

رقابة الالتزام دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



الإصدار 1، كانون الثاني 2022

رقابة الالتزام دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الإصدار 1، ديسمبر 2021

الجزء أ	أساسيات رقابة الالتزام
الفصل الأول: قيمة مهمات رقابة الالتزام ومزاياها	
14	1.1 ما قيمة رقابة الالتزام ومزاياها؟
16	1.2 ما الممكنات الأساسية في تحقيق القيمة من خلال رقابة الالتزام؟
18	1.3 مهمات رقابة الالتزام عالية الجودة وإطار الانتوساي للتصريحات المهنية
الفصل الثاني: المفاهيم العامة لرقابة الالتزام	
23	2.1 الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام
24	2.2 موضوع رقابة الالتزام ومعلومات عنه
25	2.3 المرجعيات والمعايير المتبعة في رقابة الالتزام
27	2.4 رقابة الالتزام بعدها ارتباطاً تأكيدياً
28	2.5 الأساليب المختلفة لتنفيذ رقابة الالتزام
31	2.6 خطوات رقابة الالتزام
الجزء ب	إدارة رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة
الفصل الثالث: متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة التنظيمية لتنفيذ رقابة الالتزام	
35	3.1 موضوعية المدقق وسلوكه الأخلاقي
36	3.2 مهارات فريق الرقابة
36	3.3 مخاطر الرقابة والأهمية النسبية
36	3.4 التقدير والشك المهنيان لدى المدقق
38	3.5 توثيق عمل الرقابة
35	3.6 التواصل
39	3.7 ضمان جودة الرقابة
الفصل الرابع: خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لتغطية رقابة الالتزام	
41	4.1 تحديد الأولويات الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة
42	4.2 تحديد مهام الرقابة المحتملة وتحديد أولويتها
44	4.3 خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات للجهاز الأعلى للرقابة
45	4.4 الاعتبارات المأخوذة قبل الشروع في رقابة الالتزام الفردية
الجزء ج	تنفيذ رقابة الالتزام
الفصل الخامس: التخطيط لرقابة الالتزام	
51	5.1 وضع إستراتيجية الرقابة
53	5.2 وضع خطة الرقابة
64	5.3 التوثيق وضمان جودة إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة
الفصل السادس: تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع الإثباتات وتقييمها	
68	6.1 إثباتات الرقابة
68	6.2 إثباتات الرقابة الكافية والمناسبة
70	6.3 أساليب جمع الإثباتات
74	6.4 تحديد حجم العينة
76	6.5 تقييم إثباتات الرقابة والتوصل إلى الاستنتاجات
79	6.6 ضمان الجودة في مرحلة العمل الميداني للرقابة
الفصل السابع: رفع تقارير رقابة الالتزام ومتابعتها	
81	7.1 مبادئ رفع التقارير
82	7.2 عناصر تقرير رقابة الالتزام
87	7.3 رفع الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية للتقارير
87	7.4 رفع التقارير الخاصة بحالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها

88	7.5	ضمان جودة تقرير الرقابة
88	7.6	إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة
90	7.7	متابعة المهام الرقابية

الجزء د توثيق رقابة الالتزام

الفصل الثامن: توثيق الرقابة

94	8.1	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل التوثيق
95	8.2	الغرض من التوثيق
95	8.3	عناصر التوثيق
96	8.4	مكونات أوراق العمل
97	8.5	تنظيم عملية توثيق أوراق العمل
100	8.6	الاحتفاظ بالوثائق
101	8.7	قضايا السرية والشفافية

قائمة بالأشكال

15	الشكل 1.1: تحقيق القيم والمزايا لجميع الأطراف الفاعلة
23	الشكل 2.1: الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام
35	الشكل 3.1: المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام
49	الشكل 5.1: عملية التخطيط للرقابة
55	الشكل 5.2: إطار المراقبة الداخلية
58	الشكل 5.3: مثلث الاحتيال
59	الشكل 5.4: عملية تقييم المخاطر في مهمة التقارير المباشرة
75	الشكل 6.1: شجرة القرار - تحديد وسيلة اختيار العينة المناسبة
81	الشكل 7.1: مستخدمو تقارير الرقابة الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة

قائمة بالأشكال التوضيحية

16	الشكل التوضيحي 1.1: سلسلة قيمة رقابة الالتزام
19	الشكل التوضيحي 1.2: السعي نحو تحقيق رقابة التزام عالية الجودة
29	الشكل التوضيحي 2.1: تصور الحالة فيما يخص رقابة الالتزام
30	الشكل التوضيحي 2.2: مجموعة من مستويات التأكيد وأنواع المهمات
31	الشكل التوضيحي 2.3: خطوات رقابة الالتزام
42	الشكل التوضيحي 4.1: مراجعة السياسة والمخاطر
43	الشكل التوضيحي 4.2: تحديد مهمات الرقابة المحتملة
43	الشكل التوضيحي 4.3: تحديد أهمية المخاطر
44	الشكل التوضيحي 4.4: ترتيب أولويات المهمة
52	الشكل التوضيحي 5.1: العلاقة بين موضوع الرقابة والنطاق والمعايير
55	الشكل التوضيحي 5.2: استبيان المراقبة الداخلية للجهة الصغيرة أو موضوع الرقابة
62	الشكل التوضيحي 5.3: تحديد الأهمية النسبية الكمية
64	الشكل التوضيحي 5.4: مصفوفة التخطيط للرقابة
64	الشكل التوضيحي 5.5: توثيق خطة الرقابة
73	الشكل التوضيحي 6.1: الإجراءات الجوهرية
77	الشكل التوضيحي 6.2: نموذج مصفوفة النتائج
81	الشكل التوضيحي 7.1: مبادئ رفع التقارير

قائمة بالنماذج التوضيحية

	النماذج التوضيحية الواردة في الفصل الرابع
104	النموذج التوضيحي 4.1: توثيق مهمة الرقابة المحتملة
106	النموذج التوضيحي 4.2: وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات
	النماذج التوضيحية الواردة في الفصل الخامس
112	النموذج التوضيحي 5.1: إستراتيجية الرقابة
114	النموذج التوضيحي 5.2: فهم الجهة وبيئتها
117	النموذج التوضيحي 5.3: فهم الضوابط الداخلية وبيئة المراقبة
120	النموذج التوضيحي 5.4: تقييم مخاطر الاحتيال
122	النموذج التوضيحي 5.5: تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط
124	النموذج التوضيحي 5.6: سجل المخاطر
126	النموذج التوضيحي 5.7: خطة الرقابة

132	النماذج التوضيحية الواردة في الفصل السادس
134	النموذج التوضيحي 6.1: اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط
136	النموذج التوضيحي 6.2: تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية
	النموذج التوضيحي 6.3: مصفوفة نتائج الرقابة

قائمة بالملاحق

	الفصل الرابع:
108	الملحق 4-أ: تصنيف الجهات استنادًا إلى قيمة المخاطر
110	الملحق 4-ب: اختلاف مهام المدقق بتعدد أنواع رقابة الالتزام
130	الفصل الخامس: الملحق 5-أ: مراجعة جودة التخطيط للرقابة
138	الفصل السادس: الملحق 6-أ: مراجعة جودة العمل الميداني للرقابة
140	الفصل السابع: الملحق 7-أ: مراجعة جودة رفع تقارير الرقابة

المراجع

1. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الموقع الإلكتروني www.issai.org
2. خطة التنمية الإستراتيجية في إطار الانتوساي للتصريحات المهنية 2017-2019

قائمة بالاختصارات

CA	رقابة الالتزام
CAS	اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام
COSO	لجنة المنظمات الراعية
FIPP	منتدى التصريحات المهنية للانتوساي
INTOSAI	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)
INCOSAI	المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانكوساي)
IFPP	إطار الانتوساي للتصريحات المهنية
IDI	مبادرة تنمية الانتوساي
ISSAI	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
PSC	لجنة المعايير المهنية
QA	ضمان الجودة
RMNC	مخاطر عدم الالتزام الجوهرية
SAI	الجهاز الأعلى للرقابة

بيان الجودة لدليل تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الالتزام، الإصدار 1 (... ديسمبر 2021)

حدد رؤساء لجان تحقيق أهداف الانتوساي والوثيقة المشتركة لمبادرة تنمية الانتوساي حول "ضمان جودة المنافع العامة للانتوساي التي تم تطويرها ونشرها بدون مراعاة الإجراءات القانونية الواجبة" ثلاثة مستويات لضمان الجودة، على النحو التالي:

ضمان جودة المنافع العامة للانتوساي التي تم تطويرها ونشرها بدون مراعاة الإجراءات القانونية الواجبة - مستويات ضمان الجودة

المستوى الأول: المنتجات التي خضعت لعمليات ضمان الجودة المكافئة لإجراءات الانتوساي الواجبة قانوناً، بما في ذلك تمديد فترة العرض العام المتمتع بالشفافية (90 يوماً)

المستوى الثاني: المنتجات التي خضعت لعمليات ضمان الجودة المحدودة بشكل أكبر والتي تتضمن الأطراف ذات العلاقة من خارج الهيئة أو مجموعة العمل المسؤولة عن التطوير الأولى للمنتجات. وقد تشمل عمليات ضمان الجودة، على سبيل المثال، التجربة والاختبار وإبداء التعليقات من الأطراف ذات العلاقة الرئيسة، رغم أنها لا تتجاوز مدة 90 يوماً كاملة من العرض العام

المستوى الثالث: المنتجات التي خضعت لتدابير صارمة بشأن مراقبة الجودة داخل الهيئة أو مجموعة العمل المسؤولة عن تطويرها

قد تكون المستويات المختلفة لضمان الجودة مناسبة لمختلف المنافع العامة العالمية التي تم تطويرها وفقاً للمستوى الأول من ضمان الجودة.

بروتوكول ضمان الجودة: الإصدار 2.0

إن بروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي المتبّع لضمان جودة المنافع العامة العالمية في المبادرة يحدد تدابير ضمان الجودة بناءً على المستويات الثلاثة سعياً لتحقيق ضمان الجودة المذكورة أعلاه؛ وتتضمن هذه التدابير، فيما يتعلق بمستوى ضمان الجودة 1، تصديق مجلس إدارة مبادرة تنمية الانتوساي على إنشاء المنافع العامة العالمية؛ وتشكيل فريق لتطوير منتج ذي قدرة تنافسية؛ وتنفيذ مراجعة النظراء بواسطة خبراء من غير أعضاء فريق التطوير؛ وإجراء تعديلات تستند إلى المراجعة؛ وتدقيق الوثائق وتحريرها وترجمتها بواسطة أشخاص أكفاء؛ وإجراء عرض عام يمتد لفترة 90 يوماً أو مشاورات الأطراف ذات العلاقة المعنيين الذين يمثلون وجهات نظر من معظم المناطق، ومعظم نماذج الرقابة، والبلدان المتقدمة والنامية، ومن منظور الهيئات العالمية؛ والتعديل على المستندات وفقاً للتعليقات المتحصلة خلال العرض العام، واستصدار الموافقات اللازمة للإصدار 1 من المنافع العامة العالمية.

تحديثات المنافع العامة العالمية

للإبقاء على كون المنافع العامة العالمية هذه وثيقة الصلة بالغرض منها، سوف تضطلع مبادرة تنمية الانتوساي بإجراء مراجعة رئيسة على دليل تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الالتزام هذا متى وقعت تعديلات على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلة برقابة الالتزام. وسوف تلتزم المراجعات الرئيسة ببروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي لضمان الجودة. وعلاوة على ما سبق، سيتم إجراء المراجعات العابرة عند الحاجة، وعادة لن تخضع تلك المراجعات العابرة لهذا البروتوكول.

هذه المنافع العامة العالمية مملوكة لمسار عمل الأجهزة العليا للرقابة المهنية التابع لمبادرة تنمية الانتوساي، والمسؤول عن الحفاظ على هذه المنافع العامة العالمية.

عملية مراجعة ضمان الجودة

أجرى السيد شورجو تشاترجي (وحدة الدعم الاستراتيجي، في مبادرة تنمية الانتوساي) مراجعة ضمان الجودة للعملية التي تلت وضع هذه المنافع العامة العالمية، وفق الإصدار 2.0 من بروتوكول ضمان الجودة. ويُعد مراجع ضمان الجودة على دراية ببروتوكول مبادرة تنمية الانتوساي لضمان جودة المنافع العامة العالمية ولم يشارك في وضع المنافع العامة العالمية. وقد صُممت عملية مراجعة ضمان الجودة هذه للتأكيد لجميع الأطراف ذات العلاقة أن مبادرة تنمية الانتوساي اتخذت جميع تدابير رقابة الجودة المذكورة أعلاه، والمصممة لتلبية مستوى ضمان الجودة 1.

نتائج مراجعة ضمان الجودة

خلصت مراجعة ضمان الجودة للعملية التي تلت وضع هذه المنافع العامة العالمية إلى حقيقة الالتزام بالبروتوكول على النحو المطلوب لمستوى ضمان الجودة 1 في جميع الجوانب.

الاستنتاج

وفقاً لمراجعة ضمان الجودة، فإن مبادرة تنمية الانتوساي تضمن لمستخدمي المنافع العامة العالمية هذه أن هذه الوثيقة خضعت لعملية ضمان جودة تكافئ العملية اللازمة لإطار الانتوساي للتصريحات المهنية، بما يتضمن تمديد فترة العرض العام المتمتع بالشفافية.

السيد إينار جوريسن
المدير العام
مبادرة تنمية الانتوساي
كانون الثاني 2022

نبذة عن الدليل

نبذة عن الدليل

المعلومات الأساسية

وضعت مبادرة تنمية الانتوساي الدليل الأول لتطبيق معيار الإيساي¹ بشأن رقابة الالتزام في 2014، ضمن مبادرة تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (برنامج 3i). وكان الدليل في ذلك الوقت قائماً على المستوى الرابع القديم من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بشأن رقابة الالتزام (معياري الإيساي 4100 و4200)، والمستوى الثالث من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتحديدًا معياري الإيساي 400 و100. وقد قدمت هذه المعايير الأساس الذي بنيت عليه منهجية الرقابة الموضحة في الدليل الأول لرقابة الالتزام.

واعتمدت الانتوساي معيار الإيساي 4000² الجديد الخاص برقابة الالتزام في مؤتمر الانكوساي لعام 2016. ويتمتع معيار الإيساي 4000 بتغييرات جوهرية تختلف عن الإصدار السابق لمعايير الإيساي الخاصة برقابة الالتزام. وبالتالي، لإظهار التغييرات التي طرأت على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، شرعت مبادرة تنمية الانتوساي في مراجعة دليل تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص برقابة الالتزام وأعدت هذا الدليل باعتباره منفعة عامة عالمية. وتتمثل المنافع العامة الدولية في المنتجات والأدوات التي أنشأتها مبادرة تنمية الانتوساي للمساهمة في توفير معرفة عالمية، وتنمية القدرات، وتعزيز الأداء في الأجهزة العليا للرقابة.

¹ الإيساي - هو المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. المجموعة الكاملة والمحدثة من المعايير المهنية وإرشادات الممارسات المثلى لدى مدقي القطاع العام.

² <http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>

الغرض من الدليل

يتمثل الغرض من هذا الدليل في توفير توجيه عملي لمتابعة عملية رقابة الالتزام التي تتمثل إلى معيار الإيساي 4000 بغرض دعم الأجهزة العليا للرقابة ومدها في إجراء مهمات رقابة الالتزام وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويؤسس هذا الدليل منهجية رقابية استناداً إلى معيار الإيساي 4000 الذي ينطوي على شروحات لعملية الرقابة فضلاً عن نماذج أوراق عمل الرقابة المقترحة.

عملية إعداد الدليل

اتبعت مبادرة تنمية الانتوساي بروتوكول ضمان الجودة الخاص بها فيما يتعلق بالمنافع العامة العالمية، الإصدار 2.0³ سعياً إلى إعداد هذا الدليل. ويحدد القسم 6 من البروتوكول - تحويل المنتجات الموجودة إلى منفعة عامة عالمية - العملية الواجبة لضمان جودة هذا الإصدار من هذا الدليل. وتشترط هذه العملية أولاً إعداد الإصدار 0 من الدليل، وعرضه لبيان التعليقات. ويجري تحديث الإصدار 0 من الدليل في ضوء التعليقات والملاحظات المستلمة وتغيير اسمه إلى الإصدار 1.

أعدّ المسودة الأولى من هذا الدليل فريق تطوير المنتج من الأجهزة العليا للرقابة في مختلف أقاليم الانتوساي وفريق عمل مبادرة تنمية الانتوساي، بينما راجع مجموعة من خبراء رقابة الالتزام الإصدار 0 من الدليل مراجعة مستقلة. وبعد الانتهاء من الإصدار 0، قامت مبادرة تنمية الانتوساي برفعه على موقعها الإلكتروني ليكون متاحاً للجمهور لمدة 90 يوماً.

وخلال فترة العرض، أخطرت مبادرة تنمية الانتوساي الأطراف ذات العلاقة المعنيين بخصوص إتاحة الإصدار 0 على موقع المبادرة، وطلبت منهم تقديم تعقيباتهم وتعليقاتهم على الدليل. ومن بين الأطراف ذات العلاقة المشاركة في هذه العملية الأجهزة العليا للرقابة، ومدربو الإيساي ومدققوها المشاركون في مبادرة تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بمبادرة تنمية الانتوساي. أما الأطراف ذات العلاقة الذين تمت استشارتهم فكانوا الأمانة العامة للانتوساي، وأقاليم الانتوساي، ولجنة المعايير المهنية التابعة للانتوساي، وأعضاء اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام التابعة للانتوساي، ولجنة تبادل المعرفة التابعة للانتوساي، ومختصي وخبراء الموارد الخاصة بمبادرة تنمية الانتوساي، ومجتمع المانحين.

وفي هذه الأثناء، ترجمت مبادرة تنمية الانتوساي الإصدار 0 من الدليل إلى اللغة الإسبانية والعربية والفرنسية وقامت برفع الترجمات على الموقع الإلكتروني للمبادرة للعرض العام. وأرسلت مبادرة تنمية الانتوساي الدليل إلى أمانات أولاسافس وأرابوساي وكريفياف الإقليمية لنشرها بين الأجهزة العليا للرقابة في هذه الأقاليم لإبداء التعليقات.

وتقر مبادرة تنمية الانتوساي بقيمة التعليقات التي تسلمتها من الأطراف ذات العلاقة على عرض الإصدار 0، فقد اتسمت هذه التعليقات بأنها متضمنة حسب الأصول وكانت مفيدة للغاية في تحسين الدليل وتطوير الإصدار 1. ونظراً لأن الإصدار 1 من الدليل يحل الآن محل الإصدار 0، تسحب مبادرة تنمية الانتوساي الإصدار 0 من الدليل في تاريخ نشر الإصدار 1.

محتوى الدليل

يتألف الدليل من ثمانية فصول مقسمة على أربعة أجزاء. يغطي **الجزء أ** أساسيات رقابة الالتزام ويوضح المفاهيم الرئيسية لرقابة الالتزام من منظور المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتناول **الجزء ب** إدارة الجهاز الأعلى للرقابة، ويعرض توجيهات حول إدارة الجهاز الأعلى للرقابة لرقابة الالتزام.

في حين يناقش **الجزء ج** إجراءات تنفيذ رقابة الالتزام ويبيّن منهجية الرقابة التي تنطوي على مراحل التخطيط وجمع الإثباتات وتقييمها ورفع التقارير. وكذلك يتضمن الجزء ج نماذج أوراق العمل ذات الصلة (مثل النماذج التوضيحية)، والتي صُممت إلى جانب عملية الرقابة لتسهيل التطبيق العملي للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وقد يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تعديل نماذج أوراق العمل بما يتماشى مع صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة، والتوثيق الحالي، والممارسة الرقابية. بينما يوضح **الجزء د** عملية توثيق رقابة الالتزام.

³ <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>

من الذي يمكنه استخدام هذا الدليل؟

سيحقق هذا الدليل أقصى استفادة لمدقي الجهاز الأعلى للرقابة، والأجهزة العليا للرقابة التي تعتمد معيار الإيساي 4000 كمعيار رقابي مرجعي أو تلك التي تخطط لاعتماد معيار الإيساي 4000 كمعيار رقابي مرجعي لإجراء رقابة الالتزام. علماً بأن هذا الدليل ليس مستنداً مرجعياً. ونوصي الأجهزة العليا للرقابة بتعديل المنهجية المقترحة في هذا الدليل، بالنظر إلى صلاحيتها ومتطلبات رفع التقارير. وسيتعين على الأجهزة العليا للرقابة أيضاً تخصيص هذه المنهجية لتناسب ممارستها الرقابية بما يتماشى مع السياق والبيئة التي يعمل فيها الجهاز الأعلى للرقابة.

كيف يمكن للجهاز الأعلى للرقابة استخدام هذا الدليل والاستفادة منه؟

يمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام هذا الدليل كله أو جزءاً منه حسب ما يقتضيه الجهاز الأعلى للرقابة، الذي يُغطي جوانب مختلفة من ممارسة رقابة الالتزام. وبوجه عام، تمر الأجهزة العليا للرقابة بمستويات مختلفة من التطوير في ممارستها لرقابة الالتزام بشأن كل من المتطلبات التنظيمية لعملية الرقابة والممارسات الرقابية. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام هذا الدليل استناداً إلى جوانب معينة من حاجتها إلى الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وفي هذا الصدد، يوضح الجزء ب المتطلبات التنظيمية التي يضعها الجهاز الأعلى للرقابة (وفقاً لمعيار الإيساي 4000) لتنفيذ رقابة الالتزام. وقد تحلل إدارة الجهاز الأعلى للرقابة والموظفون المسؤولون عن المنهجية هذا الجزء وتحدد الإجراءات الضرورية التي يتعين على الجهاز اتخاذها لاستيفاء المتطلبات التنظيمية لمعيار الإيساي 4000. وترد المتطلبات التنظيمية حول التوثيق بمزيد من التفصيل في الجزء د لمساعدة الجهاز الأعلى للرقابة على تنفيذ مهمات رقابية تلتزم بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وبالإضافة إلى ذلك، قد ترغب الأجهزة العليا للرقابة، التي تتمتع بمنهجية لرقابة الالتزام والتي تهدف إلى تنفيذ مهمة الرقابة وفقاً لمنهجية مبنية على معيار الإيساي 4000، في مراعاة الجزء ج والجزء ب والجزء د؛ إذ سيساعد الجزء ج الجهاز الأعلى للرقابة على تحليل مدى التزام الجهاز بالممارسات الحالية لرقابة الالتزام بما يتماشى مع المنهجية القائمة على معيار الإيساي 4000 على النحو المبين في الدليل. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة، من خلال هذا التحليل، تحديد مراحل عملية الرقابة التي تتسم بالقصور في منهجيتها فيما يخص الجوانب التي يتطلبها معيار الإيساي 4000 على النحو المبين في الدليل.

ويمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام (أداة الآي كات لرقابة الالتزام)⁴ لتحديد الثغرات الموجودة في الممارسة الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار الإيساي 4000 ضمن رقابة الالتزام لدى الجهاز الأعلى للرقابة. وستُظهر نتائج الآي كات الجوانب التي يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة معالجتها لالتزام الممارسة الرقابية بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

⁴ تتوفر أداة الآي كات لرقابة الالتزام (الإصدار 1) على الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الانتوساي: <http://idi.no> (الإصدار 1 أداة الآي كات لرقابة الالتزام (idi.no))



الجزء أ أساسيات رقابة الالتزام

الفصل الأول: قيمة مهمات رقابة الالتزام ومزاياها

الفصل الثاني: المفاهيم العامة لرقابة الالتزام

قيمة مهمات رقابة الالتزام ومزاياها



الفصل الأول

قيمة مهمات رقابة الالتزام ومزاياها

- 1.1 ما قيمة رقابة الالتزام ومزاياها؟
- 1.2 ما الممكّنات الأساسية في تحقيق القيمة من خلال رقابة الالتزام؟
- 1.3 مهمات رقابة الالتزام عالية الجودة وإطار الانتوساي للتصريحات المهنية

ينظر هذا الفصل في مهمات رقابة الالتزام ضمن إطار أكبر للمهمات الرقابية التي يجريها الجهاز الأعلى للرقابة، والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والقيمة المقدمة من خلال مهمات رقابة الالتزام، كما يحدد الطرق المختلفة التي يمكن للجهاز الأعلى للرقابة من خلالها اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعنية برقابة الالتزام، ومتى يمكن للجهاز الأعلى للرقابة الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقاريره عن رقابة الالتزام.

وعلاوة على ذلك، يتعمق هذا الفصل إلى ما هو أبعد من متطلبات المعايير، إذ يبحث في أثر عمليات رقابة الالتزام، وتعميم المنظور الجنساني واعتبارات الشمولية في مهمات رقابة الالتزام وسرعة التحكم فيها للاستجابة إلى المشكلات الناشئة مثل جائحة كوفيد 19.

1.1 ما قيمة مهمات رقابة الالتزام ومزاياها؟

تساهم الأجهزة العليا للرقابة في تقديم القيم والمزايا للجميع عبر ممارسة عمليات الإشراف الخارجي المستقلة لضمان المساءلة والشفافية والشمولية والسلوك الأخلاقي وفعالية الحوكمة العامة. حيث إن الأجهزة العليا للرقابة تقدم تأكيداً على القوائم المالية للحكومات والهيئات الحكومية، وتتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، وتقدم توصيات لتعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تقديم الخدمات أو الحوكمة أو النتائج التي تؤثر على البشر وكوكب الأرض.

وتؤثر رقابة الأجهزة العليا للرقابة على الحكومة وجهات القطاع العام تأثيراً إيجابياً على ثقة المجتمع نظراً لأنها توجه تركيز أمناء الموارد العامة نحو كيفية استخدام هذه الموارد بفاعلية. ويدعم هذا الوعي القيم المرغوب فيها كما يعزز آليات المساءلة، مما يؤدي بدوره إلى اتخاذ قرارات أفضل. وبمجرد أن تعلن الأجهزة العليا للرقابة عن نتائج الرقابة، يمكن للمواطنين مساءلة أمناء الموارد العامة، وبهذه الطريقة، تعزز الأجهزة من كفاءة المؤسسات العامة ومساءلتها وفعاليتها وشفافيتها وشموليتها.

ومن ناحية، تُعد الرقابة على القطاع العام أمراً ضرورياً حيث إنها تمد - السلطات التشريعية والهيئات الإشرافية والمسؤولين عن الإدارة والجمهور - بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص أداء سياسات الحكومة أو برامجها أو عملياتها. وتُعد الرقابة على القطاع العام عملية ممنهجة تهدف إلى الحصول على الإثباتات وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتطابق مع المعايير المعمول بها.⁵

وعلى الرغم من التنوع الشديد في صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والأطر القانونية لديه في مجتمع الانتوساي، فإن معيار الإيساي 100 يتناول ثلاثة أنواع من المهمات الرقابية التي تنفذها عادة الأجهزة العليا للرقابة، وهي: الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء؛ فتختلف الأنواع الثلاثة للرقابة في أن كل نوع له مجال تركيز ونهج رقابي.

وتركز الرقابة المالية على تحديد ما إذا كان تقديم المعلومات المالية الخاصة بأحد الجهات يتم وفقاً للإطار التنظيمي ولطريقة إعداد التقارير المالية المعمول بها، وهذا من خلال الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية لتمكين المدقق من إبداء الرأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء المادية الناتجة عن أي من حالات التزوير أو الخطأ.⁶

بينما تعد رقابة الأداء عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة للتأكد من أن تعهدات الحكومة، أو أنظمتها، أو عملياتها، أو برامجها، أو أنشطتها، أو مؤسساتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، وللتأكد مما إذا كان هناك مجال لتطويرها أم لا.⁷

في حين أن رقابة الالتزام عملية تقييم مستقلة لمدى التزام أحد موضوعات الرقابة المقدمة بالمرجعيات المعمول بها والمعروفة باعتبارها معايير. وتنفذ رقابة الالتزام من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق، في كافة الجوانب الجوهرية، مع المرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة.⁸

ويُعد تحقيق القيم والمزايا من خلال عمليات رقابة الالتزام عملية معقدة، إذ يتطلب الأمر العديد من الأطراف الفاعلة في مختلف الوظائف للعمل معاً بطريقة متماسكة ومنسقة. وتشمل هذه الأطراف الفاعلة كلاً من الجهات الحكومية وغير الحكومية كما هو موضح

⁵ معيار الإيساي 100.18

⁶ معيار الإيساي 100.22

⁷ معيار الإيساي 300.9

⁸ معيار الإيساي 400.12

تحقيق القيم والمزايا لجميع الأطراف الفاعلة



الشكل 1.1: تحقيق القيم والمزايا لجميع الأطراف الفاعلة

في الرسم البياني. وللمساهمة في إيجاد قيمة وتقديمها، يتعين على مدقق الالتزام فحص النظام البيئي الذي يعمل فيه وتحديد الأطراف الفاعلة والعمليات التي يجب المشاركة فيها طوال عملية الرقابة.

