وهي تتعلق بمعايير التدقيق العامة التي تبين المتطلبات الأساسية لأداء المهام المشمولة بالمعايير الميدانية، وهي متعلقة كذلك بمعايير رفع التقارير التي تشمل جوانب الاتصال كنتيجة لتطبيق المعايير الميدانية التي تشكل المصدر الرئيسي لمحتويات الرأي أو التقرير.

### 3.2 التخطيط

على المدقق تخطيط التدقيق على نحو يضمن نوعية عالية للتدقيق المنفذ بطريقة اقتصادية ذات كفاءة وفعالية وبأسلوب ملائم.

على مكتب مراقب عام الدولة إعداد خطط للاضطلاع بمسؤولياته، بحيث ينفذ مهام التدقيق على المؤسسات العامة المختلفة بناء على دورة معينة بحيث يتم الاستفادة من ذلك في ضمان استخدام الموارد على نحو إقتصادي فعال.

يجب تغطية المجالات التالية عند تخطيط التدقيق:

- تحديد الجوانب المهمة الخاصة بالبيئة والتي يعمل الجهاز الرقابي فيها.

- وضع فهم لعلاقات المسائلة في الجهاز الرقابي.
- الإعتناء بصيغة ومحتوى التقارير ومستخدمي آراء التدقيق والاستنتاجات.
- تحديد أهداف التدقيق وبرمجة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي ينبغي تنفيذها.
- تحديد الأنظمة الإدارية والأدوات الرقابية الرئيسية وتنفيذ التقييم الأولي لتحديد كل من نقاط القوة ونقاط الضعف.
- تحديد المادية أو الأهمية النسبية للمسائل الواجب دراستها.
- مراجعة الرقابة الداخلية الخاصة بالجهاز الرقابي وبرنامج عمله.
- تقييم مدى الثقة التي يمكن منحها للمدققين الآخرين كالرقابة الداخلية مثلاً.
- توفير رؤية لتحديد فيما إذا تم اتخاذ الإجراء الملائم بشأن نتائج وتوصيات التدقيق التي تم إصدار تقرير بها مسبقاً.
- توفير التوثيق الملائم لخطة التدقيق والإطار العام المقترح.
- تطبيق منهجيات تنسيق العمل والتي قام مدققون ومختصون آخرون بتطبيقها فعلاً.

وتتضمن الخطة عادة خطوات التخطيط التالية:

- جمع معلومات حول المؤسسة الخاضعة للرقابة من أجل تقييم الخطر وتحديد الأهمية النسبية.
- تحديد هدف ومدى التدقيق.
- إجراء تحليل أولي لتحديد المنهجية الواجب إتباعها وطبيعة ومدى الاستفسارات التي يجب القيام بها لاحقاً.
- إبراز المشاكل الخاصة المتوقعة عند تخطيط التدقيق.
- إعداد ميزانية وخطة التدقيق.
- تحديد المتطلبات الوظيفية وفريق التدقيق.
- التعريف بالجهة الخاضعة للرقابة حول المنظور والأهداف ومعايير تقييم التدقيق ومناقشتها معهم حسب الضرورة.
- يقوم الجهاز الرقابي بتنقيح الخطة خلال عملية التدقيق وعند اللزوم.
- على المدققين تخطيط التدقيق لتوفير قناعة معقولة حول الأخطاء المادية الناجمة عن عدم الامتثال لبندود العقود أو اتفاقيات المنح التي لها تأثير مادي مباشر في تحديد المبالغ في البيانات المالية. يجب على المدققين تطبيق إجراءات تدقيق محددة وموجهة بشكل خاص للتأكد من عدم الامتثال إن نتأهت إلى عملهم معلومات محددة توفر أدلة تتعلق بوجود مشكلة في عدم الامتثال والتي يمكن أن يكون لها تأثير مادي غير مباشر في البيانات المالية.

