

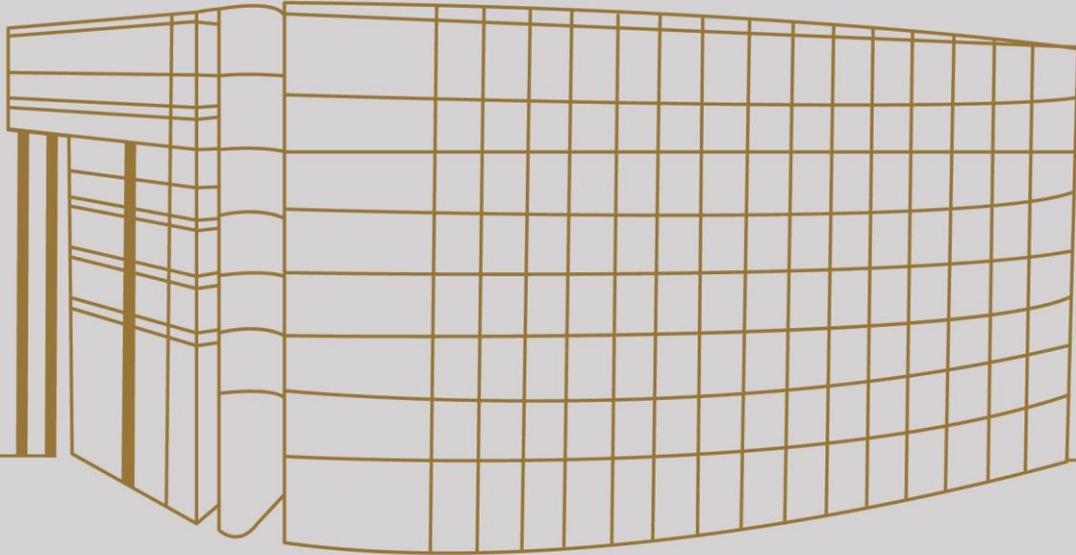


ديوان المحاسبة
State Audit Bureau

الكويت 1964م . Since

الدليل الإرشادي لمرحلة التخطيط للتدقيق المبني على المخاطر

أكتوبر 2022



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الفهرس

تمهيد	1
الهدف	1
المرجعية القانونية والمهنية	1
قائمة التعريفات	2
نظرة عامة على تخطيط التدقيق المبني على المخاطر	4
تفهم الجهة المشمولة بالرقابة	6
تحديد مخاطر التدقيق	12
تقييم مخاطر التدقيق	16
ترتيب أولويات التدقيق	18
خطة التدقيق	23
برنامج التدقيق	25
توثيق خطة التدقيق	26
نموذج رقم (1): البيئة الخارجية	27
نموذج رقم (2): بيئة الرقابة الداخلية	28
نموذج رقم (3): النظام المحاسبي	29
نموذج رقم (4): تحديد عدد أيام العمل المتاحة	30
نموذج رقم (5): خطة التدقيق	31
نموذج رقم (6): برنامج التدقيق للعمليات الرقابية	22
المراجع	33



12 OCT 2022

التاريخ:
الموافق:

ديوان المحاسبة
State Audit Bureau
Since 1964 منذ عام 1964 الكويت



**قرار رقم (33) لسنة 2022
بشأن تطبيق الدليل الارشادي لمنهج التدقيق المبني
على المخاطر (مرحلة التخطيط)**

**رئيس ديوان المحاسبة،
بعد الاطلاع على :**

- القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته.
- المرسوم بالقانون (15) لسنة 1979 بشأن الخدمة المدنية وتعديلاته.
- المرسوم الصادر في 1979/4/4 في شأن نظام الخدمة المدنية وتعديلاته.
- القرار رقم (362) لسنة 2020 بشأن إعادة تشكيل لجنة الأدلة والمعايير المهنية والرقابية بديوان المحاسبة والمعدل بالقرار رقم (87) لسنة 2021.
- المذكرة المعتمدة من السيد / رئيس ديوان المحاسبة بتاريخ 2022/10/4 بشأن اعتماد الدليل الارشادي لمنهج التدقيق المبني على المخاطر (مرحلة التخطيط).
- وبناء على ما تقتضيه مصلحة العمل.

- قرر -

مادة أولى : تلتزم جميع القطاعات الرقابية بديوان المحاسبة بالعمل على تطبيق الدليل الارشادي لمنهج التدقيق المبني على المخاطر (مرحلة التخطيط).

مادة ثانية : على وكيل الديوان اتخاذ ما يلزم لتنفيذ هذا القرار اعتباراً من تاريخ صدوره.

رئيس ديوان المحاسبة


فيصل فهد الشايح

تمهيد

في إطار حرص ديوان المحاسبة على مواكبة أحدث ما يطرأ من تغييرات ومن أجل تحقيق أفضل الممارسات العملية لأداء العمل الرقابي، وبما يسهم في رفع قدرات مدققي الديوان على إعداد خطط التدقيق وتحقيق رقابة فعالة على أعمال وأنشطة الجهات المشمولة بالرقابة، صدر قرار السيد رئيس ديوان المحاسبة بالإنابة رقم (89) لسنة 2017 بتشكيل فريق عمل لدراسة وإعداد منهج التدقيق المبني على المخاطر، وتضمنت مهام الفريق إعداد مذكرة بمبرئيات الفريق بشأن الدليل الإرشادي لمنهج التدقيق المبني على المخاطر.

وعلى أثر ذلك باشر الفريق أعماله حيث قام بتجميع ودراسة وتحليل ما ورد بأدلة التدقيق الصادرة عن ديوان المحاسبة وتجارب قطاعات الديوان الرقابية وأهم ما ورد بأدلة ومعايير التدقيق وتجارب المنظمات والهيئات الدولية والأجهزة الرقابية العليا، كما قام الفريق بالتنسيق مع البنك الدولي في إطار برنامج شراكة لإعداد الدليل وذلك في ضوء توقيع اتفاقية تعاون بين الديوان والبنك الدولي بتاريخ 15 مايو 2019، فضلاً عن المشاركات في البرامج التدريبية الخارجية والزيارات الرسمية لبعض الأجهزة العليا للرقابة للتعرف على تجاربهم في هذا الشأن.

الهدف:

ويهدف هذا الدليل الإرشادي إلى توجيه أعضاء فرق التدقيق في مرحلة التخطيط نحو الأنشطة والعمليات التي تنطوي على مخاطر عالية بالجهات المشمولة بالرقابة وترتيب أولويات التدقيق عند إعداد خطة التدقيق السنوية، وفق منهجية إعداد واعتماد وصيانة الأدلة في ديوان المحاسبة (الإصدار 2018).

المرجعية القانونية والمهنية:

- القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته.
- دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة الإصدار الثاني 2014.
- دليل العمليات الرئيسية (UML) لديوان المحاسبة الإصدار الثاني 2019.

- إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP).
- منهجية التدقيق الداخلي في الجهات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة - فبراير 2019.
- اتفاقية التعاون الموقعة بين ديوان المحاسبة والبنك الدولي بشأن تعزيز جودة المال وتقارير ديوان المحاسبة الكويتي بالتعاون مع فريق دراسة وإعداد منهج التدقيق المبني على المخاطر - مايو 2015.
- منهجية إعداد واعتماد وصيانة الأدلة في ديوان المحاسبة (الإصدار 2018).

قائمة التعريفات:

التدقيق الداخلي: عرفت جمعية المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للجهة محل التدقيق وتحسين عملياتها ويساعد في تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

الحوكمة: هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تنظم عمل الجهات وتحقق الرقابة الفعالة على مجلس إدارتها وتنظم العلاقة بينها وبين أصحاب المصلحة، وذلك بهدف تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب الصحيحة المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الجهة.

المخاطر: هي حدث أو ظرف محتمل الحدوث ينتج عن مصادر داخلية أو خارجية يمكن أن يكون له تأثيرات سلبية على أهداف الجهة المشمولة بالرقابة.

إدارة المخاطر: هي النشاط الإداري الذي يهدف إلى تحديد للمخاطر الرئيسية التي تواجه الجهة عن طريق تحديد وتحليل وقياس وتقييم هذه المخاطر بطريقة منطقية ومنظمة لتحديد أفضل الأساليب والإجراءات اللازمة لمواجهتها والتحكم بها.