ويمكن أن تضيق مهمات رقابة الالتزام قيمةً بعدة طرق مختلفة، من خلال تغطيتها، ورفع تقارير رقابية عالية الجودة في المجال العام، وتقديم توصيات ينتج عنها أطر التزام أكثر شفافية وشمولية وخاضعة للمساءلة، وصنع القرارات، وزيادة الالتزام بالمرجعيات المعمول بها من قبل المسؤولين عن الحوكمة.

تعزز رقابة الالتزام الشفافية

يمكن تعريف الشفافية على أنها مبدأ الإفصاح الأساسي والمتفق عليه عمومًا، المعني باتاحة السياسات وأطر العمل القانونية والمؤسسية والمعلومات المتعلقة بالقرارات للجمهور بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها وفي الوقت المناسب. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة من خلال مهمات رقابة الالتزام التأكد مما إذا كانت الجهات محل الرقابة تلتزم بمتطلبات الشفافية. وعلى الرغم من أن نشر تقارير رقابة الالتزام التي يعدةا الجهاز الأعلى للرقابة يثمر عن مزيد من الشفافية، إلا أن الإجراءات التنفيذية بشأن التوصيات المقدمة من الجهاز تؤدي إلى مزيد من الالتزام بالشفافية على المدى الطويل.

تساعد رقابة الالتزام المواطنين في مساءلة المسؤولين عن الحوكمة وآليات المساءلة المحسنة في القطاع العام.

تتعلق المساءلة بالعلاقة بين الدولة ومواطنيها وإلى أي مدى تتحمل الدولة مسؤولية أفعالها. ويشير مفهوم المساءلة إلى الإطار القانوني وإطار رفع التقارير، والهيكل التنظيمي والإستراتيجية والتدابير والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن جميع المنظمات التي تستخدم المال العام والتي تتخذ قرارات تنعكس على حياة الأشخاص تتولى مسؤولية أفعالها. وتتضمن المبادئ والمفاهيم الضرورية لمساءلة القطاع العام الشفافية والإنصاف، والنزاهة، والثقة. ويمكن أن تنطوي مهمات رقابة الالتزام على المساءلة بوجود تأثير رادع من خلال الإشراف المناسب والمتنظم على الالتزام بالمرجعيات، وحينها يمكن لتقارير رقابة الالتزام مساعدة المواطنين في محاسبة المسؤولين عن الحوكمة واتخاذ إجراءات بشأن استنتاجات رقابة الالتزام، ما ينتج عن التوصيات أنظمة وإجراءات حكومية أكثر خضوعًا للمساءلة في المستقبل.

تعزز رقابة الالتزام الشمولية

بالإضافة إلى المساهمة في الشفافية والمساءلة، يمكن لمهمات رقابة الالتزام المساهمة أيضًا في الشمولية. ويمكن لمدققي الالتزام التحقق من امتثال المسؤولين عن الحوكمة إلى المرجعيات والقواعد واللوائح التي تنص على الشمولية في مجالات مختلفة. على سبيل المثال، يمكن لمدققي الالتزام التحقق مما إذا كان النظام الاجتماعي والاقتصادي للمستفيدين من الفئات الضعيفة ينفذ وفقًا للمتطلبات فضلًا عن التحقق من نزاهة المستفيدين. وكذلك يمكن لمدققي الالتزام التعليق على القدر الذي تتواجد فيه اعتبارات الشمولية في أطر الالتزام لدى الحكومة.

تساهم رقابة الالتزام في تعزيز السلوك الأخلاقي

يمثل السلوك الأخلاقي في جميع المواقف قيمة جوهرية لدى الجميع لاسيما المسؤولين عن الحوكمة. وعليه، تسهم مهمات رقابة الالتزام في تعزيز السلوك الأخلاقي في القطاع العام من خلال الإشراف على القدر الذي يتخذ فيه القرارات وفقًا لمتطلبات قواعد الأخلاقيات المهنية المعمول بها، وتقديم توصيات لتعزيز أطر الالتزام بالسلوك الأخلاقي.

تساهم رقابة الالتزام في مكافحة الاحتيال والفساد

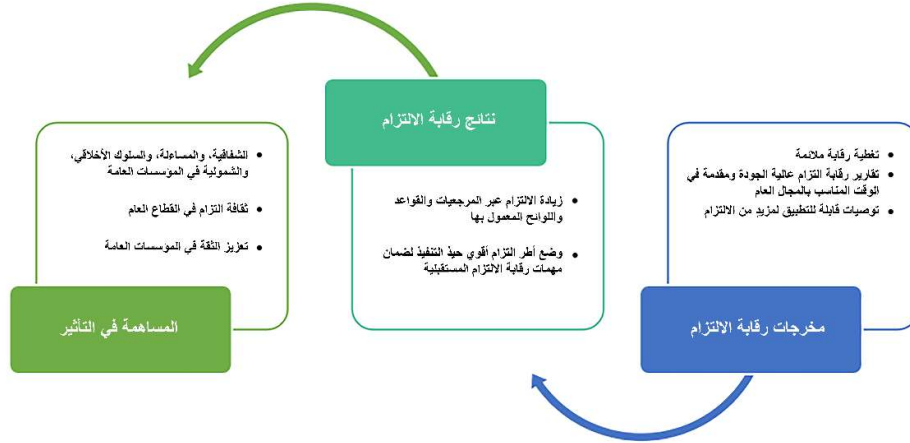
يتوفر لدى عمليات رقابة الالتزام كلاً من قيم الوقاية من الاحتيال والفساد والإفصاح عنهما في المؤسسات العامة؛ فيمكن للأجهزة العليا للرقابة إنشاء إنذارات الخطر، وتقييم مواطن ضعف أنظمة الالتزام، واختبار مدى الالتزام الفعلي باكتشاف حالات الاحتيال والفساد. واستنادًا إلى صلاحيات الأجهزة العليا للرقابة وقدراتها، يمكن للأجهزة العليا للرقابة العمل جنبًا إلى جنب مع هيئات مكافحة الفساد، وتسليم النتائج التي توصلت إليها إلى السلطات الأخرى لإجراء المزيد من التحقيقات أو لإجراء مثل هذه التحقيقات بنفسها.

تساهم رقابة الالتزام في إيجاد ثقافة للالتزام

تماشيًا مع ما ذكر سابقًا، فإن التغطية الملائمة لرقابة الالتزام، ومهمات رقابة الالتزام عالية الجودة والمتابعة والإجراءات التنفيذية الخاصة بحالات عدم الالتزام، يمكنها أن تساهم على المدى البعيد في زيادة الوعي بأهمية الالتزام والعمل كجهة رادعة لعدم الالتزام وتسهيل اكتساب المزيد من ثقافة تقديم شكاوى في المؤسسات الحكومية.

وبالنظر إلى الشفافية والمساءلة والشمولية والسلوك الأخلاقي في مختلف القطاعات، مثل الصحة العامة والتعليم والبنية التحتية والتقنية والبيئة وما إلى ذلك، يمكن لمهام رقابة الالتزام المساهمة في القيم والمزايا المقدمة لكل من البشر وكوكب الأرض.

ويمكننا أيضًا فحص قيمة عمليات رقابة الالتزام ومزاياها من منظور **سلسلة القيمة** للمخرجات والنتائج والمساهمة في التأثير. ويوضح الرسم البياني أدناه بعض الأشكال التوضيحية لذلك.



الشكل التوضيحي 1.1: سلسلة قيمة رقابة الالتزام

تعمل سلسلة القيمة هذه التي تؤدي إلى تحقيق القيم والمزايا لجميع الأطراف على بعض افتراضات تمكين استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة وصلاحيته وموارده وقدراته الملائمة، وتعزيز منهجية الرقابة، والأطراف ذات العلاقة الداعمة، وقدرة الجهاز على المتابعة واتخاذ الجهات محل الرقابة الإجراءات بشأن توصيات الجهاز الأعلى للرقابة. ويتعرض تقديم القيمة للخطر في حالة عدم عمل أي من الروابط الموجودة في السلسلة أو الافتراضات، إذ تؤثر البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية في الدولة أيضًا في سلسلة القيمة تأثيرًا أكبر.

1.2 ما الممكنات الأساسية في تحقيق القيمة من خلال رقابة الالتزام؟

يُظهر هذا القسم بعض الممكنات الرئيسة لتقديم القيمة أو المساهمة في التأثير من خلال عمليات رقابة الالتزام.

- 1. تمكين صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة وإطاره القانوني** – يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة التمتع بالصلاحيات والاستقلالية لتمكينه من تحديد مهمات رقابة الالتزام التي سيجريها، واتخاذ قرار بشأن المنهجية المتبعة فيها، وكسب الحق في إصدار تقريره ونشره ومتابعة الإجراءات المتخذة.
- 2. قيادة الجهاز الأعلى للرقابة** – يؤدي قادة الجهاز الأعلى للرقابة دورًا رئيسًا في وضع الإستراتيجيات لتقديم القيمة وتعبئة الموارد وصنع القرار والأهم من ذلك تحديد الأسلوب والثقافة التي تركز على تقديم القيمة.
- 3. مهمات الرقابة عالية الجودة** – يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى منتج موثوق وعالي الجودة لإضافة قيمة له، مثل الالتزام بالمعايير المعمول بها وقدرة الجهاز الأعلى للرقابة على إثبات هذا الالتزام من خلال أنظمة جودة قوية، وهو أمر بالغ الأهمية.
- 4. مهمات رقابة الالتزام المدفوعة بالتأثير** – إذا كانت مهمات رقابة الالتزام ستساهم في التأثير، يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تبني عمليات وممارسات تدمج اعتبارات التأثير في جميع مراحل عملية الرقابة، على أن يتضمن ذلك التخطيط للتأثير، والتركيز على الأثر أثناء تنفيذ الرقابة ورفع التقارير عنها. ويُعد التأكد من رفع التقارير في الوقت المناسب التي تصل إلى مجموعة واسعة من الأطراف ذات العلاقة أمرًا أساسيًا أيضًا.
- 5. إشراك الأطراف ذات العلاقة في جميع مراحل مهمة الرقابة** – لا تستطيع الأجهزة العليا للرقابة تحقيق القيمة بمفردها، إذ يتطلب ذلك التحالف مع الأطراف ذات العلاقة تحت نظام يبني كامل من الأطراف الفاعلة التي تعمل معًا لإحداث أثر وقيمة نتيجة لعمليات رقابة الالتزام. مع مراعاة أهمية تحديد الجهاز الأعلى للرقابة للأطراف ذات العلاقة الرئيسة ومشاركتها في بداية عملية الرقابة. ويمكن تطبيق ذلك إستراتيجيًا لممارسة رقابة الالتزام بالكامل ورقابة الالتزام للأفراد.
- 6. تعزيز متابعة مهمات رقابة الالتزام** – لا ينتهي دور المدقق مع إصدار التقرير، فإذا كانت مهمات رقابة الالتزام -التي أجزاها الجهاز الأعلى للرقابة- تتمثل في تقديم قيمة، سيتعين على الجهاز تعزيز آلية المتابعة لتوضيح الإجراء التصحيحي المتوقع، والمتابعة مع المسؤولين والمراقبين، وتقييم التدابير المتخذة حول استنتاجات وتوصيات رقابة الالتزام.

7. **مهام رقابة التزام سريعة ومرنة** – بالنظر إلى الوتيرة التي تتحرك بها الأشياء في زمننا هذا، من الأهمية بمكان أن تتبنى الأجهزة العليا للرقابة ميزات سريعة في ممارستها لرقابة الالتزام. يُرجى الرجوع إلى الفصل الرابع من الدليل العملي لمبادرة تنمية الانتوساي، حول رقابة الشفافية والمساءلة والشمولية لاستخدام تمويل الطوارئ لكوفيد-19 (عمليات الرقابة على الشفافية والمساءلة والشمولية) لمعرفة المزيد حول النهج السريع لمهام رقابة الالتزام (دليل الشفافية والمساءلة والشمولية (idi.no)).

8. **التركيز على اعتبارات الجنسانية والشمولية** – نظرًا لأن القطاعات الضعيفة والمهمشة من السكان هي الأكثر تضررًا بسبب عدم الالتزام، وانعدام النزاهة، والفساد في المؤسسات العامة، فإننا نؤمن أن مراعاة الاعتبارات الجنسانية والشمولية في ممارسات رقابة الالتزام مهم لدى الأجهزة العليا للرقابة. ويمكن أن تقوم هذه الأجهزة بذلك من خلال دمج هذه الاعتبارات في عمليات رقابة الالتزام في مختلف القطاعات و/أو التركيز على مناطق محددة تعاني من التهميش والضعف كموضوع لمهام رقابة الالتزام، على سبيل المثال المهمات الرقابية للمجموعة الاقتصادية والاجتماعية أثناء كوفيد-19 للأمم المتحدة. يُرجى الرجوع إلى بنك الأسئلة الخاص بالرقابة على الشفافية والمساءلة والشمولية (بنك الأسئلة الخاص بالرقابة على الشفافية والمساءلة والشمولية (idi.no)) لعرض أمثلة على أسئلة الشمولية التي يمكن أن تُطرح في عمليات رقابة الالتزام.

1.3 مهمات رقابة الالتزام عالية الجودة وإطار الانتوساي للتصريحات المهنية

ناقشنا في القسم السابق إلى أي درجة كانت مهمات رقابة الالتزام عالية الجودة أساسية في تقديم القيمة والمزايا. ولكن في هذا القسم، نبحث في العلاقة بين مهمات رقابة الالتزام عالية الجودة وإطار الانتوساي للتصريحات المهنية. وكجزء من هذا البحث، سنناقش أيضاً ما الذي يعنيه اعتماد معايير رقابة الالتزام، وتبني الطرق المختلفة للرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ووجود ممارسات رقابة الالتزام المتوافقة مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة.

يتكون إطار الانتوساي للتصريحات المهنية من مبادئ الانتوساي، والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (معايير الإيساي) والدليل التوجيهي للانتوساي (التوجيهات):

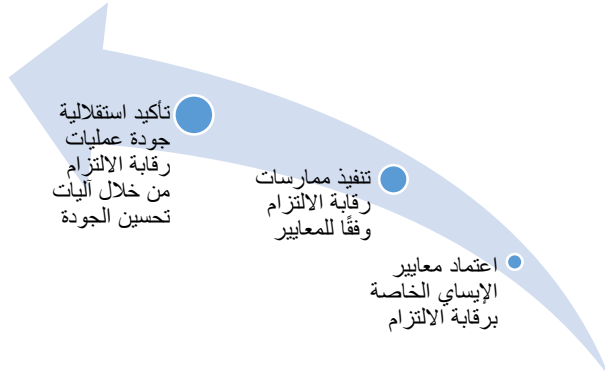
رقم الفئة	الفئة	معايير التصنيف
مبادئ الانتوساي 9-1	المبادئ التأسيسية للانتوساي	المبادئ التاريخية التأسيسية للأدوار والمهام التي ينبغي أن يسعى الجهاز الأعلى للرقابة للوصول إليها، وقد تكون تلك المبادئ مفيدة للحكومات والبرلمانات فضلاً عن الأجهزة العليا للرقابة وعلى نطاق واسع، وقد تستخدم كمرجع في تحديد تفويضات محلية للأجهزة العليا للرقابة.
مبادئ الانتوساي 99-100	المبادئ الأساسية للانتوساي	المبادئ الأساسية التي تدعم المبادئ التأسيسية لجهاز أعلى للرقابة، وتحديد القضايا المتعلقة بدور الجهاز الأعلى للرقابة في المجتمع، فضلاً عن الآمال العريضة للأداء المناسب والسلوك المهني للجهاز الأعلى للرقابة.
معايير الإيساي 100-129	المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام	وضع مجموعة أساسية من المبادئ والمفاهيم التي تحدد الرقابة على القطاع العام، فضلاً عن أنواع مختلفة من المهام التي تدعمها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة
معايير الإيساي 130-199	المنظمات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة (مستوى الجهاز الأعلى للرقابة)	متطلبات المهام التنظيمية لجهاز أعلى لرقابة والتي صُممت لتعزيز أداء مهمات الرقابة الجيدة.
معايير الإيساي 200-299	مبادئ الرقابة المالية	تحدد العناصر والمبادئ لمهام الرقابة المالية استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام.
معايير الإيساي 300-399	مبادئ رقابة الأداء	تحدد العناصر والمبادئ لمهام رقابة الأداء استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام.
معايير الإيساي 400-499	مبادئ رقابة الالتزام	تحدد العناصر والمبادئ لمهام رقابة الالتزام استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام.
معايير الإيساي 2000-2899	معايير الرقابة المالية	معايير الرقابة المالية وفقاً لمبادئ الرقابة المالية.
معايير الإيساي 3000-3899	معايير رقابة الأداء	معايير رقابة الأداء وفقاً لمبادئ رقابة الأداء.
معايير الإيساي 4000-4899	معايير رقابة الالتزام	معايير رقابة الالتزام وفقاً لمبادئ رقابة الالتزام.
التوجيهات 1900-1999	التوجيهات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة	التوجيه الذي يدعم الجهاز الأعلى للرقابة في تعزيز الأداء التنظيمي عملياً بمتطلبات التنظيمية.
التوجيهات 2900-2999	التوجيهات التكميلية للرقابة المالية	التوجيه الذي يدعم المحقق في تنفيذ عملية الرقابة المالية حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً.
التوجيهات 3900-3999	التوجيهات التكميلية لرقابة الأداء	التوجيه الذي يدعم المحقق في تنفيذ عملية رقابة الأداء حول كيفية تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً.
التوجيهات 4900-4999	التوجيهات التكميلية لرقابة الالتزام	التوجيه الذي يدعم المحقق في تنفيذ رقابة الالتزام حول كيفية تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً.
التوجيهات 5000-5999	التوجيهات الموضوعية	التوجيه الذي يدعم المحقق في فهم موضوع محدد وتنفيذ معايير الإيساي ذات الصلة.
التوجيهات 9000-9999	التوجيهات الأخرى	التوجيهات الأخرى التي تدعم المحقق.
متروكة للإعداد في المستقبل بناء على معيار الإيساي 100		
معايير الإيساي 600-699	مبادئ المهمات الأخرى	تحدد عناصر ومبادئ المهمات الأخرى استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام.
معايير الإيساي 6000-6499	معايير المهمات الأخرى	معايير المهمات الأخرى بما يتوافق مع المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام. وقد يشمل ذلك أنواع أو معايير رقابة الانتوساي الأخرى التي طورها جهات وضع المعايير المعترف بها والتي اعتمدها الانتوساي.
التوجيهات 6500-6999	التوجيهات التكميلية لمهام الأخرى	التوجيه الذي يدعم المحقق في المهام الأخرى حول كيفية التنفيذ العملي للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
8999-7000		متوفر للاحتياجات المستقبلية.

السعي نحو مهمات رقابة التزام عالية الجودة من خلال الالتزام التام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يشمل مسار الجهاز الأعلى للرقابة نحو ممارسة رقابة التزام عالية الجودة على العناصر الرئيسية التالية:

اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام

يشير اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام إلى عملية صنع القرار في الجهاز الأعلى للرقابة، حيث يقرر كيفية الرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ممارسة رقابة الالتزام. وعلى النحو الموضح في معيار الإيساي 100:8، ويمكن للأجهزة العليا للرقابة اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بطرق مختلفة.

وتوفر المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام (معيار الإيساي 400) الأساس الذي تبني عليه الأجهزة العليا للرقابة اعتماد المعايير والإرشادات في رقابة الالتزام أو وضعها.



الشكل التوضيحي 1.2: السعي نحو تحقيق رقابة التزام عالية الجودة

يمكن استخدام المبادئ الواردة في معيار الإيساي 400 بثلاث طرق، باعتبارها:

- أساساً يُستند إليه في اعتماد معايير رقابة الالتزام (معيار الإيساي 400) كمعايير مرجعية.
- أساساً تستند إليه الأجهزة العليا للرقابة في وضع معايير الرقابة.
- أساساً يُستند إليه في اعتماد المعايير الوطنية المتوافقة.

أساس يُستند إليه في اعتماد معيار الإيساي 4000 بعدها المعايير المرجعية لرقابة الالتزام

يمكن للأجهزة العليا للرقابة النظر في الاعتماد المباشر لمعيار الإيساي 4000، أي معايير رقابة الالتزام، بعدها المعايير المرجعية لرقابة الالتزام الخاصة بها. ونظراً لوضع معيار الإيساي 4000 بغرض عكس أفضل الممارسات، تشجّع الأجهزة العليا للرقابة على السعي إلى اعتمادها بالكامل باعتبارها معايير موثوقة.⁹

وقد يكون هذا غير ممكن في بعض البيئات بسبب غياب الهياكل الإدارية الأساسية أو بسبب أن القوانين أو اللوائح لا تضع الافتراضات ذاتها لتنفيذ عمليات الرقابة وفقاً لمعيار الإيساي 4000. وفي هذه الحالات، تمتلك الأجهزة العليا للرقابة خيار وضع المعايير وفقاً لاعتماد المعايير الوطنية بما يتماشى مع المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام – معيار الإيساي 400.¹⁰

أساس تستند إليه الأجهزة العليا للرقابة في وضع معاييرها

قد تجري بعض الأجهزة العليا للرقابة مهمات رقابة الالتزام حسب صلاحيات كل منها إلا أنها قد لا تمتلك أي إطار رقابة إداري يدعم أعمالها. ويمكن لهذه الأجهزة العليا للرقابة وضع معايير رقابة التزام خاصة بها آخذة في الاعتبار المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام الواردة في معيار الإيساي 400. وعلاوة على ذلك، تؤكد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أهمية مراجعة الأجهزة العليا للرقابة لصلاحياتها وقوانينها ولوائحها المعنية عند اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وبهذا، لا تتخطى هذه المبادئ الاختصاصات والقوانين واللوائح القائمة والتي تحكم ممارسات الرقابة داخل الجهاز الأعلى للرقابة.

أساس يُستند إليه في اعتماد المعايير الوطنية المتوافقة

قد يكون لدى بعض الأجهزة العليا للرقابة معايير وطنية بالفعل لتنفيذ مهمات رقابة الالتزام. ويوفر معيار الإيساي 400 إطاراً مرجعياً للمبادئ الأساسية لهذه الأجهزة العليا للرقابة. كما يمكن للأجهزة العليا للرقابة تحليل الممارسات والمعايير الحالية فيما يتعلق بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتحديد نقاط الضعف وتعديل معايير الرقابة التي تحكمها للتأكد من توافقها مع جميع مبادئ معيار الإيساي 400.

⁹ معيار الإيساي 400.7

¹⁰ معيار الإيساي 400.7

تنفيذ ممارسات رقابة الالتزام وفقًا للمعايير

بعد اتخاذ قرار بشأن الاعتماد، سيتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق آليات تنفيذ ممارسات رقابة الالتزام لتلبية متطلبات معايير الاعتماد. وحتى يتسنى لها القيام بذلك، يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى:

- أ. منهجية رقابة التزام تتوافق مع المعايير – بحيث تحدد هذه المنهجية عملية رقابة الالتزام وآليات الجودة.
- ب. مدققو التزام أكفاء – توفير عدد كافي من مدققي الالتزام الذين يُظهرون الكفاءات المطلوبة لإجراء مهمات رقابة الالتزام وممارسة التقدير المهني. يُرجى الرجوع إلى إطار الكفاءة لمتخصصي الرقابة في القطاع العام لقراءة المزيد حول كفاءات مدققي الالتزام المهنيين.
- ج. الموارد والعمليات الداعمة لإجراء مهمات رقابة الالتزام – ويتضمن ذلك الموارد المالية والبنية التحتية وخدمات الدعم وما إلى ذلك.

ضمان جودة الرقابة في مهمات رقابة الالتزام

لضمان مهمات رقابة التزام عالية الجودة، يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق آليات مراقبة الجودة وضمان الجودة على حد سواء. وعلى الرغم من أن ضوابط الجودة مدمجة في عملية رقابة الالتزام، فإن آليات ضمان الجودة توفر تأكيدات مستقلة بشأن فعالية ضوابط الجودة.

ولا يمكن أن تزعم الأجهزة العليا للرقابة الالتزام بمعايير رقابة الالتزام إلا إذا كانت آلية ضمان الجودة لديها توفر تأكيدًا مستقلًا بأن ممارسة رقابة الالتزام تتوافق تمامًا مع جميع المتطلبات المعمول بها لمعايير رقابة الالتزام.

الرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقرير رقابة الالتزام للجهاز الأعلى للرقابة

ينبغي للأجهزة العليا للرقابة أن تعلن عن المعايير التي تطبقها عند تنفيذ المهمات الرقابية ويجب أن يكون هذا الإعلان متاحًا لمستخدمي تقارير هذه الأجهزة. ويتم تشجيع الأجهزة العليا للرقابة على إصدار هذه الإعلانات كجزء من تقارير الرقابة الخاصة بها.¹¹

يتعين على مستخدمي تقرير الرقابة معرفة كيفية تنفيذ الأجهزة العليا للرقابة لمهمة الرقابة وما المنهجية المتبعة فيها. ويتم ذلك من خلال هذا الإعلان الذي يمنح المستخدمين الثقة في المعلومات الواردة في تقرير الرقابة، نظرًا لأن الأجهزة العليا للرقابة تدرك أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تشترط على الجهاز الأعلى للرقابة تخطيط الرقابة وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان موضوع البحث يلتزم بالمرجعيات المعمول بها. ويدرك المستخدم أيضًا، من خلال هذا الإعلان، أن الرقابة تتضمن فحص الإثباتات، على أساس تجريبي، ودعم النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الرقابة. وإذا لم يصدر الجهاز الأعلى للرقابة هذا الإعلان، في تقريره عن الرقابة، فلن يعرف المستخدمون الإجراءات التي اتبعها الجهاز. وبالإضافة إلى ذلك، لن يستطع المستخدمون تحديد جودة المهمات الرقابية التي تم إجراؤها، وهذا من شأنه أن يؤثر على مصداقية تقارير الرقابة لدى الأطراف ذات العلاقة.

وعند التزام الجهاز الأعلى للرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإيراد إشارة لهذه المعايير في تقرير رقابة الالتزام، فإن الجهاز يكون لديه خيارين اثنين:

- (1) قد يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة كليًا مع معايير الوطنية، التي تتفق مع المبادئ الأساسية للرقابة: معيار الإيساي 400 الخاص برقابة الالتزام. وفي هذه الحالة، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة الإشارة في تقرير رقابة الالتزام إلى النص التالي (معيار الإيساي 400.8):

"أجربنا الرقابة وفقًا للمعايير الوطنية للدولة التي تستند إلى [أو تتوافق مع] مبادئ الرقابة الأساسية لمعيار الإيساي 400 المعني برقابة الالتزام في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة".

- (2) بالنسبة لرقابة الالتزام، قد يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة التزامًا تامًا بمعيار الإيساي 4000 - من معايير رقابة الالتزام. وفي هذه الحالة، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة الإشارة إلى ذلك بالنص التالي (معيار الإيساي 400.9):

"... أجربنا مهمة (مهمات) رقابة (الالتزام) وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (المعنية برقابة الالتزام)".

وينص معيار الإيساي 4000.14، أنه في حال عدم استيفاء جميع المتطلبات ذات الصلة بمعيار الإيساي 4000، لا يتم الإشارة إلى معيار الإيساي 4000 دون الإفصاح عن هذه الحقيقة وذكر مزيد من التوضيحات حول عواقب ذلك. ويشير الالتزام بمعيار الإيساي 4000 إلى التزام الجهاز الأعلى للرقابة بجميع متطلبات الإيساي 4000 ذات الصلة¹² في مهمة رقابية أو جميع ممارسات رقابة الالتزام للجهاز الأعلى للرقابة¹³. ويفيد هذا بأنه عند الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقرير الرقابة للجهاز الأعلى للرقابة، فيجب أن يكون لدى الجهاز إما ممارسة رقابية متوافقة مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو مهمة رقابية محددة تلتزم إلى بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويحتاج الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الرقابة وإحالتها يحتاج إلى تأكيد من آلية ضمان الجودة المتبعة في الجهاز الأعلى للرقابة.

¹² يمكن للجهاز الأعلى للرقابة تحقيق الالتزام خلال كل من رقابة الالتزام الفردية وممارسة رقابة الالتزام.

¹³ تشير ممارسة الرقابة إلى مجموعة من المهام الرقابية المنفذة بموجب الترتيبات التنظيمية نفسها التي تتبع نفس المعايير والمنهجية ومتطلبات الكفاءة في فرق الرقابة وترتيبات مراقبة الجودة وضمان الجودة.