### 3.3 الإشراف والمتابعة

- يجب أن يكون عمل المدققين، عند كل مستوى ومرحلة، تحت الإشراف خلال التدقيق، كما يجب أن يقوم عضو متمرس من المدققين بمراجعة العمل الموثق.
- يعتبر الإشراف ضرورياً من أجل ضمان تلبية أهداف التدقيق والحفاظ على نوعية العمل الرقابي، ولذلك فإن الإشراف والرقابة الملائمة ضروريان في جميع الحالات بصرف النظر عن كفاءة المدققين.
- يجب توجيه الإشراف إلى كل من جوهر ومنهجية التدقيق، وهذا يتطلب ضمان ما يلي:
- فعالية ونوعية أعمال التدقيق.
- تحقيق هدف مكتب مراقب عام الدولة من خلال توفير التدريب العملي للمدققين.
- استيعاب أفراد طاقم التدقيق لخطة التدقيق على نحو واضح ومستمر.
- إجراء التدقيق وفقاً لمعايير وممارسات التدقيق الخاصة بالجهاز الرقابي.

- إتباع خطة التدقيق وخطوات العمل المبينة في الخطة ما لم يصرح بإجراء تغيير.
- احتواء أوراق العمل على أدلة تدعم على نحو كاف جميع الاستنتاجات والتوصيات والآراء.
- تحقيق المدقق أهداف التدقيق المبينة.
- إحتواء تقرير التدقيق على استنتاجات وتوصيات وآراء التدقيق حسب الاقتضاء.

يجب مراجعة أعمال التدقيق من قبل فرد متمرس من موظفي التدقيق قبل استكمال آراء وتقارير التدقيق، ويجب تنفيذ هذه مع التقدم في كل مرحلة من مراحل التدقيق، وتوفر المراجعة أكثر من مستوى من الخبرة والحكم على مهمة التدقيق ويجب ضمان أن:

- كافة التقييمات مدعمة على نحو سليم، بالأدلة الكافية المعقولة ذات الصلة كأساس للرأي أو التقرير الرقابي النهائي.
- كافة الأخطاء، وأوجه القصور والمسائل الاستثنائية قد تم تحديدها وتوثيقها بصورة صحيحة، وأنه تم حلها أو لفت انتباه كبار المسؤولين إليها بصورة مرضية.
- التغييرات والتحسينات الضرورية لإجراء عمليات التدقيق مستقبلاً قد تم تحديدها وتدوينها وأخذها بعين الاعتبار في خطط التدقيق اللاحقة وفي أعمال التنمية الوظيفية.

#### 3.4 دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يجب على المدقق دراسة وتقييم درجة الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله.

ينبغي إجراء دراسة وتقييم للرقابة الداخلية بناء على نوع التدقيق المنفذ، وتركز الدراسة والتقييم، في حالة التدقيق المالي، على الأدوات الرقابية التي تساعد على حماية الأصول والموارد وتضمن دقة وإكمال السجلات المحاسبية، وهي تعمل، في حالة تدقيق الأداء، على المساعدة في أداء أعمال الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية مع ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية وإصدار معلومات مالية وإدارية ملائمة وجديرة بالثقة. يعتمد مدى دراسة وتقييم الرقابة الداخلية على أهداف التدقيق وعلى درجة الثقة المتوخاة منها. على المدقق حينما تكون الأنظمة المحاسبية أو أنظمة المعلومات الأخرى محوسبة أن يحدد فيما إذا كانت أدوات الرقابة الداخلية تعمل بفعالية وذلك لضمان النزاهة والثقة وإكمال المعلومات.

#### 3.5 الالتزام بالقوانين والأحكام النافذة

يجب إجراء اختبار الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة خلال تنفيذ التدقيق من أجل توفير ضمان معقول لتعقب الأخطاء والمخالفات والممارسات غير القانونية التي قد يكون لها تأثير مادي مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية.