تحديد الأولويات: هي الجوانب المالية والمحاسبية أو أي بند من البنود محل التدقيق التي ينبغي التركيز عليها في الرقابة وإعطائها أهمية أكثر من غيرها.

برنامج التدقيق: وثيقة تتضمن تحديد العناصر أو الخطوات التي يجب إنجازها أثناء مرحلة الفحص عند القيام بالتدقيق، وذلك للوصول إلى التحقق مما إذا كانت قواعد الرقابة ومعاييرها قد تمت مراعاتها بدقة أم لا.

احتيايل: فعل يرتكب بهدف إخفاء اختلاس في الموجودات، أو تحريف متعمد في المعلومات المالية.

رقابة الالتزام: أسلوب رقابي يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والقرارات وأية إجراءات أخرى سارية المفعول ومدى توافق التنفيذ مع ما هو مخطط.

رقابة داخلية: هي مجموعة أساليب وإجراءات تستخدم لتطوير كفاءة التنظيم وتشجيع قبول السياسات والإجراءات السليمة في الجهة وفحص مدى صحة معلومات الإدارة فيها وحماية موجوداتها والتقليل من أخطائها وتحقيق أهدافها.

التحليل الرباعي SOWT: هو أداة لمعرفة نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات التي تواجه الجهة.

نظرة عامة على تخطيط التدقيق المبني على المخاطر:

المبادئ الإرشادية – المعيار ISSAI 2300 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)

إن الهدف المنشود من المدقق يتمثل في القيام بالتخطيط لعملية التدقيق على النحو الذي يضمن فعالية تنفيذها.

تعتبر مرحلة التخطيط هي الخطوة الأولى والأكثر أهمية في عملية التدقيق والتي تحدد التوجهات الأساسية وإعداد خطة للتدقيق، وذلك من خلال تفهم طبيعة وأنشطة وأعمال الجهات المشمولة بالرقابة لتحديد المخاطر الكامنة بناء على المعلومات التي تم تجميعها وتحديد تأثيرها على البيانات المالية، حيث يتم تسجيل المجالات التي ستؤثر عليها تلك المخاطر ومن ثم تقييمها في كل مجال من مجالات التدقيق، وبما يكفل تحديد الموضوعات المقترحة للتدقيق عليها وترتيب أولويات تنفيذها وفقاً لأهميتها النسبية وتنظيم الموارد المتاحة لتنفيذ ذلك.

يساهم تخطيط التدقيق المبني على المخاطر في تفعيل عمل فريق التدقيق، وذلك من خلال ما يلي:

- تفهم طبيعة وأنشطة عمل الجهة المشمولة بالرقابة وبيئة العمل بها والأهداف المخطط لها والمخاطر المحتملة في حال عدم تحقيق هذه الأهداف أو حدوث تغييرات في بيئة العمل.
- فهم العوامل التي تؤثر على حدوث الأخطاء الجوهرية والمخالفات.
- التعرف على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية وتصميم برنامج التدقيق على أساس النظم عندما يكون ذلك ممكناً.
- التعرف على قدرة الجهة في مواجهة المخاطر المحتملة.
- ضمان وسيلة اختيار عناصر الخبرة المتخصصة.
- ترتيب الموضوعات المقترحة للتدقيق عليها وفقاً لأهميتها النسبية.
- توجيه وتوزيع الموارد المتاحة لفريق التدقيق للاستفادة القصوى منها لتنفيذ عمليات التدقيق.

-
-
- الحصول على أدلة تدقيق فعالة من خلال التركيز على أهداف التدقيق التي تتضمن مخاطر مرتفعة ناتجة عن الأخطاء الجوهرية، وتجنب ضياع الجهد في تدقيق أهداف تتضمن مخاطر محدودة محتملة عن هذه الأخطاء.
 - تعزيز وتشجيع التواصل الدائم والجيد بين إدارة الجهة المشمولة بالرقابة وأعضاء فريق التدقيق من ديوان المحاسبة.
 - ضمان توزيع المسؤوليات بين أعضاء الفريق للقيام بعملية التدقيق.

الغرض من خطة التدقيق:

تنظيم العمل وتحديد الأولويات وإجراء المقارنات في نهاية كل فترة لتحديد الانحرافات منها وعلى فريق التدقيق، أن يدرك أهمية التخطيط لتحديد أنسب الطرق الفعالة من أجل الحصول على أدلة الإثبات التي تعزز ما يتوصل إليه فريق التدقيق من النتائج اللازمة لإعداد البيانات والتقارير الرقابية، وتختلف عملية التخطيط من جهة إلى أخرى من حيث طبيعة ومدى وتوقيت الخطة تبعاً للعديد من العوامل والتي من أهمها حجم أنشطة الجهة والنظم المتبعة بها والتجارب السابقة معها ومدى الإلمام بالأنشطة والعمليات الخاصة بها، مع مراعاة ما ورد بشأن خطة التدقيق في كل من دليل التدقيق العام – الإصدار الثاني 2014 ودليل العمليات الرئيسية (UML) – الإصدار الثاني 2019.

يعد فريق التدقيق مسؤولاً عن إعداد الخطة وتوثيق وتحديد إجراءات التخطيط المخطط لها وله أن يستعين ويستشير المتخصصين من أعضاء الديوان من أجل أداء أفضل لتنفيذ مهام التدقيق.

مجال التدقيق:

يجب أن يكون مجال التدقيق شامل لعمليات وأنشطة الجهة المشمولة بالرقابة (منها خطط العمل والأهداف الاستراتيجية – سجل المخاطر – أنشطة العمل الرئيسية والفرعية – البيانات المالية – تقارير التدقيق الداخلي...)، كما يجب على فريق التدقيق الحصول على بيانات ومعلومات من إدارة تقنية المعلومات بالجهة للتعرف على أنظمة التشغيل والتخزين وقواعد البيانات وأنظمة تكنولوجيا المعلومات وصلاحيات الدخول إليها ومكونات الشبكة والحماية، والعمل على التحديث المستمر لتلك المعلومات والبيانات خلال عمليات التدقيق.

تفهم الجهة المشمولة بالرقابة:

المبادئ الإرشادية – معيار ISSAI 2315 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)

"على المدققين أن يلموا بشكل كاف بطبيعة أعمال الجهة المشمولة بالرقابة، لتمكينهم من تحديد وفهم الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على البيانات المالية أو على تدقيق البيانات المالية".

يساهم تفهم الجهة المشمولة بالرقابة في التعرف على الجوانب التالية:

- منهج الإدارة والعمل المطبق، والعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على بيئة التنفيذ داخل الجهة.
- تحديد الحسابات والتطبيقات المحاسبية والنظم المالية والتعليمات المتعلقة بالعمليات الخاصة بالجهة.
- تحديد احتمالات وجود نظام رقابة فعال على نظم المعلومات الآلية.
- التقدير المبني للمخاطر لتحديد الموضوعات الأكثر عرضة للمخاطر المرتفعة، مع الأخذ في الاعتبار مخاطر الاحتيال.