المفاهيم العامة لرقابة الالتزام



الفصل الثاني

المفاهيم العامة لرقابة الالتزام

- 2.1 الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام
- 2.2 موضوع رقابة الالتزام ومعلومات عنه
- 2.3 المرجعيات والمعايير المتبعة في رقابة الالتزام
- 2.4 رقابة الالتزام بعدّها ارتباطاً تأكيدياً
- 2.5 الأساليب المختلفة لتنفيذ رقابة الالتزام
- 2.6 خطوات رقابة الالتزام

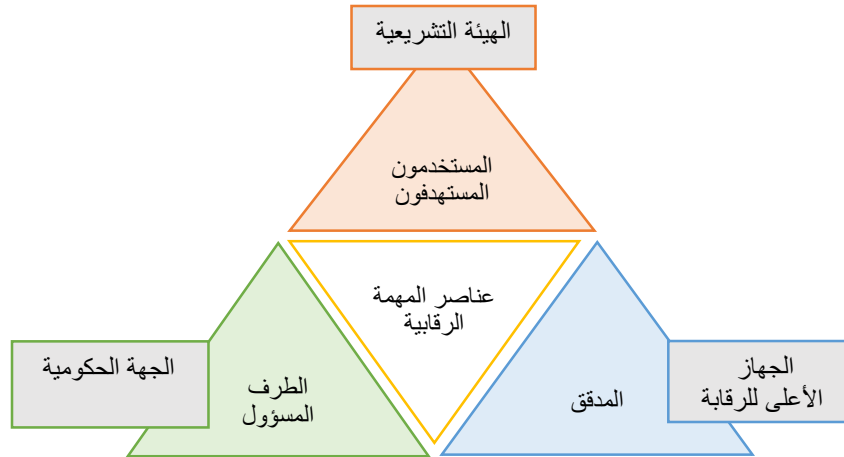
يبدأ هذا الفصل بشرح الأطراف الثلاثة وموضوع الرقابة، ومعايير رقابة الالتزام، حيث يقدم أساليب مختلفة لإجراء مهام رقابة الالتزام ويسلط الضوء على نوعين من الارتباط، هما: مهمة التقارير المباشرة ومهام التصديق. فضلاً عن أنه يوضح مستويات التأكيد التي يمكن أن ترد في تقرير الرقابة - أي التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، وكذلك يستعرض الخيارات المتاحة للمدقق عند اتخاذ قرار بشأن النوع المناسب لإجراء رقابة الالتزام، وينتهي هذا الفصل بشكل توضيحي لعملية رقابة الالتزام.

2.1 الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام

تُنفذ مهمات رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات والمعلومات -من كافة جوانبها الجوهرية- تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة.¹⁴ وتحدد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعنية برقابة الالتزام الأطراف الثلاثة ذات الصلة التي تشارك في المهمة الرقابية وتوضح العلاقة فيما بينها. وينص معيار الإيساي 400.35 على أن رقابة الالتزام تقوم على علاقة ثلاثية الأطراف يهدف المدقق فيها إلى الحصول على إثباتات رقابة مناسبة وكافية للوصول إلى استنتاج لتعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين عدا الطرف المسؤول عن قياس أحد موضوعات الرقابة أو تقييمه وفقاً للمعايير.

في رقابة الالتزام:

- يشير مصطلح المدقق إلى الجهاز الأعلى للرقابة.
- يُقصد بالمستخدمين المستهدفين الأفراد أو المؤسسات أو الفئات التي يقوم المدقق بإعداد تقرير الرقابة لها. وفي مهمات رقابة الالتزام، تمثل الهيئات التشريعية بصفتها ممثلة للشعب المستخدم النهائي لتقارير الرقابة. ومع ذلك، ووفقاً للمعايير قد يمثل هذا المستخدم أيضاً الجهات الإشرافية أو المسؤولين عن الحوكمة، أو الجمهور.¹⁵
- يُقصد بالطرف المسؤول الجهة التنفيذية للحكومة و/أو التسلسل الإداري للموظفين الحكوميين والجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة والهيئة الممارسة وفقاً لرقابة الهيئة التشريعية، ويكون الطرف المسؤول في رقابة الالتزام مسؤولاً عن موضوع الرقابة.¹⁶



الشكل 2.1: الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام

من الأهمية بمكان دراسة العلاقة بين الأطراف الثلاثة، ومسؤوليات كل طرف، وتوقعاته، وكيفية تلبية هذه التوقعات؛ فعلى الرغم من وجود نماذج مختلفة، إلا أن السلطة التشريعية عادةً ما تخول الجهات الحكومية لتنفيذ مهام محددة من خلال توفير الدعم المالي من الموازنة ووضع إطار قانوني للتحكم في إنفاق هذه الموازنة على مختلف الأنشطة والخدمات. وتقع مسؤولية إدارة الأموال العامة على عاتق الهيئة التنفيذية من الحكومة (مثل الجهات الحكومية وموظفي الحكومة)؛ ورغم أن ممارسات موظفي الحكومة لسلطاتهم تقع تحت مراقبة الهيئة التشريعية، إلا أن تحديد هذه المراقبة يعتمد على تلقي المعلومات الدقيقة والأنية حول كيفية وفاء هذه الجهات بمسؤولياتها، وتحتاج الهيئات التشريعية إلى معلومات حول الجهات وأنشطتها بهدف صنع القرار بشأن السياسة العامة. ويتولى الجهاز الأعلى للرقابة مسؤولية توفير هذه المعلومات للهيئة التشريعية. وبذلك، ينبغي للجهاز أن يدرك جيداً احتياجات المستخدمين المستهدفين وتوقعاتهم، بالإضافة إلى فهم البيئة المتطورة في الحكومة والحاجة المتغيرة لجمع المعلومات من المستخدمين، ومدى إمكانية توفيرها لمعلومات مناسبة للمستخدمين من خلال تقاريرها الرقابية.

¹⁴ معيار الإيساي 400.12

¹⁵ معيار الإيساي 100.25

¹⁶ معيار الإيساي 400.37

2.2 موضوع رقابة الالتزام ومعلومات عنه

تتضمن مسؤولية المدقق في مهام رقابة الالتزام تحديد ما إذا كانت المعلومات المتعلقة بموضوع رقابة معين، من جميع الجوانب الجوهرية، تتماشى مع المعايير ذات الصلة مثل القوانين واللوائح والتعليمات وشروط العقود والاتفاقيات المعمول بها وغيرها.

ويعتمد موضوع الرقابة على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والمرجعيات ذات الصلة ونطاق الرقابة. ولهذا قد يتفاوت محتوى موضوع رقابة الالتزام ونطاقه تفاوتاً كبيراً.¹⁷ حيث إن الأجهزة العليا للرقابة التي لديها متطلبات إلزامية خاصة بمهام رقابة الالتزام، ترى أنه ينبغي لاختيار موضوع الرقابة أن يعتمد على المهمات الموكلة إليها. وعندما يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحيات تقديرية لتحديد نطاق تغطية عمليات رقابة الالتزام، يقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد المجالات الهامة وذات الصلة و/أو المجالات ذات المخاطر المحتملة بسبب عدم الالتزام. وبعد تحديد المجالات، يختار المدقق موضوع الرقابة، ويمكن أن يكون موضوع رقابة الالتزام عن جهة، أو أنشطة، أو عمليات، أو معاملات مالية، أو معلومات.

وبمجرد معرفة موضوع الرقابة، يمكن للمدققين تحديد المرجعيات والمعايير ذات الصلة برقابة الالتزام. ويتمثل الهدف من الرقابة في تزويد المستخدم المستهدف (المستخدمين المستهدفين) بالمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الحكومية محل الرقابة أو موضوع الرقابة يلتزمان بالقوانين والنصوص أو القرارات التشريعية أو اللوائح أو السياسة أو القوانين الموضوعية والبنود المتفق عليها، وتشكل جميعها المرجعيات ذات الصلة التي تحكم موضوع الرقابة أو الجهة التي ستخضع للرقابة.¹⁸

وتشير معلومات موضوع الرقابة إلى النتائج التي يتوصل إليها تقييم الموضوع أو قياسه وفقاً للمعايير. ويرتبط موضوع الرقابة ومعلومات موضوع رقابة الالتزام بمفاهيم مهمات التقارير المباشرة ومهام التصديق (موضح في القسم 2.5).

تحديد موضوع الرقابة الخاص برقابة الالتزام

يحدد القانون المعني أو الصلاحيات في بعض الأجهزة العليا للرقابة موضوع الرقابة. بينما في البعض الآخر، يُعد اختيار موضوع الرقابة خياراً إستراتيجياً يتخذه الجهاز الأعلى للرقابة في خطته السنوية بناءً على تقييم المخاطر والتقدير المهني. وينبغي أن يكون موضوع الرقابة ذا طبيعة تمكن المدقق من جمع الإثباتات الرقابية الكافية والمناسبة للتوصل إلى استنتاج أو رأي رقابي حول هذا الموضوع وفق مستويات التأكيد اللازمة. وتؤثر آلية اختيار موضوع الرقابة على منهجية الرقابة فيما يتعلق بإثباتات الرقابة ومواردها.¹⁹

وعلى سبيل المثال، عندما يتكون موضوع رقابة الالتزام من "جهة" وكان يمكن اعتبار معلومات موضوع الرقابة على أنها "حسابات هذه الجهة" دون تعريف نطاق أكثر تحديداً. وبناءً على هذا التعريف، يمكن أيضاً اعتبار هذه "الجهة" كموضوع الرقابة، ويمكن أن تتمثل معلومات موضوع الرقابة عنها في الأنشطة أو المعاملات التي تقوم بها هذه الجهة وجميع المرجعيات التي تحكمها. وقد يلزم استخلاص استنتاج بشأن نطاق رقابي واسع مزيداً من الوقت والموارد للجهاز الأعلى للرقابة.

ولهذا السبب، تفر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالعلاقة بين موضوع الرقابة ونطاق رقابة الالتزام لحصر المسألة التي يمكن إدارتها للرقابة. وعندما يخطط المدققون لرقابة الالتزام، عادة ما يبدؤون بموضوع رقابة أوسع مثل الجهة. ومع كثرة اطلاع المدققين خلال عملية الرقابة، فقد يُعدلون موضوع الرقابة ويحددون نطاقه ليشمل رقابة أكثر تركيزاً مما يزيد من نفعية النتائج للمستخدمين.

ويحدد نطاق الرقابة موضوع الرقابة، وما الذي سيقوم المدقق بالرقابة عليه. ويعتمد *النطاق* على احتياجات المستخدم (المستخدمين المستهدفين، ومستوى التأكيد المقرر، والمخاطر المقيّمة والكفاءة والموارد (المالية والبشرية كليهما) المتاحة في الجهاز الأعلى للرقابة.²⁰

وقد يرد موضوع رقابة الالتزام في القوانين المختصة في بعض البلدان، بينما في البلدان الأخرى، قد يحدده تقييم المخاطر والتقدير المهني. وفي بعض الأجهزة العليا للرقابة، صُنفت بعض الأجهزة العليا للرقابة الجهات التي يمكن رقابتها إلى جهات مرتفعة المخاطر أو متوسطة المخاطر أو منخفضة المخاطر. ويمكن لهذه الأجهزة تحديد ما إذا كانت ستنفذ رقابة الالتزام على الجهات مرتفعة المخاطر سنوياً، بينما تقوم بإجراء رقابة الالتزام على الجهات متوسطة المخاطر والجهات منخفضة المخاطر مرة كل عامين أو ثلاثة أعوام.

وفي بعض موضوعات الرقابة، قد يكون من الملائم إشراك أكثر من طرف مسؤول، لا سيما في موضوعات الرقابة التي تشارك فيها أكثر من جهة معنية بتطبيق الموازنة أو تنفيذها. وفي مثل هذه الحالات، قد يزداد عدد المستخدمين المستهدفين في هذه الحالات.²¹

¹⁷ معيار الإيساي 100.28، ومعيار الإيساي 400.33

¹⁸ معيار الإيساي 4000.23

¹⁹ معيار الإيساي 4000.43

²⁰ معيار الإيساي 4000.44

²¹ معيار الإيساي 4000.106

وبالنظر في حالات الأجهزة العليا للرقابة وصلاحياتها، ينبغي أن تضع الأجهزة العليا للرقابة عملية لتحديد موضوع الرقابة تحديداً ممنهجاً لتنفيذ رقابة الالتزام بما يتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

قد يتخذ المدقق المجموعة التالية من موضوعات الرقابة المحتملة مرجعاً:

- الأداء المالي:
 - استخدام الأموال المخصصة (تنفيذ الموازنة)
 - استخدام المنح والقروض
- المشتريات الحكومية
- تحصيل الإيرادات، مثل: الضرائب والجمارك والرسوم المفروضة
- النفقات
- تقديم الخدمات—الطبية والتعليمية وما إلى ذلك
- الشكاوى العامة
- الحفاظ على التراث
- انضباط مسؤولي الجهة محل الرقابة أو مسؤولي اتخاذ القرارات
- السلامة والصحة
- حماية البيئة
- إطار المراقبة الداخلية
- دفع الإعانات الاجتماعية والمعاشات
- الخصائص المادية، والمناطق السكانية عالية الكثافة، والدخول إلى المباني الحكومية

2.3 المرجعيات والمعايير المتبعة في رقابة الالتزام

تعريف المرجعيات

تُعد المرجعيات العنصر الأساسي لرقابة الالتزام، إذ إن هيكلها ومضمونها هما مصدر معايير الرقابة، وهو ما يبنى أساس سير عملية الرقابة بموجب ترتيبات دستورية محددة. وتنطوي المرجعيات عموماً على القواعد والقوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بالموازنة والسياسات والقوانين الموضوعية والبنود المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك موظفي الحكومة.²²

وعلى الرغم من أن عمل المدققين -الذي يقضي بإظهار فهم وافٍ للإطار القانوني والتنظيمي- يعتمد على طبيعة القوانين واللوائح وتعقيدها، إلا أن المدقق لا يحتاج سوى إلى فهم الأحكام التشريعية التي تتعلق بمهمته الرقابية. وفي جميع الحالات، تتحمل الجهة محل الرقابة مسؤولية التأكد من الالتزام بالمعايير المعمول بها.

تسلسل المرجعيات

قد تتضمن المرجعيات المتاحة بسبب كثرتها أحكاماً متعارضة، وقد تخضع لتفسيرات مختلفة، بينما قد لا تتوافق المرجعيات الثانوية مع متطلبات التشريعات التي تستند إليها أو حدودها، بالإضافة إلى احتمالية وجود ثغرات تشريعية؛ لذا لتقييم مدى الالتزام بالمرجعيات، يجب أن يحظى المدقق بالمعرفة الكافية حول هيكل المرجعيات في حد ذاتها ومضمونها.²³

وعندما يحدد المدقق التضارب بين المرجعيات، فمن المهم أن يراعي هيكل المرجعيات، بحيث تُرَجِّح المرجعيات ذات المستوى الأعلى على المرجعيات الثانوية. على سبيل المثال، إذا سن القانون شيئاً ما ول أحد الإجراءات أو الأنشطة التشغيلية في أحد الموضوعات الرقابية، يجب أن تمثل هذه اللوائح الداخلية للموضوع الرقابي/الجهة إلى هذا القانون. وفي حال عدم امتثالها، ينبغي أن يشير المدققون إلى هذا التضارب، إذا كانت صلاحيتها تسمح له بذلك، ويوصي بإدراج تغيير في المرجعية الثانوية. ويمكن أن يشمل هذا التغيير إثباتات رقابية إذا تسبب اتباع اللوائح الداخلية في عدم الالتزام بالمرجعية ذات المستوى الأعلى.

وعلى غرار ذلك، إذا اختلف المدققون في التفسير الصحيح لإحدى المرجعيات، يجب عليهم الرجوع إلى المعلومات الأساسية للقانون والسياق الخاص به لفهم الغرض والمقصود منه قبل استخدام المرجعية كمقياس مرجعي. وقد يرفع المدققون هذا الموقف -إذا واجهوا مثله فيما بعد- إلى رؤسائهم ليتخذوا مسار العمل المناسب أثناء الرقابة.

²² معياري الإيساي 400.28 و 400.29.

²³ معيار الإيساي 400.30.

المعايير

إن المعايير هي المؤشرات المُستخدمة من المرجعيات التي تُستخدم لتقييم موضوع الرقابة، وقد تكون محددة أو عامة وقد تُستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين واللوائح والمقاييس والمبادئ السليمة والممارسات.

وقد تختلف المعايير تمامًا من مهمة رقابية لأخرى عند إجراء رقابة الالتزام. وقد يتم إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في إقرار صادر من الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه دائمًا وموثوق به.

وسواء وقع الاختيار على أي من هذه الخيارات، ينبغي للمدقق أن يحدد المعايير في تقرير رقابة الالتزام حتى يمكن لمستخدمي التقرير فهم أساس عمل المدققين واستنتاجاتهم. وينبغي توفير هذه المعايير إلى المستخدمين المستهدفين لتسهيل فهم آلية تقييم موضوع الرقابة وقياسه، فبدون استخدام الإطار المرجعي الناشئ عن المعايير المناسبة، يصبح أي استنتاج عرضة للتفسير الفردي وسوء الفهم. وينبغي أن يكون الطرف المسؤول قادرًا على التعليق على معايير الرقابة قبل بدء المهمة الرقابية للتأكد من أن الرقابة ستحقق التأثير المرغوب. وقد يمنع التواصل مع الطرف المسؤول تجاهل نتائج الرقابة في مناقشة المعايير وقت رفع التقارير عن الاستنتاجات.

وإذا لم تحدد المرجعيات المعايير، فمن المهم تحديد المعايير التي تتسم بالصفات الواردة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وينبغي أن تكون المعايير أيضًا ذات صلة ومكتملة وموثوقة ومحايدة ومفهومة ومفيدة ومتماثلة ومقبولة ومتاحة.²⁴

أنواع المعايير

قد تُعنى رقابة الالتزام بموضوع الرقابة من حيث الجوانب التنظيمية (الالتزام بالمعايير الرسمية كالقوانين واللوائح والاتفاقيات ذات الصلة) أو جوانب الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). وبذلك نخلص إلى أن المعايير الخاصة بالجانب التنظيمي وجانب الانضباط مختلفان.

المعايير التنظيمية: قد تنبثق المعايير التنظيمية من القواعد واللوائح والمعاهدات الدولية وغيرها من الاتفاقيات، فضلًا عن قواعد السلوك المهني²⁵، كما يمكن أن تُستمد من الدستور والنصوص التشريعية والتعليمات والقرارات الحكومية والوزارية والإرشادات وغيرها من الشروط والأحكام المتفق عليها.

معايير الانضباط: قد يشمل نطاق الرقابة بعض جوانب الانضباط وفقًا لاختصاص الجهاز الأعلى للرقابة وطبيعة اللوائح والقوانين المعمول بها في القطاع العام. وعليه، يُقصد بالانضباط "مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين"²⁶. وقد يكون استخدام الانضباط على أساس الرقابة ممارسة مألوفة في الأجهزة العليا للرقابة، ولكن ثمة بعض الأجهزة تفترق إلى الاختصاص ذات الصلة في تقييم الانضباط، بينما تستخدم بعض الأجهزة العليا للرقابة هذا النهج في "مهام رقابة الإدارة" التي يتم إجراؤها بناءً على طلب الهيئة التشريعية.

وتتمثل معايير الانضباط في المبادئ المقبولة عمومًا أو الممارسات الوطنية والدولية المثلى في حال عدم التصديق على الهيئة التشريعية للبلد. عند إقرار الهيئة التشريعية، تصبح هذه المعايير (الانضباطية) جزءًا من اللوائح. في بعض الحالات تكون غير مدونة أو مفهومة ضمنيًا أو تستند إلى مبادئ القانون المعمول بها، والتي توفر مرونة كافية للأجهزة العليا للرقابة لاعتماد المعايير الانضباطية للرقابة ذات الصلة. ومع ذلك، يمكن النظر إلى الالتزام بالممارسات المثلى على أنه أمر ملزم في بعض الهيئات القضائية أو قد لا يكون مناسبًا وفقًا لاختصاص بعض الأجهزة العليا للرقابة.

قد يواجه المدقق صعوبة في تصور جوانب الانضباط في الإدارة المالية العامة. وبوجه عام، هناك أحكام مفصلة في القواعد المالية وقواعد إدارة الإنفاق العام وقواعد المشتريات الحكومية للبلد أو اللوائح الأخرى وقواعد السلوك المهني الصارمة فيما يخص السلوك الأخلاقي.

مقتطفات من المناقشة الدائرة حول لجنة الحسابات العامة لأحد البلدان: تلقي الأمثلة التالية الضوء على جانب الانضباط في الرقابة:

"أشارت تقديرات المدققون إلى أنّ السيد ... وافق على أن تتحمل المؤسسة التكلفة بمبلغ xxxx جنيهًا إسترلينيًا من نفقاتها الخاصة بالإضافة إلى مبلغ xxxx جنيهًا إسترلينيًا من نفقاتها الخاصة لموظفين آخرين. وترى اللجنة أنّ سلوك السيد ...، عند توليه منصب الرئيس التنفيذي... لا يَفِّ بالمعايير المتوقعة من المخولين باستخدام الأموال العامة لاسيما في التعامل مع نفقات السفر والنفقات الشخصية."²⁷

²⁴ معيار الإيساي 4000.118

²⁵ معيار الإيساي 4000.114

²⁶ معيار الإيساي 400.13

²⁷ <https://www.public-audit-forum.org.uk/wp-content/uploads/2015/04/Propriety-and-conduct-in-the-public-sector.pdf>، الصفحتين 13 و14

"تمكن المدير السابق للمؤسسة من وضع قواعد خاصة به للتعامل مع التظلمات والشكاوى حتى في الشكاوى التي يكون طرفاً فيها. ومن ثم، فقد اضطر بعض الأفراد إلى الاستعانة بوسائل خارجية مثل الصحافة... وهو أمر غير مقبول في التعامل مع الشكاوى القانونية للموظفين حول حوكمة المؤسسة وإدارتها، ونرى أنه من غير المقبول أن تتضمن عمليات تسويات الفصل على مزايا متزايدة لتعكس الظروف الشخصية للأفراد."

"لتجنب أي مسألة تتعلق بالمخالفة، ينبغي دائماً تسجيل أسباب محددة في حالة عدم منح العقد لمقدم العطاء الذي يقدم عطاء أقل ويُرى أنه قادر على تلبية معايير الأداء الرئيسية. وسيوفر ذلك أيضاً أساساً للإبلاغ الشركات المدرجة في القائمة المختصرة عن سبب عدم نجاح عروضها."

".. على ما يبدو أن بيان سوء الإدارة في أكاديمية التدريب تجاهل المبادئ الأساسية للرقابة المالية، والتعرض لتضارب المصالح المحتمل. على سبيل المثال، تم دفع أكثر من xxxx جنيهًا إسترلينيًا نظير خدمات القيادة التي قدمها ابن رئيس الأكاديمية، ولكن لم يكن ثمة أدلة على اكتمال العمل."

بمجرد أن يحدد المدقق معايير التنظيم أو الانضباط المناسبة، يتم تفعيلها في الظروف الخاصة لكل مهمة رقابية حتى يمكن الوصول إلى استنتاجات محددة²⁸. وتعتمد جودة رأي المدقق أو استنتاجه في رقابة الالتزام اعتمادًا كبيرًا على كيفية وضع المدقق معايير الرقابة وتطبيقها في مهمة الرقابة.

2.4 رقابة الالتزام بعدّها ارتباطًا تأكيديًا

يقع على عاتق الموظفين العموميين مسؤولية إدارة الجهات الحكومية مع الالتزام بالمرجعيات التي تحكم أنشطة الجهة لتحقيق مستوى الأداء المتوقع منهم، وإذا لم تلتزم هذه الجهة -لسبب ما- بالمرجعيات، فهذا يعني أن موظفيها سيتعرضون للمساءلة.

ويراقب المدقق مسألة أو موضوع رقابي لتوفير مستوى معين من الثقة للمستخدم المستهدف سواء كانت الجهة تلتزم بالمرجعيات المطبقة أم لا. إذا توصل المدقق إلى حالة التزام الجهة/موضوع الرقابة في جميع الجوانب الجوهرية، فيجب أن يتوافر لدى المدقق دليل رقابي كافٍ لدعم هذا الاستنتاج. وعندما يحتاج المستخدمون (الهيئة التشريعية، مثل البرلمان) إلى معلومات حول عمليات الطرف المسؤول (الجهة)، يحق للمستخدمين أن يطلبوا من الجهاز الأعلى للرقابة إجراء تقييم مستقل للظروف الفعلية لدى الطرف المسؤول. وحينها ينفذ الجهاز الأعلى للرقابة المهمة الرقابية ويُقدم "تأكيدًا" بالوضع للمستخدمين.

وفي هذا الصدد، تعد المهام الرقابية التي يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة مهمات تأكيدية. ويعزز هذا الارتباط لرقابة الالتزام مصداقية المعلومات التي يوفرها الطرف المسؤول. ويمكن أن يوفر المدقق هذا التأكيد من خلال الآراء والاستنتاجات التي تنقل مستوى التأكيد بوضوح، أو في أشكال أخرى²⁹. ومن ثم يتحقق المدقق مما إذا كانت المعلومات التي تقدمها الجهات الحكومية أو الحالات الفعلية لهذه الجهات تلتزم بالمرجعيات (القوانين واللوائح ذات الصلة وما إلى ذلك). وبعد الانتهاء من الرقابة، سيُعد الجهاز الأعلى للرقابة تقريرًا للمستخدمين ينطوي على استنتاج عن موضوع الرقابة، مما يمكن المدقق من تقديم "تأكيد" يحد من المخاطر التي يتعرض لها المستخدمون نتيجة لاستخدام معلومات محددة، ويساعدهم على اتخاذ قرارات مستنيرة.

ويشار إلى هذا التأكيد في معيار الإيساي 4000.19 (ب) "... لتعزيز مستوى ثقة المستخدمين المستهدفين". ولهذا يرتبط التأكيد بكيفية جمع المدقق للإثباتات الرقابية، وكعمل (الأعمال) الذي يجب عليه تنفيذه للتأكد من الاستنتاجات. ولكي يقدم المدقق استنتاج بتأكيدات معقولة، يجب عليه أن يحدد أساليب الرقابة التي يجب استخدامها ودمجها، ومن ثم يكون قادرًا على استنتاج أن "المعلومات المقدمة صحيحة من جميع الجوانب الجوهرية".

ويرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتلقونها ويستخدمونها وملاءمتها كأساس لاتخاذ القرارات بشأن سياساتهم؛ ومن ثم توفر المهام الرقابية المعلومات التي تستند إلى إثباتات كافية ومناسبة، ولذلك، ينبغي أن ينفذ المدققون إجراءات للحد من مخاطر استخلاص استنتاجات خاطئة أو إدارتها.³⁰

²⁸ معيار الإيساي 4000.119

²⁹ معيار الإيساي 100.32.

³⁰ معيار الإيساي 100.31.

ويقوم المدقق ببعض الإجراءات للحد من مخاطر تقديم الاستنتاجات الخاطئة أو إدارتها؛ مدركًا أن التقييدات المتأصلة في جميع المهمات الرقابية تؤدي إلى عدم وجود رقابة من شأنها تقديم تأكيد مطلق بشأن حالة موضوع الرقابة، وينبغي للمدقق الإبلاغ عن هذا القصور بشفافية. ولكن في معظم الحالات، لن تشمل رقابة الالتزام جميع عناصر موضوع الرقابة، وإنما ستعتمد على قدر من العينات النوعية أو الكمية.³¹

مهام التأكيد المعقول ومهام التأكيد المحدود

ينص معيار الإيساي 4000.30 أنه يمكن لرقابة الالتزام توفير إماتة تأكيد معقول أو تأكيد محدود للمستخدمين. ويختلف هذان المستويان من الارتباط في استخدامهما لأنواع المعايير والعيّنات وإجراءات جمع الإثباتات وتنسيقات رفع التقارير.

ويختلف مستوي التأكيد في رقابة الالتزام في نقل الرسالة للمستخدمين، ففي مهام التأكيد المعقول، توضح الرقابة -متمثلة في رأي المدقق- مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير المنصوص عليها من عدمه، في جميع الجوانب الجوهرية. بينما تفيد مهام التأكيد المحدود بأنه ما من شيء يلفت ذهن المدقق ويدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزمًا بالمعايير.

ويستخدم المدقق المصطلحين معقول أو محدود لأنه حتى وإن كان يتحرى الدقة في عمله، فثمة مرة لن يتعرّف فيها على جميع حالات عدم الالتزام مما قد يؤدي إلى الوصول إلى استنتاج خاطئ، وحينها لن يمكن تقديم تأكيد مطلق (أو بنسبة مئة في المئة). وسنتعرف على مستويات التأكيد بالتفصيل في تخطيط الرقابة، حيث إن قرار تقديم تأكيد معقول أو محدود له تأثير قوي على تصميم الرقابة. ويمكن تقديم كلا التأكيدين المعقول والمحدود في عمليات رقابة الالتزام فيما يخص مهام التقارير المباشرة أو مهام التصديق.³²

2.5 الأساليب المختلفة لتنفيذ رقابة الالتزام

ثمة نوعان مختلفان من مهام رقابة الالتزام، وهما: مهام التصديق ومهام التقارير المباشرة³³. وتختلف مهام التصديق ومهام التقرير المباشرة استنادًا إلى الشخص الذي يُعد موضوع الرقابة وقيسه أو يقيمه.