تعتبر مراجعة الالتزام بالقوانين والتعليمات مسألة مهمة وخاصة عند تدقيق البرامج الحكومية لأن اتخاذ القرارات يحتاج إلى معرفة فيما إذا كان يتم إتباع القوانين والتعليمات وفيما إذا كانت النتائج المرجوة قد تحققت وما هي الأحكام الضرورية إن لم يكن هذا هو الحال، إضافة لذلك فإن المؤسسات والبرامج والخدمات والأنشطة والوظائف الحكومية تنشأ بفعل القوانين وتخضع لأكثر من مجموعة من القواعد والأحكام المحددة. وتعتبر مراجعات الالتزام ضرورية لكل من التدقيق المالي والإداري، ويمكن أن يؤدي عدم الالتزام في تدقيق الأداء إلى إلغاء برامج، أو سحب الأموال أو عقوبات قانونية ضد الجهة الخاضعة للرقابة.

يحتاج الأشخاص القائمون على تخطيط التدقيق إلى الإلمام بالمتطلبات التي تنطبق على الجهة الخاضعة للرقابة، كما أن المدققين بحاجة إلى ممارسة الأحكام المهنية في تحديد تلك القوانين والتعليمات والتي لديها تأثير مهم على أهداف التدقيق وذلك لتعدد القوانين والتعليمات التي قد تنطبق على عمليات التدقيق المحدد.

كذلك يجب على المدقق أن يتنبه إلى الأوضاع أو العمليات التي يمكن أن تشير إلى ممارسات غير قانونية لها تأثير غير مباشر على نتائج التدقيق، وعندما تشير خطوات وإجراءات التدقيق إلى حدوث أو احتمال حدوث ممارسات غير قانونية فإن المدقق بحاجة إلى تحديد مدى تأثير تلك الممارسات على نتائج التدقيق.

ويجب على المدقق، عند إجراء التدقيق وفقاً لهذا المعيار، أن يختار ويؤدي خطوات وإجراءات التدقيق الملائمة للظروف وضمن نطاق حكمه المهني، ويجب وضع هذه الخطوات والإجراءات للحصول على أدلة كافية وملائمة توفر أساساً منطقياً للأحكام والاستنتاجات.

وتكون الإدارة، عموماً، مسؤولة عن توفير نظام رقابة داخلية فاعل يضمن الالتزام بالقوانين والتعليمات، وعلى المدقق، عند وضع خطوات وإجراءات اختبار الالتزام، أن يقيم أدوات الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، ويقيم المخاطر التي تجعل الهيكلية الرقابية في المؤسسة الخاضعة للرقابة غير قادرة عن منع أو إكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات.

### 3.6 أدلة ووثائق التدقيق

يجب الحصول على أدلة ملائمة وذات صلة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته فيما يتعلق بالجهاز الرقابي والأعمال أو البرامج أو المهام الخاضعة للرقابة.

يجب أن تستند نتائج وتوصيات التدقيق إلى أدلة، ومن الضروري اختيار جمع المعلومات وتقنيات أخذ العينات بعناية لأن المدقق نادراً ما يحظى بفرصة دراسة جميع المعلومات حول الجهة الخاضعة للتدقيق، كما أن المدققين بحاجة إلى الاقتناع بأن البيانات مترابطة ويعتمد عليها عندما تكون معطيات النظام المحوسب جزءاً مهماً من التدقيق وعندما تكون درجة الثقة بالمعلومات مهمة لتحقيق أهداف التدقيق.

ويجب أن يكون لدى المدققين فهم سليم للتقنيات وللإجراءات مثل الفحص، والملاحظة، والاستفسار، والتثبت من أجل جمع أدلة التدقيق، ويجب على ديوان الرقابة المالية والإدارية ضمان أن تكون التقنيات المستغلة كافية للبحث المعقول عن جميع الأخطاء والمخالفات المادية على نحو كمي.