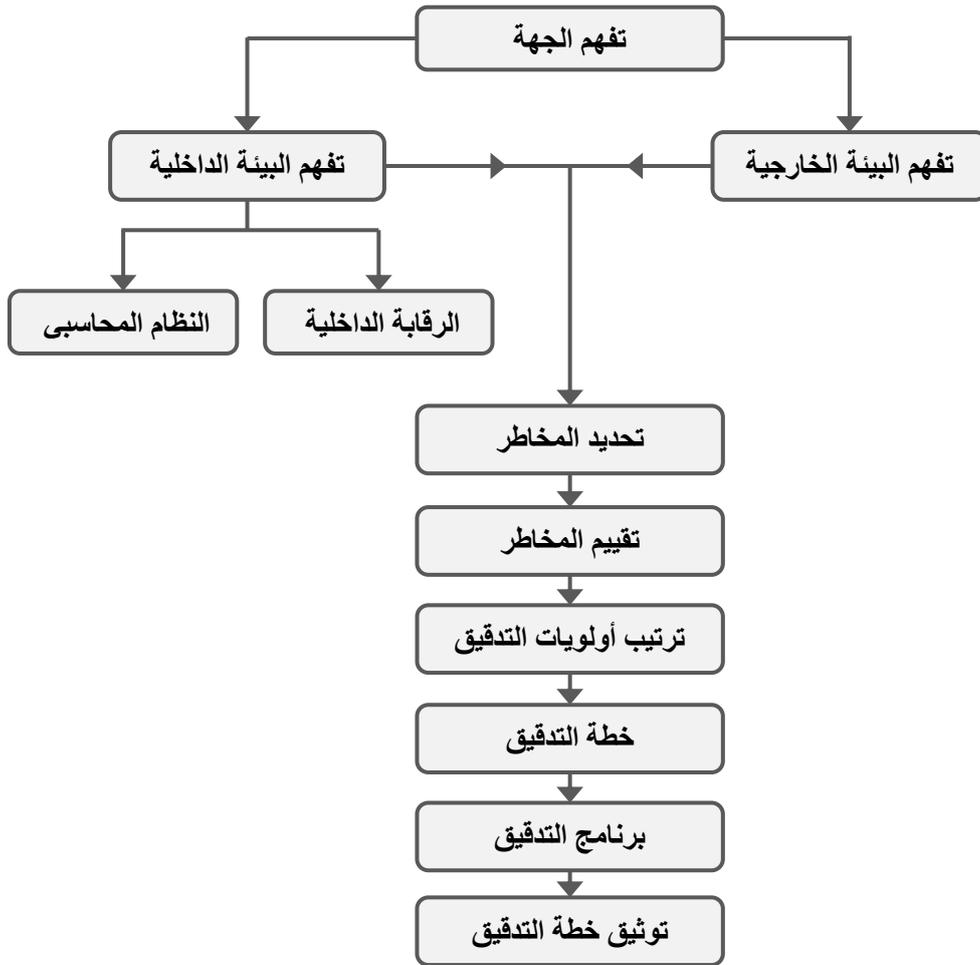
جمع المعلومات:

- تتم عملية جمع المعلومات من خلال الاعتماد على جهود فريق التدقيق باتباع العديد من الأساليب لتصنيف أبرز أعمال وأنشطة الجهة والمخاطر التي قد تواجهها ومنها:
- الاطلاع على التقارير والدراسات وعمليات التدقيق المنجزة خلال السنوات السابقة.
 - المناقشات والاجتماعات مع الجهة.
 - الاطلاع على الملف الدائم.
 - محاضر اجتماعات الإدارة العليا واللجان المختلفة.

- تقارير التدقيق الداخلي.
- موقع الجهة الالكتروني والهيكل التنظيمي والقوانين والقرارات المنظمة لها.
- المقالات في الصحافة أو وسائل الإعلام المختلفة.
- الاطلاع على اهتمامات وتكاليف مجلس الأمة ومجلس الوزراء بعمليات الجهة المشمولة بالرقابة.

الخطوات الرئيسية في تنفيذ عملية تخطيط التدقيق المبني على المخاطر:

يشير المخطط الوارد أدناه إلى الخطوات الرئيسية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وفقاً لما يلي:



العوامل المؤثرة على بيئة التنفيذ:

يوجد نوعان من العوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهما تفهم البيئة الخارجية والبيئة الداخلية:

أولاً: تفهم البيئة الخارجية (نموذج رقم 1):

وذلك من خلال مجموعة من الاستفسارات التي تمثل المجالات الخارجة عن سيطرة الجهة دون التحكم فيها ولكن من الممكن أن تؤثر عليها وهي:

هدف الجهة ومهمتها ورؤيتها:

التعرف على الغرض من إنشاء الجهة واختصاصاتها ومهمتها ورؤيتها ومدى تطابق الأهداف والخطط مع الخطط الإنمائية في الدولة.

القوانين والتشريعات:

تحديد القوانين والتشريعات التي تخضع لها الجهة واللوائح التعليمات والقوانين ذات الصلة ومدى الالتزام بها.

العلاقة بين الجهة والمواقع الفرعية التابعة لها:

التعرف على المواقع الفرعية وكيفية التواصل ونقل المعلومات بينها وبين الجهة.

بيئة الأعمال:

تحديد القضايا المالية ذات الأهمية المطروحة من خارج الجهة وإذا ما كان هناك موضوعات مرتبطة بالجهة تم إثارتها في وسائل الإعلام.

متطلبات التقارير المالية وتقارير الأداء:

التعرف على أي متطلبات للتقارير المالية وتقارير الأداء التي على الجهة الالتزام بها ومدى تأثير تلك المتطلبات عليها.

الأحداث المستقبلية:

تحديد العوامل التي قد تؤثر على الجهة مستقبلاً وأي تغييرات محتملة.

أحداث أخرى:

أي أحداث هامة أخرى غير محددة سابقاً.

ثانياً: تفهم البيئة الداخلية:

أ- بيئة الرقابة الداخلية (نموذج رقم 2):

المبادئ الإرشادية – معيار ISSAI 2315 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)

إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال/ عمل إجرامي أو بسبب الخطأ، على مستوى البيانات المالية وإقراراتها، وذلك من خلال فهم الجهة وبيئتها، ويتضمن ذلك الرقابة الداخلية للجهة، وبذلك يوفر المدقق قاعدة لتصميم وتنفيذ الردود على المخاطر التي تم تقييمها الخاصة بالأخطاء الجوهرية.

- تمثل الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات يتم وضعها وتنفيذها من قبل الجهة، وذلك للتحقق من فاعلية وكفاية العمليات وقابلية الاعتماد على التقارير المالية ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.

- إن الهدف الأساسي من الحصول على معرفة عامة عن الرقابة الداخلية هو تعزيز فهم الكيفية التي تتعامل وتستجيب بها الجهة المشمولة بالرقابة للمخاطر التي تواجه بيئة العمل والتشغيل وتحديد المدخل العام لتدقيق نظام الرقابة الداخلية وتحديد الجوانب التي يجب تقديم توصيات بشأنها، ومن المجالات التي يمكن للجهة السيطرة عليها وتؤثر على بيئة العمل والتشغيل وهي:

رئيس الجهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا:

التعرف على اختصاصات رئيس الجهة / مجلس الإدارة والإدارة العليا في مراقبة الأداء ووضع الضوابط الداخلية، وما مدى متابعة مجلس الإدارة والإدارة العليا لصحة البيانات المالية، والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها طبقاً للتبعية الإدارية لها والنشاط الذي تنتمي إليه وتحديد سلطة الموافقة على البيانات المالية، ومتابعة أي تقارير وحسابات مالية وما مدى دقتها.

التدقيق الداخلي:

تحديد ما إذا كان للجهة لجنة / إدارة / قسم داخلي / مكتب يقوم بالتدقيق الداخلي لتحديد مدى وجود مخاطر من عدمه، وفي حالة وجود أيها يلزم الإلمام الكامل بمهامها والتأكد من كفاءة وموضوعية الفريق ومراجعة تقاريره ووضع قائمة بالمجالات ذات المخاطر.

الهيكل التنظيمي:

التأكد من وجود هيكل تنظيمي معتمد، ومدى توافقه مع احتياجات الجهة وعدم وجود ازدواجية بالاختصاصات والصلاحيات نتيجة التوسع في الهيكل ومدى تغير الهيكل التنظيمي من عدمه.

سياسات وإجراءات الموارد البشرية:

التعرف على الآليات والضوابط المتبعة لشغل الوظائف، ووضع وصوف وظيفية واضحة للعاملين ومدى التزام الجهة بالتعيينات وفقاً للوائح والقوانين والقرارات المنظمة لذلك.

تقييم مخاطر الجهة:

تحديد ما إذا كانت الجهة لديها إدارة للمخاطر تمكنها من القيام بالاختبارات اللازمة والتقييم المبني للمخاطر واتخاذ تدابير وقائية لتلافي المخاطر المحتملة أو التقليل من الأثار المترتبة عليها، والتعرف على مدى الالتزام باتباع واتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية الواردة من تلك المخاطر.

موثوقية التقارير المالية:

تحديد الإجراءات والضوابط المتبعة لمراقبة العمليات والتقارير المالية خاصة المخاطر المحتملة لعدم وجود رقابة كافية أو فعالة.

ب- النظام المحاسبي (نموذج رقم 3):

المبادئ الإرشادية – معيار ISSAI 2315 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)

يتعين على المدقق أن يتوصل إلى فهم نظام معلومات الجهة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر عن طريق:

- (أ) الفئات الرئيسية في المعاملات الخاصة بعمليات الجهة.
- (ب) عدد المعاملات التي تم عقدها.
- (ج) أبرز السجلات المحاسبية والوثائق المساندة والحسابات في البيانات المالية.
- (د) العمليات المحاسبية وعملية الإبلاغ المالي، بدءاً من عقد المعاملات الرئيسية وغيرها من الأنشطة حتى إدراجها في البيانات المالية.