- في مهام التصديق، يقيس الطرف المسؤول - أي الجهة - موضوع الرقابة وفقًا للمعايير كما يقدم معلومات موضوع الرقابة التي يجمع المدقق إثباتات كافية ومناسبة بشأنها لتقديم أساس منطقي للتعبير عن استنتاج. ويمكن أن تكون مهام التصديق معقولة ومحدودة على حد سواء.

- في مهام التقارير المباشرة، يقيس المدقق موضوع الرقابة وفقًا للمعايير أو يُقيّمه. كما يختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر عدم الالتزام.

يعرض المدقق نتيجة قياس موضوع الرقابة وفق المعايير المتضمنة في تقرير الرقابة في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. وقد يقدم المدقق على موضوع الرقابة معلومات أو تحليلات أو أفكار جديدة.³⁴ ويمكن أن يفصح المدقق أيضًا عن النتيجة على هيئة إجابات تفصيلية عن أسئلة رقابة محددة.³⁵

وتُمثل كل مهمة تأكيد (معقول أو محدود) إما مهمة تصديق أو مهمة تقارير مباشرة. ويمكن تحديد موضوع الرقابة إما من خلال صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة أو من خلال اختيار الجهاز الأعلى للرقابة لها³⁶. ويمكن الفرق بين نوعي الرقابة في موضوع الرقابة والمعلومات المرتبطة به.

ويصدق المدقق في مهام التصديق على معلومات موضوع الرقابة التي قد تكون بيانًا بالالتزام ضمن إطار رفع التقارير المعد والموحد³⁷. وتقدّم هنا معايير الرقابة ضمنيًا من خلال توفير معلومات حول موضوع الرقابة. وفي هذه الحالة، يتعين على المدقق تحديد معايير الرقابة المناسبة للاستدلال حول صحة المعايير المقدمة ضمنيًا في معلومات موضوع الرقابة من قبل الطرف المسؤول.³⁸

ويوضح المثال الوارد أدناه تصور حالة رقابة الالتزام في بلدين فيما يتعلق بمهام التقارير المباشرة ومهام التصديق. وعلى الرغم من أن كلا البلدين طرف مسؤول مماثل للجهة بنفس موضوع الرقابة ونطاقه، إلا أنهما يختلفان في جانب المعلومات حول موضوع الرقابة.

³¹ معيار الإيساي 400.40.

³² معيار الإيساي 400.41.

³³ معيار الإيساي 100.24.

³⁴ معيار الإيساي 100.29.

³⁵ معيار الإيساي 400.59.

³⁶ معيار الإيساي 4000.31.

³⁷ معيار الإيساي 100.30.

³⁸ معيار الإيساي 4000.113.

وباعتبار الشخص الذي يعد المعلومات حول موضوع الرقابة له أثر على قرارات الرقابة، سيؤدي هذا في تصور كلتا الدولتين إما إلى مهمات التقارير المباشرة أو مهمات التصديق:

الدولة س	الدولة ص	
مكتب الضرائب الوطني للبلد س	مكتب الضرائب الوطني للبلد ص	الطرف المسؤول
إيرادات الضريبة لضريبة القيمة المضافة	إيرادات الضريبة لضريبة القيمة المضافة	موضوع الرقابة
-	معلومات مالية متعلقة بإيرادات القيمة المضافة	معلومات حول موضوع الرقابة
قانون ضريبة القيمة المضافة والقوانين واللوائح الأخرى التي تحكم تحصيل الضرائب	قانون ضريبة القيمة المضافة والقوانين واللوائح الأخرى التي تحكم تحصيل الضرائب	معايير الرقابة
البرلمان	البرلمان	المستخدم

الشكل التوضيحي 2.1: تصور الحالة فيما يخص رقابة الالتزام

سيناريو الدولة س:

مهمات التقارير المباشرة
لا ينشر مكتب الضرائب الوطني في الدولة س تقارير جمع الضرائب، ولكن يعرض الموقع الإلكتروني بعض الإحصائيات التي غالبًا ما تكون قديمة وغير مفصلة. ويُعد مكتب الضرائب الوطني جزءًا من نظام موازنة الحكومة، ولا ينتج مجموعة منفردة من القوائم المالية بسبب إطار عمل الإدارة المالية؛ ونتيجة للأسلوب الذي تُعد به الحسابات، لا يمكن الفصل بين إيرادات الضرائب التي جمعها مكتب الضرائب الوطني وإيرادات الضرائب الخاصة بالمصادر الأخرى، وناقش البرلمان في الدولة س مؤخرًا مبادرة إصلاح تهدف إلى تحسين عملية جمع الضرائب من ضريبة القيمة المضافة، وقررت إدارة الجهاز الأعلى للرقابة تنفيذ مهمة رقابية حول إيرادات ضريبة القيمة المضافة وتقديمها إلى البرلمان.

لا يوفر مكتب الضرائب الوطني (الطرف المسؤول) في التصور السابق أي معلومات حول موضوع الرقابة على الرغم من الحاجة الشديدة لهذه المعلومات؛ ولذلك قرر الجهاز الأعلى للرقابة تقديم المعلومات للمستخدمين، وينبغي للمدقق تقييم إيرادات ضريبة القيمة المضافة (موضوع الرقابة) مباشرة في ضوء المعايير المعمول بها، ومن ثم يقدم استنتاجًا؛ ويُعد الجهاز الأعلى للرقابة تقرير الرقابة المالية استنادًا إلى تقييم موضوع الرقابة هذا من قبل المدقق، ويقدمه إلى البرلمان.

ويُطلق على هذا الشكل من الرقابة مهمة *التقارير المباشرة*. وفي مهمة التقارير المباشرة، تنفّذ المهمة الرقابية مباشرة بواسطة المدقق الذي يقيس موضوع الرقابة وبقِيَمه، فضلًا عن المعلومات حول موضوع الرقابة.

سيناريو الدولة ص:

مهمات التصديق
قدم مكتب الضرائب الوطني في الدولة ص تقريرًا للبرلمان بشأن جمع الضرائب. وقد أعد مكتب الضرائب الوطني (الطرف المسؤول) معلومات حول موضوع الرقابة وقدمها إلى البرلمان (المستخدمين) في شكل تقرير (وهذه المعلومات قد تكون أيضًا في شكل بيان أو إحصائيات، وما إلى ذلك). وحينما كان يُعد المسؤولون معلومات حول موضوع الرقابة، كانوا يلتزمون بالتشريعات ذات الصلة والقوانين واللوائح الأخرى التي تحكم الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة.

وتشير المقاييس إلى عملية إعداد معلومات حول موضوع الرقابة بأنها "تقييم لموضوع الرقابة في ضوء المعايير". وفي هذا السيناريو، قدم مكتب الضرائب الوطني معلومات حول موضوع الرقابة (أي تقييمًا)، في شكل تقرير. ويقدم موظفو الطرف المسؤول من خلال هذه التقارير مطالبات صريحة أو ضمنية (أي تأكيدات) بشأن صحة المعلومات (أي التقييم) المعنية بإيرادات ضريبة القيمة المضافة (وهي موضوع الرقابة) ونزاهتها في ضوء القوانين واللوائح (أي المعايير).

ويمكن دور المدقق في هذا السيناريو في التعبير عن الإقرارات - المصاغة في شكل استنتاج أو رأي - حول ما إذا كانت مطالبة مكتب الضرائب الوطني (الطرف المسؤول) بشأن التقييم الذي قدمه صحيحة أم لا؛ وما إذا كان المسؤولون ملتزمين بالقوانين واللوائح كما يزعمون (صراحة أو ضمناً). ويُعزز هذا الاستنتاج ثقة البرلمان حول التقرير (معلومات حول موضوع الرقابة) الذي تلقاه.

ويجب على المدقق فهم الرابط بين مستويات التأكيد وأنواع الرقابة سعياً لتقدير سعة النطاق الخاص برقابة الالتزام. ويوضح الجدول التالي كيف يمكن للمدقق إنجاز مستويات الرقابة وأنواعها هذه عملياً، ونلاحظ فيه أن كل مهمة من مهمات رقابة الالتزام التي يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة ترد في إحدى الخانات الأربع الموضحة.

مستوى التأكيد	نوع المهمة	
	التقارير المباشرة	مهمات التصديق
التأكيد المعقول	التأكيد المعقول - التقارير المباشرة	التأكيد المعقول - مهمات التصديق
التأكيد المحدود	التأكيد المحدود - التقارير المباشرة	التأكيد المحدود - مهمات التصديق

الشكل التوضيحي 2.2: مجموعة من مستويات التأكيد وأنواع المهمات عند تنفيذ رقابة الالتزام

الاستقلال برقابة الالتزام أو دمجها مع أنواع أخرى من المهمات الرقابية

ينص معيار الإيساي 4000.15 على أنه يمكن تنفيذ رقابة الالتزام إما باعتبارها مهمة ذاتية وفقاً لمعيار الإيساي 4000 أو بالاقتران مع الرقابة المالية أو رقابة الأداء³⁹. ويحق لمختلف الأجهزة العليا للرقابة اتباع منهجيات مختلفة في تنفيذ رقابة الالتزام مقترنة بغيرها من أنواع المهمات الرقابية. وتنفذ عملية رقابة الالتزام بصفة عامة إما: أ. في شكل مهمة رقابة التزام منفصلة، أو ب. بربطها بمهمة مراجعة القوائم المالية، أو ج. بدمجها مع مهمة رقابة الأداء⁴⁰. علماً بأن معيار الإيساي 4000 لا يقدم تفسيرات تفصيلية عن كيفية تنفيذ مهمات رقابية مجمعة⁴¹.

ومن ناحية أخرى، تنفذ عملية مهمة رقابة الالتزام بشكل مستقل، فلا تتزامن مع عملية الرقابة المالية (الموجودة في بعض الأجهزة العليا للرقابة) أو رقابة الأداء. وكذلك تنص المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أنه يمكن التخطيط لرقابة الالتزام المستقلة وإجرائها ورفع التقارير بشأنها بشكل منفصل عن عمليات رقابة القوائم المالية ورقابة الأداء. كما يُمكن إجرائها بانتظام وعلى أساس مخصص لها باعتبارها عملية رقابة فريدة وواضحة المعالم ومتصلة بموضوع رقابة مُحدد⁴². ويوضح معيار الإيساي 4000 الإجراءات المعمول بها عندما تنفذ الأجهزة العليا للرقابة مهمات رقابة الالتزام باعتبارها مهمات قائمة بذاتها. وبناء على ذلك، يوضح هذا الدليل المنهجية المتبعة في إجراء مهمة رقابة التزام مستقلة حسب معيار الإيساي 4000.

³⁹ معيار الإيساي 4000.15

⁴⁰ معيار الإيساي 4000.27

⁴¹ معيار الإيساي 4000.28

⁴² معيار الإيساي 400.25

2.6 خطوات رقابة الالتزام

يوضح الشكل التوضيحي أدناه مسار رقابة الالتزام.



الشكل التوضيحي 2.3: خطوات رقابة الالتزام

خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة فيما يخص رقابة الالتزام:

وفي هذه المرحلة، يحدد الجهاز الأعلى للرقابة المواضيع أو موضوعات الرقابة ويضع خطة سنوية أو متعددة السنوات لرقابة الالتزام. كما يقرر الجهاز الأعلى للرقابة إن كانت المهمة مهمة تصديق أو تقارير مباشرة، وما إذا كانت ستقدم تأكيداً معقولاً أو محدوداً في التقرير. ويراعي الجهاز الأعلى للرقابة المبادئ المعنية بأهمية السلوك الأخلاقي — مثل استقلالية المدقق وموضوعيته، وكفاءة الفريق، والتأكد من تطبيق إجراءات مراقبة الجودة. وكذلك يتأكد الجهاز من قدرة الفريق على تنفيذ مهمة الرقابة إلى جانب عمليتي التوثيق والتواصل المطلوبتين في جميع مراحل العملية.

تخطيط الرقابة الفردية:

ينظر المدقق -خلال مرحلة التخطيط- في العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق رقابة الالتزام. وينبغي للمدققين عند التخطيط لمهمة الرقابة ممارسة التقدير المهني ومراعاة احتياجات مستخدمي تقرير الرقابة المستهدفين. وبمجرد أن يتخذ المدققون قراراً بشأن موضوع الرقابة والمعايير ونطاق مهمة رقابة الالتزام الفردية، سيضعون إستراتيجية لمهمة الرقابة وخطتها. وينبغي للمدققين فهم الجهة ومراقبتها الداخلية، وتحديد الأهمية النسبية، فضلاً عن تقييم المخاطر التي تتعرض لها الجهة، والتخطيط لإجراءات الرقابة بصفتها جزءاً من تصميم الرقابة.

جمع إثباتات الرقابة:

يهتم المدققون أولاً في هذه المرحلة بجمع الإثباتات وتوثيقها لصياغة استنتاج أو رأي حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم بالمعايير المتبعة من جميع جوانبه الجوهرية، وقد يضطر المدققون في بعض الحالات إلى تغيير نطاق رقابة الالتزام في حال توصلهم إلى إثباتات رقابية تدل على الحاجة إلى هذا التغيير. على سبيل المثال، إذا وجد المدققون عند جمع الإثباتات حالات تشير إلى وجود احتيال، فينبغي لهم في هذه الحالة تغيير إجراءاتهم.

تقييم الإثباتات وصياغة الاستنتاجات:

يفحص المدققون الإثباتات في نهاية مرحلة التنفيذ من ناحية كفايتها ومدى مناسبتها لصياغة استنتاج أو رأي حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم بالمعايير الموضوعية. ويراعي المدققون في هذه المرحلة الأهمية النسبية المتعلقة بأهداف رفع التقارير.

رفع التقارير والمتابعة:

يُعرض الاستنتاج أو الرأي في شكل تقرير إلى المستخدم المستهدف. وفي هذا الموضع، يدرج المدقق التوصيات واستجابات الجهة لها حسب الاقتضاء.

ويبين الشكل التوضيحي 2.2 في الصفحة 30 المجموعات الخاصة بمستويات التأكيد وأنواع المهمات التي يحتمل استخدامها عند إجراء رقابة الالتزام. وقد لا تنفذ الأجهزة العليا للرقابة بالضرورة كل هذه المجموعات عملياً. وفضلاً عن ذلك، فإن الإجراء الأكثر شيوعاً في مهمة الرقابة هو المعنى بمهمات التقارير المباشرة ومهمات التأكيد المعقول، وهو ما تم شرحه في هذا الدليل. وبينما نشرح هذه العملية، يتناول هذا الدليل أيضاً العملية اللازمة لتحقيق التأكيد المعقول - ومهمات التصديق، متى كان ذلك مناسباً.

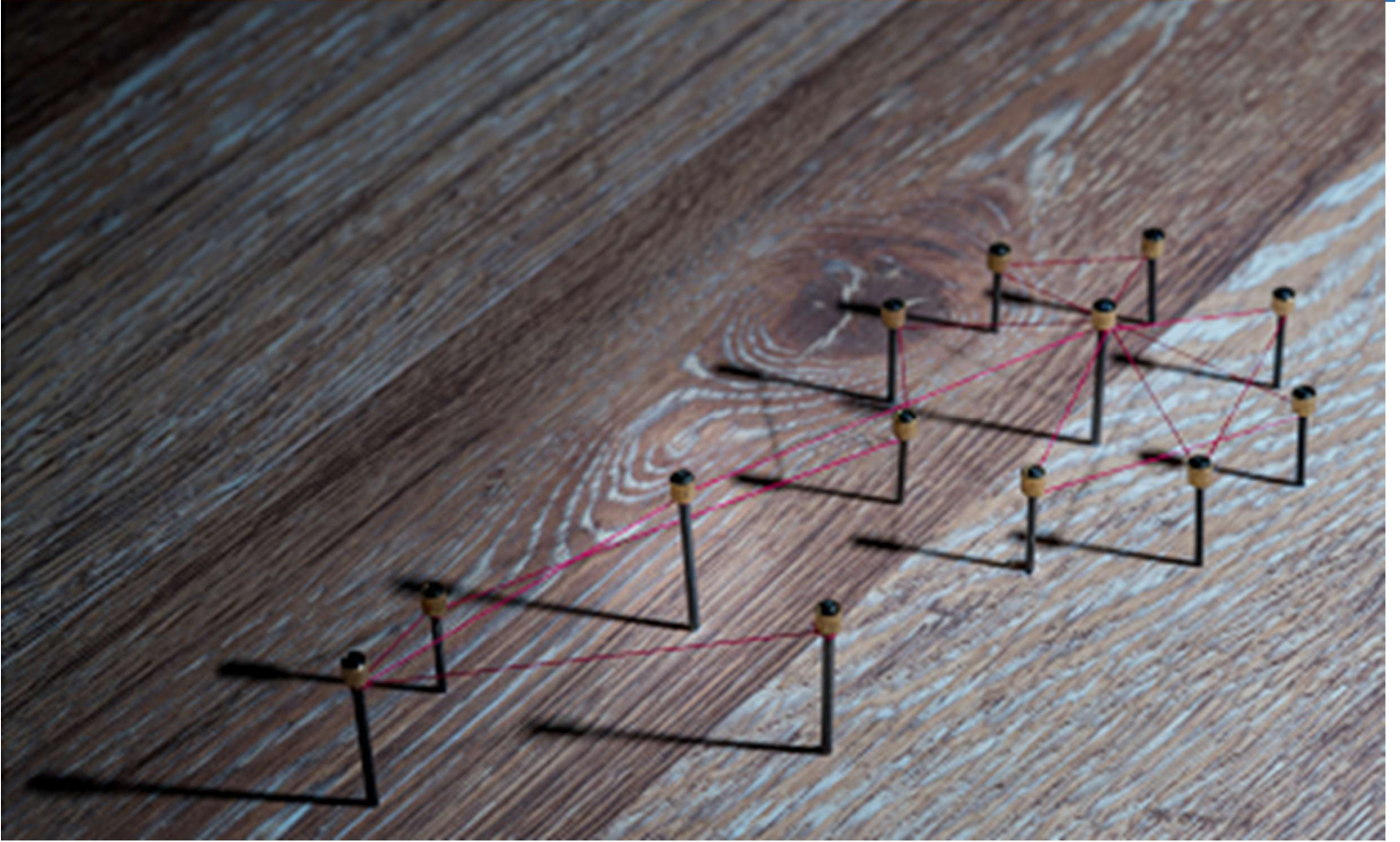


الجزء ب إدارة رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

الفصل الثالث: متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة التنظيمية لتنفيذ رقابة الالتزام

الفصل الرابع: خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لتغطية رقابة الالتزام

متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة التنظيمية لتنفيذ رقابة الالتزام



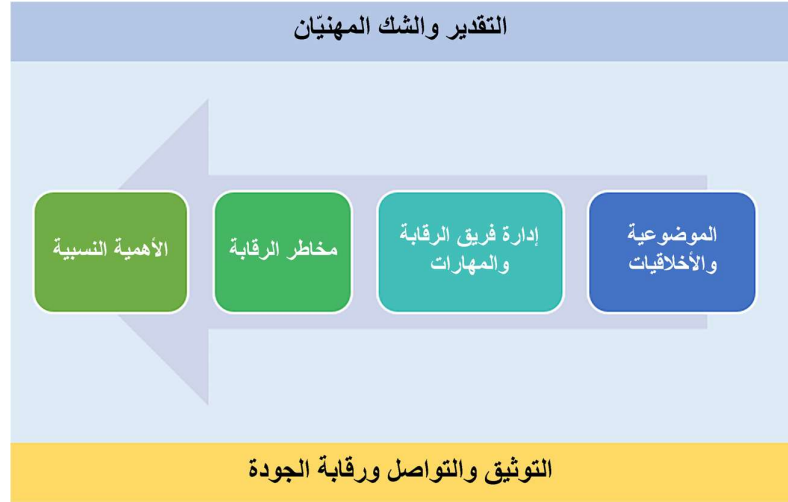
الفصل الثالث

متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة التنظيمية لتنفيذ رقابة الالتزام

- 3.1 موضوعية المدقق وسلوكه الأخلاقي
- 3.2 مهارات فريق الرقابة
- 3.3 مخاطر الرقابة والأهمية النسبية
- 3.4 التقدير والشك المهنيان لدى المدقق
- 3.5 توثيق العمل الرقابي
- 3.6 التواصل
- 3.7 إدارة جودة الرقابة

يناقش هذا الفصل المبادئ الأساسية لتنفيذ المهام الرقابية، حيث ترتبط المبادئ الأساسية بالمتطلبات التنظيمية التي يفرضها الجهاز الأعلى للرقابة بسبب الطبيعة التكرارية والتراكمية للرقابة. وينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة والمدقق في الحسبان هذه المبادئ قبل بدء التنفيذ ومن خلال أكثر من منظور أثناء الرقابة⁴³. ويتعين على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من تأسيس النظم والآليات المطلوبة، وتعيين موظفين أكفاء لتنفيذ الرقابة وفقاً لهذه العناصر.

يحدد معيار الإيساي 100 - الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، ومعيار الإيساي 400 - الخاص بمبادئ رقابة الالتزام



الشكل 3.1: المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

ثمانية مبادئ مخصصة لرقابة الالتزام، كما هو موضح في الشكل 3.1. بينما يشتمل معيار الإيساي 4000 على هذه المبادئ باعتبارها "المتطلبات العامة لرقابة الالتزام".

إن تنفيذ هذه المبادئ العامة لرقابة الالتزام ستحول لمدققي الجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بمتطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتعلق بمهام رقابة الالتزام الفردية. ويشرح هذا الفصل كيف يمكن للجهاز الأعلى للرقابة ومدققه مراعاة في هذه المبادئ من منظور تنظيمي. بينما ستسرد الفصول ذات الصلة من هذا الدليل مزيداً من التفاصيل عن هذه المبادئ من مختلف المناظير التطبيقية لعملية الرقابة.

3.1 موضوعية المدقق وسلوكه الأخلاقي

ينص معيار الإيساي 4000.45 أنه - ينبغي للمدقق الالتزام بالإجراءات المرتبطة بالموضوعية والسلوك الأخلاقي، والتي تلتزم بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنوطة بالموضوعية والسلوك الأخلاقي. كما ينبغي للمدقق أن يحافظ على موضوعيته حتى تتسم النتائج والاستنتاجات بالنزاهة، وعلى الأطراف الأخرى أن تنتظر إليها على هذا النحو⁴⁴.

ويتعين على المدقق إظهار السلوك المهني والنزاهة والموضوعية، والتحلي بالكفاءة المهنية اللازمة، وبذل العناية الواجبة. كما يتعين عليه أيضاً التمتع بالاستقلال الفعلي والحفاظ على المظهر والسرية المتعلقة بكافة موضوعات الرقابة.

وينبغي للمدققين التحلي بالموضوعية عند وضع الأهداف الرقابية وتحديد المعايير. وكذلك ينبغي للمدققين ضمان أن التواصل مع الأطراف ذات العلاقة لا ينتهك موضوعية الجهاز الأعلى للرقابة. كما يتعين عليهم تفادي التأثير غير المبرر النابع من أي من الأطراف ذات العلاقة عند صياغة تقرير متزن، والحفاظ على موضوعيتهم حتى يُنظر إلى عملهم وتقريرهم بحيادية من جانب الأطراف الأخرى.

وينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة التدابير المناسبة لضمان أن يتبع موظفوه متطلبات السلوك الأخلاقي ويلتزمون بها. ويمكن أن تساعد قواعد/الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة المدقق في هذا الأمر. وقد يشير الجهاز الأعلى للرقابة إلى كل من مبادئ الانتوساي 10 - إعلان المكسبك بشأن استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، توجيهات الانتوساي 9030 - الممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، ومعيار الإيساي 130 - قواعد الأخلاقيات المهنية. ويمكن أن تستخدم الأجهزة العليا للرقابة نماذج مصممة مسبقاً للإعلان عن عدم وجود تعارض/تضارب في المصالح، والتوافق مع قواعد الأخلاقيات المهنية، سعياً للتأكد من موضوعية أعضاء فريق الرقابة. واستناداً إلى متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن أن يوقع مدققو الجهاز على هذه الإعلانات مرة واحدة (أو، إذا لزم الأمر في المهام الرقابية الفردية على أساس كل حالة على حدة) قبل بدء دورة الرقابة.

⁴³ معيار الإيساي 100.34

⁴⁴ معيار الإيساي 4000.48

3.2 مهارات فريق الرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.85 أنه - يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من تحلي فريق الرقابة بأكمله بالكفاءة المهنية اللازمة لتنفيذ مهمة الرقابة. ويشكل الجهاز الأعلى للرقابة فريق الرقابة بحيث يمتلك جماعة القدرة والمعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة لتنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية. واستناداً إلى موضوع الرقابة، فإن ذلك قد يشمل ما يلي:

- أ. مهارات الرقابة والقدرات المتعلقة بجمع البيانات وتحليلها.
- ب. الأهلية القانونية.
- ج. فهم نوع الرقابة التي يجري تنفيذها والخبرة العملية الخاصة بها.
- د. معرفة المعايير والمرجعيات المعمول بها.
- هـ. امتلاك فهم وخبرة بمختلف أنواع الجهات وعملياتها.
- و. امتلاك القدرة والخبرة في ممارسة التقدير المهني.
- ز. إعداد المدقق تقريراً ملائماً للظروف.

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تخصيص الموارد اللازمة، المتوفرة عند الحاجة إليها، في المراحل المختلفة من عملية الرقابة. كما يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى تعيين موظفين يتمتعون بمؤهلات ملائمة، وتطوير العاملين وتدريبهم، وإعداد الإثباتات وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ المهام الرقابية، وتخصيص الموارد الرقابية الكافية والمناسبة. كما يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة وضع الترتيبات اللازمة للمدققين للإبقاء على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر⁴⁵.

وجدير بالذكر أنه في حالة عدم توفر المعرفة المتخصصة أو التكنولوجيا أو المهارات المطلوبة للتدقيق داخل الفريق، يمكن أن يستعين الجهاز الأعلى للرقابة بخبراء خارجيين بطرق مختلفة، على سبيل المثال، لتوفير المعرفة أو تنفيذ عمل محدد. وعند الحاجة إلى خبرة خارجية، يقيم الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان الخبراء يتمتعون بالاستقلالية والكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة، كما يحدد الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان عمل الخبراء مناسباً للرقابة. ويضطلع الجهاز الأعلى للرقابة بالمسؤولية عن الاستنتاجات التي توصل إليها الخبراء الخارجيون أثناء أداء أعمال الرقابة نيابة عن الجهاز الأعلى للرقابة.

3.3 مخاطر الرقابة والأهمية النسبية

ينص معيار الإيساي 4000.52 على أن - يقوم المدقق بإجراءات للحد من خطر التوصل إلى نتائج غير صحيحة لأدنى مستوى مقبول. بينما ينص معيار الإيساي 4000.58 على أنه - يتعين على المدقق مراعاة مخاطر الاحتيال خلال جميع مراحل عملية الرقابة، وأن يقوم بتوثيق نتيجة التقييم.

وتتمثل مخاطر الرقابة في احتمالية أن يكون تقرير المدقق أو استنتاجه أو رأيه غير مناسبين. ولذلك ينبغي إجراء رقابة التزام لتقليل مخاطر الرقابة إلى مستوى منخفض ومقبول في ظل ظروف المهمة الرقابية.

وبناءً على ما سبق ذكره، يشتمل تقليل مخاطر الرقابة على توقع المخاطر المحتملة أو المعرفة للعمل المرتقب والنتائج المترتبة عليه، ووضع التدابير المخصصة لمعالجة تلك المخاطر أثناء الرقابة وتوثيق أي من هذه المخاطر التي سيجري معالجتها وكيفية القيام بذلك. وينبغي للمدقق تقييم ما إذا كان نطاق العمل المنفذ كافياً أم لا. وبالإضافة إلى ذلك وعند الانتهاء، ينبغي للمدقق تقييم ما إذا كان لديه إثباتات رقابية كافية ومناسبة عند تقييم موضوع الرقابة وفق المعايير الموضوعية بهدف صياغة الاستنتاج (الاستنتاجات) اعتماداً على مستوى المخاطر المنطوية عليها.

ولا يفوتنا أن تراعي مهمات التصديق العناصر الثلاثة، وهي: المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط ومخاطر الاكتشاف، عند تقييم مخاطر الرقابة. ويشارك المدقق -خلال مهمات التقارير المباشرة- في تقديم معلومات حول موضوع الرقابة. كما يجوز للمدقق تطبيق نموذج مخاطر الرقابة عند صياغة استنتاجات موضوع الرقابة.

