



## محضر الاجتماع السابع

### لجنة المعايير المهنية والرقابية

للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)

( ديوان المراقبة العامة . المملكة العربية السعودية )

خلال الفترة من ١١ - ١٣ / ١ / ١٤٣٦ هـ الموافق ٤ - ٦ / ١١ / ٢٠١٤ م

بناءً على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه ، رئيس ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية ، عقدت لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية اجتماعها السابع بالمملكة العربية السعودية خلال الفترة من ١١ - ١٣ / ١ / ١٤٣٦ هـ الموافق ٤ - ٦ / ١١ / ٢٠١٤ م. بمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء وممثل الأمانة العامة في اللجنة وهم:

ديوان المحاسبة بدولة الكويت		
السيد / سعود غصاب الزمانان	مدير إدارة التدريب	رئيس اللجنة
عبدالرزاق عبدالله عبدالكريم	مدير إدارة الرقابة على الاستكشافات والتكرير	عضو
ديوان المحاسبة بدولة قطر		
محمد عبدالعزيز مراد	مدير إدارة الرقابة على القطاع الاقتصادي	نائب الرئيس
حمد أحمد السليطي	رئيس قسم الرقابة على الحساب الختامي	عضو
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية		
سعود محمد عايد الوليدات	رئيس مراقبة	عضو
محمود يوسف احمد الغزاوي	رئيس قسم توكيد الجودة والرقابة النوعية	عضو
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية		
محمد درهم علي زيد	وكيل الجهاز للقطاع الاقتصادي	عضو
فاطمة عبدالله العريقي	مدير عام الإدارة المهنية والمحاسبين القانونيين	عضو
ديوان المراقبة بالمملكة العربية السعودية		
عادل بن سالم ياربود	مراقب مالي	عضو
ابراهيم بن محمد الجعفري	مراقب مالي	عضو
مشعل بن صلف العتيبي	التطوير الإداري	عضو
المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية		
بوشعيب بيبط	مستشار مشرف رئيس غرفة التدقيق والبيت في الحسابات بالمجلس الأعلى للحسابات	مقرر اللجنة
الأمانة العامة للمنظمة العربية		
رضى بن احميدة ماجري	ممثل عن الأمانة العامة	عضو



أفتتح الاجتماع سعادة الأستاذ/ عثمان بن عبدالرحمن اليحيا ، نائب رئيس الديوان المساعد لشئون الفروع ، ونقل تحيات معالي رئيس الديوان الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه وجميع منتسبي الديوان لجميع المشاركين بالاجتماع متمنيا لهم طيب الإقامة والتوفيق في انجاز المهام الموكلة إلى اللجنة ، بعد ذلك ألقى ممثل دولة الكويت السيد/ سعود غصاب الزمانان رئيس اللجنة كلمة عبر فيها عن شكره وتقديره لجميع المسؤولين بديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية على كرم الضيافة وحسن الاستقبال ، الأمر الذي سهل للجنة القيام بأعمالها على أتم وجه ، تقدم ممثل الأمانة العامة السيد رضا الماجري نيابة عن معالي الأمين العام للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الأرابوساي ونيابة عن المشاركين بالشكر والتقدير والامتنان لمعالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه رئيس ديوان المراقبة العامة وجميع منتسبيه على تنظيم هذا الاجتماع وعلى حسن الاستقبال وكرم الضيافة وعلى الجهود الكبيرة التي بذلت للإعداد له وتوفير جميع مستلزمات نجاحه .

ثم انتقلت اللجنة إلى دراسة ومناقشة مختلف البنود المدرجة على جدول الأعمال واتخذت بشأنها المقترحات التالية لعرضها على المجلس التنفيذي في اجتماعه القادم.

**= البنود الأول: ما تم تنفيذه خلال ٢٠١٤م والخطة التفصيلية ٢٠١٥م**

أ. ما تم تنفيذه خلال ٢٠١٤م:

البيانات	الأنشطة	المشاريع	الأهداف الفرعية
تم وضع نسخة على البوابة الإلكترونية للأمانة العامة للمنظمة العربية	تجميع وترتيب وتصنيف معايير الإنتوساي	تطوير قاعدة المعلومات المتعلقة بالمعايير المهنية والأدلة الإرشادية والعمل على تحديثها	الهدف الفرعي الرابع رصد وتجميع وترتيب وتصنيف المعايير المهنية والرقابية والإرشادات المتعلقة بها وصياغتها وتطويرها وتزويد الأجهزة الأعضاء بها للاستفادة منها حسب حاجتها
قامت الأمانة العامة بتوجيه خطابات إلى الأجهزة العربية من أجل موافقتها بالأدلة والمعايير والإرشادات المستخدمة من طرفها وقائمة المدربين والمواد العلمية وقائمة بتمثيلها في التاجان الدولية . وقد تلقت الأمانة العامة إجابات من الأجهزة الرقابية للدول التالية: البحرين - الكويت -	تجميع وترتيب وتصنيف المعايير والإرشادات المستخدمة من طرف الأجهزة العربية تحديث وتجميع المعلومات حول:- - المدربين المؤهلين - المادة العلمية - ممثلو الأجهزة العربية الأعضاء في اللجان التابعة		



الأهداف الفرعية	المشاريع	الأنشطة	البيان
		للمنظمات الدولية والإقليمية	سلطنة عمان - اليمن. وتم تكليف الأمانة العامة بإعادة مخاطبة الأجهزة التي تم تتجارب معها في هذا الإطار.
	تبني المعايير والإرشادات المناسبة للأجهزة العربية	دراسة المعايير وصياغتها وتطويرها وتعميم استخدامها على الأجهزة العربية	
	تنظيم برامج تدريبية حول المعايير	تنظيم دورة واحدة في السنة على الأقل	تم التنفيذ بالتنسيق مع لجنة بناء القدرات
الهدف الفرعي الخامس إعداد المنظمة لأدلة رقابية ومهنيه في شتى الميادين وتحديث المصادر منها وتبسيطها في ضوء التطورات الدولية	إعداد وتبني الأدلة المناسبة للأجهزة العربية	تجميع الأدلة المستخدمة من طرف الأجهزة العربية	تم وضع بعض الأدلة المستخدمة على البوابة الإلكترونية للمنظمة
		دراسة الأدلة وصياغتها وتطويرها بهدف تعميم استخدامها على الأجهزة العربية	تم توزيع الأدلة على أعضاء اللجنة من أجل دراستها وإبداء الرأي في أفق تبنيها خلال الاجتماع المقبل.
		إعداد معجم المصطلحات باللغات العربية والانجليزية والفرنسية	تمت ترجمة معجم المصطلحات الى اللغتين الفرنسية والإنجليزية وسيتم وضعه على البوابة الإلكترونية للمنظمة.
الهدف الفرعي السادس وضع دليل إرشادي لتقييم الأجهزة الرقابية لأدائها وكفائتها ومردودية أعمالها	تبني منهجية الأنتوساي لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية ومتابعة ما تصدره الأنتوساي من معايير في هذا الشأن	تبني منهجية الأنتوساي لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية ومتابعة ما تصدره الأنتوساي من معايير في هذا الشأن خاصة : المعايير التالية : ISSAI 10 - إعلان المكسيك حول استقلالية أجهزة الرقابة	تم دراسة الدليل المعد من طرف الأنتوساي في هذا الباب وعلى إثره تم رفع توصية إلى المجلس التنفيذي من أجل تبني منهجية الأنتوساي في قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة وحسب الأجهزة العربية على قياس أدائها وفق هذه المنهجية.



الأهداف الفرعية	المشاريع	الأنشطة	البيان
		<p>العليا</p> <p>- ISSAI 11 : أفضل الممارسات حول استقلالية جهاز الرقابة الأعلى</p> <p>- ISSAI 20 : مبادئ الشفافية والمساءلة</p> <p>- ISSAI 30 : قانون أخلاقيات المهنة</p> <p>- ISSAI 40 : رقابة جودة التدقيق وغيرها من المعايير ذات العلاقة .</p>	<p>كما اطلعت اللجنة على ما ورد في توصيات ورشة العمل حول موضوع تحليل الضجوات بين أنظمة العمل بالدواوين الرقابية ومتطلبات معايير الانتوساي وأوصت بتبني جميع التوصيات المتمخضة عن هذا اللقاء .</p>

#### ب. الخطة التفصيلية لعام ٢٠١٥

الأنشطة	المشاريع	الأهداف الفرعية
<p>تجميع وترتيب وتصنيف معايير الانتوساي</p> <p>تجميع وترتيب وتصنيف المعايير والإرشادات المستخدمة من طرف الأجهزة العربية</p>	<p>تطوير قاعدة المعلومات المتعلقة بالمعايير المهنية والأدلة الإرشادية والعمل على تحديثها</p>	<p>الهدف الفرعي الرابع</p> <p>رصد وتجميع وترتيب وتصنيف المعايير المهنية والرقابية والإرشادات المتعلقة بها وصيانتها وتطويرها وتزويد الأجهزة الأعضاء بها للاستفادة منها حسب حاجيتها</p>
<p>تحديث وتجميع المعلومات حول</p> <p>- المدربين المؤهلين</p> <p>- المادة العلمية</p> <p>- ممثلو الأجهزة العربية الأعضاء في اللجان التابعة للمنظمات الدولية والإقليمية</p>		
<p>دراسة المعايير الجديدة المعتمدة من طرف الانتوساي والعمل على تجميعها من خلال نشر مقالات علمية ويتعلق الأمر بالتالي</p>	<p>تبني المعايير والإرشادات المناسبة للأجهزة العربية</p>	