- يتكون النظام المحاسبي للجهة من مجموعات منطقية من العمليات المالية والأنشطة ذات الصلة والتطبيقات المحاسبية التي يتم تصنيفها على أنها:

- تطبيقات محاسبية تتصل بالحسابات الرئيسية.
- تطبيقات محاسبية ذات صلة لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل العمليات المالية.
- تطبيقات محاسبية متصلة بمصادر المعلومات المؤيدة للتسجيل.

- إن نظم الإدارة المالية المقبولة والتي يمكن الاعتماد عليها لا تتضمن فقط النظم المستخدمة في معالجة العمليات وإعداد البيانات والتقارير المالية، بل تتضمن النظم الداعمة للتخطيط المالي والتقارير الإدارية وأنشطة الميزانية التقديرية ونظم التكاليف، ويمكن للفريق الاستعانة بمدققي نظم المعلومات في حال عدم توافر المعارف والمهارات اللازمة لتدقيق وتحليل المخاطر في مجال النظام المحاسبي الآلي.

المجالات المتعلقة بالنظام المحاسبي للجهة المشمولة بالرقابة:

النظام المتبع لتسجيل البيانات بالجهة:

التعرف على النظام المحاسبي وحصر النظم الآلية واليدوية المستخدمة لتسجيل وحفظ البيانات، ومدى تغير تلك النظم وتحديد طريقة التواصل ونقل المعلومات بين الإدارات الفرعية والمركز الرئيسي.

صيانة وأمن النظام المتبع:

يتطلب صيانة وأمن النظام المتبع قيام المدققين بالنظر فيما إذا كانت الجهة لديها استراتيجية خاصة بتكنولوجيا المعلومات تتضمن سياسات وإجراءات موثقة ومعتمدة من الإدارة العليا بالجهة خاصة بضوابط الدخول إلى أنظمة تكنولوجيا المعلومات وسياسات خاصة بأمن المعلومات منها ضوابط جدار الحماية وضوابط الحماية من الفيروسات وضوابط كلمات المرور، بالإضافة إلى خطة لاستمرارية الأعمال واسترجاع البيانات عند حدوث الكوارث وأنظمة النسخ الاحتياطي لتحميل النظام المحاسبي الخاص بالجهة في مكان وموقع مختلف، كما يجب التحقق من قيام الجهة باختبار تلك الخطط وتدريب الموظفين على استخدامها وعمل اختبارات اختراق للنظام المحاسبي ورفع التقارير الخاصة بذلك.

تحديد مخاطر التدقيق:

تعتبر عملية تحديد وتقييم المخاطر أحد العمليات الرئيسية التي يعتمد عليها فريق التدقيق في تصميم خطة التدقيق، وهي الأساس لكل الأعمال التي يقوم بها الفريق في مرحلة التنفيذ.

يتم تحديد المخاطر عن طريق إدارة المخاطر في الجهة المشمولة بالرقابة، من خلال تحديد الأحداث التي يكون لها تأثير على تحقيق الأهداف المخطط لها، وعند إجراء عمليات التدقيق يجب مراعاة ما يلي:

- في حالة وجود إدارة مخاطر فعالة فإنه يتم الاستفادة من سجل المخاطر في الجهة، ومن ثم إعداد مصفوفة المخاطر لتقييمها وترتيب موضوعات التدقيق وفقاً لأولوياتها ودرجة خطورتها وأهميتها النسبية.

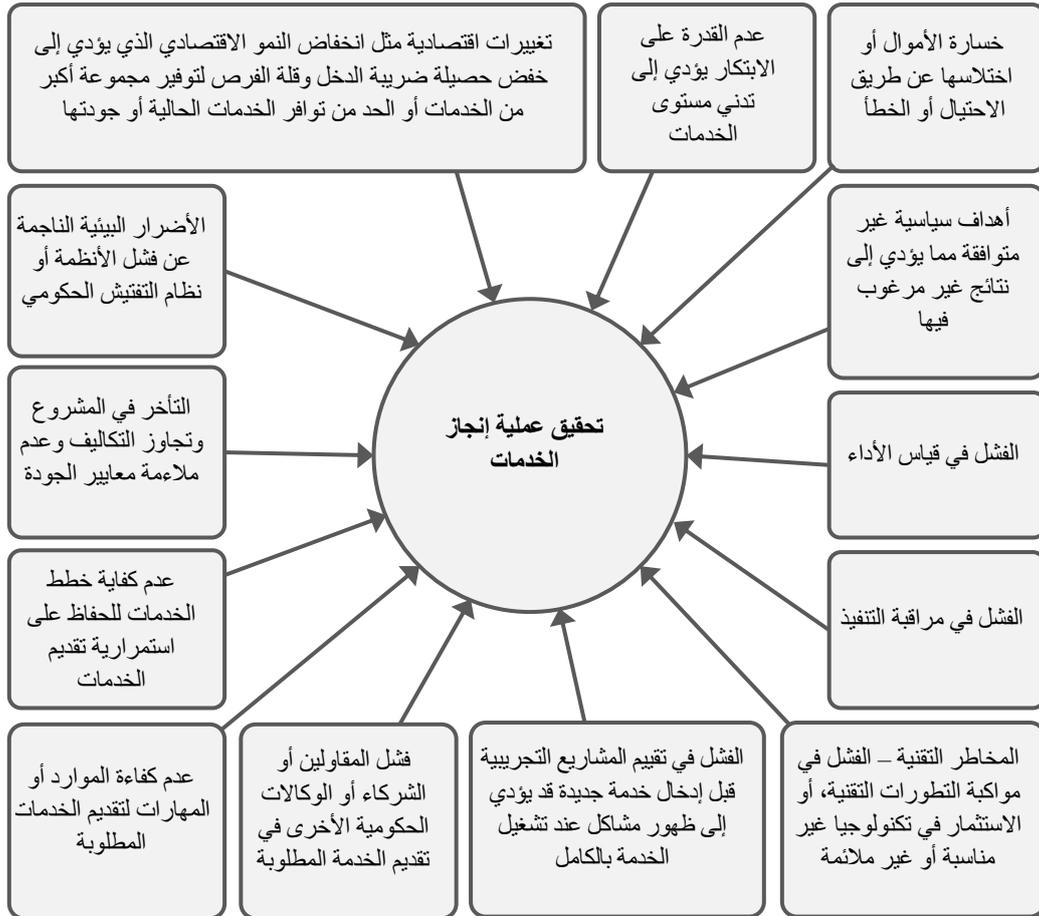
- في حالة وجود إدارة مخاطر غير فعالة أو في حالة عدم وجودها، فإنه يتم الاعتماد في تحديد المخاطر على جهود فريق التدقيق باتباع العديد من الأساليب لتصنيف أبرز أعمال الجهة وأنشطتها والمخاطر التي قد تواجه تلك الأنشطة وعلى سبيل المثال:

- تنظيم ورش عمل أو عصف ذهني بين أعضاء الفريق حول المخاطر المحتملة، وذلك بهدف تخفيف حدة الاعتماد على الحكم الشخصي.
- التحليل الرباعي SWOT.
- الاستبيانات.
- الاطلاع على التقارير والدراسات السابقة.

وحتى تكون عملية تحديد المخاطر أكثر فعالية، فإنه يفضل الاعتماد على أكثر من أسلوب من تلك الأساليب.