وينص معيار الإيساي 400.47 على أنه - ينبغي للمدقق مراعاة الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة. ويُعد تحديد الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني، وتعتمد على تفسير المدقق لاحتياجات المستخدمين. ويستفاض في شرح مخاطر الرقابة والأهمية النسبية في الجزء ج: الفصل الخامس.

3.4 التقدير والشك المهني لدى المدقق

ينص معيار الإيساي 4000.71 على أنه - يتعين على المدقق ممارسة التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة. وكذلك، وفقاً لمعيار الإيساي 4000.77، يجب على المدقق ممارسة الشك المهني والحفاظ على عقلية تنسم بالانفتاح والموضوعية.

⁴⁵ معيار الإيساي 400.45

وينبغي أن يتسم سلوك المدقق -أثناء تنفيذ الرقابة- بالشك والتقدير المهنيين إذ يتعين تطبيقهما عند صياغة قرارات بشأن المسار المناسب للعمل. كما ينبغي للمدققين بذل العناية الواجبة للتأكد من أن سلوكهم المهني مناسب.⁴⁶

ولا مناص من القول إن الشك والتقدير المهنيين مطلبان منفصلان ومختلفان في معناهما وكذلك في تطبيقهما، لكنهما يكملان بعضهما بعضًا في عمل المدقق.

واستكمالاً لما سبق ذكره، تتطلب المحافظة على التقدير والشك المهنيين عند رقابة الالتزام القدرة على تحليل بنية المرجعيات ومحتواها كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع وذلك في حالة الافتقار كليًا أو جزئيًا إلى القوانين واللوائح. ويطلب هذا الأمر أيضًا القدرة على تطبيق مفاهيم الرقابة الواردة في النهج المتبع في موضوعات الرقابة المعروفة وغير المعروفة.

التقدير المهني

يستخدم المدقق التقدير المهني عند تحديد مستويات التأكيد، وتقييم المخاطر والأهمية النسبية، وتحديد موضوع الرقابة ونطاقها والمعايير الرقابية المنطبقة. وكذلك، يستخدم المدقق التقدير المهني في تقييم الإجراءات الضرورية لجمع الإثباتات الرقابية الكافية والمناسبة ولتقييمها بعد ذلك. مع العلم أن التقدير المهني يمثل أهمية بالغة في تحليل إثباتات الرقابة وصياغة الاستنتاجات اعتمادًا على النتائج التي تم الوصول إليها⁴⁷.

بعد التقدير المهني مهارة يكتسبها المدقق بمرور الوقت من خلال الحصول على التدريب والخبرة ذات الصلة. ولذلك فإن تطبيق التقدير المهني يعني أيضًا استغلال تدريب المدقق ومهارته وخبرته. ومن المتوقع أن يمارس المدقق -المتسلح بالمعرفة والخبرة الخاصة بالظروف المذكورة فقط- التقدير المهني المعقول في تلك الظروف. وباختصار، يخضع التقدير المهني للظروف المحيطة، ولا يتمتع كل مدقق بالقدرة على أداء جميع المهام الموكلة إليه.

ويمكن للأشخاص ذوي المعرفة والخبرة والموضوعية استخلاص استنتاجات مختلفة من خلال تطبيق المعايير المهنية بغض النظر عن الحقائق والظروف المحيطة بهم، ولكن هذا لا يعني أنه هناك استنتاجًا صحيحًا وآخر خاطئًا. ومن المتوقع أن يكون طرح الأسئلة مناسبًا لفهم الإجراءات المتخذة واستيعاب الأساس الذي يقوم عليه استخلاص الاستنتاجات.

ولا مناص من القول إن توثيق القرارات -بناءً على التقدير المهني للمدقق في المراحل المختلفة من الرقابة- يمثل ضرورة لتوضيح اتباع المسار الصحيح والمساعدة في صياغة استنتاج منطقي سليم؛ فعند الطعن على التقدير المهني، يُوضّح التوثيق تحليل الحقائق والظروف والبدائل الممكنة بالإضافة إلى أسس الاستنتاجات التي تم توصل إليها.

الشك المهني

إن الشك المهني اتجاه يشمل التمتع بعقلية تتسم بالانفتاح والموضوعية عبر الانتباه للظروف والأوضاع والمعلومات التي قد تشير إلى احتمالية عدم الالتزام بسبب الخطأ أو الاحتيال. ويعد الشك المهني أمرًا محوريًا عند تقييم أدلة الرقابة التي تناقض الإثباتات الرقابية الأخرى التي جرى الحصول عليها بالفعل، والمعلومات التي تدعو للتساؤل عن موثوقية إثباتات الرقابة كالوثائق والإجابات على الاستفسارات⁴⁸.

وتعد ممارسة الشك المهني أمرًا ضروريًا للتأكد من تجنب المدقق التحيز الذاتي وضمان عدم إفراطه في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات من الملاحظات. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي للمدقق التصرف بعقلانية استنادًا إلى تقييم نقدي لكافة الإثباتات التي تم جمعها.

ويتبنى المدققون عند ممارسة الشك المهني موقفًا متفتحًا ومعقولًا ومثيرًا للتساؤل في الوقت نفسه دون الإفراط في الشك، أي أنهم لا يفترضون فساد الإدارة أو صلاحها. وينبغي للمدققين الاحتراز من وقوع حالات احتيال، فلا يسارعون لقبول الإثباتات غير الدامغة إيمانًا منهم بصلاح الإدارة.

إن الإبقاء على الشك المهني أمر ضروري في كل مراحل الرقابة إن أراد المدقق التقليل من حدة مخاطر:

- الفشل في ملاحظة ظروف غير عادية.
- المبالغة في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات من ملاحظات الرقابة.
- استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداه، وتقييم النتائج المستخلصة من ذلك.

⁴⁶ معيار الإيساي 100.37

⁴⁷ معيار الإيساي 4000.73

⁴⁸ معيار الإيساي 4000.78

3.5 توثيق عمل الرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.89 أنه - ينبغي للمدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كافٍ من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والإثباتات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

ومن الأهمية بمكان توثيق المهمات الرقابية بشكل كافٍ خلال جميع خطوات رقابة الالتزام. ويتمثل الغرض من توثيق عمل الرقابة المنجز في تعزيز شفافية هذا العمل. وكذلك، فإن توثيق عمل الرقابة يؤدي إلى تمكين المدقق صاحب الخبرة الذي ليس له صلة سابقة بمهمة الرقابة من فهم الموضوعات المهمة التي تنشأ أثناء الرقابة، والاستنتاج (الاستنتاجات)/الرأي (الآراء) التي تم التوصل إليها، والتقييمات المهنية الهامة التي تصدر عند الوصول إلى هذا الاستنتاج (الاستنتاجات)/الرأي (الآراء).

وينبغي أن يكون التوثيق كافيًا لتوضيح الكيفية التي يحدد بها المدقق هدف الرقابة، وموضوعها، والمعايير والنطاق، بالإضافة إلى أسباب اختيار أسلوب بعينه في إجراء التحليل. ولهذا الغرض، ينبغي للمدقق تنظيم عملية التوثيق سعيًا للربط بين النتائج والإثباتات التي تدعمها ربطًا واضحًا ومباشرًا. ويمثل التوثيق الملائم حجر الأساس في إجراء المراجعات الإشرافية وغيرها من عمليات مراقبة الجودة ومهام ضمان الجودة. الجزء د: يستفيض الفصل الثامن في شرح المزيد عن عملية التوثيق.

3.6 التواصل

ينص معيار الإيساي 4000.96 أنه يتعين على المدقق التواصل بأسلوب فاعل مع الجهة محل الرقابة وكذلك مع المسؤولين عن الحوكمة في جميع مراحل عملية الرقابة.

مراحل التواصل

تحدث عملية التواصل خلال جميع مراحل الرقابة؛ أي قبل بدء مهمة الرقابة وأثناء التخطيط لها وعند تنفيذها وصولاً إلى مرحلة رفع التقارير. ينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأي صعوبات بالغة تواجه المدققين خلال عملية الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام الجوهرية. وينبغي للمدقق أيضاً إبلاغ الطرف المسؤول (أي الجهة) عن معايير الرقابة.

وينص معيار الإيساي 4000.99 أنه ينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمسؤولين عن الحوكمة (إن أمكن) بحالات عدم الالتزام الجوهرية. كما ينبغي الإبلاغ أيضاً عن الأمور المهمة الأخرى الناشئة عن الرقابة ذات الصلة المباشرة بالجهة.

علاوة على ذلك، قد يساعد التواصل المتميز مع الجهة محل الرقابة خلال عملية الرقابة على زيادة فاعلية العملية وإيجابيتها. ويعد التواصل الثنائي الفعّال عاملاً مهماً في:

- مساعدة المدقق والمسؤولين عن الحوكمة في فهم المسائل التي تتعلق بالرقابة من خلال سياقها، وكذلك، إقامة علاقة عمل بناءة، وتحسين المدقق هذه العلاقة مع الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية.
- زيادة وعي المدقق باحتياجات السلطة التشريعية وتوقعاتها بشأن المسائل التي يبلغ بها الآخرين وخاصةً عندما تحظى هذه القضايا باهتمام واسع النطاق.
- إشراك المدقق مع المسؤولين عن الحوكمة للحصول على المعلومات المتعلقة بمهمة الرقابة. على سبيل المثال، قد يساعد المسؤولون عن الحوكمة المدقق في التعرف على الجهة وفهم بيئتها، وتحديد المصادر المناسبة لإثباتات الرقابة، وتقديم معلومات حول معاملات أو أحداث معينة.

عمليات التواصل

تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى وجود نظام يلزم المدقق بضمان ملائمة التواصل الثنائي بينه وبين المسؤولين عن الحوكمة للغرض من الرقابة. وفي حالة عدم كفاية هذا التواصل الثنائي، ينبغي للمدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة، التي قد تشمل التواصل مع السلطة التشريعية أو الهيئات التنظيمية ذات الصلة.

ربما تشمل المسائل التي يبلغ عنها كتابياً إلى الجهة محل الرقابة ما يلي:

- موضوع الرقابة
- معايير الرقابة
- مستوى التأكيد
- الفترة المجدولة للرقابة
- التعهدات والمنظمات والبرامج الحكومية المقرر إدراجها ضمن الرقابة، أي تأكيد شروط المهمات.

وقد يساعد الإبلاغ عن هذه المسائل في تحقيق التفاهم المشترك بين مسار الرقابة وعمليات الجهات محل الرقابة.

وينبغي أن يتوافق شكل التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة في جميع مراحل الرقابة مع الظروف السائدة. ويراعي المدقق توقيت التواصل وكيفية إجراؤه سواء كان ذلك شفهيًا أو كتابيًا أو كليهما.

3.7 ضمان جودة الرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.80 على أن الجهاز الأعلى للرقابة يتحمل مسؤولية جودة الرقابة عمومًا لضمان تنفيذ المهمات الرقابية وفقًا للمعايير المهنية والقوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة وضمان أن التقارير ملائمة للظروف.

ويتمثل أحد التحديات المهمة التي تواجه جميع الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ مهمات رقابية عالية الجودة تنفيذًا متناسقًا. وتؤثر جودة العمل الرقابي الذي تنفذه الأجهزة العليا للرقابة على سمعتها ومصداقيتها، وفي نهاية المطاف على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها. ولكي يتسم نظام رقابة الجودة بالكفاءة، يجب أن يكون جزءًا من إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة، وثقافته، وسياساته، وإجراءاته بخصوص الجودة⁴⁹.

تشير مراقبة الجودة إلى العمليات المستمرة في الجهاز الأعلى للرقابة لمراجعة مستوى الجودة في كل مرحلة من مراحل الرقابة. وتهدف مراقبة الجودة إلى ضمان التزام مهمة الرقابة بالمعايير المعمول بها وأن يكون تقرير الرقابة أو الاستنتاج أو الرأي الصادر مناسبًا للظروف. ويتعين على الجهاز وضع آليات لمراقبة الجودة باعتبارها وظيفة نمطية تخدم هذا الغرض، ولابد من إصدار التقرير الرقابي الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة بعد مروره بعملية مراقبة الجودة.

ويمكن أن تتكون إجراءات رقابة الجودة من الإشراف والمراجعات والتشاور، وقد تشمل أيضًا المراحل الرقابية من حيث التخطيط والتنفيذ ورفع التقارير. وتحدد مراقبة الجودة ما إذا كان فريق الرقابة يتمتع بكفاءة كافية ومناسبة لتنفيذ الرقابة، وما إذا كان قادرًا على اختيار المعايير دون تحيز، وفي نفس الوقت، تحدد مراقبة الجودة قدرة فريق الرقابة على الوصول إلى معلومات دقيقة، ونظرة في المعلومات المتاحة، وامتلاكه للوقت الكافي لإنجاز التكاليف الرقابية.

ضمان الجودة: في إطار نطاق إجراءات مراقبة الجودة، قد يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة نظامًا ساريًا لضمان الجودة. وضمان الجودة هي عملية وضعها الجهاز الأعلى للرقابة للتأكد من تطبيق ضوابط الجودة المطلوبة وتنفيذها تنفيذًا ملائمًا.

وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة شرح السياسات العامة المتعلقة بمراقبة الجودة وإجراءاتها لموظفيه بطريقة سلسلة، تؤكد تأكيدًا معقولًا على فهم الموظفين للسياسات وتنفيذهم لها. وتتطلب مراقبة الجودة فهم المواضع التي تنصب فيها المسؤولية المتعلقة باتخاذ قرارات محددة خلال مهمة الرقابة فهمًا واضحًا، وكذلك يجب على جميع المشاركين في عملية الرقابة تحديد واستيعاب مسؤولياتهم. وينبغي تنفيذ عمليات مراقبة الجودة وتوثيقها بطريقة محددة، ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يدعم هذه العمليات بأشكال معينة من الاستبيانات وقوائم المرجعية.

ويتناول هذا الدليل عمليات مراقبة الجودة لتنفيذ رقابة الالتزام مع مراجعة الوثائق ذات الصلة بورقة العمل، حيث توفر القوائم المرجعية المتعلقة بمراقبة الجودة فيما يخص مراحل التخطيط، والتنفيذ، ورفع التقارير في المهمة الرقابية.

وبالتزام مع إطلاق المعايير الدولية لإدارة الجودة (ISQM)، المعيار 1 والمعيار 50⁵⁰، يتحول مجتمع الرقابة الدولي من اتباع أنظمة مراقبة الجودة وضمان الجودة القائمة على العمليات إلى اتباع منهجية تقوم على المخاطر لرقابة إدارة الجودة.

وتعمل منظمة الانتوساي على تحديث معيار الإيساي 140. وفي الوقت نفسه، تخطط مبادرة تنمية الانتوساي إلى وضع إطار لاستخدام منهجية تقوم على المخاطر لضمان جودة الرقابة. وسيتناول هذا الإطار المبادئ الرئيسة لإدارة جودة الرقابة وسيوفر خيارات للأجهزة العليا للرقابة ذات القدرات والسياقات المتنوعة لضمان جودة الرقابة.

⁴⁹ معيار الإيساي 140

⁵⁰ بدء العمل على معايير إدارة الجودة الجديدة الخاصة بالمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد: نظرة عامة | الاتحاد الدولي للمحاسبين

خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لتغطية رقابة الالتزام



الفصل الرابع

خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لتغطية رقابة الالتزام

- 4.1 تحديد الأولويات الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة
- 4.2 تحديد مهام الرقابة المحتملة وتحديد أولوياتها
- 4.3 خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات للجهاز الأعلى للرقابة
- 4.4 الاعتبارات المأخوذة قبل الشروع في رقابة الالتزام الفردية

بوجه عام، يجب على الأجهزة العليا للرقابة تخطيط عملها الرقابي سنوياً أو على عدة سنوات. واستناداً إلى الإطار القانوني للجهاز الأعلى للرقابة، تحدد الخطة أنواع الرقابة التي يمكنها تنفيذها، وهي الرقابة المالية أو رقابة الالتزام أو رقابة الأداء. ويراعي الجهاز الأعلى للرقابة الموارد المتاحة له أثناء تنفيذ المهمات الرقابية لفترة معينة، كما يخصص الموارد اللازمة أولاً لإنجاز مهام الرقابة الإلزامية. بينما تحدد الموارد المتبقية المتاحة المدى الذي يمكن أن يدرج الجهاز الأعلى للرقابة من خلاله مهام رقابة إضافية في خطة عمله السنوية أو متعددة السنوات. يناقش هذا الفصل الإجراءات التي يمكن أن يتبعها أحد الأجهزة العليا للرقابة لتحديد المهام الرقابية ووضع خطة سنوية أو متعددة السنوات لإنجاز رقابة الالتزام. وبالرغم من أن هذا الفصل يقتصر على تناول رقابة الالتزام، يمكن تطبيق هذه العملية على الأنواع الأخرى من المهمات الرقابية أيضاً.

ويشمل معيار الإيساي 4000.64 عملية تحديد التغطية الرقابية كجزء من المتطلبات العامة لرقابة الالتزام، كما ينص على أنه في حال تمتع الجهاز الأعلى للرقابة بحرية التصرف في تحديد نطاق تغطية مهام رقابة الالتزام، ينبغي عليه تحديد المجالات الهامة للمستخدم المستهدف (المستخدمين المستهدفين).

وتنفذ بعض الأجهزة العليا للرقابة المهمات الرقابية بناءً على طلب من الهيئة التشريعية، على سبيل المثال البرلمان، بينما تتمتع الأجهزة العليا للرقابة الأخرى بحرية تحديد نطاق تغطية رقابة الالتزام لديها أو كليهما. وفي الحالات التي يتمتع فيها الجهاز الأعلى للرقابة بحرية التصرف في اختيار نطاق التغطية، يحق له أن يضع نظاماً لتقدير المسائل الهامة المتعلقة بالرقابة والمجالات التي تنطوي على الخطر المحتمل لعدم الالتزام. وتشتمل الخطوات الرامية إلى تحديد مهام الرقابة المحتملة لمهام رقابة الالتزام (أي موضوعات الرقابة)، ووضع خطة سنوية وفقاً لها، على ما يلي عادة:

- i. تحديد الأولويات الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة؛
- ii. تحديد مهام الرقابة المحتملة وأولوياتها؛
- iii. وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات.

4.1 تحديد الأولويات الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة

يستند الجهاز الأعلى للرقابة الأولويات الاستراتيجية عمومًا من مراجعة السياسات والمخاطر، فتساعد هذه المراجعة في ضمان أن يختار الجهاز الأعلى للرقابة مهام الرقابة التي تعكس المخاطر والمصالح العامة انعكاساً أمثل، علاوة على احتمالية أن يضيف الجهاز قيمة لإطار المساءلة في الدولة أو يساهم فيه. حيث إن الأولويات الاستراتيجية توفر توجهات عالية المستوى لخطة العمل السنوية/متعددة السنوات. ويمكن أن تشمل أولويات الجهاز الأعلى للرقابة، من بين غيرها، مجالات السياسة التي تتطلب اهتماماً خاصاً، على سبيل المثال: الضمان الاجتماعي، والإسكان، والمخاطر الناشئة عن البيئة المتطورة التي يعمل فيها الجهاز، مثل: البيانات الضخمة والتكنولوجيا الحديثة. وربما تتضمن الأولويات أيضاً مواضيع الرقابة الشاملة لعدة قطاعات، الجنس، وتغير المناخ، وتوريد المشتريات الحكومية.

وفي هذا الإطار، تراعي عملية مراجعة السياسات والمخاطر أولويات التطوير الإستراتيجي وأهداف الدولة، ومصالح الأطراف ذات العلاقة، وعمليات الرقابة المنفذة في الدول الأخرى التي يراها الجهاز الأعلى للرقابة مفيدة، فضلاً عن التطورات في ممارسات الرقابة المهنية. وينبغي أن تولي عملية مراجعة السياسات والمخاطر عناية خاصة بالعملية السابقة للتشريع من أجل تحديد الوقت الأمثل لتسليم تقارير الرقابة لضمان تحقيق أفضل نتيجة ممكنة. وعند إجراء هذه المراجعة، قد يضع المدقق في اعتباره، ضمن أمور أخرى، ما يلي⁵¹:

مراجعة:	في مجالات:	المخرجات:
أولويات الأطراف ذات العلاقة أو مصالحهم:	- المصالح أو التوقعات العامة أو التشريعية - الأهداف الاستراتيجية للدولة، على سبيل المثال، تحقيق أهداف التنمية المستدامة - مصلحة المواطنين، فقد يوفر الجهاز الأعلى للرقابة خيارات على موقعه الإلكتروني لتجميع معطيات المواطنين - مصالح أو توقعات الجهات المانحة أو وكالات التمويل - مصالح المستفيدين من الأموال العامة - تغطية وسائط الإعلام للقضايا المتعلقة بالمصلحة العامة - عدم الالتزام الذي يُشير إليه الأطراف الخارجية	تتمثل المخرجات في قائمة بالمشكلات/مجالات المخاطر المرتبطة بأولويات الأطراف ذات العلاقة ومصالحهم.

⁵¹ معيار الإيساي 4000.67

مراجعة:	في مجالات:	المخرجات:
التغيرات الطارئة على الإطار القانوني والتطورات الأخرى في المجال:	• التطورات/التغيرات التي تطرأ على الإطار القانوني في المجالات المختلفة • أهمية أحكام معينة من القانون وتفسير الجهات لها • مبادئ الحوكمة الرشيدة • التغيرات والتطورات المهمة الأخرى التي تطرأ على المجالات المختلفة • أدوار الهيئات المختلفة في القطاع العام، والمواقف والتغيرات التي تتعرض لها • حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام • انتهاكات محتملة للقوانين المعمول بها وغيرها من اللوائح التنظيمية بالإضافة إلى اتفاقات التمويل مع المانحين التي تنظم نشاط الجهة أو الديون العامة أو العجز في الموازنة العامة والالتزامات الخارجية • المشروعات التي تحظى بتمويل عام ضخم	تتمثل المخرجات في قائمة بالمشكلات/مجالات المخاطر المرتبطة بالتغيرات والتطورات الأخيرة في الدولة.
نتائج المهام الرقابية والتطورات الأخيرة في مجال الرقابة:	• عدم الالتزام بالضوابط الداخلية أو عدم وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية • النتائج المستخلصة من المهام الرقابية السابقة التي أجراها الجهاز الأعلى للرقابة • إنجازات الأجهزة العليا للرقابة الأخرى/الجهات المماثلة • التطورات الأخيرة في مهنة الرقابة • صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة وتغطيته الرقابية	تتمثل المخرجات في قائمة بالمشكلات/مجالات المخاطر المرصودة في مهام الرقابة الأخيرة.

الشكل التوضيحي 4.1: مراجعة السياسات والمخاطر

ينشأ عن مراجعة السياسات والمخاطر تحديد التطورات الأساسية في الدولة ورصد المشكلات العويصة/مجالات المخاطر الشديدة ذات الصلة. ويحق للمدقق عند إجراء المراجعة تحليل مقترحات الموازنة، ومنشورات القطاع العام ذات الصلة، وتقارير التقييم. وقد تسهم مشاركة الأطراف ذات العلاقة والمشاركة في المناقشات بشأن مختلف المحافل في إثراء المدقق بمعلومات قيمة لتشكيل الأسس المعنية باختيار موضوعات الرقابة الملائمة وفي الوقت المناسب، مع الحد من مخاطر مراجعة المجالات ذات المخاطر قليلة الخطورة. وقد يتعرض المدقق أيضاً لأمثلة على حالات عدم الالتزام التي ترتبط بأنواع أخرى من العمل الرقابي الذي يُجريه الجهاز الأعلى للرقابة. وبالتالي قد يكون من المفيد تضمين هذه النتائج إلى القسم المعني بعملية تقييم المخاطر للعام المقبل.

وتتمثل المخرجات المترجمة عن عملية مراجعة السياسات والمخاطر في قائمة بالأولويات الاستراتيجية لدى الجهاز الأعلى للرقابة. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة مواصلة هذه الأولويات مع خطته الاستراتيجية لتحقيق المقاصد التشغيلية السنوية. وإلى جانب مهام الرقابة، يمكن أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة بوصفها منظمة، في وضع نهج إستراتيجي للأنشطة الأخرى التي ترغب في إنجازها، على المدى المتوسط والطويل. وقد يشمل ذلك، من بين الأمور الأخرى، تطوير قدرات موظفي الجهاز، أو نهج المتابع إزاء رقابة الالتزام، أو ضمان حصول نسبة معينة من موظفي الجهاز الأعلى للرقابة على مؤهلات مهنية.

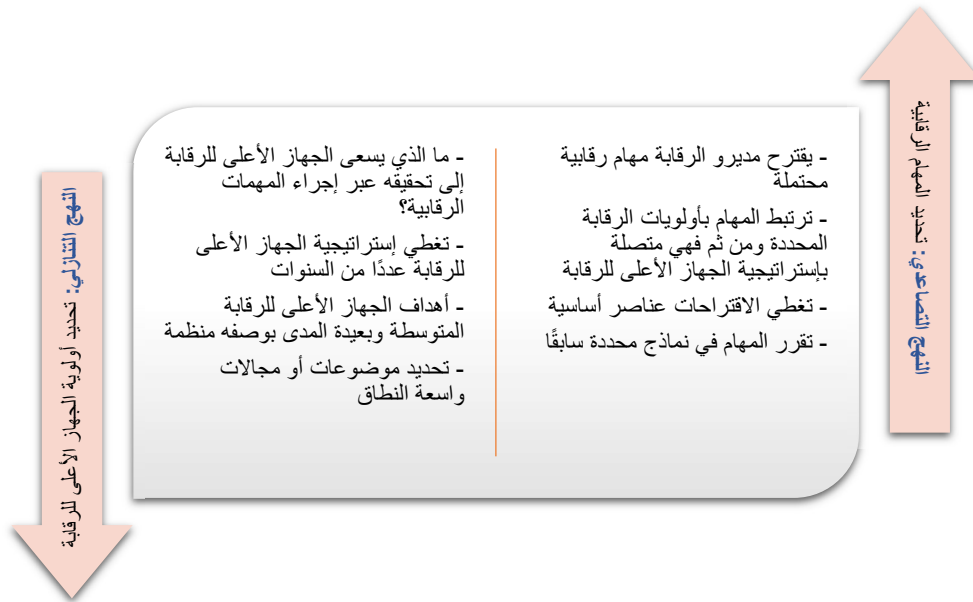
4.2 تحديد مهام الرقابة المحتملة وتحديد أولوياتها

ينبغي للأجهزة العليا للرقابة مراعاة أولوياتها الاستراتيجية عند تحديد مهام الرقابة المحتملة. على أن تحمل هذه المهام قائمة بموضوعات الرقابة المقترحة، وتقديراً للموارد اللازمة لكل موضوع، ومعلومات بشأن أهميتها النسبية. ويمكن تحديد مهام الرقابة عن طريق اتباع النهج/التصاعدي والتنازلي، كما ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة توثيق هذه العملية.

وينبثق النهج التنازلي، من ناحية من الخطة الاستراتيجية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، التي تمتد لعدد من السنوات. وتنفذ الخطة الاستراتيجية حسب الخطط السنوية والخطط متعددة السنوات والأولويات. وتحدد هذه الأولويات ما يريد الجهاز الأعلى للرقابة تحقيقه بصفته منظمة عند إجراء المهام الرقابية في شكل أهداف قصيرة المدى ومتوسطة المدى وطويلة المدى. ويحدد الجهاز الأعلى للرقابة في هذه العملية الموضوعات/المجالات الواسعة والمثيرة للاهتمام على الصعيد الوطني أو الدولي، مثل تكنولوجيا المعلومات وأهداف التنمية المستدامة والبيئة.

ومن الناحية الأخرى، يقدم مديرو الرقابة في النهج التصاعدي، مقترحاً بالمهام الرقابية المحتملة، التي ترتبط عموماً بأولويات الرقابة المحددة والمتعلقة بإستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة.

يوضح الشكل التوضيحي 4.2 السمات الأساسية للمنهجين:



الشكل التوضيحي 4.2: تحديد مهام الرقابة المحتملة

يمكن للمدقق استخدام النماذج الواردة في **النموذج التوضيحي 4.1**: توثيق مهمة الرقابة المحتملة لتسهيل النهج التصاعدي في تحديد المهام. يرد هنا مثال أيضاً على عملية تصنيف الجهات استناداً إلى قيمة المخاطر في **الملحق 4-أ**. وتتضمن الجوانب الرئيسية في تحديد مهمة الرقابة ما يلي:

أ. تقييم الأولوية:

يقارن الجهاز الأعلى للرقابة جميع المهام المقترحة بالأولويات الإستراتيجية خلال مدة التخطيط المعنية ويقيم مدى تغطية الأولويات. ويحدد هذا التحليل المهام الرقابية المحدد الأمثل للتعامل مع الأولويات الإستراتيجية، والأولويات التي لم تغطيها المهام الرقابية المحتملة المقترحة.