ويجب أخذ نوعية الأدلة بعين الاعتبار عند اختيار المنهجيات والإجراءات، كأن تكون الأدلة كافية ومترابطة ومعقولة. ويجب على المدققين توثيق أدلة التدقيق توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك أساس ومدى التخطيط والعمل المنفذ ونتائج التدقيق.

وينبغي أن تحتوي أوراق التدقيق على معلومات كافية لتمكين المدقق الخبير الذي لا يملك اتصالات مسبقة مع فريق التدقيق من التأكد من الأدلة التي تدعم نتائج المدقق المهمة وتوصياته.

#### يعتبر التوثيق الكافي مهماً وذلك من شأنه:

- تعزيز وتدعيم آراء وتقارير المدقق.
- زيادة كفاءة وفعالية التدقيق.
- المساعدة كمصدر للمعلومات لإعداد التقارير، أو الإجابة عن أية استفسارات من الجهة الخاضعة للرقابة، أو من أية أطراف أخرى.
- المساعدة كدليل لإلتزام المدقق بمعايير التدقيق.
- تسهيل التخطيط والإشراف.
- مساعدة التطور المهني للمدقق.

- المساعدة في ضمان أن العمل قد تم أدائه على نحو مرض.
- توفير أدلة للعمل المنفذ من أجل الاسترشاد المستقبلي.

### 3.7 تحليل البيانات المالية وإجراءات التحليل

يجب على المدققين في التدقيق المالي تحليل البيانات المالية من أجل التحقق فيما إذا تم الامتثال لمعايير المحاسبة المقبولة بالنسبة للتقارير المالية والإفصاحات، ويجب إجراء تحليل البيانات المالية وإجراءات تحليلية أخرى إلى الحد الذي يمكن معه الحصول على أساس منطقي لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

يهدف تحليل البيانات المالية إلى التحقق من العلاقة المتوقعة ضمن العناصر المختلفة للبيانات المالية وتحديد أية علاقات غير متوقعة وأية توجهات استثنائية، لذلك على المدققين تحليل البيانات المالية تحليلاً معمقاً والتحقق فيما إذا تم:

- إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة.
- عرض البيانات المالية مع أخذ ظروف الجهة الخاضعة للرقابة بعين الاعتبار.
- الإفصاح الكافي حول العناصر المختلفة للبيانات المالية.
- تقييم وقياس وعرض العناصر المختلفة للبيانات المالية على نحو ملائم.

تعتمد طرق وتقنيات التحليل المالي بدرجة كبيرة على طبيعة ومدى وهدف التدقيق وعلى معرفة وأحكام المدقق.

وحيثما يكون مطلوباً من الجهاز الرقابي إنفاذ قوانين الميزانية، يجب أن يتضمن التدقيق ما يلي:

- التحقق في حسابات الإيرادات فيما إذا كانت التوقعات حسب الميزانية الأولية، وأن عمليات تدقيق الضرائب والرسوم المدونة والإيصالات المنسوبة يمكن تنفيذها من خلال المقارنة مع البيانات المالية السنوية للممارسات الخاضعة للرقابة.
- التحقق بالنسبة لحسابات المصروفات من أن الأرصدة، حسب الاعتمادات المالية في الميزانيات، متفقة مع القوانين والأرصدة المرحلة من البيانات المالية للسنة السابقة.

## الفصل الرابع: معايير رفع التقارير

### 4.1 رأي أو تقرير المدقق

يجب على المدقق، في نهاية كل عملية تدقيق، أن يعد رأياً أو تقريراً مكتوباً حسب الاقتضاء، يبين فيه نتائج عملية التدقيق في نموذج مناسب، ويجب أن تكون محتويات التقرير سهلة الاستيعاب وخالية من الغموض أو الإبهام، وأن يتضمن التقرير فقط المعلومات التي تدعمها أدلة التدقيق المترابطة والمستقلة والموضوعية والعادلة والبناءة. يقع على عاتق ديوان الرقابة المالية والإدارية بالنهاية تحديد الإجراءات الواجب اتخاذه فيما يتعلق بممارسات الاحتياطي، أو المخالفات الجسيمة التي يكتشفها المدققون.