بعد الانتهاء من الخطوات السابقة يجب على فريق التدقيق إجراء مسح لتحديد المخاطر للموضوعات المقترح التدقيق عليها في ضوء تأثيرها الجوهرية وأهميتها النسبية، وفي ضوء تفهم ودراسة بيانات الجهة والتي يرتبط حدوث بعضها بالعمليات المالية أو التشغيلية أو القرارات التنظيمية أو مستوى كفاءة الموظفين بها أو توفير معلومات مضللة أو خاطئة في عملية صنع القرار أو وفقاً لظروف اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية أو أهداف وتوجهات استراتيجية، ودراسة سجل إدارة المخاطر بالجهة والإجراءات المتخذة بشأنها، والنموذج التالي يبين بعض المخاطر التي قد تواجه الجهات الحكومية:

الدليل الإرشادي – معيار رقم GUID 9130 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)



ويمكن تصنيف المخاطر التي قد تواجه الجهات المشمولة بالرقابة والتي يمكن أخذها في الحسبان عند تحديد الموضوعات التي سيتم الرقابة عليها وفقاً لما يلي:

نوع المخاطر	وصف المخاطر
مخاطر استراتيجية	هي المخاطر التي من الممكن أن تنشأ بسبب عدم قدرة الجهة من تحديد و/أو تنفيذ استراتيجياتها بشكل سليم، ويمكن أن تظهر في الجوانب التالية: <ul style="list-style-type: none"> - أهداف واستراتيجيات الجهة. - الحوكمة في الجهة. - البيئة الرقابية ومدى فعاليتها.
مخاطر تشغيلية	هي المخاطر التي من الممكن أن تنشأ بسبب ضعف أو فشل في الإجراءات، الأنظمة الرقابية، الأفراد، الأنظمة أو البنية التحتية، ويمكن أن تظهر في الجوانب التالية: <ul style="list-style-type: none"> - الأفراد. - الأصول الملموسة. - أنظمة المعلومات. - الإجراءات.
مخاطر مالية	هي المخاطر التي من الممكن أن تنشأ بسبب تغيرات في أسعار السوق أو ضعف في السيولة النقدية، ويمكن أن تظهر في الجوانب التالية: <ul style="list-style-type: none"> - السيولة النقدية. - المحاسبة والتقارير المالية. - رأس المال العامل.
مخاطر الالتزام	هي المخاطر التي من الممكن أن تنشأ بسبب عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات وعدم القدرة على الالتزام بالتغيرات في القوانين والأنظمة، ويمكن أن تظهر في الجوانب التالية: <ul style="list-style-type: none"> - القوانين والأنظمة. - السياسات والإجراءات المعتمدة. - المعايير ذات علاقة. - مدونات السلوك الأخلاقي والمهني.
مخاطر أنظمة المعلومات	هناك أربعة جوانب أساسية شاملة تعبر عن مخاطر أنظمة المعلومات وهي: <ul style="list-style-type: none"> - الحماية والأمان: مخاطر الإفصاح غير المصرح به للمعلومات، مخاطر الولوج غير المصرح للبرامج والأنظمة والبيانات والوظائف. - النزاهة: مخاطر عدم دقة و/أو اكتمال المعلومات والبيانات. - توفر المعلومات: مخاطر عدم القدرة للوصول لأنظمة المعلومات أو البيانات في الأوقات المناسبة. - المرونة والمرونة: مخاطر متعلقة بعدم قدرة أنظمة المعلومات على مواكبة/التوافق مع التغيرات في عمليات أو إدارة الجهة بفترة وتكلفة مناسبة.

تقييم مخاطر التدقيق:

في ضوء قيام فريق التدقيق بتفهم الجهة المشمولة بالرقابة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها وتقييم بيئة الرقابة ودراسة اللوائح والتعليمات والسلطات المالية والنظم ودليل الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة ومدى مناسبتها، وكذلك تفهم الاستراتيجية والأهداف المخطط لها وإجراء مسح وتقييم شامل لكافة البيانات ونظم الرقابة الداخلية المطبقة، والتقارير الرقابية السابقة وما ورد بها من موضوعات، فإنه يتم تحديد المستويات المختلفة للموضوعات المقترحة للتدقيق عليها تمهيداً لتحديد وتقييم المخاطر.

يعتبر تقييم المخاطر إجراء يقوم به فريق التدقيق لتحديد الموضوعات ذات المستوى الأعلى من الخطورة لترتيب أولويات عمليات التدقيق وفقاً لأهميتها ويمكن تحديد المخاطر سواء الداخلية أو الخارجية بالنسبة للجهة المشمولة بالرقابة من حيث التأثير أو الاحتمالية، وفيما يلي أمثلة لبعض العوامل المؤثرة في تحديد المخاطر:

- التأثير:

يتمثل في قياس تأثير الحدث على قدرة الجهة في تحقيق أهدافها وأنه من المحتمل وقوع تلك الأحداث واحتوائها على مخاطر ويمكن أن يكون تأثير الخطر من عدة جوانب مختلفة على أعمال الجهة، منها الأثر الاستراتيجي والأثر التشغيلي، والأثر المالي، وأثر مخاطر الالتزام، والأثر على أنظمة المعلومات، ويمكن تقييم أثر كل جانب من هذه الجوانب من ناحية حجم هذا الأثر وتبعات حدوثه رقمياً من 1 حتى 4 كما هو موضح في الدول التالي:

التقييم	الرقمي	إستراتيجي	مالي	تشغيلي	الالتزام	أنظمة المعلومات
حاد	4	عدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية للجهة، الإستراتيجية المتبعة لا تتواءم مع تحقيق الأهداف.	خسارة مالية تزيد قيمتها عن دينار كويتي.	توقف الأعمال التشغيلية لفترة تزيد عن يوم.	قضايا قانونية على مستوى الجهة (مثال: أحكام قضائية ضد الجهة).	مخاطر سهولة الولوج غير المصرح لهم للبرامج والأنظمة والبيانات والوظائف.
مرتفع	3	عدم تحقيق جزء من الأهداف الإستراتيجية للجهة.	خسارة مالية تتراوح بين إلى دينار كويتي.	توقف الأعمال لفترة تتراوح بين حتى..... يوم.	عدم الإلتزام بتنظيمات أو سياسات حكومية تعرض الجهة إلى المساءلة.	عدم دقة و/أو اكتمال المعلومات والبيانات
متوسط	2	عدم قدرة بعض الإدارات أو الأقسام من تحقيق أهدافها التشغيلية.	خسارة مالية تتراوح بين إلى دينار كويتي.	توقف الأعمال لفترة تتراوح بين حتى..... يوم.	عدم الإلتزام ببعض السياسات الداخلية ويتم ذكر ذلك في تقارير ديوان المحاسبة.	عدم القدرة للوصول لأنظمة المعلومات أو البيانات في الأوقات المناسبة
منخفض	1	تأثر تنفيذ بعض الخطط التشغيلية لبعض الأقسام.	خسارة مالية أقل من دينار كويتي.	توقف الأعمال لفترة أقل من يوم.	عدم الإلتزام ببعض التعليمات الداخلية.	عدم قدرة أنظمة المعلومات على مواءمة/التوافق مع التغيرات في عمليات أو إدارة الجهة بفترة وتكلفة مناسبة

- الاحتمالية:

تقييم إحصائية حدوث الخطر يتركز على مدى إمكانية وقوع الحدث في فترة زمنية محددة وتكرارية الحدوث، ويتراوح التقييم الرقمي للإحصائية من 1 إلى 4، كما هو موضح في الجدول التالي:

التقييم	الرقمي	إحصائية الحدوث
شبه مؤكد	4	سيحدث في معظم الظروف، حدث في فترات سابقة.
متوقع حدوثه	3	متوقع حدوثه في معظم الظروف.
ممكن حدوثه	2	متوقع حدوثه في حال توفر بعض الظروف.
غير مرجح	1	ممكن أن يحدث لكن في ظروف إستثنائية.

ترتيب أولويات التدقيق:

بعد الانتهاء من عملية تحديد تأثير واحتمالية وقوع الخطر للموضوعات المتوقع التدقيق عليها للجهة المشمولة بالرقابة، وفي ضوء تفهم ودراسة بيانات الجهة والتي يرتبط حدوث بعضها بالعمليات المالية أو التشغيلية أو القرارات التنظيمية أو مستوى كفاءة الموظفين بها أو توفير معلومات مضللة أو خاطئة في عملية صنع القرار أو وفقاً لظروف اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية أو أهداف وتوجهات استراتيجية، ودراسة سجل إدارة المخاطر بالجهة والإجراءات المتخذة بشأنها، يقوم أعضاء فرق التدقيق باختيار الموضوعات ذات الأولوية التي يمكن إدراجها بخطة التدقيق وفق المحددات التالية:

- القيمة أو التأثير المالي الجوهرى:

فكلما زاد الحجم أو التأثير المالي الجوهرى كلما زادت إمكانية اختيار الموضوع للتدقيق عليه، ويمكن الاعتماد في تحديد القيمة أو التأثير المالي الجوهرى على عدة عوامل، منها أرقام الموازنات التقديرية، بيانات الدخل، قيمة المصروفات، العائد المتوقع من الاستثمار، المركز المالي العام والزيادة أو النقص الكبير في الإنفاق أو قيمة الأصول والالتزامات.