وينبغي أن يستعين هذا التحليل بمجموعة معايير مثل درجة الصلة بالأولويات الإستراتيجية وأهمية المخاطر والمصلحة السياسية/العامية والقيمة المضافة المحتملة التي ستنشأ عن الرقابة. يُمكن أن يتضمن الأخير، من بين أمور أخرى، تقدير الأهمية الاقتصادية، والتغطية السابقة، وقابلية الرقابة. وينبغي أن يرتب هذا التحليل أيضاً مهام الرقابة المقترحة ويوثق العملية. كما يمكن تقييم صلة المهمة الرقابية بالأولويات الإستراتيجية بوصفها ضعيفة الصلة، أو متوسطة الصلة، أو وثيقة الصلة.

ب. تقييم المخاطر:

يمكن تقييم المخاطر المرتبطة بموضوع الرقابة المقترح بأنها منخفضة أو متوسطة أو وثيقة وفقاً لاحتمالية حدوث العوامل الأساسية المحددة وأثرها المحتمل. ويُمكن للمدقق توثيق تقييم المخاطر للموضوع باستخدام الشكل التوضيحي التالي 4.3.

المهمة الرقابية:		
احتمالية الحدوث		التأثير المحتمل
مرتفعة	منخفضة	جوهرية متدنية
خطر مرتفع	خطر متوسط	
خطر متوسط	خطر منخفض	

الشكل التوضيحي 4.3: تحديد أهمية المخاطر

ج. تقييم المصلحة السياسية/العامية:

ينبغي أن تكون المهام الرقابية المحتملة موضع اهتمام لدى الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين المرتبطين بالجهاز الأعلى للرقابة، مثل البرلمان. ويدرس المدقق القرارات التي اتخذها البرلمان، والتقارير ووثائق السياسة التي أصدرها كمصادر محتملة للمعلومات. وفي الوقت ذاته يضع المدقق في اعتباره مصالح السلطة التنفيذية والإعلامية وتأثيرها على حياة المواطنين. وينبغي للمدقق، في كل مهمة رقابية مقترحة، تحديد مستوى المصلحة العامة (منخفضة أو متوسطة أو مرتفعة).

د. تقييم القيمة المضافة المحتملة:

يُمكن للأجهزة العليا للرقابة النظر في القيمة المضافة المحتملة للموضوع من حيث الأهمية الاقتصادية لموضوع الرقابة. ويتعين أيضًا على الأجهزة العليا للرقابة تقييم ما إذا كان تقرير الرقابة يوفر المعلومات الجديدة والمفيدة للمستخدمين. لذلك يجب أن تضع الأجهزة العليا للرقابة في اعتبارها المهمات الرقابية ومراجعات المراقبة والتقييمات التي أجرتها حديثًا أو خططتها بنفسها أو بالاستعانة بجهات أخرى. ويجب أن تعطي الأجهزة العليا للرقابة أولوية كبيرة للمجالات والموضوعات التي لم تخضع للرقابة أو خضع جزء منها فقط للرقابة أو مر على خضوعها للرقابة سنوات عديدة.

- مراعاة الأثر المحتمل من حيث تحديد نقاط الضعف وتقديم التوصيات.
- يُمثل التوقيت عنصرًا مهمًا، حيث ينبغي أن يتطابق اختيار الموضوعات مع التوقيت للمساهمة في إحداث التغييرات التي تحدث مثل الإصلاحات الكبرى أو تقديم مبادرات جديدة، حيث لن يؤثر التقرير المتأخر على الأحداث، ومن ثم يفقد أهميته.
- يجب أيضًا الأخذ بعين الاعتبار قابلية الرقابة أو الجدوى وتقييمهما؛ أي النظر فيما إذا كان ممكنًا إجراء الرقابة من الناحية الفنية أو العملية وما إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة يمتلك القدرات والمهارات اللازمة، فقد تكون هناك حاجة لخبرة خارجية على سبيل المثال.

في كل مهمة، ينبغي أن يترجم الجهاز الأعلى للرقابة نتائج تقييم هذه المعايير الأربعة المحددة سلفًا إلى ترتيب للأولويات، فسيتم تحديد مدى أولوية المهام الرقابية من حيث إجمالي الدرجات لكل مهمة، ثم يتم تصنيف الموضوعات وفقًا لمستوى أهميتها استنادًا إلى الدرجة الإجمالية. ويقترح الشكل التوضيحي 4.4 إمكانية تخصيص المدقق لدرجة الأولوية لمهمة رقابية خاصة باستخدام الدرجة الإجمالية.

المهمة الرقابية:							
أ. الأولوية		ب. المخاطر		ج. المصلحة العامة		د. القيمة المضافة	
الدرجة		الدرجة		الدرجة		الدرجة	
منخفضة	1	منخفضة	1	منخفضة	1	منخفضة	1
متوسطة	2	متوسطة	2	متوسطة	2	متوسطة	2
مرتفعة	3	مرتفعة	3	مرتفعة	3	مرتفعة	3
إجمالي الدرجات:							

الشكل التوضيحي 4.4: ترتيب أولويات المهمة

4.3 خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات للجهاز الأعلى للرقابة

تتضمن خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات معلومات عن المهام الرقابية التي ستُجرى، ووصف مختصر لكل مهمة، والموارد البشرية والموارد الأخرى (مثل تكاليف السفر والخبرة اللازمة) التي سيتم تخصيصها لكل مهمة، والجدول الزمني المزمع للإعمال وإعداد التقارير.

ويستند وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات إلى كل عملية داخلية من عمليات الجهاز الأعلى للرقابة. وقد يراعي الجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:

- تحديد إجمالي الموارد المتاحة من الموظفين، وتحديد عدد أيام العمل الثابتة لموظفي الدوام الكامل (باستثناء الإجازات السنوية حسب ما ينظمه الجهاز الأعلى للرقابة).
- اقتطاع الموارد اللازمة من إجمالي الموارد المتاحة من الموظفين، من أجل المهام الإلزامية والمهام المتكررة الأخرى بما في ذلك الأعمال غير الرقابية، وتخصيص موارد أخرى لهذه المهام.
- بعد تحديد الموارد المتبقية من الموظفين والموارد الأخرى، يتم تحديد عدد المهام الرقابية المحتملة ذات الأولوية المرتفعة والتي يمكن أن ينفذها الجهاز الأعلى للرقابة في مدة زمنية محددة.

ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة تطبيق هذه التقديرات وتوثيق العملية باستخدام النموذج التوضيحي 4.2: وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات.

وقد ينظر الجهاز الأعلى للرقابة في وضع جداول زمنية واقعية، وربما يقسم عبء العمل على مدار فترة التخطيط. ولتحقيق هذا الغرض، يجب على الأجهزة العليا للرقابة التأكد من كفاية الموارد المخصصة لكل مهمة من حيث الكم والجودة، وكذلك يمكن لها أن تضع في عين الاعتبار هامشًا لحالات الطوارئ والأحداث غير المتوقعة التي من شأنها أن تؤثر على الخطة أثناء تنفيذ المهام.

ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة رصد تنفيذ خطة العمل السنوية ومتعددة السنوات بانتظام لإبلاغ الإدارة بالتقدم المحرز في أعمال الخطة، واستخدام الموارد، والعلامات المرحلية التي تم الحصول عليها، والأهداف التي تم تحقيقها والعمل المعلق؛ فمثلاً يمكنه إعداد تقرير نصف سنوي بشأن تنفيذ خطة العمل السنوية. ووفقاً لنتائج الرصد، يمكن مراجعة الخطة إذا تغيرت الافتراضات الأساسية، أو إذا لم تعد ترتيب الأولويات صالحاً، أو لأي أسباب أخرى تحتّم إجراء تغيير.

4.4. الاعتبارات المأخوذة قبل الشروع في رقابة الالتزام الفردية

بعد أن يحدد الجهاز الأعلى للرقابة المتطلبات التنظيمية اللازمة لتنفيذ مهمات رقابة الالتزام (المشروحة في الفصل الثالث)، ووضع خطة عمله السنوية، وتخصيص الموارد اللازمة، سيبدأ في تنفيذ المهمات الرقابية. وفي هذه المرحلة، يحدد الجهاز أيضاً موضوعات الرقابة ذات الأولوية المتعلقة برقابة الالتزام. وقبل أن تبدأ فرق رقابة الالتزام في الجهاز الأعلى للرقابة في التخطيط للمهمات الرقابية وتنفيذها وفقاً لخطة العمل السنوية التي وضعها الجهاز، قد يرغب الأخير في التأكد من أن الفرق ستطبق منهجية الرقابة باتساق في كل عمليات رقابة الالتزام. ولهذا، يتعين على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة اتخاذ خيارات مستتيرة بشأن موعد إجراء مهمات التقارير المباشرة أو مهمات التصديق، والوقت اللازم لتقديم تأكيد معقول أو محدود في تقارير الرقابة التي يعدها. وبناءً على ذلك، يمكن أن تبلغ بهذه الخيارات إلى المدققين والرؤساء الوظيفيين المعنيين برقابة الالتزام (أو حسب ما يقتضيه الأمر في الأجهزة العليا للرقابة المعنية).

مهمات التقارير المباشرة ومهمات التصديق

يدفع توافر معلومات حول موضوع الرقابة، أو عدم توفرها، المدقق إلى اتخاذ قرار بشأن تنفيذ مهمات التصديق أو مهمات التقارير المباشرة. ويحدد الجهاز الأعلى للرقابة تنفيذ مهمات التصديق في موضوعات الرقابة أو المسائل ذات الأولوية حيث يُعد الطرف المسؤول أو الجهة المسؤولة المعلومات اللازمة، وتحديد المدقق الذي سيؤكد على ذلك. وعند غياب هذه المعلومات، ستنتفد الأجهزة العليا للرقابة مهمات التقارير المباشرة. ووفقاً لمعيار الإيساي 4000، قد يختلف هذان النهجان في عينات الرقابة وعملية تقييم المخاطر.

وبصفة عامة، يتسم توافر المعلومات حول موضوع الرقابة (التي تعدّها الجهة) بالمحدودية فيما يخص رقابة الالتزام. وفي معظم الحالات، يحدد المدقق موضوع الرقابة ويخلص إلى نتيجة بشأنها. وبمراعاة ذلك، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة تحديد ما إذا كان سينفذ مهمات رقابة الالتزام التي خطط لها مثل مهمات التقارير المباشرة فيما عدا الحالات التي تتوفر فيها المعلومات اللازمة للتصديق.

التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود

ينص معيار الإيساي 4000.121 أنه - بحسب صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة وسمات موضوع الرقابة واحتياجات المستخدم المستهدف (المستخدمين المستهدفين)، يقرّر المدقق ما إذا كانت الرقابة ستقدم تأكيداً معقولاً أم محدوداً.

ويراعي المدقق عند تحديد نطاق الرقابة وموضوعها النظر في مستوى التأكيد المتوفر، ويقرر على أساسه الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان ينبغي تنفيذ رقابة باستخدام تأكيدات محدودة أو معقولة مع مراعاة ما يلي:

- احتياجات المستخدم المستهدف؛
- إتاحة المعلومات وإمكانية الوصول إليها؛
- نطاق إجراءات الرقابة،
- كفاءة المدققين.

احتياجات المستخدم المستهدف: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تقييم احتياجات المستخدمين المستهدفين من تقرير الرقابة لتحديد نوع التأكيد الأكثر ملائمة، وتتطلب عملية التأكيد فهماً للقرارات التي اتخذها المستخدمون، ونوع المعلومات المستخدمة في عملية صنع القرار. وتضع بعض الأجهزة العليا للرقابة متطلبات بمقتضى صلاحياتها والتي تحدد بالفعل مستوى التأكيد الذي ينبغي أن يتوفر في التقارير.

إتاحة المعلومات وإمكانية الوصول إليها: يتطلب تقديم تأكيد معقول عملاً رقابياً واسع النطاق؛⁵² تحتّم مهمات التأكيد المعقول على المدقق أن يتمكن من الوصول إلى الأنظمة والعمليات المستخدمة في موضوع الرقابة (مثل الضوابط الداخلية للجهة)، وبهذه الطريقة تظهر ضرورة توفر معلومات أكثر مقارنة بمهمات رقابة التأكيد المحدود والتي تركز على مجال أضيق. ولذلك يؤدي الحد من الوصول إلى البيانات إلى إجراء مهمات رقابة التأكيد المحدود.

نطاق إجراءات الرقابة:

عادةً ما يُجري المدقق اختبار الضوابط وكذلك اختبار مفصل وموضوعي في رقابة التأكيد المعقول للوصول إلى استنتاج عام حول موضوع الرقابة. ويمكن أن يحدد المدقق عينة العمليات التي تمثل إجمالي المجتمع الإحصائي، ومن ثم استنباط نتائج العينة بالنسبة إلى إجمالي المجتمع الإحصائي، ومن المرجح أن يُقيم المدقق أنظمة وعمليات موضوع الرقابة للوصول إلى استنتاج شامل في مهمات التأكيد المعقول.

وفي مهمات التأكيد المحدود، يتمثل الهدف في الحصول على مستوى التأكيد المعقول للمستخدمين المستهدفين. ويجمع المدقق إثباتات كافية ومناسبة لتحقيق أهداف المهمات رغم محدودية الإجراءات مقارنة بالمتطلبات الضرورية لمهمات التأكيد المعقول⁵³.

كفاءة المدققين:

تتطلب كلاً من مهمات التأكيد المعقول ومهمات التأكيد المحدود موظفين أكفاء. وينص معيار الإيساي 4000.85 أن الجهاز الأعلى للرقابة عليه أن يتأكد من تمتع فريق الرقابة بأكمله بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء المهمة الرقابية.

ويمكن أن تستخدم الأجهزة العليا للرقابة مصفوفة كفاءة فريق الرقابة لتحديد كفاءة المدققين. واستناداً إلى التقدير المهني، قد تتضمن المصفوفة تقييم مدى إظهار الأعضاء للكفاءات الشاملة والوظيفية المطلوبة، وكذلك خبرتهم في إجراء مهمات رقابة الالتزام، بما في ذلك القطاع/المجال الخاضع للرقابة. وقد تضم بعض الأجهزة العليا للرقابة فرق رقابة ثابتة ومشرفين معينين بدورة الرقابة لمدة عام واحد. وفي هذه الحالة- بدلاً من تكليف فرق رقابة لكل مهمة- يكفي (ويسهل أيضاً) اختيار الفرق بناءً على نموذج مصفوفة كفاءة الفريق مرة كل عام. وإذا حدث تغيير في تشكيل الفريق يمكن تحديث المصفوفة دورياً كلما تطلب الأمر.

ويوضح الملحق 4-ب المراحل الأربع لرقابة الالتزام وكيفية اختلاف مهام المدقق في كل خطوة من الخطوات في أنواع مختلفة من رقابة الالتزام.

وبالنظر إلى هذه المسائل وإلى سياق الجهاز الأعلى للرقابة، قد تقرر إدارة الجهاز الأعلى للرقابة، بوجه عام، أنّ مهمات رقابة الالتزام للجهاز الأعلى للرقابة ستتمثل في مهمات **التقارير المباشرة - التأكيد المعقول**. واستناداً إلى هذا القرار، ستبدأ فرق الأجهزة العليا للرقابة مهمات الرقابة الفردية بوصفها مهمات التقارير المباشرة. ويوضح الجزء ج من هذا الدليل منهجية إجراء هذه المهمات.

⁵³ معيار الإيساي 4000.201



الجزء ج تنفيذ رقابة الالتزام

الفصل الخامس: التخطيط لرقابة الالتزام

الفصل السادس: تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع الإثباتات وتقييمها

الفصل السابع: رفع تقارير رقابة الالتزام ومتابعتها

التخطيط لرقابة الالتزام



الفصل الخامس

التخطيط لرقابة الالتزام

5.1 وضع إستراتيجية الرقابة

5.2 وضع خطة الرقابة

5.3 التوثيق وضمان جودة إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة

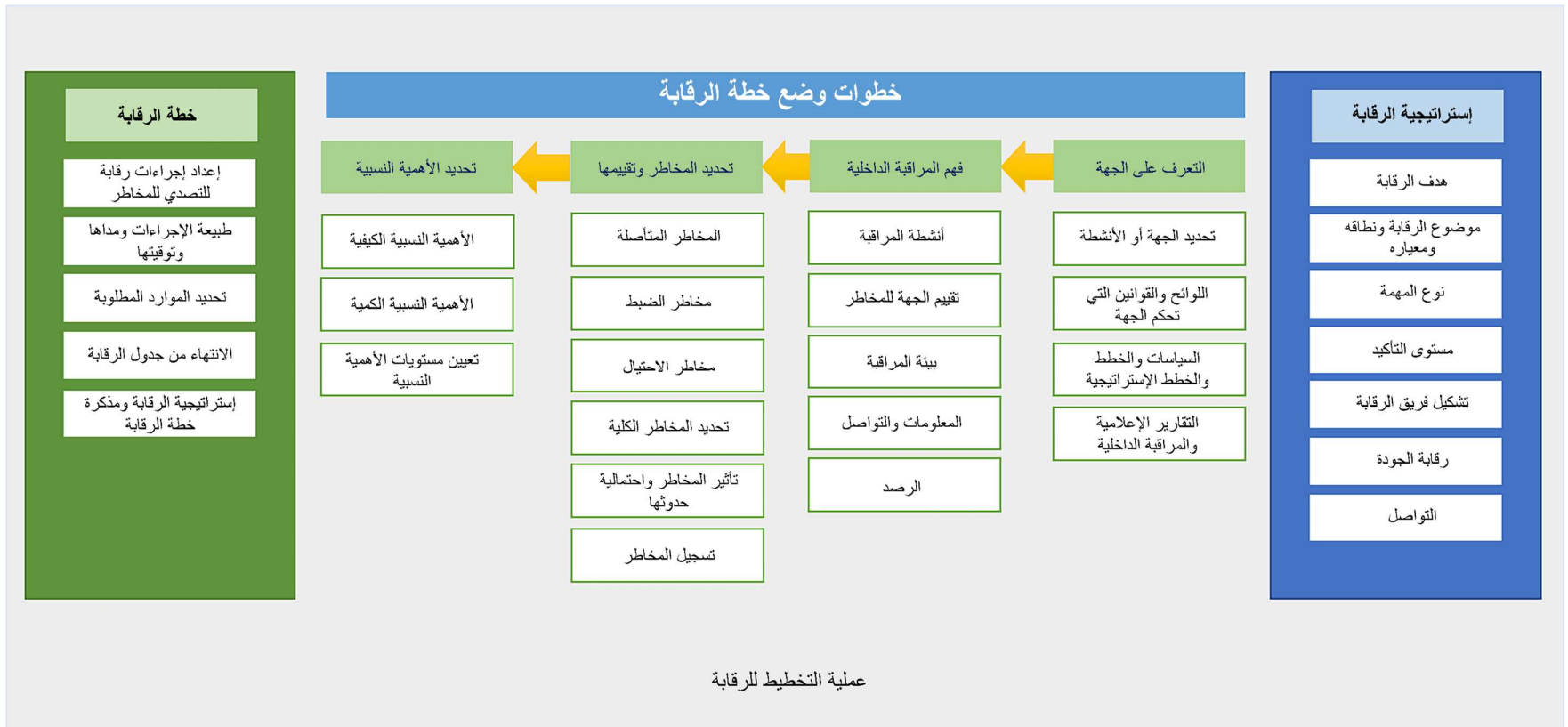
يوضح هذا الفصل تخطيط المهمة الفردية لرقابة الالتزام. وهناك خطوتين في تخطيط رقابة الالتزام، وهما، أولاً، وضع المدققين *إستراتيجية شاملة لنطاق الرقابة* والتأكيد عليها وتحديد توقيتها وإجرائها، وثانياً، استناداً إلى تلك الإستراتيجية، يعد المدققين *خطة رقابية* تعكس نهجاً مفصلاً وخطوات محددة لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتعين القيام بها وأسباب اختيارها. ويتضمن الفصل نماذج أوراق عمل مقترحة للمدققين لتوثيق عملية إعداد إستراتيجية الرقابة والخطة.

وستتنوع مهام التخطيط، من بين مهام أخرى، في ظل ظروف الرقابة، وتعقيد موضوع الرقابة الأساسي، والمعايير.

وسيراعي مدققو الجهاز الأعلى للرقابة، عند التخطيط لرقابة الالتزام، بشكل عام العناصر التالية:

خصائص الرقابة	النطاق والموضوع والمعايير	المستخدمون المستهدفون	استيعاب الجهة
بيئة المراقبة الخاصة بالجهة والمراقبة الداخلية	مكونات مخاطر الرقابة	الأهمية النسبية	أهمية مخاطر الاحتيال
وظيفة الرقابة الداخلية وتغطيتها	الموارد الضرورية للرقابة	طبيعة الخبراء اللازمين ومداهم	توقيت التواصل وطبيعته

توضّح هذه العناصر في الشكل 5.1 في شكل خطوات عامة لعملية تخطيط لرقابة الالتزام.



الشكل 5.1 عملية التخطيط للرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.137 أن المدقق عليه إعداد إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وتوثيقها؛ ليصفا معًا كيفية إجراء الرقابة لإصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف والموارد اللازمة لذلك والجدول الزمني لأعمال الرقابة. وتوضح عملية إعداد إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة في الأقسام التالية.

5.1 وضع إستراتيجية الرقابة

تشكل إستراتيجية الرقابة الأساس للبت فيما إذا كان من الممكن تنفيذ الرقابة، وتصف ما يجب القيام به، بينما تصف خطة الرقابة كيفية القيام بذلك. ويتمثل الهدف من إستراتيجية الرقابة في توثيق/صنع مجمل القرارات التي اتخذها المدقق. وقد تتضمن ما يلي⁵⁴:

عناصر إستراتيجية الرقابة	1. خصائص رقابة الالتزام
2. هدف الرقابة	
3. موضوع الرقابة والنطاق والمعايير	
4. الجهات التي تشملها الرقابة	
5. نوع المهمة	
6. مستوى التأكيد المقرر توفيره	
7. تشكيل فريق الرقابة	
8. آليات مراقبة الجودة	
9. التواصل	
10. مسؤوليات رفع التقارير	

تسهل إستراتيجية الرقابة من التنسيق بين أعضاء فريق الرقابة والجهاز الأعلى للرقابة بشأن النهج المتبع في الرقابة، فيضع فريق الرقابة إستراتيجية الرقابة استنادًا إلى المتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة من أجل تنفيذ المهمة الرقابية.

1. خصائص رقابة الالتزام: تضمن مراعاة فريق الرقابة صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة والخطة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة عند تحديد خصائص الرقابة، وتقدم هذه الخصائص وصفًا تمهيدياً عن الرقابة ومعلومات أساسية.

2. هدف الرقابة: يحدد هدف الرقابة ما يسعى المدقق في الإجابة عنه خلال مهمة الرقابة، ويضمن المدققون الموضوعية عند صياغة أهداف الرقابة بما في ذلك تحديد المعايير. وتعتمد نتائج الرقابة اعتمادًا كليًا على أغراض الرقابة، فتعد النتائج كاملة إذا تم استيفاء غايات الرقابة. وينبغي أن يكون هدف الرقابة قابل للإجابة عنه وأن يحدد موضوع الرقابة أو الجهة أو الأنشطة الخاضعة للرقابة.

3. الموضوع والنطاق والمعايير: يرتبط كل من الموضوع والمعايير والنطاق ببعضهم. ويحدد المدقق نطاق موضوع الرقابة بطريقة تشمل تغطيته بما يكفي لإجراء مهمة رقابة هادفة وإضافة قيمة للمستخدمين المستهدفين.

موضوع الرقابة: عرض القسم 2.2 (الفصل الثاني) مفهوم موضوع الرقابة. قد تحدد الخطة السنوية للجهاز الأعلى للرقابة فيما يخص رقابة الالتزام موضوع الرقابة وتشمله. وينبغي أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد والتقييم وفقاً لمعايير الرقابة المناسبة، وينبغي أن يكون الموضوع ذا طبيعة تمكن المدقق من استنتاج مستوى التأكيد الضروري.

النطاق: يشير نطاق الرقابة إلى المجال والمدى والفترة الزمنية المشمولة في الرقابة لموضوع معين. وينطوي تحديد نطاق الرقابة على تضيق موضوع الرقابة على عدد قليل نسبياً من المسائل ذات الأهمية التي تتعلق بهدف الرقابة والتي يمكن رقابتها من خلال الموارد المتاحة لفريق الرقابة. وفي عملية رقابة الالتزام متعددة الجهات أو الموضوعية، يشمل النطاق تحديد الجهات التي ستدرج في الرقابة. حيث إن تحديد نطاق الرقابة يُمثل بوضوح أهمية تحديد الميزانية والموارد البشرية والوقت اللازم للرقابة وفي تقرير ما الذي سيُشمله المدقق في التقرير.

وينبغي أن يكون بيان النطاق واضحاً حول المجالات المرتبطة بالرقابة، ولكنها غير مدرجة فيها. وقد يتغير نطاق رقابة الالتزام أثناء إجراء الرقابة إذا توصل المدققون إلى معلومات جوهرية تفرض عليهم إعادة النظر في النطاق. وكذلك، يوضح القسم 2.2 من الفصل الثاني تحديد نطاق موضوع الرقابة مع شكل توضيحي.

المعايير: يوضح القسم 2.3 (الفصل الثاني) المرجعيات والمعايير؛ حيث يتعين على المدقق في مهمات التقارير المباشرة، التأكد من وجود معايير رقابة منطقية. وقد يتم بالفعل تحديد موضوع الرقابة ومعايير الرقابة ذات الصلة من خلال صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريعات الوطنية. وترد معايير الرقابة ضمناً في مهمات التصديق من خلال عرض المعلومات حول موضوع الرقابة على أساس المعلومات التي تم إعدادها. وفي هذه الحالة، يتعين على المدقق التوصل إلى صحة المعايير الواردة ضمناً في المعلومات حول موضوع الرقابة.

يبين السيناريو أدناه العلاقة بين موضوع الرقابة والنطاق والمعايير:

مثال: تحديد موضوع الرقابة والنطاق والمعايير	
الحالة	
تهدف الرقابة إلى مراجعة سياسة توريد المشتريات الخاصة بهيئة الخدمات الصحية الوطنية وفقاً لمتطلبات توريد المشتريات الوطنية ومدى التزام ممارسات توريد المشتريات التي تتبعها الهيئة بالمبادئ التوجيهية الخاصة بالمشتريات الحكومية. وفي هذا الصدد، ستشمل الرقابة سياسة توريد المشتريات بالإضافة إلى مراحل التخطيط وتوفير الموارد لدورة حياة عملية توريد المشتريات. كما ستشمل تقييماً لجميع أنشطة توريد المشتريات لمدة 18 شهراً ابتداءً من 1 يوليو 2017 وحتى 31 ديسمبر 2018. ويتمثل موضوع الرقابة والنطاق والمعايير فيما يلي:	
موضوع الرقابة	النشاط أو المشروع أو العملية أو البرنامج الذي يقرر المدقق فحصه. وفي الحالة المذكورة أعلاه، فإن موضوع الرقابة يتمثل في ممارسات توريد المشتريات التي تنتهجها هيئة الخدمات الصحية الوطنية.
نطاق الرقابة	يوضح نطاق الرقابة تغطية فحوصات الرقابة ومداها. وفي الحالة المذكورة أعلاه، فإن نطاق الرقابة يتمثل في مراحل التخطيط وتوفير الموارد في دورة حياة عملية توريد المشتريات التي تغطي جميع أنشطة توريد المشتريات لمدة 18 شهراً ابتداءً من 1 يوليو 2017 حتى 31 ديسمبر 2018.
المعايير	يُقصد بالمعايير المؤشرات المستخدمة لقياس موضوع الرقابة. وتُستمد المعايير من المرجعيات (على سبيل المثال، القوانين واللوائح والسياسات والمبادئ التوجيهية وما إلى ذلك). وفي الحالة المذكورة أعلاه، ستُستمد المعايير مما يلي: - القسم xx من المبادئ التوجيهية لعملية توريد المشتريات الحكومية - القسم xx من سياسات توريد المشتريات

الشكل التوضيحي 5.1: العلاقة بين موضوع الرقابة والنطاق والمعايير

- 4. الجهات التي تشملها الرقابة:** يتعلق موضوع الرقابة بالفكرة الرئيسية أو جهة ما. وقد يتضمن موضوع الرقابة الموضوعي جهات حكومية متعددة، على سبيل المثال، البيئة وتوريد المشتريات. وتتطلب هذه الجهات التخطيط والتنفيذ الدقيق للرقابة لضمان تغطية جميع الجهات المتعلقة بموضوع الرقابة بصورة كافية للتوصل إلى استنتاج الرقابة.
 - 5. نوع المهمة:** يقرر فريق الرقابة ما إذا كانت الرقابة تتمثل في مهمات التصديق أو مهمات التقارير المباشرة بالنظر إلى موضوع الرقابة. ويتبع الفريق القرارات التي اتخذتها إدارة الجهاز الأعلى للرقابة، على النحو الموضح في القسم 4.4 (الفصل الرابع).
 - 6. مستوى التأكد المقرر توفيره:** في معظم الحالات، يقرر فريق الرقابة بنفسه التأكد المعقول لمهام رقابة الالتزام. وينظر الفريق في موضوع الرقابة وقرارات إدارة الجهاز الأعلى للرقابة الموضحة في القسم 4.4 (الفصل الرابع).
 - 7. تشكيل فريق الرقابة:** ينبغي أن يتألف فريق الرقابة من موارد بشرية على درجة كافية من المهارات اللازمة لإجراء الرقابة. ويقرر فريق الرقابة مدى ضرورة الاستعانة بخبراء خارجيين ممن يتمتعون بمهارات غير متوفرة في الفريق. كما ينظر الفريق في كيفية إدارة الجهاز الأعلى للرقابة لمهارات فريق الرقابة كما هو مبين في القسم 3.2 (الفصل الثالث).
 - 8. آليات مراقبة الجودة:** يأخذ فريق الرقابة في الحسبان آلية مراقبة الجودة اللازمة لمهمة الرقابة، كما هو مبين في القسم 3.7، لضمان إجراء رقابة عالية الجودة.
 - 9. التواصل:** يقرر الفريق كيفية التواصل مع الجهة محل الرقابة والمسؤولين عن الحوكمة خلال عملية الرقابة.
 - 10. مسؤوليات رفع التقارير:** يحدد الفريق لمن ومتى سيتم رفع التقارير فضلاً عن شكل التقرير الذي سيعدده الفريق.
- ينص معيار الإيساي 7000.137 على أنه يمكن لفريق الرقابة توثيق إستراتيجية الرقابة التي تغطي جميع العناصر عبر نموذج ورقة العمل المبين في النموذج التوضيحي 5.1

ملحوظة: قد يُجري فريق صغير الرقابة، في مهمة رقابة التزام أقل تعقيداً، حيث إن الاستعانة بفريق أصغر، يجعل التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق وإدارة الجهاز الأعلى للرقابة أسهل؛ فوضع إستراتيجية رقابة شاملة في هذه الحالة ليس عملية معقدة أو تستغرق وقتاً طويلاً. إذ إن عند توثيق إستراتيجية الرقابة، يمكن أن يُعدل الفريق النموذج التوضيحي 5.1، بالنظر إلى سياق الرقابة المحدد، وموضوع الرقابة، ودرجة التعقيد، والمعايير.