الأهداف الفرعية	المشاريع	الأنشطة
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- المعيار ٥٥٠٠</li> <li>- المعيار ٥٥٣٠</li> <li>- المعيار ٥٥٤٠</li> <li>- المعيار ٩٢٥٠</li> <li>- المعيار ٥٥١٠</li> <li>- المعيار ٥٥٢٠</li> <li>- مشروع المعيار ٩١٦٠</li> </ul>
	تنظيم برامج تدريبية حول المعايير	تنظيم دورة واحدة في السنة على الأقل حول المعايير
	تبني منهجية الأنتوساي في عملية تطبيق المعايير	تبني المواد العلمية لبرنامج 3i Programme
الهدف الفرعي الخامس إعداد المنظمة لأدلة رقابية ومهنية في شتى الميادين وتحديث الصادر منها وتبسيطها في ضوء التطورات الدولية	إعداد وتبني الأدلة المناسبة للأجهزة العربية	تجميع الأدلة المستخدمة من طرف الأجهزة العربية دراسة الأدلة وصياغتها وتطويرها بهدف تعميم استخدامها على الأجهزة العربية
الهدف الفرعي السادس وضع دليل إرشادي لتقييم الأجهزة الرقابية لأدائها وكفاءتها ومردودية أعمالها	تبني منهجية الأنتوساي لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية ومتابعة ما تصدره الأنتوساي من معايير في هذا الشأن	تبني منهجية الأنتوساي لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية ومتابعة ما تصدره الأنتوساي من معايير في هذا الشأن خاصة المعايير التالية : - ISSAI 10 إعلان المكسيك حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا - ISSAI 11 أفضل الممارسات حول استقلالية جهاز الرقابة الأعلى - ISSAI 20 مبادئ الشفافية والمساءلة - ISSAI 30 قانون أخلاقيات المهنة - ISSAI 40 رقابة جودة التدقيق وغيرها من المعايير ذات العلاقة .



### -البند الثاني: مناقشة المقالات حول المعايير.

أطلعت اللجنة على المقال المقدم من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية بشأن " أدلة الإثبات وعلاقتها بأهداف ومعايير المراجعة وتأثير ذلك على نتائجها " (مرفق رقم ١)، وكذلك المقال المقدم من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية بشأن " الإجراءات التحليلية في التدقيق " (مرفق رقم ٢) وقد أقرتهما بعد تعديلهما بما يتناسب مع متطلبات النشر بمجلة الرقابة.

### -البند الثالث: إقرار معجم المصطلحات.

أقرت اللجنة ترجمة مصطلحات معجم المعايير المهنية إلى اللغة الإنجليزية التي أعدها السيد فايز الشيخ من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية ومصطلحات معجم المعايير المهنية إلى اللغة الفرنسية والتي أعدها السيد بوسعيد بيبط ممثل الجنس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية في لجنة المعايير.

وقد كلفت اللجنة الأمانة العامة باتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة في إدراجه في الموقع الإلكتروني للمنظمة العربية وذلك من أجل تعميم الاستفادة منها.

### -البند الرابع: المهتمات في ترجمة معايير الأنتوساي.

قامت الدول التالية بترجمة المعايير الصادرة عن الأنتوساي في نطاق مشاركتها في مؤتمر الأنتوساي السابق وذلك على النحو التالي:

- دولة الكويت: المعايير ٥٥٠٠ و ٥٥٣٠ و ٥٥٤٠ و ٩٢٥٠
- مملكة البحرين: المعيار ٥٥١٠
- الإمارات العربية المتحدة: المعيار ٥٥٢٠
- العراق: مسودة دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة - مبادئ إرشادية لأغراض تطبيقية

وتفيد اللجنة كافة أعضاء المنظمة بأن الترجمة المتعلقة بهذه المعايير منشورة على موقع الأنتوساي ويمكن الإطلاع عليها والاستفادة منها ما عدا مسودة دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة والتي ما زالت في طور المشروع.

كما أقرت اللجنة أعداد ورقات بحثية في حدود ثلاث أو أربع صفحات كحد أقصى للتعريف بالمعايير المترجمة المذكورة أعلاه. وقد تم تكليف الأجهزة الآتي ذكرها لإعداد هذه الورقات في موعد أقصاه إبريل ٢٠١٥.

- المعايير ٥٥٠٠ و ٥٥٣٠ و ٥٥٤٠ و ٩٢٥٠: الكويت.
- معيار ٥٥٢٠: المملكة العربية السعودية.



• معيار ٥٥١٠ دولة قطر ، كذلك تقديم ورقة بحثية بعنوان "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة"

• مسودة تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة: المملكة الأردنية الهاشمية.

### **-البند الخامس: عرض مرئي من قبل السيد نائب رئيس اللجنة لموضوع تطبيق معايير الأنتوساي والذي عقد بالمملكة المغربية.**

قام السيد/ محمد عبدالعزيز مراد نائب رئيس اللجنة وممثل ديوان المحاسبة بدولة قطر باستعراض اهم نتائج ورشة رؤساء الاجهزة الرقابية بالدول العربية والتي اقيمت بالدار البيضاء خلال الفترة من ٢٤ - ٢٦ يونيو ٢٠١٤، واطلع الأعضاء على اهم ما جاء في بيان الالتزام والذي وقعه ١٦ جهاز من الاجهزة العليا للرقابة بالدول العربية وتضمنت مقدمة البيان أن المؤتمر العشرين للإنتوساي والذي عقد بجوهانسبرغ ٢٠١٠ تبنى حزمة شاملة من المعايير الدولية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) تخص أنواع الرقابة الأساسية وهي الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام. ويمثل تبني هذه المعايير خطوة هامة في سبيل دعم مهنة الرقابة على القطاع العام وسيشكل أداة رئيسية لضمان قدر أكبر من الاتساق في كيفية إجراء الرقابة على هذا القطاع. وسيسهل هذا بدوره في تحسين جودة الرقابة وتسهيل المقارنة بين الممارسات الحالية وأفضل الممارسات المعترف بها دولياً والرفع من مصداقية تقارير الأجهزة العليا للرقابة.

وحتى تحقق معايير الإنتوساي الأهداف التي أنشئت من أجلها يجب أن يتم تطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة. وسوف تواجه معظم الأجهزة تحديات في سبيل التطبيق الناجح لإطار معايير الإنتوساي ، التي تتسم بتقنية معقدة ويمكن أن تمثل تحديات منها على سبيل المثال تغيير طرق الرقابة، وتأمين الاتساق بين الأدلة والمعايير الوطنية وبين معايير الإنتوساي وتنمية قدرات موظفي الأجهزة لضمان التطبيق الناجح. وتشكل معايير الإنتوساي تحدياً خاصاً للعديد من الأجهزة الرقابية في البلدان النامية، إذ تتواجد غالبية أعضاء الإنتوساي ١٤٤ من بين ١٩٢ جهاز أعلى للرقابة، في دول نامية يواجه كثير منها قيوداً هامة من حيث الموارد والقدرات والمهارات.

وعلاوة على ذلك، أعربت الأجهزة الرقابية عن حاجتها إلى أن تصبح أكثر مهنية في إنجاز أعمالها كما تجلى ذلك من خلال التقرير التقييمي للإنتوساي والجهات المانحة لسنة ٢٠١٠. ومن جهتها أكدت الأمانة العامة لأقاليم الإنتوساي لحاجتها إلى دعم جودة العمل الرقابي في أقاليمها.

وقد شرعت مبادرة تنمية الإنتوساي في دعم تطبيق معايير الإنتوساي من خلال برنامج شامل لبناء القدرات أطلق عليه اسم "مبادرة تطبيق معايير الإنتوساي" وهو ما يعرف اختصاراً بالإنجليزية بـ"3i Programme" -المرحلة الأولى. وجاري تنفيذ هذا البرنامج حالياً بأقاليم الإنتوساي



الناطقة باللغة الإنجليزية خلال سنوات ٢٠١٢- ٢٠١٤ وسيتم تنفيذه بإقليم المنظمة العربية خلال الفترة ٢٠١٤ - ٢٠١٦.

ويهدف برنامج مبادرة تطبيق معايير الإنترنت "3i Programme" خلال المرحلة الأولى إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. مساعدة الأجهزة الرقابية على تحديد احتياجات تطبيق معايير الإنترنت.
٢. إكساب الأجهزة الرقابية القدرة على تطبيق المستوى الثاني والثالث والرابع من معايير الإنترنت المتعلقة على التوالي بالرقابة المانية ورقابة الأداء ورقابة الإلتزام من خلال ملاءمة "المواد العلمية المتاحة للجميع" وإعداد "ميسري تطبيق المعايير".
٣. تسهيل البدء في تطبيق المعايير من قبل الأجهزة من خلال دعم تقييم احتياجات التطبيق لوضع استراتيجيات لتطبيق المعايير وإنجاز مهام رقابية مستندة إلى معايير الإنترنت.
٤. إنشاء بوابة إلكترونية على شبكة الإنترنت من أجل تبادل المعارف والتواصل بين الأعضاء. ويتمثل إطار النتائج لبرنامج مبادرة تطبيق معايير الإنترنت خلال المرحلة الأولى في الآتي:
  ١. تطوير (( مواد علمية متاحة للجميع )) .
  ٢. برامج الحصول على (( شهادة ميسري تطبيق معايير الإنترنت )) .
  ٣. شبكة المعارف لمعايير الإنترنت / بوابة إلكترونية .
  ٤. مهام رقابية مستندة إلى معايير الإنترنت .
  ٥. بدء تطبيق معايير الإنترنت على مستوى الجهاز الرقابي .