- الفترة الزمنية منذ آخر عملية تدقيق:

فكلما طالت الفترة منذ آخر عملية تدقيق كلما زادت احتمالية وقوع المخاطر ومن ثم يتم إدراجها ضمن خطة التدقيق.

- الأهمية:

يركز هذا المحدد على التأثيرات الخارجية للموضوع أو البند كالجوانب الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للنشاط وأهميته لمجلس الوزراء، مجلس الأمة، المجتمع المدني والأفراد ومدى تناول الموضوع في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة ووسائل التواصل الاجتماعي وغيرها.

- التقارير السابقة:

يتم الرجوع للتقارير الرقابية لتحديد المخاطر التي تواجه الجهات المشمولة بالرقابة ومنها (تقارير ديوان المحاسبة السابقة - تقارير التكاليف والدراسات الصادرة - تقارير التدقيق الداخلي ومراقب الحسابات للجهة المشمولة بالرقابة - تقرير المراقب المالي وأية تقارير أو دراسات تتوافر لفريق التدقيق).

ومما سبق من محددات يتضح أن اختيار المخاطر يتطلب مهارات مهنية عالية المستوى حيث يقوم فريق التدقيق من خلال الخبرة بترتيب الأولويات لفحص الموضوعات ذات المخاطر المرتفعة ثم المتوسطة ثم المنخفضة وفقاً لتحليله للبيانات المتاحة له. ويمكن استخدام المصفوفة التالية لقياس الأثر والاحتمالية للمخاطر:

		الأثر			
		1	2	3	4
الاحتمالية	4	4	8	12	16
	3	3	6	9	12
	2	2	4	6	8
	1	1	2	3	4

* منهجية التدقيق الداخلي - ديوان المحاسبة.

حيث يتم وضع رقم الخطر وفقاً لسجل المخاطر المحدد من إدارة المخاطر في حال وجودها أو من قبل فريق التدقيق ضمن المصفوفة أعلاه، وفقاً لتقييم الأثر والاحتمالية تمهيداً لتحديد الموضوعات المقترحة للتدقيق عليها.

ومن المهم وضع معايير محددة لاعتبار الخطر مرتفع أو متوسط أو منخفض، وهذا من شأنه تمكين فريق التدقيق من التركيز على أهم المخاطر وأكثرها ارتفاعاً، ويمكن الاستفادة من المؤشر التالي في التفرقة بين المخاطر.

1 - 2 = غير محتمل ومنخفض التأثير - مخاطر منخفضة.

3 - 4 = محتمل وغير مؤثر - مخاطر بسيطة.

6 - 9 = محتمل ومؤثر - مخاطر متوسطة.

12 - 16 = شبه مؤكد وتأثير كبير - مخاطر مرتفعة.

ويمكن الاستفادة من المصفوفة التالية لترتيب الأولويات:

شبه مؤكد وتأثير كبير	محتمل وغير مؤثر	الاحتمال
محتمل ومؤثر	غير محتمل ومنخفض التأثير	
التأثير		

- العوامل ذات العلاقة بتخطيط مهمة التدقيق:

يتم إعداد خطة للموارد المطلوبة لتنفيذ المهام الرقابية بحيث تشمل الموارد البشرية والتكنولوجية، واختيار أعضاء فريق التدقيق ذوي المهارات المطلوبة للقيام بمهام العمليات الرقابية، ومراعاة اشتراك الأعضاء ذوي المسميات الوظيفية الأقل مع الأعضاء الأكثر خبرة، بما يكفل تعزيز الخبرات والمهارات الفنية والتعرف على النواحي الأخرى الممكن إدراجها ضمن خطط وبرامج التدريب والتطوير المستقبلية، وكجزء من التخطيط فإنه يجب النظر في الموارد المطلوبة ووقت ومكان الحاجة إليها.

عند النظر في الموارد المطلوبة للتدقيق فإنه يجب على رئيس فريق التدقيق النظر في الأمور الآتية: (نموذج رقم 4) والخاص بتحديد عدد أيام العمل المتاحة.

- وقت الإعداد للخطة والقيود الزمنية المرتبطة بها.
- استخدام الحاسبات والبرامج الآلية كأدوات مساعدة في التدقيق.
- تحديد فرق العمل والموارد الأخرى المطلوبة لمهمة التدقيق بما في ذلك الاستعانة بالمختصين.
- الوقت المخطط لإجراءات التدقيق.

- مواقع تنفيذ عملية التدقيق.

إن تخطيط عملية التدقيق عادة ما تتطلب تنسيق وثيق مع الجهة، وعادة ما يقوم رئيس فريق التدقيق بعمل الترتيبات اللازمة لعقد لقاءات مع إدارة الجهة المشمولة بالرقابة يشارك فيها أعضاء الفريق لمناقشة العديد من الموضوعات مثل:

- إشراك المتخصصين.
- توقيت التدقيق والمواقع التي يجب زيارتها.
- المعلومات التي يلزم إعدادها من جانب العاملين في الجهة المشمولة بالرقابة.

- فريق التدقيق من الديوان:

عند تخطيط الاحتياجات من فريق التدقيق فإنه يجب النظر في بعض العوامل الرئيسية مثل:

- عدد أعضاء فريق التدقيق.
- طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الجهة.
- مستوى المعارف والمهارات والخبرات المطلوبة، بما في ذلك الحاجة إلى المتخصصين.
- استمرارية أعضاء فريق التدقيق.
- معدل الدوران لأعضاء الفريق.
- ما ورد في دليل العمليات الرئيسية (UML) – الإصدار الثاني 2019 بشأن مهام رئيس وأعضاء الفريق.

- توقيت زيارات التدقيق:

يعتمد توقيت زيارات التدقيق على العديد من العوامل مثل:

- عدد أعضاء فريق التدقيق.
- التواريخ النهائية والجدول الزمنية الخاصة بالإدارة بالنسبة للبيانات المالية وإعداد التقارير.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخطط لها.

- الموقع:

تمارس معظم الجهات مهامها وما يترتب على ذلك من عمليات محاسبية في مواقع متعددة، وعند التخطيط فإن فريق التدقيق بحاجة إلى النظر في أثر تعدد المواقع على المدخل الملائم للتدقيق، ولذلك يلزم تفهم هذه المواقع بما في ذلك الأنظمة المحاسبية وأهم الحسابات، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من مسؤولي الجهة المشمولة بالرقابة أو من خلال الزيارات التي يتم القيام بها لهذه المواقع حسبما يكون مناسباً، وعند التخطيط للمواقع التي يتم زيارتها فإنه يجب على فريق التدقيق تحديد ما إذا كانت هناك مواقع تتطلب المزيد من الاختبارات المكثفة مقارنة بالمواقع الأخرى استناداً إلى العوامل الآتية:

- الأهمية النسبية للموقع بالنسبة للجهة ككل.
- العمل الذي قامت به إدارة التدقيق الداخلي بالجهة.
- نتائج الإجراءات التحليلية التمهيدية المطبقة أثناء التخطيط.
- تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.
- نتائج ومدى إجراءات التدقيق المطبقة في سنوات سابقة.
- مدى تطابق أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية في كل المواقع.

يفضل القيام بمهمة التدقيق في المواقع التابعة للجهة، إذ أن هذا الإجراء أكثر فاعلية ويمكن فريق التدقيق من أن يكون على اتصال دائم بالجهة، الأمر الذي يساهم في جودة العمل الرقابي الذي يقدمه الديوان، ولكن ذلك لا يمنع من أن يكون لديوان المحاسبة مقر آخر للعمل الذي يقوم به فريق التدقيق، وفقاً لما ورد في المادة رقم (28) من القانون رقم 30 لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته.

يجب على فريق التدقيق أن يدرس ويحدد إجراءات التدقيق وحدود الفحص والاختبارات اللازمة لكل موقع.

- تحديد الوقت الملائم:

يقوم فريق التدقيق بتحليل المهام التي يجب عليه القيام بها وتحديد المعارف والمهارات والخبرات المطلوبة وتقديرات الوقت الملائم لتنفيذ ذلك، وفقاً لخطة التدقيق ودليل العمليات الرئيسية (UML) – الإصدار الثاني 2019.