ويسلم المدققون الحكوميون أنواعاً مختلفة من التقارير إلى السلطتين التنفيذية والتشريعية، وتبدأ عملية رفع تقرير التدقيق بتسليم مسودة تقرير فحص إلى رئيس الإدارة أو الدائرة التي تم تدقيقها مع طلب تسليم الردود والإيضاحات/التعليقات على الملاحظات الناتجة عن التدقيق. وتخضع الملاحظات للمعالجة، وبعد ذلك يصدر التقرير الذي يسلمه ديوان الرقابة المالية والإدارية إلى السلطة التشريعية اعتماداً على صدق وترابط الردود/الإيضاحات المستلمة، وعلى الأهمية المادية في تقرير التدقيق. إلى جانب هذا، هنالك شهادة تدقيق يصدرها المدقق حول البيانات المالية أو حول بيان المصروفات.

وفيما يتعلق بالتدقيق المالي، على المدقق أن يعد تقريراً مكتوباً بحيث يمكن أن يكون جزءاً من التقرير حول البيانات المالية، أو تقريراً منفصلاً حول اختبارات الالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة، ويجب أن يتضمن التقرير بياناً حول التأكيد الإيجابي للبنود التي تم اختبار الامتثال لها، والتأكيد السلبي حول البنود التي لم يتم اختبارها. كما يجب أن يتضمن التقرير، فيما يخص عمليات تدقيق الأداء، كافة الحالات الجسيمة لعدم الالتزام ذات الصلة الوثيقة بأهداف التدقيق.

## إجراءات التدقيق

### التقرير الأولي

يقوم مسؤولو التدقيق الميداني بوضع نتائج التدقيق، ويناقشونها مع الجهات الخاضعة للرقابة، ويتم وضع مسودة تقرير أولي بناء على تلك النتائج، ويتم مراجعة هذه المسودة وتسليمها إلى الجهة الخاضعة للرقابة لإبداء التعليقات.

### مسودة التقرير النهائي

يقوم مسؤولو التدقيق، عند استكمال العمل الميداني في كامل الوزارة، بجمع وإعداد مسودة تقرير التدقيق النهائي مع تضمين الردود التي تم تسلمها من الإدارة ويقوم مدير التدقيق وإدارة التدقيق في ديوان الرقابة المالية والإدارية بعد ذلك بمراجعة المسودة وإصدارها إلى الهيئة المعنية، وللديوان أن يلغي نتائج التدقيق، وأن يقوم بتوثيقها توثيقاً ملائماً في الملف بعد تسلم التعليقات إذا كانت مقبولة.

يتم إرسال مسودة التقرير النهائي المراجعة إلى الجهة المعنية، ويمنح إطار زمني بين 7 إلى 15 يوماً لمزيد من التعليقات، وتتضمن مسودة التقرير كافة الردود المستلمة خلال هذه الفترة إذا برزت تعليقات إضافية.

### شكل ومحتوى الآراء والتقارير

يجب أن يلتزم شكل ومحتوى التقارير بالمعايير التالية:

العنوان:

يجب أن يكون التقرير مسبقاً بعنوان أو ترويسة مناسبة تساعد القارئ على تمييزه من البيانات والمعلومات التي يصدرها الآخرون.

التوقيع والتاريخ:

يجب أن يكون الرأي أو التقرير موقِعاً ومؤرخاً حسب الأصول.

الأهداف والمدى:

يجب أن يتضمن الرأي أو التقرير إشارة إلى أهداف ومدى التدقيق، وتكون هذه المعلومات مجالات التدقيق وغايته.