5.2 وضع خطة الرقابة

يصف هذا القسم إجراءات وضع خطة الرقابة، بما في ذلك التوثيق المطلوب للعملية عبر نماذج أوراق العمل. وتتمثل نتائج مرحلة التخطيط في وضع خطة مكتوبة لإجراء العمل الميداني للرقابة، وتصف الخطة المخاطر المحتملة لعدم الالتزام للجهة وإجراءات الرقابة المطلوبة للمخاطر المحددة.

وتوفر إستراتيجية الرقابة إسهامًا مهمًا لخطة الرقابة من خلال أهداف الرقابة والنطاق والموضوع والمعايير، حيث إن التخطيط عملية متكررة تحدث طوال مهمة الرقابة. وقد يتعين على المدققين تعديل الأهداف والنطاق والمنهجية والتوقيت أثناء سير عمل الرقابة. تتضمن خطة الرقابة العناصر التالية (معياري الإيساي 4000.140):

عناصر خطة الرقابة:	تقييم المخاطر،
تقييم الضوابط الداخلية المتعلقة بالرقابة.	
تحديد إجراءات الرقابة المصممة كاستجابة للمخاطر.	
طبيعة إجراءات الرقابة المصممة وتوقيتها ومداها،	
موعد تنفيذ إجراءات الرقابة.	
إثباتات الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها أثناء الرقابة.	

يتطلب تقييم المخاطر والمراقبة الداخلية فهم الجهة أو موضوع الرقابة وأنظمة الضوابط الداخلية الخاصة بها، وتحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط والمخاطر التي تنجم عن الاحتيال. ثم يُطبق المدقق مستوى الأهمية النسبية على المخاطر المحددة ويصمم إجراءات الرقابة للمخاطر المحددة. وأثناء إجراء الرقابة، ينفذ المدقق إجراءات الرقابة وفقًا لخطة الرقابة، ويجمع إثباتات رقابية كافية ومناسبة لتلبية أهداف الرقابة والتوصل إلى استنتاج بشأن موضوع الرقابة.

5.2.1 فهم الجهة أو موضوع الرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.131 على أنه ينبغي أن يتعرف المدقق على الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها، بما في ذلك المراقبة الداخلية للجهة للتمكن من التخطيط الفعال للرقابة وتنفيذها.

ولا مناص من القول إن الهدف من فهم الجهة الخاضعة للرقابة/موضوع الرقابة يحدد مخاطر عدم الالتزام في الجهة والتي يبنى على أساسها نهج الرقابة.

وتماشياً مع ما سبق ذكره، فإذا كان نهج الرقابة يتمثل في رقابة الالتزام الموضوعية (على سبيل المثال، المشتريات، أو النوع)، والذي يغطي أكثر من جهة، يتوصل المدققون إلى تكوين فهم يشمل جميع الجهات التي تقع كل أنشطتها في نطاق مهمة الرقابة؛ فعلى سبيل المثال، تُجري بعض الأجهزة العليا للرقابة رقابة الالتزام على استخدام الصندوق المستخدم من أكثر من جهة. وفي مهمات الرقابة تلك، قد يتعين على المدقق النظر في إستراتيجيات جميع الجهات ذات الصلة التي تستخدم الصندوق وعملياتها وحوكمتها.

فهم الجهة أو موضوع الرقابة	ينبغي للمدقق فهم وتقييم الأنشطة والعمليات الموجهة نحو تحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة وغاياتها، والتي يجب أن تلبي جميع متطلبات الالتزام الخاصة بالجهة. وبالإضافة إلى ذلك، يُقيّم المدقق الإجراءات القانونية المطبقة على عمليات الجهة الخاضعة للرقابة، والمرجعيات الأخرى، مثل السياسات الإدارية والإجراءات الداخلية والتعليمات/الأوامر التي لا تتناقض مع الإجراءات القانونية السليمة.
- الأعمال ذات الصلة - القوانين واللوائح - طبيعة عمليات الجهة - ترتيبات الحوكمة - الأهداف والإستراتيجيات - مقاييس الأداء	لفهم هذه الجهة وبيئتها، من الممكن أن يراعي المدقق الأعمال والقوانين واللوائح ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة محل الرقابة وترتيبات الحوكمة والأهداف والإستراتيجيات أو مقاييس الأداء⁵⁵، فينبغي للمدقق فهم ما يلي:

⁵⁵ معيار الإيساي 4000.133

إطار العمل القانوني	الأساس القانوني للنشاط أو الأجزاء ذات الصلة باللائحة المالية وإعمال القوانين واللوائح التنظيمية.
التنظيم والحوكمة	فيما يخص موضوع الرقابة أو النشاط أو الجهة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك الهيكل التشغيلي، والموارد، والهيكل التنظيمي والترتيبات الإدارية.
إجراءات أو عمليات تسيير الأعمال	السياسات والأهداف والإستراتيجيات والمواقع الأساسية، وأنواع البرامج/الوظائف/المشروعات أو أحجامها أو قيمها.
تحليل إجراءات العمل	الخرائط والأشكال البيانية الأساسية لإجراءات العمل، ومصفوفات المخاطر والمراقبة، والتقارير السردية للاطلاع على وظائف الجهة أو موضوع الرقابة أو عملياتها.
المخاطر العملية أو التشغيلية	فيما يخص أهداف الجهة وإستراتيجياتها التي قد ينتج عنها حالات عدم الالتزام الجوهري.
مقاييس الأداء	مؤشرات الأداء وتحليل الاختلافات فيها للنظر فيما إذا كان الضغط سعيًا لتحقيق الأهداف قد يسفر عنه إجراءات إدارية تزيد خطر حالات عدم الالتزام.

يساعد الفهم الشامل للجهة الخاضعة للرقابة، كما هو موضح في القوانين أو السياسات أو المعايير، المدقق على معرفة وقت حدوث حالات عدم الالتزام والحصول على إثباتات من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة. ويمكن لفريق الرقابة توثيق عملية فهم الجهة وبيئتها باستخدام نموذج ورقة العمل المقترح والمتوفر في النموذج التوضيحي 5.2.

5.2.2 فهم نظام المراقبة الداخلية

ينص معيار الإيساي 4000.134 أنه يتعين على المدقق فهم المراقبة الداخلية للجهة ذات الصلة بمهمة الرقابة، ويحدد المدقق الضوابط الداخلية الموجودة للحد من مخاطر عدم الالتزام بالمعايير في موضوع الرقابة. وباستخدام التقدير المهني، يقرر المدقق ما إذا كانت المراقبة ذات صلة بالرقابة من عدمه.

تُعد المراقبة الداخلية أحد العمليات الضرورية إذ تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تتخلل أنشطة الجهة، وتتأثر بإدارة الجهة وموظفيها. وتتكون المراقبة من السياسات والمنشآت والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد على ضمان تنفيذ التعليمات الإدارية وتطوير الجهة الخاضعة للرقابة للتصدي بشكل مناسب لأي مخاطر تتعلق بحالات عدم الالتزام. وصُممت المراقبة الداخلية لمعالجة المخاطر وتقديم تأكيدات معقولة، فمن خلال السعي إلى تحقيق مهمة الجهة، تعمل على:

- الوفاء بالتزامات المساءلة؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة؛
- حماية الموارد من الضياع وسوء الاستخدام والتلف؛
- تنفيذ العمليات المنظمة والأخلاقية والتي تتسم بالكفاءة والفاعلية.

يُجري المدقق تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية من أجل:

- التوصل إلى فهم مدى التحسينات التي تجرى في أنظمة المراقبة الداخلية على أساس سنوي.
- استنتاج فعالية نظام المراقبة الداخلية والتعرف على مخاطر الضبط.
- المساعدة في تصميم طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداه.

قد يتوصل المدقق إلى فهم للعناصر الخمسة المترابطة التالية لنظام المراقبة الداخلية ذات الصلة بالرقابة⁵⁶:

1. بيئة المراقبة
2. عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة
3. أنظمة المعلومات والاتصال
4. أنشطة المراقبة
5. رصد الضوابط

بوجه عام، توضع الضوابط في الجهة بغرض الحد من المخاطر. وبعبارة أخرى، يبين "تقييم الجهة للمخاطر" في المنظمة وعمله الحاجة إلى الضوابط؛ فبعد أن تحدد الجهة المخاطر التي تواجهها، سينعين عليها تصميم الضوابط (أنشطة المراقبة، مثل: الموافقة

⁵⁶ معيار الإيساي 4000.135

الرصد
المعلومات والتواصل
أنشطة المراقبة
تقييم المخاطر
بيئة المراقبة

الشكل 5.2: إطار المراقبة الداخلية

والتصاريح والتحقق والمراجعات والفصل بين المهام) للحد من تلك المخاطر، ويجب مشاركة هذه الضوابط بين الموظفين وفي جميع أنحاء المنظمة (أنظمة المعلومات والاتصالات). وينبغي للمسؤولين عن إدارة الجهة احترام القواعد وعدم تجاوز الضوابط للتأكد من أن "بيئة المراقبة" الخاصة بالجهة تتسم بالكفاءة والفعالية. يتعين على إدارة الجهة إعداد عملية "مراقبة" الضوابط لضمان عمل الضوابط على النحو المخطط لها.

يمكن لفريق الرقابة توثيق فهم نظام المراقبة الداخلية للجهة من خلال نموذج ورقة العمل المقترح المتوفر في النموذج التوضيحي 5.3.

(ملحوظة: إذا ظن المدقق، عبر أعمال التقدير المهني أن جهة صغيرة، لا تتبع نظاماً مدروساً للمراقبة الداخلية يغطي العناصر الخمسة، فإن تطبيق النموذج التوضيحي 5.3 لتوثيق نظام المراقبة الداخلية قد لا يكون مناسباً. وفي هذه الحالات، يُمكن للمدقق توثيق فهم نظام المراقبة الداخلية باتّباع نهج مختلف على النحو المبين أدناه.)

المراقبة الداخلية للجهة الصغيرة أو موضوع الرقابة

قد لا تتمكن الجهات الصغيرة من تطبيق العناصر الخمسة لإطار نظام المراقبة الداخلية، فهي تفتقر إلى نظام مراقبة مطبق كما تفتقر إلى نظام رسمي لتقييم المخاطر. وتوجد بعض الجهات الصغيرة جداً (أو أنظمة المراقبة فيها ضعيفة جداً) والتي غالباً لا يكون لديها أي ضوابط رسمية على الإطلاق. ويمكن للجهة الحكومية الكبيرة والمنظمة جيداً إدارة النطاق الكامل لإطار المراقبة الداخلية لأنها تمتلك الموارد المالية والبشرية المطلوبة، والقيادة، وحافز الخوف من المرجعيات التي تُحقق باستمرار في التزامها. ومن ثم، فإن تلك العوامل تسمح لها بإنشاء إطار مراقبة بالكامل. وفي الجهات الأصغر، أو الجهات ذات أنظمة المراقبة الأضعف، قد يطرح المدققون الأسئلة التالية لفهم نظام المراقبة الداخلية الخاص بتلك الجهات بدلاً من تغطية التفاصيل الكاملة للعناصر الخمسة.

عناصر المراقبة الداخلية	أسئلة يجب طرحها
أنشطة المراقبة	- كيف تضمن الجهة التزامها بالقواعد واللوائح ذات الصلة بمهامها؟ ما الآليات التي لديها لذلك؟ - كيف تضمن الجهة أن آليات المراقبة الحالية لديها للالتزام بالقواعد واللوائح تعمل بكفاءة وفعالية؟
تقييم المخاطر	كيف تقرر الجهة أن نشاط (أنشطة) المراقبة الخاصة ضرورية لضمان الالتزام؟
المعلومات والتواصل	كيف تُخطر الجهة موظفيها المسؤولين عن العمليات بأن أحد أنشطة/آليات المراقبة معنية مطلوب منه تحقيق الالتزام؟
المراقبة	ما العملية (العمليات) المستخدمة من قبل الجهة، للتأكد من أن نشاط (أنشطة) المراقبة يجرى بشكل صحيح ومتسق لضمان الالتزام؟
بيئة المراقبة	ما موقف إدارة الجهة من آليات المراقبة؟ (بيئة المراقبة عبارة عن ملخص للعناصر الأربعة الأخرى.)

الشكل التوضيحي 5.2: استبيان المراقبة الداخلية للجهة الصغيرة أو موضوع الرقابة

يمكن للمدقق توثيق نظام المراقبة الداخلية باستخدام هذا الاستبيان، بدلاً من استخدام النموذج التوضيحي 5.3، للجهات/موضوعات الرقابة التي لا تملك نظاماً راسخاً للمراقبة الداخلية.

5.2.3 تحديد المخاطر وتقييمها

يعمل تقييم المخاطر على توجيه المدقق للتركيز على القضايا الرئيسية لموضوع الرقابة أو الجهة الخاضعة للرقابة، مع مراعاة ضيق الموارد والوقت. ويتم توثيق نتائج أنشطة تحديد المخاطر باستخدام نماذج "فهم الجهة" و"فهم نظام المراقبة الداخلية للجهة". ويشمل تقييم المخاطر تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط وتحديد مخاطر الاكتشاف. ويساعد نموذج مخاطر الرقابة المدققين على تحديد مدى شمولية أعمال الرقابة لتحقيق مستوى التأكيد المطلوب لاستنتاجاتهم حول موضوع الرقابة.

وفي مهمات التصديق، تتضمن مخاطر الرقابة ثلاثة عناصر⁵⁷:

- المخاطر الكامنة في موضوع الرقابة؛ أي الخطر المتمثل في عدم الالتزام الجوهري بغض النظر عن الضوابط الداخلية الحالية
- مخاطر الضبط؛ أي الخطر المتمثل في كون الضوابط الداخلية ذات الصلة المرتبطة بالجهة غير مناسبة أو لا تعمل بشكل صحيح لمنع عدم الالتزام الجوهري

⁵⁷ معيار الإيساي 4000.54

ج. مخاطر الاكتشاف؛ أي الخطر المتمثل في عدم اكتشاف المدقق لحالات عدم الالتزام الجوهري، مما سيؤدي إلى صياغة استنتاج/ رأي غير صحيح

تتضمن أنشطة تقييم المخاطر، من بين مهام أخرى، الاستفسار (مع الإدارة، والمسؤولين الرئيسيين، والرقابة الداخلية)، والمعاينة (لمباني الجهة، والوثائق والسجلات الداخلية، والموقع الإلكتروني ووسائل الإعلام، ومهام الرقابة السابقة)، والملاحظة (لعمليات الجهة التي يتم تنفيذها) والتحليل (للمعلومات المالية وغير المالية من خلال الإجراءات التحليلية).

أ. تحديد الخطر المتأصل في موضوع الرقابة

يُقدر المدققون المخاطر الكامنة بناءً على فهمهم لأنشطة الجهة وعملياتها. توصف المخاطر المتأصلة بأنها تمثل "خطر غياب الضوابط". وباستخدام مصطلحات الرقابة، فإن المخاطر المتأصلة هي المخاطر المرتبطة بطبيعة الأنشطة والعمليات والهيكل الإدارية التي سيحدث فيها عدم الالتزام، إذا لم يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه من خلال المراقبة الداخلية. ويمكن للمدقق تحديد المخاطر الكامنة من خلال مراعاة ما يلي:

- مخاطر عامة للجهة أو موضوع الرقابة
- مخاطر "الجانب الآخر من المعايير"
- التنبؤ بوقوع الخطأ
- نتائج الرقابة السابقة
- عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة

لتحديد المخاطر الكامنة، قد يعقد فريق الرقابة جلسة عصف ذهني، وينظر في جميع الظروف والأحداث في الجهة التي قد تشير إلى مخاطر عدم الالتزام.

مخاطر عامة للجهة أو موضوع الرقابة: هي تلك المخاطر التي تنشأ في كل مرة تتخذ فيها الجهة إجراءات؛ فأنشاء عملية تحديد المخاطر وتقييمها، يأخذ المراجع في الاعتبار المخاطر المضمنة في وظيفة الجهة أو موضوع الرقابة باعتبارها مخاطر عامة.

مخاطر "الجانب الآخر من المعايير": ينشأ هذا الخطر من منطلق عدم التزام الجهة بالمرجعيات، أي معايير الرقابة. وعندما يحل المدقق المعايير التي تنطبق على موضوع الرقابة/الجهة، فقد يقود الجانب الآخر من هذا المعيار المدقق إلى تصور المخاطر المحتملة لعدم الالتزام.

مثال: مخاطر الجانب الآخر من المعايير

يُقيم المدقق مدى التزام الجهة للوائح (معايير الرقابة) التي تتطلب من كافة الجهات المستفيدة من برامج الدعم الحكومي، العاملة لدى الجهة، أن يكون الدخل السنوي أقل من مستوى الفقر. ويعد المعيار في هذه الحالة هو مستوى الفقر المحدد طبقاً للوائح. ويتمثل الجانب الآخر من هذا المعيار (أي؛ الخطر المتأصل) في وجود جهات مستفيدة في البرنامج ممن هم فوق مستوى الفقر المحدد وبالتالي يكون هؤلاء غير مؤهلين للحصول على دعم البرنامج، إن الخطر المتأصل هو عدم انتفاع المستفيدين من البرنامج. بالإضافة إلى ذلك، قد يتلقى الأشخاص فوق مستوى الفقر المحدد موارد وضعت خصيصاً لمساعدة الفقراء.

التنبؤ بـ "المشكلات المتوقعة حدوثها". يمارس المدقق الشك المهني لتوقع مخاطر عدم الالتزام فيما يخص موضوع الرقابة، إذ يتطلب تقييم المخاطر المتأصلة من المدقق تحليل عمل الجهة والتنبؤ بالمشاكل المتوقعة حدوثها في الجهة، ويتناول المدققون المعايير التي يقيمون موضوع الرقابة بناءً عليها ويسعون للتوصل إلى غرض المعيار. ما الذي ينوي المشرعون أو السلطات تحقيقه بموجب ذلك القانون أو اللوائح التنظيمية؟ يمكن للمدقق حينها تصور احتمالية وقوع الحدث الذي كانت تنوي الهيئات التنظيمية منعه.

نتائج الرقابة السابقة. قد تعمل أيضاً تقارير الرقابة السابقة كمقياس جيد لتقييم الخطر في المنطقة في وقت تخطيط الرقابة. ينبغي للمدقق متابعة التوصيات لضمان تصحيح حالات عدم الالتزام السابقة أو معالجتها من قبل الجهة. ويمكن للمدقق مراجعة أوراق العمل السابقة لتحديد أوجه الربط مع عملية تقييم المخاطر الحالية.

عملية تقييم مخاطر الجهة. قد تكون عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة، إن وجدت، مصدراً للمعلومات حول مخاطر عدم الالتزام. وقد تحتوي الخطة السنوية للجهة على المخاطر الحرجة المحددة لمجالات معينة في الجهة المعنية، ويعرض تقرير النشاط السنوي الخاص بها نظرة عامة على المخاطر الحرجة التي يتم مواجهتها ومدى تأثيرها على تحقيق أهداف الجهة. ومع ذلك، ينبغي للمدقق ممارسة الشك المهني لأن المخاطر التي تحددها الجهة الخاضعة للرقابة قد لا تتناول تلك المخاطر الهامة لأغراض الرقابة، وقد تكون هذه المعلومات متحيزة. يمكن للمدقق أيضاً أن ينظر في تقرير الرقابة الداخلية الخاص بالجهة، إن وجد، لتحديد المواطن المثيرة للقلق المحتملة.

من خلال تدوين كافة المواطن المحتملة التي تم تحديدها، فسيتمكن لدى المدقق قائمة بالمخاطر المتأصلة المتعلقة بحالات عدم التزام الجهة أو موضوع الرقابة.

ب. تحديد مخاطر المراقبة

تتمثل مخاطر المراقبة في كون الضوابط الداخلية ذات الصلة المرتبطة بالمخاطر المتأصلة غير مناسبة أو لا تعمل بشكل صحيح، وبالتالي لا تمنع الجهة حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية أو كشفها وتصحيحها في الوقت المناسب. ومن ثم يقيم المدقق مخاطر المراقبة بناءً على فهم نظام المراقبة الداخلية للجهة وتقييمها.

يطرح المدققون أسئلة حول الضوابط التي تتمحور حول العناصر الخمسة لنظام المراقبة الداخلية (وهي أنشطة المراقبة وتقييم المخاطر والمعلومات والتواصل والرصد وبيئة المراقبة). ويتمثل الاعتبار الأساسي للمدقق فيما إذا كان هناك مراقبة محددة تمنع حالات عدم الالتزام أو تكشفها وتصحيحها وكيفية إتمام ذلك. في حالة عدم وجود مراقبة متوقعة، يستفسر المدقق عن أي ضوابط تعويضية قد تحل محلها ويكون لها نفس تأثير المراقبة الأصلية.

الاختبارات المفصلة. لتحديد التشغيل المناسب للمراقبة، يطبق المدقق "اختبارات مفصلة" لعدد قليل من المعاملات (إذا كان موضوع الرقابة هو تنفيذ الموازنة/الإنفاق)، أو عمليات الجهة الخاضعة للرقابة. ولاحظ أن الحصول على فهم لضوابط الجهة ينبغي عدم اعتباره بمثابة اختباراً لفعاليتها التشغيلية؛ ويتم إجراء هذه الاختبارات في تنفيذ الرقابة.

التركيز على الضوابط ذات الصلة. ينظر المدقق فقط في الضوابط ذات الصلة بهدف الرقابة. وتعد هذه النقطة هي المسألة التي يتمحور حولها التقدير المهني للمدقق سواء كانت الضوابط الفردية أو المشتركة مع الآخرين متعلقة بالمخاطر المتأصلة بموضوع الرقابة. علاوة على ذلك، يحدد المدقق الضوابط التي تُعد أساسية. ومن ثم يختار المدقق عددًا مناسبًا من الضوابط الأساسية للاختبار لضمان تغطية كافة المخاطر ذات الصلة. وقد يضع المدقق في الحسبان أثناء اختيار الضوابط ما يلي:

- أهمية المخاطر ذات الصلة (الأهمية النسبية)	- المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها
- طبيعة عمل الجهة، بما في ذلك مؤسساتها	- الظروف والعنصر المطبق من الضوابط الداخلية
- تنوع عمليات الجهة وتعقيدها	- طبيعة الأنظمة التي تشكل جزءًا من الضوابط الداخلية للجهة ومدى تعقيدها
- حجم الجهة	- تحديد ما إذا كانت ثمة مراقبة محددة تمنع حالات عدم الالتزام أو تكشفها وتصحيحها وكيفية إتمام ذلك

ثمة علاقة مباشرة بين أهداف الجهة، التي تسعى الجهة لتحقيقها، وبين عناصر الضوابط الداخلية التي تمثل المطلوب لتحقيق الأهداف. وتعد جميع العناصر ذات صلة بكافة فئات أهداف الجهة. فعند النظر إلى أي فئة واحدة—فعالية وكفاءة العمليات، على سبيل المثال—يجب أن تكون جميع العناصر الخمسة للضوابط الداخلية موجودة وتعمل بفعالية للوصول إلى أن الضوابط الداخلية على عمليات الجهة تنتم بالفعالية.

ج. مخاطر الاكتشاف

تقع مخاطر الاكتشاف تحت سيطرة المدقق، وهي المخاطر المتمثلة في عدم اكتشاف المدقق لحالات عدم الالتزام التي لم تُصحح من قبل الضوابط الداخلية للمنظمة. وينص معيار الإيساي 4000.52 على أنه يتعين على المدقق القيام بإجراءات للحد من خطر التوصل إلى نتائج غير صحيحة لأدنى مستوى مقبول. فضلًا عن أن الحد من مخاطر الرقابة يشمل ما يلي⁵⁸:

- توقع المخاطر المحتملة أو المعروفة للعمل والنتائج المترتبة عليه،
- إعداد إجراءات لمعالجة تلك المخاطر أثناء الرقابة وتوثيق أي من هذه المخاطر التي سيجري معالجتها وكيفية القيام بذلك.

يمكن للمدقق الحد من مخاطر الاكتشاف من خلال مراجعة موضوع الرقابة بطريقة مخططة ومنظمة، ومن خلال تحديد المخاطر المتأصلة إلى أقصى حد ممكن. في نموذج تأكيد الرقابة، يتطلب الحصول على نسبة 95% من الثقة من خلال إجراءات جوهرية أو بالاشتراك مع اختبارات الضوابط. يتوافق مستوى التأكيد عند 95% مع مخاطر الرقابة بنسبة 5%.

يضع المدقق إجراءات رقابة مناسبة للحد من مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى مناسب، ويوصى بالحفاظ على نسبة مخاطر الرقابة الكلية عند 5%. ومع ذلك، يمكن تخفيض مخاطر الاكتشاف فقط، وليس القضاء عليها، بسبب القيود المتأصلة في عملية الرقابة، ومن ثم، فإن بعض مخاطر الاكتشاف ستكون موجودة دائمًا.

لتعزيز فعالية إجراءات الرقابة وتطبيقها والحد من إمكانية قيام المدقق بتحديد إجراء غير مناسب للرقابة أو إساءة تفسير نتائج الرقابة، فمن الضروري ضمان ما يلي:

- إجراء تقييمات مخاطر كافية في مرحلة التخطيط؛
- تكليف موظفين أكفاء في الفريق المشارك؛
- ممارسة المدقق للشك المهني؛
- الإشراف على أعمال الرقابة المُنجزَة ومراجعتها.

⁵⁸ معيار الإيساي 4000.53

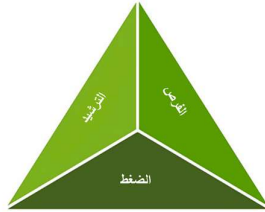
يُظهر الجدول التالي عناصر مخاطر الرقابة والتأكيد الناتج الذي يمكن استمداده من اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية.

المخاطر المتأصلة المُقيمة	تقييم نظام المراقبة الداخلية للجهة	التأكيد المستمد من تقييم المخاطر المجمع	الثقة المستمدة من التأكيد المتأصل وتأكيد الضوابط	الاختبارات الجوهرية قيد الإجراءات
منخفضة	كافٍ	تأكيد مراقبة عالٍ	كلًا من التأكيد المتأصل وتأكيد الضوابط	الحد الأدنى
	غير كافٍ	لا يوجد تأكيد ضوابط	تأكيد متأصل دون تأكيد الضوابط	طبيعي
مرتفعة	كافٍ	تأكيد ضوابط عالٍ	لا يوجد تأكيد متأصل، ولكن يوجد تأكيد ضوابط؛ ويمكن مد اختبارات المراقبة للحد من الاختبارات الجوهرية	طبيعي
	غير كافٍ	لا يوجد تأكيد ضوابط	لا يوجد تأكيد متأصل أو تأكيد ضوابط، ولكن يوجد تأكيد فقط من الاختبارات الجوهرية	حد أقصى وأكثر تخصصًا

يستخدم المدققون هذا الجدول لتحديد نهج الرقابة وتطويره. حيث يوضح هذا الجدول إلى أي مدى تستند أعمال الرقابة على المخاطر المتصورة وفعالية الضوابط في التخفيف من المخاطر. في حالة أعمال الرقابة التي يكون الخطر المتأصل بها مرتفع، والضوابط الداخلية غير كافية، يضع المدقق الخطة مع عدم الأخذ في الاعتبار أي تأكيد متأصل أو تأكيد ضوابط. سيجري المدقق أعمال رقابة أكثر تخصصًا، مع تطبيق التقدير المهني، من خلال استخدام الحد الأقصى من الإجراءات الجوهرية، كما هو موضح في الفصل السادس.