- تحديد مدى الحاجة إلى خبراء متخصصين:

في إطار المعلومات اللازمة للتعرف على الجهة المشمولة بالرقابة، فإن من الأمور المهمة التي يجب أن ينتبه إليها فريق التدقيق ضرورة التعرف على الأمور والقضايا المهمة التي تحتاج إجراءات التدقيق عليها إلى معونة فريق خارجي من الخبراء المتخصصين يمكن أو من المتوقع اللجوء إليهم في بعض الأمور، مثل مجالات تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتحليل المالي والخدمات القانونية والهندسية، وغير ذلك من المجالات المهنية المتخصصة.

خطة التدقيق:

المبادئ الإرشادية – معيار ISSAI 2300 من إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP)

يقوم المدقق بوضع استراتيجية عامة للتدقيق والتي تحدد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق، وتقوم بتوجيه عملية تطوير خطة التدقيق.
عند وضع استراتيجية التدقيق العامة، يقوم المدقق بـ:
(أ) التعرف على خصائص الارتباط (*) والتي تحدد نطاقه.
(ب) التأكد من أن أهداف إعداد التقارير الخاصة بالارتباط تعمل على تحديد توقيت التدقيق وطبيعة التواصل المطلوب.
(ج) مراعاة العوامل التي تشكل أهمية في توجيه جهود فريق الارتباط، وذلك وفقاً للحكم المهني للمدقق.
(د) مراعاة نتائج أنشطة الارتباط الأولية، والنظر فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بإجرائها على الجهة تعتبر ذات صلة - حيثما ينطبق ذلك.
(هـ) التأكد من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط.

(*) الارتباط : مهمة التدقيق.

إن الهدف من خطة التدقيق (نموذج رقم 5) هو تحديد وتقييم المخاطر لترتيب أولويات التدقيق واكتشاف الأخطاء الجوهرية في الجهات المشمولة بالرقابة، حيث توجد مجالات تدقيق غير هامة تحتاج إلى الحد الأدنى من الإجراءات الموضوعية كإجراءات تحليلية من نوع المقارنة أو تحتاج إجراءات معيارية كإجراءات تحليلية بالإضافة إلى ضمانات أخرى كاختيار بنود ذات قيمة عالية، كذلك توجد مجالات تدقيق هامة تحتاج لإجراءات موضوعية مركزة تكون على مخاطر محددة.

تتضمن خطة التدقيق التوجهات الأساسية الخاصة بالتدقيق، وبناء على هذه التوجهات يتم تحديد التعليمات اللازمة لتوجيه فريق التدقيق خلال مرحلة الاختبار.

إن وثيقة خطة التدقيق تلخص الموضوعات الفنية والموارد المطلوبة، حيث تتضمن الموضوعات الفنية والمدخل المخطط تطبيقه في مجال الرقابة الداخلية والأهداف الحرجة لعملية التدقيق.

يتم إعداد خطة التدقيق في ضوء تحديد المخاطر وأهداف المراجعة والتي تلخص الموضوعات الفنية والمدخل المخطط تطبيقه في مجال الرقابة الداخلية وفقاً لنتائج تحديد وتصنيف وتقييم المخاطر للجهة المشمولة بالرقابة، بهدف إعداد مسار تنظيمي واضح للعمل الرقابي وتحديد الموضوعات ذات المخاطر المرتفعة التي سوف يتم التدقيق عليها والوقت التقديري لتنفيذها، بحيث تشمل جميع المهارات المطلوبة والتوجهات الأساسية والتعليمات اللازمة لتوجيه فريق التدقيق خلال مرحلة الاختبار.

إن اختيار المخاطر وتحديد الاختبارات ومدى تطبيقها يتطلب مهارات مهنية عالية المستوى، وينبغي على فريق التدقيق أن يوثق المعايير التي تم على أساسها تحديد تلك المخاطر والاختبارات المقترحة تطبيقها.

برنامج التدقيق:

يخدم برنامج التدقيق للعمليات الرقابية (نموذج رقم 6) عدداً من الأغراض هي:

- تحديد إجراءات التدقيق المخطط القيام بها وبتفصيلات تتناسب مع استخدامها كمرشد لأعضاء فريق التدقيق بما يكفل ضمان الأداء بكفاءة وفعالية.
- توثيق إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها.
- المساعدة على التفويض والإشراف والتدقيق.
- تنسيق التنفيذ لإجراءات التدقيق المخطط القيام بها.

يتضمن برنامج التدقيق في الغالب البنود الآتية:

- الإجراءات المخطط لها للوفاء بأهداف مهمة التدقيق للجهة المشمولة بالرقابة.
- الفحوص والاختبارات المخطط القيام بها لنظام الرقابة الداخلية "اختبارات الرقابة".
- الإجراءات التحليلية.
- فحص واختبار البيانات ذات العلاقة.
- أعضاء الفريق الذين سوف يشاركون في تنفيذ عمليات التدقيق للموضوعات المدرجة بالخطة، وذلك وفقاً لمهارات وخبرات كل عضو من أعضاء الفريق ومراعاة توظيف كافة الإمكانيات والموارد المتاحة بما يكفل ضمان جودة وكفاءة وفاعلية مخرجات العمل الرقابي لديوان المحاسبة.

- وضع برنامج زمني لتنفيذ المهام الرقابية:

يقوم فريق التدقيق باتخاذ عدة خطوات لإعداد نماذج التخطيط لوضع البرنامج الزمني لتنفيذ المهام الرقابية، وذلك وفقاً لما يلي:

- التخطيط الزمني لعمليات التدقيق في ضوء تقدير أيام العمل المتاحة لتنفيذ خطة عمليات التدقيق مع الأخذ في الاعتبار عدد أيام السنة، عطلات نهاية الأسبوع والعطل الرسمية، التدريب، الاجازات السنوية والمرضية والأمومة، تخفيف ساعات العمل خلال شهر رمضان والقيام بالأنشطة الإدارية الأخرى (نموذج رقم 4).

- تحديد فترات تنفيذ المهام الرقابية (نموذج رقم 5).
- تخطيط وتوزيع المهام على أعضاء الفريق وفقاً للتوقيتات والفترات المخطط لها
ببرنامج التدقيق للعمليات الرقابية.

- مراجعة تقييم المخاطر:

تقوم فرق التدقيق بإعداد خطط الرقابة السنوية وفق الضوابط والإجراءات والقرارات المعمول بها ومناقشة ومراجعة الأسس التي بنيت عليها، وذلك من خلال إشرافيي القطاع لتقييم نتائج ما أسفر عنه قيام فرق التدقيق بتحديد وتقييم مخاطر أنشطة الجهات المشمولة بالرقابة، وخطط وبرامج التدقيق عليها وذلك في ضوء الموارد المتاحة والأهداف المخطط تنفيذها تمهيداً لاعتمادها من السلطة المختصة والبدء في تنفيذ عمليات التدقيق.

توثيق خطة التدقيق:

ورد في دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة – الإصدار الثاني 2014 (بند 270).

يجب على فريق التدقيق توثيق المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها أثناء مرحلة التخطيط، وكذلك أية معلومات تتصل بالتفهم الذي تم التوصل إليه من خلال اللقاءات مع الإدارة أو الجهات الطالبة للمعلومات عن هذه الجهة والمعلومات التي من المحتمل أن تكون مفيدة في التدقيق الخاص بالمستقبل وتوثيقها في ملف دائم.

نموذج رقم (1)
البيئة الخارجية

المخاطر (*)	الرد على الاستفسار	الاستفسار
1. هدف الجهة، ومهمتها ورؤيتها		
		1.1 ما هو الغرض من إنشاء الجهة؟
		2.1 ما هي رسالة ورؤية الجهة؟
		3.1 ما هي اختصاصات الإدارة العليا في الجهة؟
		4.1 ما مدى تطابق أهداف وخطط الجهة مع الخطط الانمائية في الدولة؟
		5.1 ما هي أهداف الخطة الخمسية للجهة؟
2. القوانين والتشريعات		
		1.2 ما هي القوانين والتشريعات التي تطبق على الجهة؟
		2.2 ما هي التعليمات والقوانين المالية المنظمة التي تخص الجهة؟
3. العلاقة بين الجهة والمواقع الفرعية التابعة لها		
		1.3 كم عدد الإدارات والمواقع الفرعية؟
		2.3 كيف يتم التواصل ونقل المعلومات بين الإدارات والمواقع الفرعية والمركز الرئيسي؟
4. بيئة الأعمال		
		1.4 ما هي القضايا المالية ذات الأهمية المطروحة من خارج الجهة؟
		2.4 هل هناك مسائل مرتبطة بالجهة تمت إثارها في وسائل الإعلام؟
5. متطلبات التقارير المالية وتقارير الأداء		
		1.5 هل هناك أي متطلبات للتقارير المالية وتقارير الأداء على الجهة أن تلتزم بها؟ الرجاء وصفها
		2.5 هل تؤثر أي من متطلبات التقارير على بيانات الحسابات؟
6. الأحداث المستقبلية		
		1.6 هل هناك تغييرات هامة مخططة للجهة، على سبيل المثال: هل ستقوم بتوسيع أو دمج أو وقف أعمالها، النظر في الخطة المستقبلية لثلاث أو خمس سنوات
7. أحداث أخرى		
		1.7 هل هناك أي أحداث مهمة أخرى غير مشمولة في ما سبق. (تتوقف على الجهة المشمولة بالرقابة)
الخلاصة: البنود التي تنتج عنها المخاطر حسب الجدول		

(*) تحديد وجود خطر من عدمه.