وقد تضمنت الاتفاقية المبرمة بين ID والأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإلتزامات التالية:

- أن تكون شريكا في ورشة عمل رؤساء الأجهزة.
- أن تكون شريكا في إعداد وتنفيذ "برنامج الحصول على شهادة ميسري تطبيق معايير الإنترنت" بالمنظمة العربية.
- إنشاء وتحديث (تحيين) قائمة بالموارد على مستوى الإقليم (مواد علمية وموارد بشرية) التي تساعد على تطبيق معايير الإنترنت.
- تنسيق الدعم للأجهزة من أجل تطبيق معايير الإنترنت.
- أن تكون شريكا في دعم إنجاز مهام رقابية مستندة إلى معايير الإنترنت.
- أن تكون شريكا في تطوير بوابة إلكترونية لمعايير الإنترنت باللغة العربية.
- التعاون مع مبادرة تنمية الإنترنت من أجل مراقبة وتقييم برنامج معايير الإنترنت.
- استخدام ميسري تطبيق المعايير على مستوى الإقليم لدعم تطبيق المعايير.





وتوصي اللجنة بما يلي:

- ١- تشجيع الأجهزة العربية على الانخراط في هذا البرنامج والتجاوب الايجابي معه.
- ٢- العمل على إشراك لجنة المعايير في هذا البرنامج وذلك من اجل التنسيق مع مبادرة تنمية الانتوساي في مجال تنفيذ البرنامج.
- ٣- التأكيد على الانتقال إلى مرحلة تطبيق المعايير.

## **-البنء السادس: التنسيق مع ممثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية**

**باجتماعاته في اللجنة الفرعية للرقابة المالية التابعة لمنظمة الانتوساي.**

قام رئيس اللجنة بعملية التنسيق مع ممثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية التابعة لمنظمة الانتوساي وقدم تقريره لسلادة أعضاء لجنة المعايير المهنية والرقابة للمنظمة العربية وقد تضمن التقرير العديد من البنود والتي توجز فيما يلي:

- تمثل اللجنة الفرعية للرقابة المالية التابعة للانتوساي إحدى عشر جهازا رقابيا كما يلي:-
  - دولة الامارات العربية المتحدة - رئيس اللجنة والأمانة العامة، مملكة السويد - كندا - المحكمة الأوروبية لدققي الحسابات - الهند - الكويت (ممثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - الأربوساي) ناميبيا - النرويج - جنوب أفريقيا - الولايات المتحدة الأمريكية - ألمانيا.
- تعكف منظمة الانتوساي حاليا على إعداد استراتيجيتها للسنوات من ٢٠١٧ - ٢٠٢٢ حيث تقوم اللجنة الفرعية للرقابة المالية حاليا بإعداد المقترحات الخاصة فيما يتعلق بأهداف الانتوساي المتمثلة في إعداد وصيانة المعايير المهنية.
- أوضحت اللجنة بأن هناك متطلبات مستقبلية مستمرة للتعديل والتغيير في معايير المراجعة الدولية وأن هناك توجه لإصدار معايير مراجعة جديدة في عام ٢٠١٤ ويتطلب من اللجنة الفرعية القيام بإجراء التعديلات على بعض معايير الانتوساي ومنها:-
  - المعيار ١٢٦٠ - رقابة الجودة والحوكمة.
  - المعيار ١٥٧٠ - استمرارية المنشأة.
  - المعيار ١٧٠٠ - تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.
  - المعيار ١٧٠١ - التعديلات على تقرير مراقب الحسابات.
  - المعيار ١٧٠٥ - التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
  - المعيار ١٧٠٦ - فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
  - المعيار ١٨٠٠ - الإختبارات الخاصة بعمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأهداف خاصة.
  - المعيار ١٨٠٥ - التدقيق على بيانات معينة في القوائم.
  - المعيار ١٨١٠ - التقارير حول البيانات الملخصة.



- أفادت اللجنة الفرعية للرقابة المالية التابعة لمنظمة الانتوساي بأن هناك حاجة الى وجود خارطة طريق لمراجعة المعيار ١٠٠٠ - ٢٩٩٩ ( إرشادات حول الرقابة المالية).

### **-البنيد السابع: تفعيل موضوع إطار قياس أداء الأجهزة الرقابية:**

خلال مؤتمر الانتوساي العشرين الذي أقيم في جوهانسبرغ سنة ٢٠١٠م تم تفويض فريق عمل الانتوساي حول قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية للعمل على تطوير أدوات القياس لأداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وتؤكد اللجنة على أهمية تبني جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هذا الإطار من أجل تحقيق الخطوة الايجابية نحو تفعيل تطبيق معايير الانتوساي حيث يوفر الاطار تغطية جميع العمليات الداخلية والخارجية للجهاز الأعلى للرقابة ومنجزاته ونتائج أعماله وذلك من خلال أشكال التقييم التالية:

- أ. تقييم ذاتي من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
  - ب. تقييم من قبل النظراء يتولاه جهاز رقابي آخر.
  - ج. تقييم خارجي من قبل خبراء أو مستشارين أو مكاتب استشارية متخصصة.
- كما أن الإطار يوفر عنصرين لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهما كما يلي:
- ١- توجيهات لتقرير الأداء وهو المنتج النهائي للتقييم ويتألف من تحليل وصفي للنتائج.
  - ٢- مجموعة مؤلفة من ٢٢ مؤشر لقياس أداء الجهاز مقارنة بالممارسات الدولية المعترف بها في سبعة مجالات وهي:
    - أ. اعداد الجهاز الأعلى للرقابة للقراري.
    - ب. استقلالية الجهاز.
    - ج. الإستراتيجية.
    - د. المعايير والمنهجيات الرقابية.
    - هـ. هياكل الإدارة والدعم والإسناد.
    - و. الموارد البشرية والقيادة.
    - ز. الاتصال وإدارة العلاقات مع الجهات المعنية.

كما أطلقت اللجنة على ما ورد من التوصيات المتعلقة بورشة العمل حول موضوع " تحليل الفجوات بين أنظمة العمل ياثنواوين الرقابية ومتطلبات معايير الانتوساي " والتي عقدت بمملكة البحرين من ١٠ - ١٢ مارس ٢٠١٣م والتي جاء فيها التأكيد على أهمية قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وعلى ضرورة التقدم نحو تطبيق معايير الانتوساي.



**-البند الثامن: ما تم بشأن قوار المجلس التنفيذي رقم ٢٠١٤/١٨٥ في اجتماعه ال ٥٠ خلال الفترة من ٤ - ٦ مارس ٢٠١٤م في شرم الشيخ بشأن نشر واستخدام المعايير الدولية حول المساعدات المتعلقة بالكوارث.**

تم إحاطة اللجنة علماً بقرار المجلس التنفيذي رقم ٢٠١٤/١٨٥ في اجتماعه ال ٥٠ بشرم الشيخ خلال الفترة من ٤ - ٦ مارس ٢٠١٤م بشأن نشر واستخدام المعايير الدولية حول المساعدات المتعلقة بالكوارث ، وقامت الأمانة العامة تنفيذاً لهذا القرار بتوجيه كتب لجميع أعضاء المنظمة بشأن تفعيل هذا القرار.

كما أكدت لجنة المعايير على أهمية الاستفادة من الترجمة العربية التي قامت بها دولة الكويت في شأن المعايير السالف ذكرها والتي تم إدراجها في موقع الانترنت.

**=البند التاسع: ما تم بشأن التقييم الصادر من الأمانة لجمعية الجزيرة الرقابية بحولياتها بلائحة المدربين المحتمدين لديها للتدريب لموضوع المعايير والأدلة المحتمدة لكل جهاز رقابي وموافاة الأمانة بنسخة منها.**

وجهت الأمانة العامة طلباً إلى كل الأجهزة الأعضاء لموافاتها بالأدلة والإرشادات التي يستخدمها في مجال العمل الرقابي وكذلك أسماء المدربين المؤهلين في مجال المعايير فضلاً عن المادة العلمية المتوفرة لدى الجهاز في هذا المجال وقد تلقت إجابات الأجهزة التالية : ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين وديوان المحاسبة بدولة الكويت وجهاز الرقابة المالية للدولة بسلطنة عمان والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بجمهورية اليمن.

وتؤكد اللجنة على ضرورة موافاة الأمانة العامة بالأدلة والإرشادات التي يستخدمها كل جهاز رقابي من أجل رفع مستوى العمل الرقابي في جميع الأجهزة الأعضاء ونشر الوعي بين جميع أعضاء الأجهزة.

**= البند العاشر: الموقع الالكتروني للمنظمة العربية:**

أكملت الأمانة العامة هيكله موقعها الالكتروني . وهو حالياً في طور التجربة بهدف توفير المعلومة للباحثين والتعريف بأعمال اللجان المختصة وتسهيل أعمالها.

وقد اشتمل الموقع على صفحة رئيسية خصصت للتعريف بالمنظمة والأعضاء وصفحة فرعية للجان المختصة وقد تم إنشاء صفحة مستقلة للجنة المعايير من خلالها يتم نشر الوثائق والتعريف بأنشطتها والتواصل بين أعضائها.