الإتمام:

يجب تذييل ونشر الآراء حول البيانات المالية ذات الصلة بها، إلا أن تقارير الأداء قد لا تكون بحاجة إلى هذا التذييل، ويجب عرض آراء وتقارير المدقق مثلما أعدها المدقق. ومن حين لآخر قد يحصل الجهاز الرقابي من خلال ممارسته لإستقلاليتها على معلومات لا يمكن نشرها بحرية من باب المصلحة العامة، وقد يؤثر هذا في استكمال تقرير التدقيق، وعلى المدقق، في هذه الحالة، أن يضع في اعتباره الحاجة إلى إعداد تقرير منفصل وغير منشور ويحتمل أن يتضمن مواد سرية أو حساسة.

الجهة المُخاطبة:

يجب أن يحدد التقرير الجهات التي يخاطبها كما تتطلبه ذلك ظروف المهمة أو التعليمات المحلية أو الممارسات، وقد يكون هذا غير ضروري حيث توجد إجراءات رسمية للتسليم.

تحديد الموضوع:

يجب أن يحدد التقرير البيانات المالية (في حالة عمليات التدقيق المالية) أو المجال (في حالة تدقيق الأداء) المتعلق به، وهذا يتضمن معلومات مثل اسم الجهة الخاضعة للتدقيق، والتاريخ أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية، وموضوع التدقيق.

الأساس القانوني:

يجب أن يحدد التقرير التشريعات أو الصلاحيات الأخرى الممنوحة للتدقيق.

الامتثال للمعايير:

يجب أن تشير الآراء أو التقارير إلى معايير التدقيق أو الممارسات التي تم إتباعها في إجراء التدقيق، ومن ثم تزويد القارئ بتأكيد حول إجراء التدقيق وفقاً للإجراءات المقبولة عموماً.

## 4.2 أنواع آراء التدقيق

يكون رأي التدقيق، في العادة بصيغة محددة قياسية تتصل بالبيانات المالية ككل، لذلك يتم تجنب الحاجة إلى بيان ما يوجد وراء البيانات المالية بالتفصيل، وإنما يتم إيصال فهم عام إلى طبيعة البيانات المالية بين القراء فيما يتعلق بمعناها، وتتأثر طبيعة هذه الكلمات بالإطار القانوني للتدقيق، ولكن يجب أن يشير محتوى الرأي بوضوح فيما إذا كان الرأي متحفظاً أم غير متحفظ، أو رأياً معاكساً أو رأياً سلبياً.

### الرأي غير المتحفظ

يعطى الرأي غير المتحفظ عندما يقتنع المدقق من جميع الجوانب:

- أنه قد تم إعداد البيانات المالية باستخدام أسس وسياسات محاسبية تم تطبيقها بثبات واستقامة.
- أن البيانات المالية تمتثل للمتطلبات القانونية والتعليمات ذات الصلة.
- أن الرأي المقدم حول البيانات المالية يتوافق مع إمام المدقق بالجهة الخاضعة للرقابة.
- أنه يوجد إفصاحات كافية عن كافة الأمور المادية المتعلقة بالبيانات المالية.

### الفقرة التوكيدية

قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار في حالات معينة أن القارئ لن يتوصل إلى فهم مناسب للبيانات المالية ما لم يتم جذب الانتباه إلى الأمور الاستثنائية أو المهمة، وبصفة عامة، لا يقدم المدقق الذي يصدر رأياً غير متحفظ إشارة إلى جوانب معينة من البيانات المالية في فقرة الرأي، بحيث يصر الى إساءة فهمه على أنه رأي متحفظ، ولتجنب هذا الانطباع يتضمن التقرير فقرة بعد فقرة الرأي تشير إلى "مسألة ذات أهمية"، إلا أنه يجب على المدقق ألا يستغل التشديد على مسألة ما لتعويض النقص في الإفصاحات الضرورية حول البيانات المالية، ولا أن يكون ذلك بديلاً لرأي متحفظ.

## الرأي المتحفظ

قد لا يتمكن المدقق من إبداء رأي غير متحفظ عندما تنشأ أي من الظروف التالية، وتكون أو قد تكون مادية للبيانات المالية في حكم المدقق.