نموذج رقم (2)
بيئة الرقابة الداخلية

المخاطر (*)	الرد على الاستفسار	الاستفسار
1. رئيس الجهة / مجلس الإدارة / الإدارة العليا		
		1.1 ما مدى نشاط رئيس الجهة / مجلس الإدارة / الإدارة العليا في مراقبة البيانات المالية ووضع الضوابط الداخلية؟
		2.1 ما مدى متابعة أعضاء مجلس الإدارة / الإدارة العليا لصحة البيانات المالية؟
		3.1 ما مدى تحقق مجلس الإدارة / الإدارة العليا من الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية؟
		4.1 من المسؤول عن الموافقة على البيانات المالية؟
		5.1 هل هناك أي تقارير وبيانات مالية وما مدى دقتها؟
2. التدقيق الداخلي		
		1.2 يرجى التحديد ما إذا كانت الجهة لديها لجنة / إدارة / قسم داخلي / مكتب يقوم بالتدقيق الداخلي لتحديد وجود مخاطر من عدمه.
		2.2 في حال وجود أي منها يرجى مراجعة تقاريرها ووضع قائمة بالمجالات ذات المخاطر.
3. الهيكل التنظيمي		
		1.3 هل تم اعتماد الهيكل التنظيمي من السلطة المختصة؟
		2.3 هل هناك توسع في الهيكل التنظيمي وترتب عليه ازدواجية في التخصصات؟ مع توضيحه إن وجد
		3.3 ما مدى توافق الهيكل التنظيمي مع احتياجات الجهة؟
		4.3 مدى تغير الهيكل التنظيمي من عدمه.
4. سياسات وإجراءات الموارد البشرية		
		1.4 ما هي الآليات والضوابط لشغل الوظائف؟
		2.4 كيف يتم تحديد الشواغر وآليات شغلها والمخاطر الناتجة عن ذلك.
		3.4 هل هناك حركة تدوير للموظفين؟ مع توضيحها إن وجدت
		4.4 ما مدى التزام الجهة بالتعيينات وفق الشروط المطلوبة (الإعلان)
		5.4 ما مدى التزام الإدارة بتطبيق القوانين واللوائح؟
5. تقييم مخاطر الجهة		
		1.5 التحقق وشرح ما إذا كانت الجهة لديها إدارة للمخاطر
		2.5 راجع المخاطر وحدد تلك التي تؤثر على عدم الامتثال للتشريعات وبيان الحسابات.
6. موثوقية التقارير المالية		
		1.6 صف طبيعة آلية رفع التقارير الخاصة بحسابات الإدارة الداخلية.
		2.6 صف معدل إجراء رقابة على الميزانيات مقارنة بالإففاق الفعلي.
		3.6 هل هناك أي مخاوف من عدم وجود رقابة كافية على الميزانية والإنفاق؟ إذا كانت الإجابة نعم يرجى الشرح
الخلاصة: البنود التي تنتج عنها المخاطر حسب الجدول		

(*) تحديد وجود خطر من عدمه.

نموذج رقم (3)
النظام المحاسبي

المخاطر (*)	الرد على الاستفسار	الاستفسار
1. النظام المتبع لتسجيل البيانات بالجهة		
		1.1 صف النظم المختلفة المستخدمة من قبل الجهة، وكيفية ترابطها مع بعضها البعض.
		2.1 ما هو النظام المحاسبي المستخدم؟
		3.1 هل تستخدم الجهة نظام تسجيل آلي أو يدوي لتسجيل البيانات؟
		4.1 كم عدد النظم الآلية المستخدمة بالجهة؟
		5.1 كيف يتم التواصل ونقل المعلومات بين الإدارات الفرعية والمكتب الرئيسي؟
		6.1 ما مدى تغير الأنظمة المستخدمة بالجهة؟
2. صيانة وأمن النظام المتبع		
		1.2 كم مرة تتم صيانة النظام؟ وفي حال الصيانة، إلى متى يبقى النظام عاطلاً؟ هل هناك سجل تحتفظ به الجهة حول صيانة النظام؟
		2.2 الحصول على سجل خاص بالمستخدمين ممن لديهم تصريح للدخول على النظام والنظر فيما لو كان عدد تصاريح الوصول الإدارية بالمستوى المناسب؟
		3.2 التحقق من الإدارة حول عملية إزالة المنقطعين عن العمل من النظام والتأكد من سجل النظام فيما لو كانوا لا يزالون موجودين أم لا في السجل؟
		4.2 أين يتم تخزين الملفات الاحتياطية؟ النظر فيما لو كان مقر التخزين في موقع آمن.
		5.2 التحقق فيما لو حاولت الجهة استعادة الملفات الاحتياطية وفي حال قيامها بذلك، فهل تمت استعادتها بنجاح؟
		6.2 التحقق من مدى تكرار تغيير كلمات المرور والنظر فيما لو كان التكرار كافياً؟
		7.2 هل تم اختبار النظم المختلفة من قبل المدققين في الماضي، وفي حال تم ذلك، ماذا كانت النتائج؟
الخلاصة: البنود التي تنتج عنها المخاطر حسب الجدول		

(*) تحديد وجود خطر من عدمه.

نموذج رقم (4)
تحديد عدد أيام العمل المتاحة للسنة المالية --20--/20

..... القطع:

..... المراقبة:

..... الإدارة:

..... الجهة:

الإجمالي باليوم	-	-	-	-	-	اسم العضو	البيان
()	()	()	()	()	()	عدد أيام السنة	
()	()	()	()	()	()	إجازات سنوية	
()	()	()	()	()	()	الإجازة الطبية والطارئة	
()	()	()	()	()	()	العطل الأسبوعية والرسمية	
()	()	()	()	()	()	تدريب	
()	()	()	()	()	()	مستقطع رمضان	
()	()	()	()	()	()	صافي أيام العمل المتاحة	

- يعد هذا البيان لرئيس وأعضاء فريق التدقيق.
- يقدر عدد الدورات التدريبية وعدد الأيام لرئيس وأعضاء الفريق.
- يراعى عدد ساعات الدوام خلال شهر رمضان.

المراجع:

- إطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP).
- مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء – المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
- معايير الرقابة على الأداء – المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
- دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة الإصدار الثاني 2014.
- دليل العمليات الرئيسة (UML) لديوان المحاسبة الإصدار الثاني 2019.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام – مبادرة تنمية الانتوساي 2018.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة – مبادرة تنمية الأسوساي 2020.
- الدليل العام للرقابة – جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة – سلطنة عمان.
- دليل المصطلحات الرقابية – ديوان المحاسبة 2010.
- منهجية التدقيق الداخلي في الجهات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة - فبراير 2019.
- إطار عمل إدارة المخاطر – مكتب التدقيق الوطني الأسترالي – 2016 – 2017.
- منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر – ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق.
- Methods for Developing Risk-Based Audit Plans (the 11th ASOSAI Research Project 2018).

-
-
- التدقيق المبني على المخاطر – ورشة عمل – عمان – المملكة الأردنية الهاشمية 19-2017/11/22.
 - الملتقى العلمي المشترك بين ديوان المحاسبة وجهاز التدقيق الأعلى للدولة بجمهورية ألبانيا حول موضوع "منهج التدقيق المبني على المخاطر" خلال الفترة 9-2018/4/11.
 - مجموعة ورش تم عقدها بين ديوان المحاسبة والبنك الدولي تم تقديمها خلال الفترة 2018 – 2019.

تَمْرٍ بِحَمْدِ اللَّهِ