**= البند الحادي عشر: تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم:**

بناءً على موافقة ديوان المحاسبة بدولة قطر سيتم استضافة الاجتماع القادم بالدوحة خلال الفترة

من ٢٤ - ٢٦ نوفمبر ٢٠١٥م.



وفي نهاية الاجتماع قدم أعضاء اللجنة جزيل الشكر وخالص الامتنان إلى معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه رئيس ديوان المراقبة بالمملكة العربية السعودية وإلى كافة العاملين بالديوان على ما حضى به الأعضاء من طيب الوفادة وكرم الاستقبال وعلى ما تم توفيره للجنة من إمكانيات كان لها الأثر الكبير في نجاح الأعمال.

رئيس اللجنة

سعود غصاب الزمان

ممثل الأمانة العامة

رضا الماجري

مقرر اللجنة

بوشعيب بيهط

أعضاء لجنة المايير المهنية والرقابية

للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " الأرابوساي "

م	الدولة	الاسم	أرقام الهواتف	البريد الالكتروني
١	الكويت	سعود الزمان	+96555410101	zamanany@hotmail.com
٢		عبدالرزاق عبدالله عبدالكريم	+96597444520	Razak90@hotmail.com
٥	اليمن	محمد درهم زيد	+967733212560	fatimayemen@yahoo.com
٦		فاطمة عبدالله العريضي	+967733580173	
٧	السعودية	عادل سالم باربود	+9660504456927	barboud2003@yahoo.com
		ابراهيم محمد الجمفري	+9660506737491	Abos.222@gmail.com
		مشعل صلف العتيبي	+9660503411535	Meshal.roq94@gmail.com
٨	الأردن	سعود محمد الوليدات	+962772064571	saoudalwallidat@yahoo.com
٩		محمود يوسف الغزاوي	+96779634068	Mmama1975@yahoo.com
١٠	تونس	رضا الماجري	+21698329928	ridha55mejri@gmail.com
١٢	قطر	محمد عبدالعزيز مراد	9745551471100	mohammed.murad@abq.gov.qa
		حمد أحمد السليطي	+97455515571	hamad_2244@hotmail.com
١٣	المغرب	بوشعيب بيهط	212661538606	Bibat_bouch@yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحيم

إعداد محمد درهم زيد  
وكيل القطاع الاقتصادي  
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمن

## أدلة الإثبات وعلاقتها بأهداف ونتائج المراجعة

أصبحت مهنة المراجعة أداة رقابية تساعد المجتمع على توزيع موارده بطريقة أفضل مما جعلها ذات أبعاد متعددة اجتماعية واقتصادية وسياسية وقانونية لأنها تسعى للوصول إلى الاستنتاجات عن مدى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بطريقة تحقق الأهداف التي تلبي متطلبات المجتمع والتوصيات بالتدابير الواجب مراعاتها وإن تحقيق ذلك بحاجة إلى أدلة الإثبات التي تدعم نتائج المراجعة واستنتاجاتها مما جعل أدلة الإثبات تمثل جوهر عملية المراجعة والبرهان الحقيقي الذي يثبت بأن عملية المراجعة تمت وفق أسس وخطوات منهجية ومنطقية ، ولأهمية أدلة الإثبات في الحصول على النتائج الداعمة لعملية المراجعة فقد قامت الكثير من المنظمات المهنية بتحديد الإجراءات والمفاهيم الموضحة للآلية التي يتم بها جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية لضمان الحصول على نتائج واقعية وداعمة لأهداف المراجعة ومن هذا المنطلق تمت دراسة أهمية أدلة الإثبات وعلاقتها بأهداف ومعايير المراجعة وتأثير ذلك على نتائج المراجعة بيان ذلك في الآتي :

### 1. أدلة الإثبات مفهومها وطبيعتها :

أجمع البعض على أن الإثباتات هي البيانات والمعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد في حكمه أو استنتاجاته عن قضية أو موضوع معين ، أما عن أدلة الإثبات في المراجعة فقد عرفها المعيار الدولي رقم ( 500 ) بأنها ( المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق) أي أن المراجع يستند على معلومات (أدلة إثبات) للتأكد إذا ما كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع معايير موضوعة (تأكيدات المراجعة ) للتوصل إلى استنتاجات تدعم رأي المراجع وبهذا يمكن وصف الإثبات في المراجعة بأنه عملية إقامة الدليل على مدى صدق البيانات التي تحويها القوائم المالية الختامية .

### 2. أدلة الإثبات ... أهميتها وعلاقتها بأهداف المراجعة :

#### 2-1- أهمية أدلة الإثبات :

أهمية أدلة الإثبات في المراجعة يمكن أن تستخلص من التعريف الآتي للمراجع أنه ( عملية منظمة للحصول بطريقة موضوعية على الإثباتات المتعلقة بالتوكيدات عن النشاطات والأحداث الاقتصادية وتقييمها للتأكد من درجة التواصل بين هذه التوكيدات والمعايير المحددة) ومن هذا التعريف يتضح أن التحقق من صحة الأحداث والعمليات المالية هو الوسيلة التي تنقل المراجع من حالة الشك إلى حالة اليقين ولا يتم ذلك إلا باستخدام أدلة الإثبات لأن إعطاء المراجع لرأي غير مبني على الدليل لا يوصف بأنه رأي علمي لأنه رأي بدون أساس ، وسعي المراجع في الحصول على الأدلة الكافية يعتبر الأساس لرأيه ويعطيه مستوى عالي من الثقة بعمله وفي باحتياجات وتوقعات المستخدمين .

## 2-2 علاقة أدلة الإثبات بالهدف من المراجعة:

عرف المعيار الدولي للمراجعة أدلة الإثبات بأنها ( المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ).

ومن هذا التعريف يتضح بأن الهدف الرئيسي للمراجعة (الحصول على رأي فني محايد) يستند على أدلة إثبات لدعمه وأن أدلة الإثبات من شأنها أن تؤثر على حكم وتقدير المراجع (رأيه) عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الحقيقة الاقتصادية للأحداث المالية لأن تحقيق أهداف المراجعة والوصول إلى استنتاجات وتأكيدات معقولة يتم على أساسها بناء الرأي المهني وهذا يتطلب الحصول على أدلة الإثبات الكافية ولهذا الغرض تم تعريف المراجعة بالآتي ( دراسة السجلات وغيرها من الأدلة الداعمة بقصد الإعراب عن رأي عما إذا كانت هذه البيانات أو المعلومات مقدمة بصورة صحيحة وفقاً لأساس ملائم يكشف عنه للمحاسبة) وهذا التعريف يؤكد عمق العلاقة بين هدف المراجعة الرئيسي وأدلة الإثبات وإجراءات المراجعة لأن نشاط المراجع يقوم على تحديد الهدف (هدف المراجعة) ومن ثم يضع الفرضيات (توكيدات البيانات المالية) التي تكون محلاً للفحص والتحقق لغرض تقييمها أو إثباتها ويحدد الأساليب اللازمة للوصول إلى الهدف ( إجراءات المراجعة) ويخضع الإثباتات والقرائن التي يحصل عليها للفحص والتقييم لكي يصل إلى الاستنتاجات والتوصيات ، أي أن ملاحظات الرقابة ونتائجها وتوصياتها تستند على دليل الإثبات وقد أوضحت الفقرة رقم ( 153 ) من قواعد الرقابة المالية للأنتوساي الآتي (إن ملاحظات الرقابة المالية ونتائجها وتوصياتها يجب أن تستند إلى دليل إثبات) .

كل ذلك يؤكد أن أهداف المراجعة تقوم على أدلة الإثبات الكافية عن مدى حقيقة ومصداقية البيانات المالية وعن مدى مطابقة البيانات والمعلومات المقدمة مع المعايير والقواعد والقوانين النافذة .

## 2-3- شروط دليل الإثبات المؤثر على أهداف المراجعة :

حددت الفقرة رقم ( 152 ) من قواعد الرقابة المالية للأنتوساي الآتي ( يجب الحصول على دليل إثبات كافٍ ومعقول وذو صلة بالموضوع لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن المراقب المالي ) وتتحدد الخصائص الأربعة التالية كمحددات لدرجة الإقتناع بالدليل ( الملائمة ، الصلاحية ، الكفاية ، التوقيت ) وهذه الخصائص هي شروط دليل الإثبات المؤثر على أهداف المراجعة .

أ- الملائمة :

هي قياس جودة أدلة الإثبات ومدى تعلقها بأهداف المراجعة التي يقوم المراجع باختبارها لدعم محتويات تقارير المراجعة .

ب-الصلاحية :

حتى تتحقق صلاحية أدلة الإثبات يجب أن تكون الأدلة موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي ، وأن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف المراجعة وقابلة للقياس .

ج-الكفاية :

تتعلق الكفاية بحجم العينة الذي يختاره المراجع ومدى كفايتها في تحقيق أهداف المراجعة وتأكيد رأي المراجع ، لذلك فإن العينة يجب أن تكون كافية لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع .

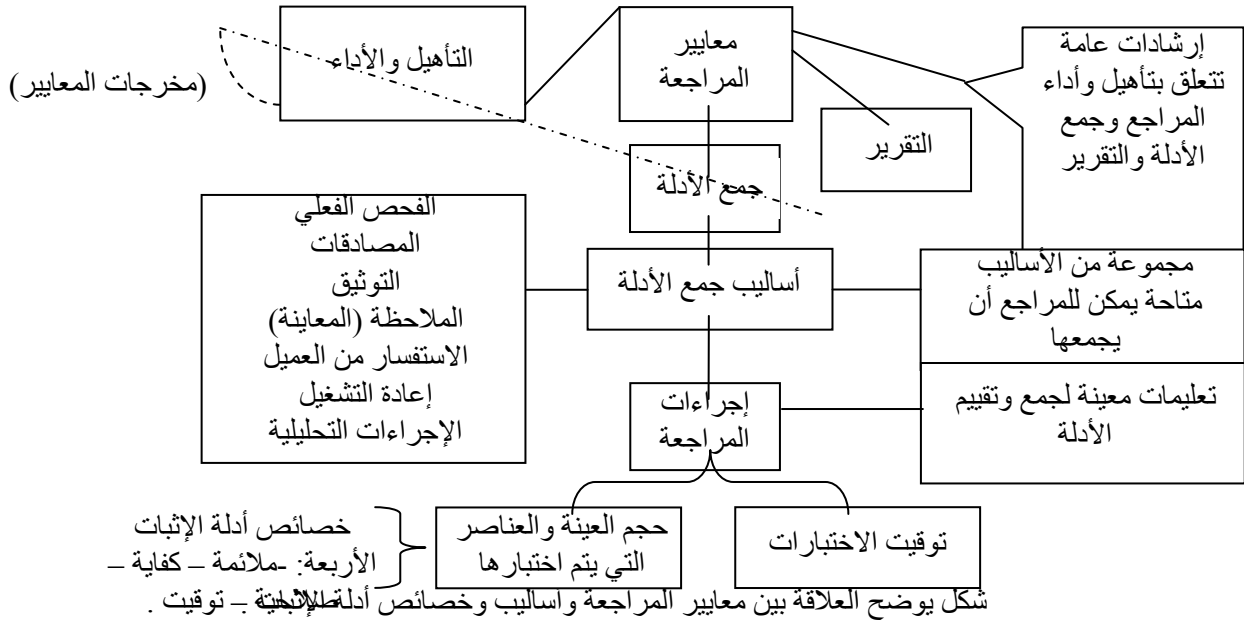
د-التوقيت :

يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو الفترة التي تغطيها المراجعة وبهذا الخصوص يجب على المراجع أخذ العامل الزمني بعين الإعتبار لما له من تأثير مهم فربما يكون لدليل ما قيمة في وقت معين ومع مرور الزمن يصبح عديم القيمة لأن الأدلة التي يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية تكون أكثر إقناعاً .

## 3. علاقة أدلة الإثبات بمعايير المراجعة :

معايير المراجعة هي عبارة عن تعليمات وإرشادات لمساعدة المراجع في تحديد الكيفية التي يتم بموجبها ممارسة مهنة المراجعة وتتعلق بتأهيل وأداء المراجع وجمع أدلة الإثبات والتقارير بنتائج المراجعة ، وتتحدد العلاقة بين أدلة الإثبات ومعايير المراجعة بأن مخرجات معايير المراجعة (تقرير المراجعة وتأهيل وأداء المراجع ) لاتتم إلا بواسطة أدلة الإثبات ، حيث يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات بواسطة (أساليب الحصول على أدلة الإثبات ) من فحص فعلي ومصداقات ... الخ وفق تعليمات معينة بجمع وتقييم هذه الأدلة (خصائص أدلة الإثبات) والمتمثلة

بالملائمة ، الصلاحية ( المتعلقة بإجراءات المراجعة ) ، الكفاية ( حجم العينة )  
والتوقيت – والشكل التالي يوضح هذه العلاقة :



ونخلص الى مايلي :

- يلقي موضوع أدلة الإثبات إهتماماً متزايداً من المنظمات المهنية المعنية بالمراجعة باعتبارها وسيلة هامة للتأكد من صحة الأحداث والعمليات المالية .
- تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يُبنى عليها رأي المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي فإنها تؤثر على أهداف المراجعة وعن مدى تحقيقها .
- يشترط في دليل الإثبات الذي يؤثر على أهداف المراجعة ويكون مقنعاً أن تتوفر فيه الخصائص الآتية - الملائمة - الصلاحية - الكفاية - التوقيتية .
- خصائص أدلة الإثبات تحدد درجة إقناع دليل الإثبات من ناحية ومن ناحية ثانية تعتبر الوسيلة التي من خلالها تؤثر أدلة الإثبات على أهداف المراجعة .
- يتسم رأي المدقق بالأهمية والخطورة لما له من أثر على نتائج المراجعة وعلى إحتياجات وتطلعات مستخدمي البيانات المالية والالتزام بمعايير المراجعة يحقق خصائص أدلة الإثبات مما يؤثر إيجاباً على تحقيق أهداف المراجعة .

المراجع :



1. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة – الجزء الأول – طبعة عام 2010م .
2. منظمة الانتوساي ، قواعد الرقابة المالية ، ترجمة أ.د طارق السلطي ، 1997م .
3. الفين أرينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة د/محمد محمد عبدالقادر الديسبي مراجعة د/أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر – الرياض المملكة العربية السعودية .
4. خالد ياسين القيسي ، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق ، إشراف عبد الفتاح أمين حسن ، بغداد 1998م .
5. يوسف عبده راشد الرباعي ، مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج ، إشراف حسن عبدالكريم سلوم ، 2002م .
6. سليمان محمد الحميد وآخرون ، أدلة الإثبات في المراجعة ، إشراف د/إحسان صالح المعتاز 2010م .



## الإجراءات التحليلية في التدقيق

،، المقدمة،،

عرفت المنظمة الأولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) الإجراءات التحليلية وفق المعيار رقم ( 1520 ) بأنها " تعنى تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ به". كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات المالية ذات العلاقة.

**أهداف إجراءات التدقيق التحليلية:**

أوضح معيار الانتوساي رقم (1520) أن الإجراءات التحليلية تستخدم للأغراض الآتية:

- مساعدة المدقق في تخطيط وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مرحلة الفحص النهائي لعملية التدقيق.

### أساليب الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة ( أسلوب مقارنة المعلومات) بهدف تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن تلك الإجراءات:

- أ. مقارنة المعلومات الحالية بمعلومات متماثلة عن الفترات السابقة
  - ب. مقارنة المعلومات الحالية مع معلومات تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات.
  - ج. دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ تأسيساً على خبرة الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغيرات جوهرية قد أدت إلى تغييره.
  - د. مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة لوحدات تنظيمية أخرى وبمعلومات ترتبط بالقطاع الذي تعمل فيه الجهة الخاضعة للرقابة.
  - هـ. دراسة علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية الملائمة.
- وهناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتنفيذ هذه الإجراءات باستخدام المقاييس النقدية أو الكمية أو النسبية وذلك من خلال المعلومات المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن أن تصنيف هذه الإجراءات إلى ثلاث مستويات وهي:

### المستوى الأول: الإجراءات التحليلية الوصفية ( غير الكمية ):

وأهم هذه الإجراءات هو الاستفسارات من الجهة الخاضعة للرقابة عن بعض جوانب النشاط التي قد تكون شفوية أو مكتوبة، وكذلك الإطلاع على نتائج عمليات التدقيق السابقة ومقارنة بيانات الجهة.

### المستوى الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة:

تتمثل الفكرة الرئيسية من وراء استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق، في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في المستقبل ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل في عملية الرقابة وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

### أولاً: أساليب التحليل المالي:

تتنوع أساليب التحليل المالي الممكن استخدامها من قبل المدقق، فعليه أن يختار الأسلوب الذي يساعده في التعرف على نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، ومعرفة الصعوبات والمخاطر التي قد تعترضها في المستقبل، وذلك يساعد بشكل كبير في معرفة مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية وكذلك معرفة العلاقات بين



البيانات المالية والبيانات غير المالية وتتمثل أساليب التحليل المالي في التحليل الأفقي والتحليل الراسي والتحليل باستخدام النسب المالية .

### المستوى الثالث: الإجراءات الكمية المتطورة:

يشمل هذا النوع الإجراءات على أساليب إحصائية ورياضية متطورة تعتمد على معلومات كمية، وبشكل أساسي تعتمد على المعادلات الرياضية وذلك باستخدام البيانات التاريخية.

- نموذج التخطيط المالي: طبقاً لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية.
- وعلى ضوء ما تقدم يتضح أن اصطلاح الإجراءات التحليلية يقصد به مجموعة الإجراءات التحليلية.

### مراحل تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية:

يتم تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية في جميع مراحل التدقيق، وهذا يتوقف على هدف المدقق من تنفيذ هذه الإجراءات وذلك على النحو التالي:

### أولاً: إجراءات التدقيق التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

أشار معيار الانتوساي رقم ( 1520 ) إلى أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعده على فهم النشاط وتحديد مناطق الخطر المختلفة وتؤدي إلى دلائل على اتجاهات النشاط التي يجهلها المدقق والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط والوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى.

### ثانياً: إجراءات التدقيق التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق:

يستخدم المدقق إجراءات التدقيق التحليلية أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة - زيادة في الاختبارات للعمليات - وهي تهدف لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية.

وقد ورد في الفقرة (11) من المعيار الدولي رقم (1520) أن المدقق عادة ما يستفسر من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقية ونتائج هذه الإجراءات المنجزة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل هذه الجهة بكفاءة بشرط أن يكون المدقق مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب.

والمدقق عند استخدامه للإجراءات التحليلية خلال قيامه بعملية التدقيق يضيف أدلة إثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه.