- محددات التدقيق، أو القيد على نطاق التدقيق.

- عندما تكون البيانات المالية غير مستكملة أو مضللة، وعندما يكون هناك انحراف غير مبرر عن المعايير المحاسبية المقبولة عموماً.

- عدم التيقن الذي يؤثر على البيانات المالية.

عندما لا يوافق المدقق على بند أو أكثر في البيانات المالية أو يكون غير متأكد من بند أو أكثر في البيانات المالية وتكون هذه البنود مادية ولكن ليست أساسية لاستيعاب البيانات المالية ينبغي على المدقق أن يعطي رأياً متحفظاً حول البيانات المالية. وتشير صياغة الرأي في العادة، إلى نتيجة مرضية لموضوع التدقيق مع بيان واضح ودقيق للمسائل محل الخلاف أو الشك التي تؤدي إلى الرأي المتحفظ، ومن شأن ذلك مساعدة مستخدمي البيانات المالية إذا قام المدقق بالتحفظ حول التأثير المالي للشك أو الخلاف بالرغم من أن هذا ليس عملياً أو ذا صلة دائماً.

## الرأي المعاكس

يتم إعطاء رأي معاكس عندما يكون المدقق غير قادر على تكوين رأي حول البيانات المالية المأخوذة ككل بسبب الخلاف الذي يكون مهماً للغاية إلى حد أن الرأي المتحفظ في ظروف معينة لا يكون كافياً، وتوضح صياغة الرأي أنه لم يتم بيان البيانات المالية بصورة عادلة، مع تحديد كافة المسائل الخلافية بوضوح ودقة.

## الرأي السلبي

يتم إعطاء رأياً سلبياً عندما يكون المدقق غير قادر على التوصل إلى رأي بشأن البيانات المالية المأخوذة ككل بسبب الشك أو محددات التدقيق التي تكون مهمة للغاية بحيث لن يكون رأي ما كافياً كونه متحفظاً من نواح معينة.

## 4.3 تقارير تدقيق أخرى

غالباً ما تتطلب عمليات التدقيق المالي وجود تقارير تتعلق بنقاط الضعف في أنظمة الرقابة المالية أو الأنظمة المحاسبية (لتمييزها عن جوانب تدقيق الأداء)، وقد يحدث هذا حين تؤثر نقاط الضعف في إجراءات الجهة الخاضعة للرقابة، وكذلك حينما تتعلق بالرقابة على أنشطة الآخرين، لذلك يجب على المدقق رفع تقارير بالمخالفات الجسيمة سواء كانت ملموسة أو محتملة حول التناقض في تطبيق التعليمات أو حول ممارسات الاحتيال والفساد.

وعلى المدقق، عند رفع تقارير بالمخالفات أو حالات عدم الالتزام بالقوانين أو التعليمات، أن يتوخى الحذر عند وضع نتائجه في المنظور الملائم، ويمكن أن يتعلق مدى عدم الالتزام بعدد الحالات التي تم فحصها أو قياسها مالياً.

يمكن إعداد تقارير بالمخالفات بصرف النظر عن التحفظات في رأي المدقق، وهي تميل بطبيعتها إلى انتقادات مهمة، إلا أنها يجب أن تنطرق إلى الممارسات العلاجية المستقبلية لتكون بناءة من خلال تضمين البيانات المقدمة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة أو من قبل المدقق بما في ذلك الاستنتاجات أو التوصيات.

## تقارير رقابة الأداء

يجب أن تبين تقارير رقابة الأداء أهداف ومجال التدقيق بوضوح، وقد تتضمن التقارير نقداً (حيث يتم جذب الانتباه إلى قضايا التبذير وعدم الكفاية الجسيمة في نظر الرأي العام أو على أساس المساءلة العامة) أو قد لا تتضمن أي نقد وإنما معلومات أو نصائح أو ضمانات مستقلة فيما يتعلق بمدى الكفاءة الاقتصادية أو الفعالية التي يتم أو تم تحقيقها.