### ثالثاً: إجراءات التدقيق التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق:

أن إجراءات التدقيق التحليلية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي لعملية التدقيق أي النظرة الشاملة لعناصر القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة لتقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، ويتضح أن الغرض الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يتمثل في الآتي:

1. تقييم مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ككل وذلك من خلال العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق للمدقق تحديدها.
2. بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير العادية أو غير متوقعة عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
3. مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقاً.
4. الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية موضع التدقيق وحقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عملها.

### أهم الاعتبارات الواجب مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية:

على المدقق أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية وذلك بعد اطلاعه على حجم الجهة موضع التدقيق ونشاطها بشرط أن يأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات ومنها:



### أولاً: تحديد أهداف الإجراءات التحليلية:

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، فالأهداف العامة تشمل توجيه اهتمام المدقق إلى المجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر وذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق، أما الهدف الخاص فقد يكون تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من مدى ملائمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المدينين على سبيل المثال.

### ثانياً: وضع قاعدة القرار:

لكي يستطيع المدقق تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرياً أم لا يجب عليه إتباع أحد الطريقتين التاليتين:

- أ. تجاوز الفرق لمبلغ معين: وفي هذه الطريقة يضع المدقق مبلغ معين كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرق جوهري وعلى المدقق فحص أسباب هذا الفرق.
- ب. تجاوز الفرق لنسبة معينة: وطبقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بمقارنة رصيد الحسابات في السنة الحالية برصيدها في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغيير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام المدقق بتحديدده حسب خبرته فإنه يعتبر هذه التغييرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغيير وعلى المدقق في حالة استخدامه لحدود مختلفة بتوثيق الأساس الذي قام بالاعتماد عليه في مستوى الحد المستخدم.

### ثالثاً: تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة:

بعد تحديد المدقق للفروقات الجوهريّة يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية.

وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية بالإضافة للمراجعة التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية.

وعلى المدقق أن يراعي الاعتبارات التالية عند إتباع الخطوات السابقة في تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة لعملية التدقيق:

- على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية التي يقوم بتطبيقها ومدى اعتماده عليها من حيث استقلالية وتنوع مصادر البيانات.
- عند قيام المدقق بمقارنة تنبؤاته مع المبالغ الفعلية المسجلة والتي تأكد من صحتها عن طريق الفحص ينبغي عليه أن يأخذ في الاعتبار أن تكون العلاقة بين تلك المبالغ المسجلة وتنبؤاته معقولة بحيث تعطي العلاقات التي يتم تحليلها مؤشر جيد عن البند الذي يتم اختباره، فكلما زادت درجة استطاعة المدقق بالتنبؤ بالعلاقات التي يقوم بمقارنتها كلما كانت الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية.
- إن لدقة توقعات المدقق أثر بالغ على توفير المستوى المرغوب من الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية، فعلى المدقق هنا أن يراعي درجة دقة التوقعات بحيث تكون كافية وعلية تحديد الرصيد المناسب بإطار الكفاءة والفاعلية لأن زيادة درجة دقة التوقعات عن المستوى المرغوب فيه سيكون غير ضروري وغير فعال.



## المراجع:

1. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، الإجراءات التحليلية ، توجيهات تتعلق بالرقابة المالية (ISSAI 1520) .
2. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) ، معايير الرقابة الحكومية (ISSAI 100, 200, 300, 400).
3. معيار المراجعة المصري رقم ( 520 ) الإجراءات التحليلية.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين،المعايير الدولية للمراجعة، الإجراءات التحليلية (IAS 520) تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) عمان:منشورات المجمع.
5. د. على محمد موسى ( إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع ) المجلة الجامعة – العدد الخامس عشر – المجلد الثاني - 2013 ، كلية الاقتصاد- جامعة الزاوية.
6. ساري حامد العبدلي ، ( أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين )، رسالة ماجستير 2011 ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط.
7. احمد المخادمة وحاكم الرشيد ( أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق-دراسة ميدانية ) ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3 ، العدد 4 ، 2007 .
8. - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No 54 , "The Auditor s study and Evolution of Internal Control " ,
9. - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 23 , "Analytical Review Procedures
10. -American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 56, Analytical Procedures",



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar

ورشة عمل حول برنامج  
(تطبيق معايير الانتـــوساي)  
الدار البيضاء 24-26 يونيو 2014



## س / من الجهة التي اصدرت واعتمدت معايير الانتوساي؟

المؤتمر العشرين للانتوساي والذي عقد بجنوب افريقيا سنة 2010  
تبني حزمة شاملة من المعايير الدولية بالأجهزة العليا للرقابة المالية  
والمحاسبة تخص أنواع الرقابة الاساسية وهي الرقابة المالية ورقابة  
الأداء ورقابة الالتزام.



## س / ما هو الهدف من تبني معايير الانتوساي ؟

1. دعم مهنة الرقابة على القطاع العام .
2. أداة رئيسية لضمان قدر أكبر من الاتساق في كيفية إجراء الرقابة على القطاع العام .
3. تحسين جودة الرقابة .
4. تسهيل المقارنة بين الممارسات الحالية وأفضل الممارسات المعترف بها دولياً.
5. رفع مصداقية تقارير الاجهزة العليا للرقابة .





## إطار معايير الإنتوساي

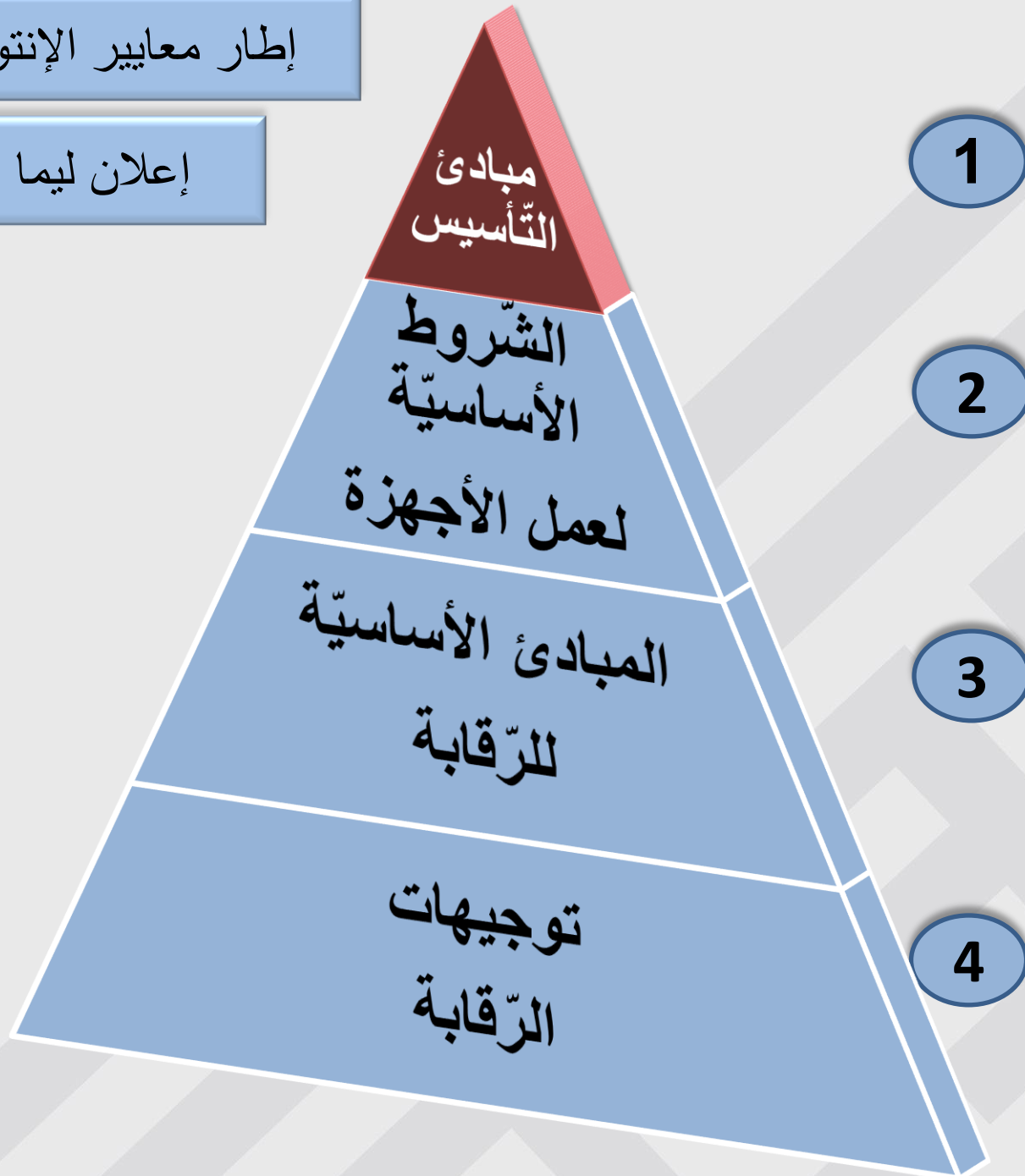




ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar

## إطار معايير الإنتوساي

إعلان ليما





## إطار معايير الإنتوساي

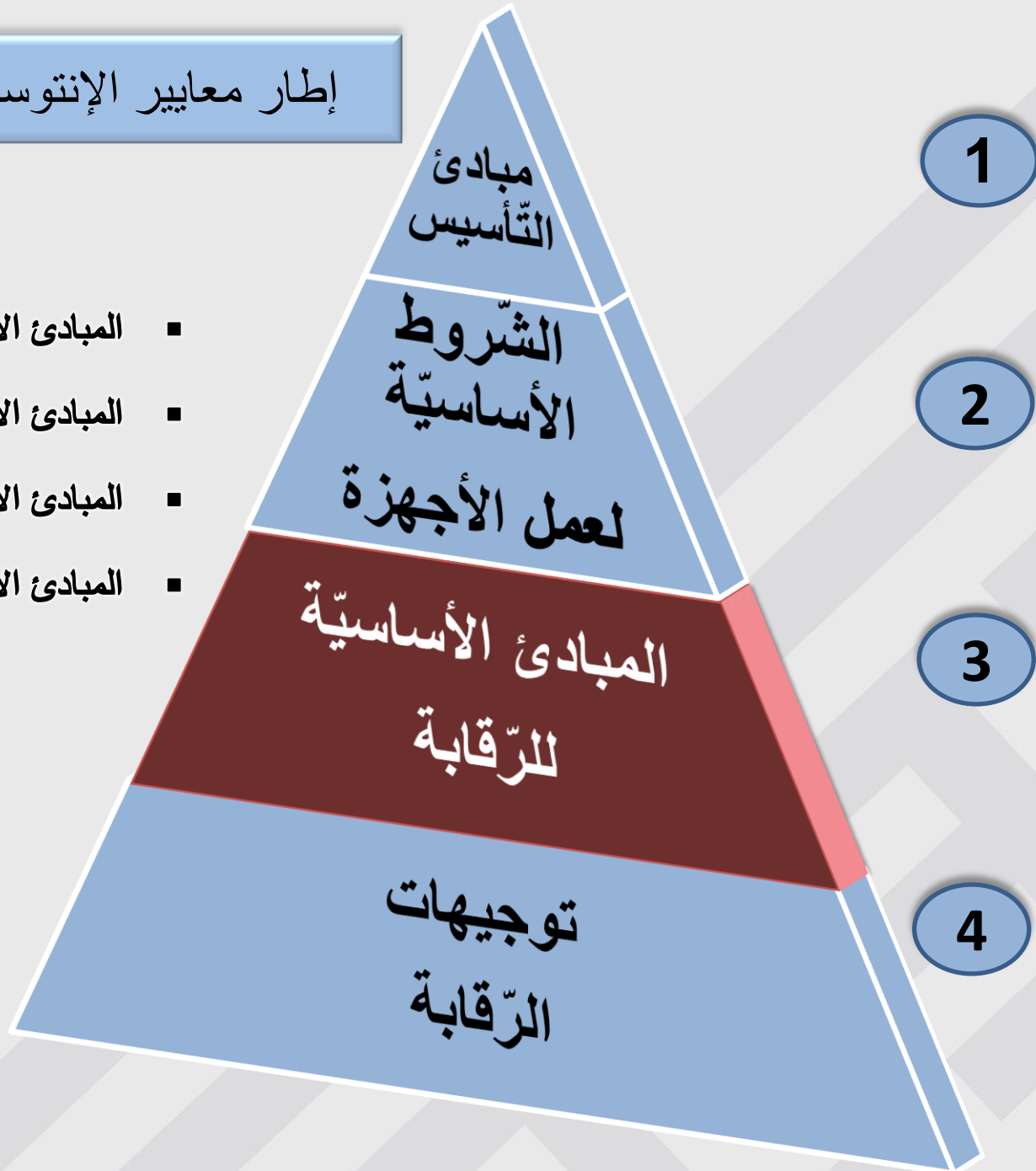
- الاستقلالية (المعيار 10)
- قيمة ومنافع الأجهزة (المعيار 12)
- الشفافية والمساءلة (المعيار 20)
- أخلاقيات المهنة (المعيار 30)
- رقابة الجودة (المعيار 40)





## إطار معايير الإنتوساي

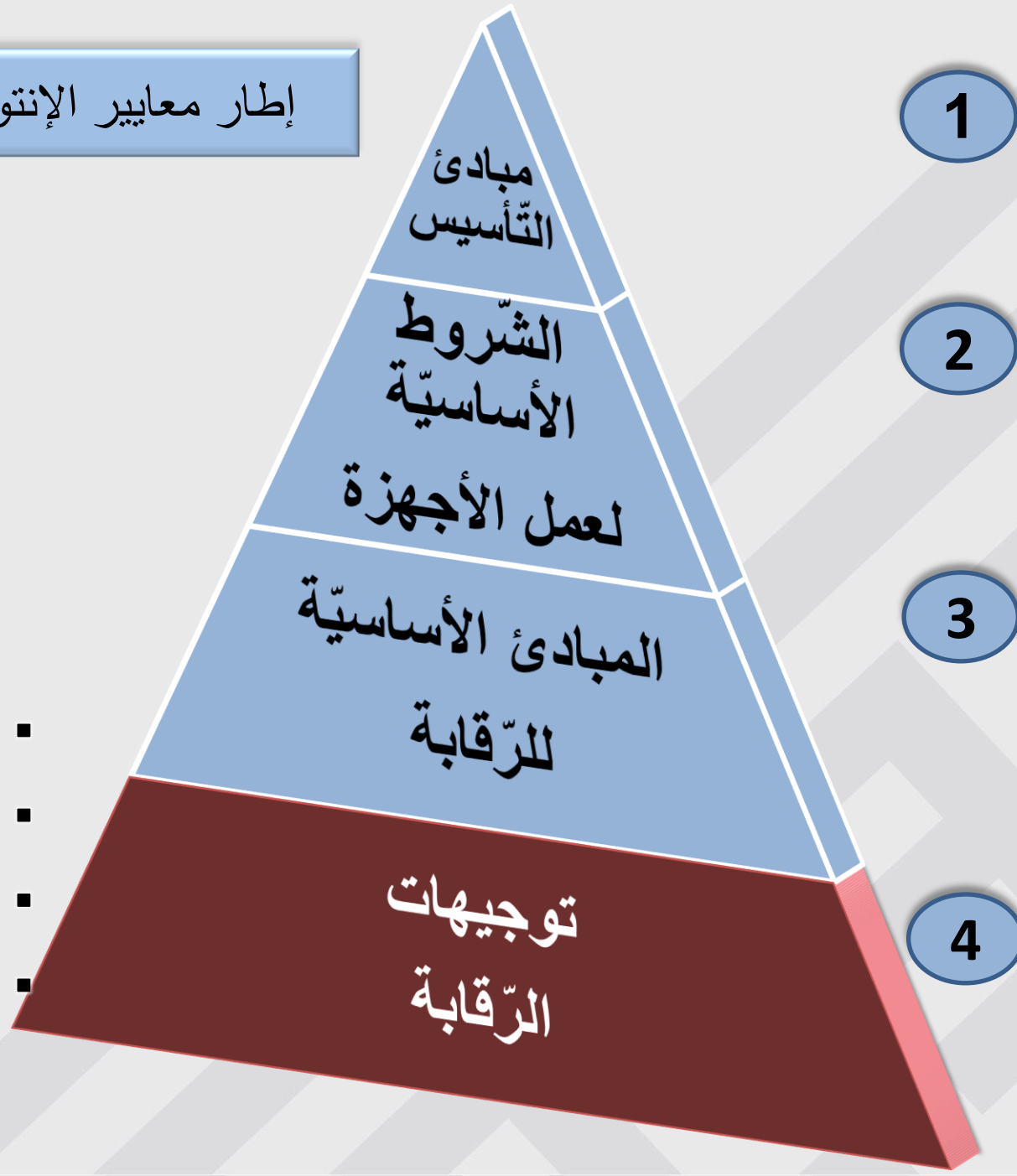
- المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (معياري 100)
- المبادئ الأساسية للرقابة المالية (معياري 200)
- المبادئ الأساسية لرقابة الأداء (معياري 300)
- المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام (معياري 400)