### ويجب أن يتضمن التقرير حيثما أمكن:

- وصفاً لمجال التدقيق وأهدافه.
- بياناً بأنه تم إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الحكومي.
- بياناً بأنه تم أخذ الأمور المكتشفة في الإدارة بعين الاعتبار في حالة وجود رسالة إدارية وعند صياغة الرأي حول البيانات المالية وأن الرسالة الإدارية لا تبدل الرأي الذي تم إيدأؤه في تقرير الرقابة.
- وصفاً لنقاط الضعف المادية الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية.
- حالات عدم الالتزام المهمة والحالات التي تشير إلى الاحتيال أو الإساءة أو الممارسات غير القانونية التي يتم إيجادها خلال التدقيق أو ذات الصلة بالتدقيق.
- توصيات للممارسات لتحسين المجالات التي يوجد فيها مشاكل بارزة في التدقيق ولتحسين العمليات.
- الآراء وثيقة الصلة بالموظفين المسؤولين عن المؤسسة أو البرامج أو الممارسات أو المهام الخاضعة للرقابة فيما يتعلق بنتائج واستنتاجات وتوصيات المدقق.
- وصفاً للإنجازات البارزة وخاصة تلك التي تتضمن تحسينات إدارية في مجال واحد والقابلة للتطبيق في مجالات أخرى.
- قائمة بأية مشاكل وأسئلة بحاجة للمزيد من الدراسة والبحث.
- بياناً حول فيما إذا تم حذف المعلومات وثيقة الصلة بسبب اعتبارها سرية أو تنطوي على امتيازات.

يجب على المدققين إدراك أن أحكامهم تنطبق على الممارسات الناجمة عن قرارات إدارية سابقة، ولذلك يجب إيلاء الانتباه خلال إصدار هذه الأحكام، ويجب أن يشير التقرير إلى طبيعة ومدى المعلومات المتاحة بصورة معقولة (أو التي يجب أن تكون متاحة) للجهة الخاضعة للرقابة وقت اتخاذ القرارات. يبين التقرير للقارئ أن المدقق عادل من خلال بيان مدى وأهداف ونتائج التدقيق بوضوح، وتشير العدالة أيضاً إلى عرض نقاط الضعف أو النتائج الحاسمة بطريقة من شأنها تشجيع تصحيح وتحسين الأنظمة والأدلة ضمن الجهة الخاضعة للرقابة، وبناء عليه، فإنه يتم عموماً الاتفاق على الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة من أجل ضمان أنها كاملة ودقيقة ومبينة بعدالة في تقرير التدقيق. قد يكون هنالك حاجة إلى تضمين ردود الجهة الخاضعة للرقابة حول المسائل الناشئة سواء بصورة حرفية أو موجزة، وخاصة حينما يبين المدقق آراءه وتوصياته الخاصة.

ويجب ألا تركز تقارير الأداء فقط على نقد الماضي وإنما يجب أن تكون بناءة، وتعتبر استنتاجات وتوصيات المدقق جانباً مهماً في عملية التدقيق، وهي تكون خطية كدليل للممارسات حيثما يكون ذلك مناسباً، وتشير تلك التوصيات عموماً إلى التحسينات المطلوبة بدلاً من كيفية تحقيقها بالرغم من نشوء ظروف في بعض الأحيان تضمن توصيات محددة، كتصحيح عيب قانوني ما من أجل إحداث تطوير إداري.

**الموقع الالكتروني للديوان [www.saacb.ps](http://www.saacb.ps)**

**العنوان: رام الله- المصيون- مقابل محافظة رام الله والبيرة**

**الهاتف: 02-2972293 - 02-2972289**

**الفاكس: 02-2967716 - صندوق البريد: 755**

**البريد الالكتروني: [facb@facb.gov.ps](mailto:facb@facb.gov.ps)**