## إطار معايير الإنتوساي

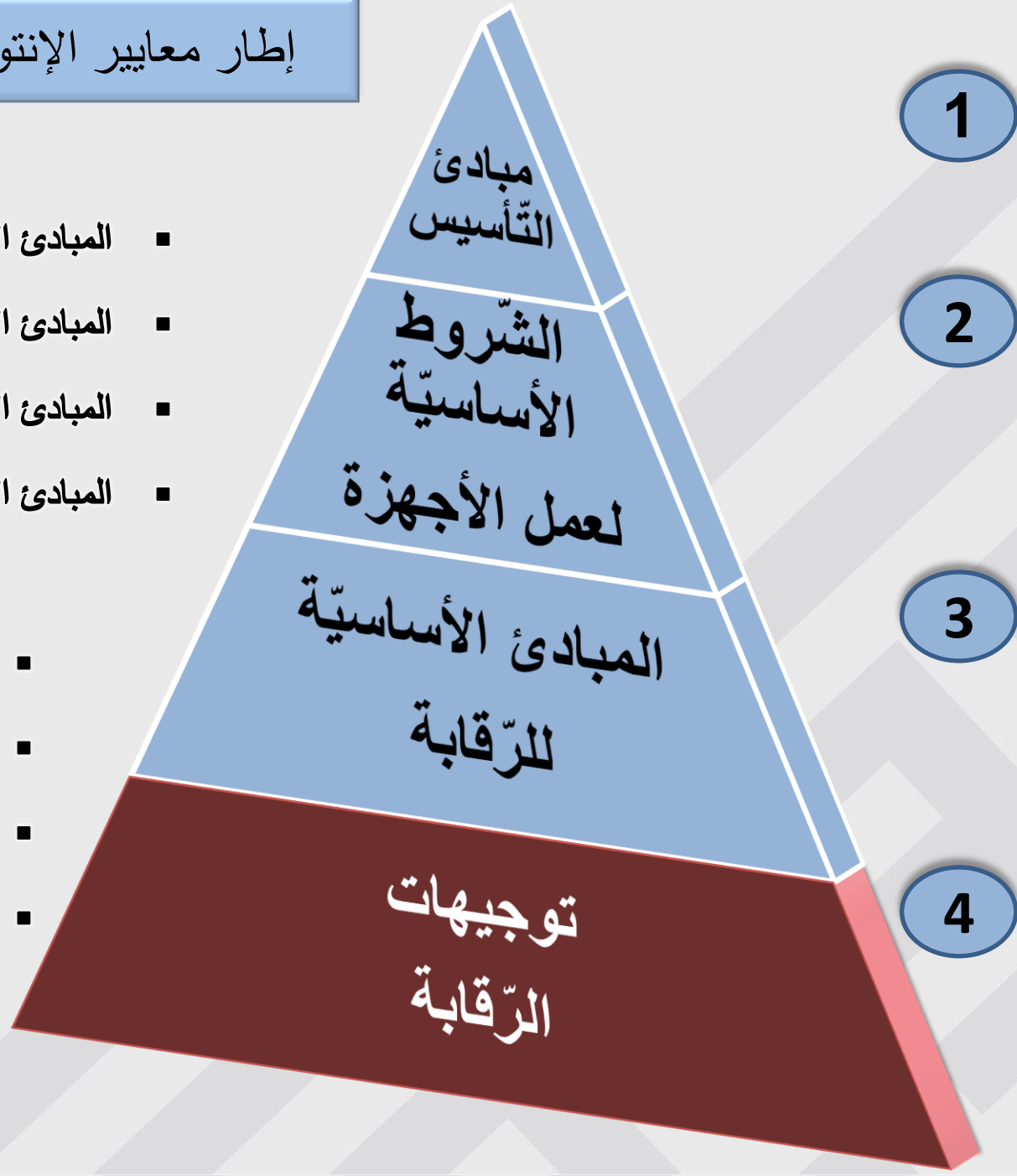
- توجيهات الرقابة الماليّة
- توجيهات رقابة الأداء
- توجيهات رقابة الالتزام
- التوجيهات الخاصّة





## إطار معايير الإنتوساي

- المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (معيار 100)
  - المبادئ الأساسية للرقابة الماليّة (معيار 200)
  - المبادئ الأساسية لرقابة الأداء (معيار 300)
  - المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام (معيار 400)
- 
- توجيهات الرقابة الماليّة
  - توجيهات رقابة الأداء
  - توجيهات رقابة الالتزام
  - التوجيهات الخاصّة





## س / ماهي التحديات التي ستواجه ديوان المحاسبة عند تطبيق المعايير؟

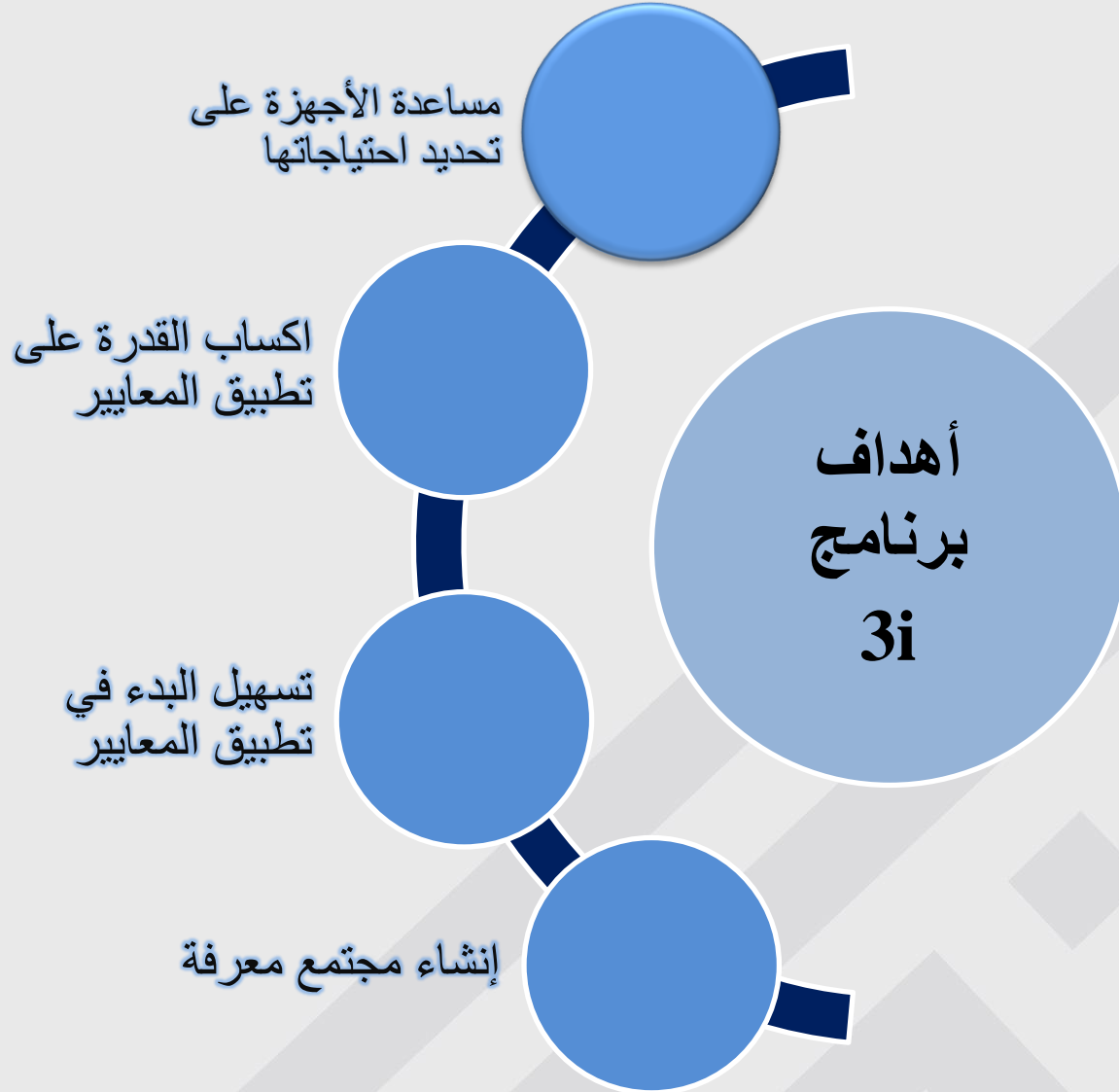
- تغيير طريقة الرقابة .
- الاتساق بين الادلة والمعايير الوطنية وبين معايير الانتوساي .
- تنمية قدرات موظفي الديوان لضمان التطبيق الناجح .



## س / كيف سيتم تطبيق المعايير ؟

مبادرة تنمية الانتوساي ( IDI ) ستدعم تطبيق المعايير بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وقد اطلق برنامج (3i Programme) والذي تم تنفيذه خلال الفترة ( 2012-2014 ) للدول الناطقة باللغة الانجليزية وحالياً يتم ترجمة المادة العلمية إلى اللغة العربية لتطبيق نفس البرنامج على الدول العربية خلال الفترة 2014-2016.







س / ماهي النتائج المتوقعة من تطبيق برنامج

## 3i Programme

1. تطوير ((مواد عالمية متاحة للجميع )) .
2. برامج الحصول على (( شهادة ميسري تطبيق معايير الانتوساي )) .
3. شبكة المعارف لمعايير الانتوساي / مجتمع الممارسة .
4. مهام رقابية مستندة إلى معايير الانتوساي .
5. بدء تطبيق معايير الانتوساي على مستوى الجهاز الرقابي .



التاريخ (الشهر والسنة)	المشروع
2013-10	ترجمة "أدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي"
2014-06	ورشة عمل رؤساء الأجهزة
2014-09	اختيار المشاركين
2014-11	ترجمة "كتيبات تطبيق معايير الإنتوساي"
2015-03	اجتماع المدرّبين لإعداد المادّة العلميّة لورشة معايير الإنتوساي ومهارات التيسير
2015-07	تطوير بوّابة لتبادل المعارف باللّغة العربيّة
2015-09	ورشة معايير الإنتوساي ومهارات التيسير
قبل شهر 07 - 2016	تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي من قبل الأجهزة المشاركة
قبل شهر 07 - 2016	إعداد خطة لتطبيق معايير الإنتوساي من قبل الأجهزة المشاركة
قبل شهر 07 - 2016	إجراء مهام رقابيّة مستندة إلى معايير الإنتوساي من قبل الأجهزة المشاركة



## الميسرين

1. يجب ان يتمتع المرشح :
  - القدرة على التواصل ونقل المعارف وتحفيز الاخرين والتعامل مع المجموعة وادارتها.
2. يجب ان تتوفر بالمرشح الشروط التالية:
  - خبرة لا تقل عن 5 سنوات بالجهاز
  - لا تقل المدة المتبقية عن التقاعد على 10 سنوات
  - جامعي
  - يتقن استخدام الكمبيوتر والانترنت



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar

شكراً