د. تحديد مخاطر الاحتيال

ينص **معياري الإيساي 4000.58** أنه يتعين على المدقق النظر في مخاطر الاحتيال خلال جميع مراحل عملية الرقابة، وأن يقوم بتوثيق نتيجة التقييم. على الرغم من أنه لا يُعد اكتشاف الأعمال غير القانونية المحتملة -بما في ذلك الاحتيال- الهدف الرئيس من رقابة الالتزام، إلا أنه يُدرج المدققون عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمهم للمخاطر، ويبقون حذرين لأي مؤشر يدل على وجود أعمال غير قانونية أو احتيال أثناء إجراء العمل المنوط بهم.



الشكل 5.3: مثلث الاحتيال

ينبغي للمدققين الذين يفتشون عن مخاطر احتيال مادية ممارسة الشك المهني ومناقشة المشاكل مع الإدارة وتطبيق اختبارات الرقابة بشكل غير متوقع ومتابعة تجاهل الإدارة للضوابط. يحلل المدققون أيضًا العناصر التي غالبًا ما تكون موجودة في حالة قيام أحد الأشخاص بالاحتيال. تظهر العناصر فيما يشار إليه عادةً بمثلث الاحتيال:

- الحافز أو الضغط لارتكاب الاحتيال
- فرص ارتكاب الاحتيال
- تبرير أو سلوك لتسويع الاحتيال

بوجه عام، تنشأ فرصة ارتكاب الاحتيال بسبب عدم كفاية الضوابط الداخلية أو عدم فعاليتها أو فقدانها. ينبغي للمدققين استخدام تقديرهم المهني في تقييم خطر عدم الالتزام بسبب الاحتيال وفقًا لسمات الخطر الأربعة:

- نوع الخطر المتضمن؛
- أهمية الخطر (الأهمية النسبية)؛
- احتمالية وقوع الخطر مما قد يسبب حالات عدم التزام جوهرية؛
- انتشار الخطر.

ينبغي للمدققين الحذر من احتمالية الاحتيال وتحديد أولويات قائمة على المخاطر في اختباراتهم للكشف عن الأنواع المختلفة من حالات عدم الالتزام المتعمدة المحتملة وللإبلاغ عن التقارير المالية الاحتيالية واختلاس الأصول والفساد. وقد تؤسس الأجهزة العليا للرقابة ذات الموارد الكافية فريق لتقييم المخاطر يُمكنه توفير مدخلات بخصوص مخاطر الاحتيال إلى فريق الرقابة.

وإذا ظهرت شكوك في وجود أفعال غير قانونية أثناء الرقابة، يُمكن للمدقق أن يعمل على توصيل هذه الشكوك إلى المستويات الإدارية المناسبة وكذلك المسؤولين عن الحوكمة. ويمكن أن يمثل المسؤولون عن الحوكمة في هيئات إدارية عالية في أعلى هرم المعنيين بالتقرير. ويُمكن للمدقق بحسب مقتضى الحال وكلما كان ذلك معقولاً، المتابعة والتأكد من اتخاذ الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة الإجراء المناسب ردًا على الشبهات، مثل تبليغ سلطات إنفاذ القانون المعنية بالحادث. ويحق للمدقق أيضًا إرسال تقرير بهذا الحادث مباشرة إلى سلطات إنفاذ القانون المعنية.⁵⁹

ملحوظة: نظرًا للصلاحيات المختلفة والهياكل التنظيمية الموجودة على مستوى العالم، يُحدد الجهاز الأعلى للرقابة الإجراءات المناسبة المتخذ بشأن حالات عدم الالتزام المرتبطة بالاحتيال أو المخالفات الخطيرة،⁶⁰ وينبغي للمدققين اتخاذ الإجراء اللازم للتأكد من الاستجابة بطريقة مناسبة استنادًا إلى صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة والظروف المحيطة بعملية الرقابة.

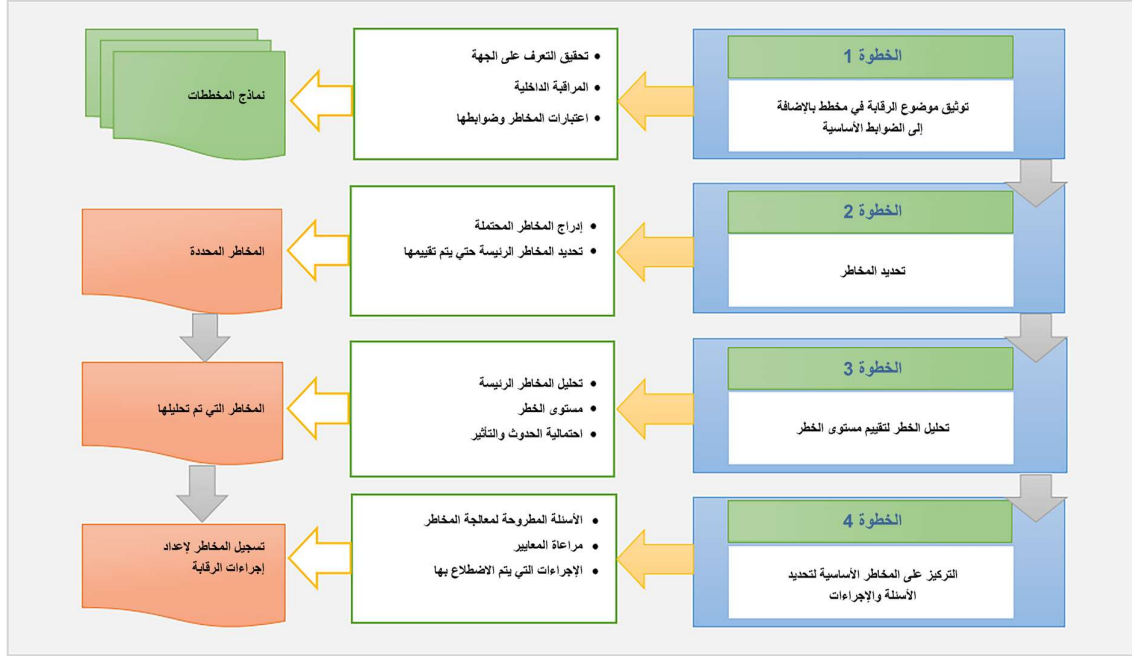
⁵⁹ معيار الإيساي 4000.231

⁶⁰ معيار الإيساي 400

يمكن لفريق الرقابة توثيق مخاطر الاحتيال باستخدام نموذج ورقة العمل المقترح المبين في النموذج التوضيحي 5.4.

ينص معيار الإيساي 4000.55، في مهمات التقارير المباشرة، على أنه يجوز للمدقق تطبيق نموذج مخاطر الرقابة عند صياغة استنتاجات موضوع الرقابة. ويمكن للمدقق اتباع عملية مختصرة من خلال تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر الضوابط الخاصة بالجهة وتقييمها، كما يمكن للمدقق تحديد طبيعة إجراءات جمع الإثباتات اللازمة لاختبار الالتزام بالمعايير ومداهها؛ فكلما ارتفع مستوى المخاطر، زاد حجم أعمال الرقابة المطلوبة للحد من مخاطر الاكتشاف بما فيه الكفاية لتحقيق المستوى المقبول لمخاطر الرقابة.⁶¹

قد تحتوي عملية تحديد المخاطر وتقييمها للتخطيط لمهمة التقارير المباشرة على الأربع خطوات التالية⁶².



الشكل 5.4: عملية تقييم المخاطر في مهمة التقارير المباشرة

تتيح هذه العملية للمدقق البدء بالمعارف المكتسبة حول موضوع الرقابة والتركيز أخيراً على المخاطر الحرجة التي تؤدي إلى طرح أسئلة الرقابة ذات الصلة. يمكن للمدقق تطبيق عملية تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر الضوابط في الخطوة 1 إثر مراحل فهم الجهة والمراقبة الداخلية كما هو موضح أعلاه.

هـ. تقييم المخاطر

يقيم المدقق المخاطر المحددة في الخطوات السابقة. كجزء من تقييم المخاطر، يحدد المدقق أي من المخاطر المتأصلة المحددة، بناءً على حكمه، تلك المخاطر التي تتطلب اعتبارات رقابية خاصة (مخاطر كبيرة)، والتي تُستمد من المخاطر التشغيلية/المخاطر التجارية التي قد تؤدي إلى عدم الالتزام. ينبغي للمدقق تقييم وضع الضوابط ذات الصلة وتحديد مدى تنفيذ هذه الضوابط بفعالية وباستمرار خلال فترة المراجعة وذلك من خلال إجراء الاختبارات.

على سبيل المثال، إذا كان موضوع الرقابة هو إنفاق الجهة، فعلى المدقق أن يأخذ في عين الاعتبار ما إذا كان الخطر:

- يتضمن معاملات مهمة؛
- يشمل معاملات غير روتينية مهمة خارج المسار الطبيعي للعملية الخاصة بالجهة أو معاملات تبدو غير تقليدية؛
- من مخاطر الاحتيال؛
- يتعلق بأي تطورات أخيرة وبالتالي يتطلب اهتماماً خاصاً.

يأخذ المدقق في عين الاعتبار تعقيد المعاملات ودرجة الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطر.

⁶¹ معيار الإيساي 4000.56

⁶² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

يعد تقييم المخاطر، بناءً على تحديد المخاطر المهمة، أمر يتعلق بالتقدير المهني للمدقق. لتحديد ما إذا تطلب الخطر تقدير رقابي، يدرس المدقق طبيعة الخطر والتأثير المتوقع لحالات عدم الالتزام المحتملة، وإمكانية تجسيد المخاطر.

يشكل اتخاذ القرار بشأن إمكانية تجسيد المخاطر صعوبة أساسية في عملية تقييم المخاطر. حيث يعمل المدقق وفق افتراضات، وينبغي أن تكون هذه الافتراضات معقولة وموثقة.

ومن ثم، يتعين على المدقق تحديد التأثير المتوقع، أو عواقب المخاطر، على المنظمة وعلى تحقيق الأهداف ذات الصلة في حالة تجسيد المخاطر.

مثال: قد يحدد المدقق مستوى الوقوع (الاحتمالية) - مرتفع أو متوسط أو منخفض - والجسامة (التأثير) لكل خطر باستخدام مصفوفة المخاطر أدناه. يعد التقييم الشامل للمخاطر هو نتيجة الجمع بين كلا العنصرين ⁶³ .			
الاحتمالية	التأثير		مرتفع
	منخفض	متوسط	
منخفض			
متوسط			
مرتفع			

تقييم المخاطر الشامل:	منخفض	متوسط	مرتفع
	يمكن تجاهل الخطر	التقدير بناءً على خصائص الخطر	يتعين متابعة الخطر بواسطة الرقابة

فيما يلي شكل توضيحي لتقييم المخاطر في مرحلة التخطيط.

مثال: تقييم المخاطر لعمليات مجلس المدينة:	
تقييم المخاطر:	يتمثل موضوع الرقابة في "عمليات مجلس المدينة" المسؤولة عن حوكمة المدينة، ويتمتع المجلس بصلاحيات إجراء عدة عمليات، منها إدارة الأراضي وإدارة المباني ومنح التراخيص وجمع الإيرادات وتحصيل الضرائب. كما يتحمل مسؤولية تنفيذ الموازنة وجوانب الإنفاق في عملياته. حدد المدقق نطاق رقابة أنشطة مجلس المدينة وخدماته، تحديدًا فيما يخص إدارة الأراضي والمباني وكيفية امتثال الجهة للمعايير المطبقة في تحقيق هاتين الوظيفتين.
	يحدد المدقق المخاطر - باستخدام العملية الموضحة في القسم 5.2.3 - بتقييم المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط. يتم تحديد المخاطر بتحليل تدفق عمليات كل وظيفة - إدارة المباني وإدارة الأراضي - بالإضافة إلى فهم الجهة وبينة الرقابة الخاصة بها. يقيم فريق الرقابة المخاطر ويوثقها كمخاطر مهمة في سجل المخاطر. تم تسجيل المخاطر المحددة فقط في سجل المخاطر، وتم تصميم إجراءات الرقابة وفقًا لذلك. أثناء إجراء عملية الرقابة، حدد الفريق مخاطر إضافية لكل من وظيفتي إدارة الأراضي والمباني، وقد وثق الفريق المخاطر الجديدة وعدل خطة الرقابة وفقًا لذلك. إذا كان موضوع الرقابة يتمثل في تنفيذ الموازنة/الإنفاق الخاص بالمجلس، فيمكن للمدقق إجراء تقييم مخاطر مع مراعاة جميع العمليات المتعلقة بالإنفاق.

و. تحديد الأهمية النسبية

ينص معيار الإيساي 4000.125 على أن المدقق يحدد الأهمية النسبية لتكوين الأساس لتخطيط الرقابة وإعادة تقييمها طوال عملية الرقابة. ويحدد المدقق الأهمية النسبية بعد تحديد مجالات الرقابة المهمة.⁶⁴ فيختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية والمخاطر.⁶⁵



عند التخطيط للرقابة، يختار المدقق الأهمية النسبية، استنادًا إلى احتياجات المستخدمين المستهدفين.⁶⁶ يخضع تحديد الأهمية النسبية للتقدير المهني ويعتمد على طريقة فهم المدقق لاحتياجات المستخدمين. قد يحكم المستخدم المستهدف على موضوع ما كونه ذا أهمية إذا كانت المعلومات المتعلقة به من المحتمل أن تؤثر على عملية اتخاذ القرار لديه.

ينص معيار الإيساي 4000.127 على أن الأهمية النسبية قد تركز على العوامل الكمية مثل عدد الأشخاص أو الجهات المتأثرة بموضوع رقابة معين أو كميات النقود المتضمنة بالإضافة إلى سوء استخدام المال العام بغض النظر عن الكمية.

الأهمية النسبية الكمية:

ينص معيار الإيساي 4000.129 على أنه تتحدد الأهمية النسبية الكمية من خلال تطبيق نسبة على مقياس مرجعي مختار كنقطة بداية. يتضمن هذا ممارسة الشك المهني ويعكس، بناءً على حكم المدقق، المقاييس التي من المرجح أن يعتبرها مستخدمو المعلومات ذات أهمية.

ينص معيار الإيساي 4000.186 على أنّ الأهمية النسبية حسب القيمة يمكن أن تشمل، استنادًا إلى موضوع الرقابة، المبالغ (مبالغ نقدية) أو مقاييس كمية أخرى مثل عدد المواطنين أو الجهات المعنية أو مستويات انبعاث الكربون أو التأخير فيما يتعلق بالمواعيد المتفق عليها.

يمكن للمدقق تطبيق نسبة مئوية من المستويات تتراوح بين 0.5% و5% من أجل الأهمية النسبية الكمية. يعد هذا الاختيار مسألة تقديرية، إلا أنه يستند إلى تقييم المدقق للمراقبة الداخلية وتقييم المخاطر وحساسية موضوع الرقابة واحتياجات المستخدمين المستهدفين. يمكن للمدقق تطبيق نسبة مئوية مختلفة من المستويات مع أخذ احتياجات المستخدمين في الاعتبار، وبالإضافة إلى نسبة المستويات، يمكن أيضًا تعيين سقف للكمية المطلقة.

تُستخدم الأهمية النسبية الكمية غالبًا في مهام التصديق. عند أداء مثل هذه المهمات، قد يرغب المدقق في اختيار مستويات أهمية منفصلة لفئات المعاملات أو الأرصدة والتي تعد أكثر أهمية لمستخدم (مستخدمين) الحسابات أو لأنها قد تكون أكثر تعرضًا لخطر عدم الالتزام الذي يعد هامًا لطبيعته أو لسياقه. بالنسبة لمهام التقارير المباشرة، عندما يتمحور موضوع الرقابة حول الإنفاق الخاص بجهة، يطبق المدقق الأهمية النسبية الكمية.

⁶⁴ معيار الإيساي 4000.128

⁶⁵ معيار الإيساي 4000.37

⁶⁶ معيار الإيساي 4000.103

مثال: حساب الأهمية النسبية الكمية الشاملة

يتطلب حساب الأهمية النسبية الكمية من المدقق تحديد أساس الأهمية النسبية والنسبة المئوية التي يتعين تطبيقها على إجمالي المبلغ. ويتم تحديد النسبة بناءً على حالة المخاطر والضوابط وحساسية موضوع الرقابة واحتياجات المستخدم. في هذا المثال يستخدم المدقق نسبة 1.5% مع الأخذ في الاعتبار أن موضوع الرقابة حساس نسبياً.

حساسية موضوع الرقابة	
0.5% <----- 5%	
مستويات الأهمية النسبية - 1.5%	
345,000,000	إجمالي مبلغ الإنفاق
$5,175,000 = 1.5\% \times 345,000,000$	مستوى الأهمية النسبية

مستوى الأهمية النسبية الكمية هو 5,175,000. وهذا يعني أنه إذا تجاوزت قيمة عدم الالتزام هذا الحد، فيمكن اعتباره جوهرياً وسيؤثر على ملخص عملية الرقابة. وينبغي للمدقق النظر في مدى انتشار عدم الالتزام.

الشكل التوضيحي 5.3: تحديد الأهمية النسبية الكمية

سيؤثر مستوى الأهمية النسبية على حجم أعمال الرقابة التي يضطلع بها المدقق. ويحدد فريق الرقابة النسب المئوية المراد استخدامها اعتماداً على أساس الأهمية النسبية المعتمد. يجب أن يعتمد اختيار النسبة على تعريف المخاطر أو خصائص موضوع الرقابة، أي مستوى الاهتمام العام والبرلماني فيها، خاصة إذا كان تقرير الرقابة سيستخدم كوسيلة لمساءلة الطرف المسؤول.

نظراً لاختلاف سمات المخاطر وحساسية المعاملات وفعالية الضوابط الداخلية بالنسبة لمختلف مجالات موضوع الرقابة، فقد يتم أيضاً تعيين مستويات الأهمية بشكل مختلف. قد يضع المدقق في الحسبان تحديد مستويات أهمية نسبية بشكل منفصل بمعزل عن الأهمية النسبية العامة. ويمكن تحقيق ذلك إما بتطبيق النسبة المئوية للمستويات العامة المستخدمة وذلك لتحديد مستوى الأهمية النسبية العامة على قيمة المجتمع الإحصائي لهذا المجال المحدد من موضوع الرقابة، أو إذا اختلفت تعريفات المخاطر وحساسية المراقبة الداخلية وفعاليتها اختلافاً كبيراً، يجوز للمدقق تطبيق نسبة مستويات مناسبة للتعبير عن ذلك.

بالنسبة لرقابة الالتزام، قد تكون هناك حالات لا تنطبق فيها الأهمية النسبية الكمية على موضوع معين يجرى رقبته في رقابة الالتزام. وبالتالي، تصبح الجوانب الكيفية للأهمية النسبية أكثر بروزاً.

الأهمية النسبية الكيفية:

ينص معيار الإيساي 4000.130 أنه - في بعض الحالات قد تكون العوامل الكيفية أهم من العوامل الكمية. وتعد توقعات الجمهور والمصلحة العامة أمثلة على العوامل الكيفية التي قد تؤثر على تحديد المدقق للأهمية النسبية.

يرجع الحكم على الأهمية النسبية للعوامل الكيفية عند دخولها ضمن عملية رقابة ما حول الأهمية النسبية إلى التقدير المهني للمدقق. قد تتضمن العوامل الكيفية:

- العلاقة بين أجزاء مختلفة من موضوع الرقابة إذا كان عدم الالتزام في أحد مجالات موضوع الرقابة يؤثر على المجالات الأخرى.
- طبيعة حالات عدم الالتزام التي يتم رصدها من خلال عملية المراقبة إذا كانت معلومات الموضوع يسري عليها المراقبة.
- ما إذا كانت حالة عدم الالتزام نتيجة لعمل مقصود أم غير مقصود.
- عندما يتمثل موضوع الرقابة في برنامج حكومي أو جهة، سواء كان جانب البرنامج أو الجهة المعين مهم من حيث الطبيعة والوضوح والحساسية للبرنامج أو الجهة.
- عندما تتعلق معلومات الموضوع باستنتاج حول الالتزام بالقانون أو اللوائح أو إلى توابع خطيرة لعدم الالتزام.

يوضح السيناريو الوارد أدناه جوانب الأهمية النسبية الكيفية:

تقدير الأهمية النسبية الكيفية

تتطلب أحكام قانون البناء من مفتش البناء إجراء فحوصات سنوية عديدة. ومع ذلك لم تُجر المؤسسة الحكومية أي فحوصات خلال الخمسة أعوام الماضية. وقد يكون هذا النوع من عدم الالتزام ذو أهمية بسبب الجوانب الكيفية المحيطة به مثل السلامة، ورغم عدم وجود أموال في هذه الحالة، فقد يعد عدم الالتزام ذا أهمية نسبية بفعل سلسلة العواقب المحتملة التي قد تُضرر بسلامة ساكني هذا البناء. بالإضافة إلى ذلك، إذا حدثت كارثة ما، قد تنتج حالة عدم الالتزام هذه إلى رفع دعاوى حول المسؤولية التي قد يكون لها مردود مالي على المؤسسة الحكومية مما يجعلها ذات أهمية نسبية.

ينص معيار الإيساي 4000.127 على أن الطبيعة المتأصلة أو خصائص عنصر أو مجموعة من العناصر يمكن أيضاً أن تُقدم في شكل أهمية نسبية (الأهمية النسبية الكيفية). يتم تحديد الأهمية النسبية الكيفية من خلال طبيعة وسياق موضوع الرقابة.

العناصر الجوهرية حسب الطبيعة. ترتبط العناصر الجوهرية بطبيعتها بالخصائص المتأصلة والمسائل المتعلقة بالقضايا التي قد توجد فيها متطلبات محددة للإفصاح أو مصالح سياسية أو عامة عالية. وهي تشمل أي اشتباه في سوء الإدارة أو الاحتيال أو عدم المشروعية أو عدم الانتظام أو الخطأ أو التحريف المتعمد للنتائج أو المعلومات. فقد تنشأ الأهمية النسبية حسب الطبيعة نتيجة لعدم التزام:

- مسؤولين رفيعي المستوى يثيرون الشك المتعلق بتضارب المصالح؛
- قد يشير إلى نشاط احتيالي أو فساد؛
- في مجال ذو درجة عالية من الاهتمام العام؛
- في الحالات التي توضح فيها التشريعات أو اللوائح أنها جريمة خطيرة، بغض النظر عن القيمة النقدية.

العناصر الجوهرية بحسب السياق. تتعلق العناصر الجوهرية حسب السياق بالبنود الجوهرية حسب الظروف، حيث تغير الانطباع الممنوح للمستخدمين. وتشمل الحالات التي قد يكون فيها الخطأ البسيط أو عدم الالتزام ذا أثر كبير، على سبيل المثال، سوء تصنيف النفقات كإيرادات، بحيث يتم الإبلاغ عن العجز الفعلي على أنه فائض.

على سبيل المثال، تكون القيمة الإجمالية لعدم الالتزام أقل من مستويات الأهمية النسبية، ومع ذلك يدرك المدقق أن الأطراف ذات العلاقة مثل البرلمان قد أبدوا اهتمامًا خاصًا بالمخالفات الواضحة في موضوع الرقابة. وبالتالي، ينظر المدقق في القضايا الجوهرية حتى وإن كانت قيمتها غير جوهرية.

تحديد المستويات الكيفية: في بعض الأحيان، لا يُمكن تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية لعدم قياس حالات الالتزام للمبالغ أو القيم النقدية. قد يكون من المناسب لفريق الرقابة وضع معدل مقبول لحالات عدم الالتزام كمستوى، حسب موضوع الرقابة ككل ولمجالات مختلفة لموضوع رقابة عند الاقتضاء. ومع ذلك، ينبغي للمدقق تحديد حالات عدم الالتزام الجوهرية. نظرًا لعدم الالتزام بمستويات المرجعيات على تنوعها، ومن بينها التشريعات النيابية، ستختلف اللوائح أو الإرشادات من حيث تدرجها وأهميتها.

إذا كان تعريف موضوع الرقابة حساسًا وهناك اهتمام كبير من البرلمان والجمهور ووسائل الإعلام، فإن معدل عدم الالتزام الأقل احتمالًا سيقتضي مزيدًا من اختبارات الرقابة ومزيدًا من التأكيد على المجالات التي تم تقييمها.

ينص **معياري الإيساي 4000.92** على أنه، في مرحلة تخطيط الرقابة، يجب أن تحتوي الوثائق التي يحتفظ بها المدقق على تقييم للأهمية النسبية لموضوع الرقابة. ويمكن للمدقق أن يوثق تقييم الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط باستخدام نموذج ورقة العمل الواردة في النموذج التوضيحي 5.5.

ز. نتائج تقييم المخاطر: سجل المخاطر

بمجرد أن يتعرف المدقق على جميع المخاطر ويقيّمها، ويحدد المخاطر المادية، تُدرج المخاطر بعد ذلك في سجل المخاطر ويُنظر فيها من أجل اختبار الرقابة. ومن المقرر أن توثق هذه القائمة جميع المخاطر المحتملة المتمثلة في حالات عدم الالتزام في عملية تدريجية ونظامية. ويجوز لفريق الرقابة أن ينظر في أشكال أخرى ملائمة لتوثيق المخاطر. بالرجوع إلى سجل المخاطر، يمكن لفريق الرقابة أن يحدد المخاطر بشكل أكثر تفصيلًا من خلال أداة إيجابية، وهي مصفوفة تصميم الرقابة، إلى جانب اتخاذ إجراءات الرقابة المناسبة وجمع الإثباتات. ويمكن لفريق الرقابة توثيق المخاطر المحددة لمهمة الرقابة من خلال نموذج ورقة العمل الافتراضية الواردة في النموذج التوضيحي 5.6.

5.2.4 تصميم إجراءات الرقابة للاستجابة إلى المخاطر المقدرة

ينص **معياري الإيساي 4000.149** على أن المدقق يجب أن يعد إجابات مناسبة عن المخاطر المقدرة (المحددة والموثقة في سجل المخاطر). وتتضمن الاستجابة إلى المخاطر المقدرة تصميم إجراءات الرقابة التي تعالج المخاطر.

وقد تختلف طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما اختلافًا كبيرًا من عملية رقابة إلى أخرى، ورغم ذلك تشتمل إجراءات رقابة الالتزام في المجلد على وضع المعايير ذات الصلة وهي المرجعيات التي تحكم الجهة ومن ثم تقييم معلومات الموضوع ذات الصلة وفق هذه المرجعيات.

يمكن للمدقق استخدام مصفوفة تصميم الرقابة لتوثيق الاستجابات للمخاطر المقدرة. وتوفر المصفوفة هيكلًا للمقومات الضرورية للتصميم، وتجعل التخطيط نظاميًا وموجهًا. ويتمثل الهدف من ذلك في تيسير الإبلاغ بالقرارات المتخذة بشأن المنهجية، وهو ما يساعد العمل الميداني. وهي تحدد المتطلبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أهداف الرقابة، وإعداد التقييمات وفقًا لمعايير الرقابة فيما يتعلق بكل خطر محدد في سجل المخاطر.

تتميز المصفوفة بالمرونة، وينبغي للفريق إجراء تحديث أو تعديل على محتواها يواكب سير العمل الرقابي. كما أنها تؤسس علاقة بين أهداف الرقابة، وإجراءات الرقابة، والعمل الميداني للرقابة. بالإضافة إلى ذلك، فهي تيسر الإشراف على الرقابة ومراجعتها لأغراض رقابة الجودة.

م.	1	2	3	4	5
	المخاطر المحددة (من سجل المخاطر الموضح في النموذج التوضيحي 5.6)	المعايير	الإثباتات/ المعلومات المطلوبة	مصدر الإثباتات/ المعلومات	إجراءات الرقابة المقرر تنفيذها
1.	الخطر 1				
2.	الخطر 2				
3.	...				

الشكل التوضيحي 5.4: مصفوفة التخطيط للرقابة

تتضمن إجراءات الرقابة إجراءات جوهرية واختبارات الضوابط. كما تشمل الإجراءات الجوهرية كلاً من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية. وإذا اعتزم المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية للضوابط، فيجب عليه الحصول على الإثباتات التي تفيد بأن الضوابط تعمل بفاعلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الموضوعية، وتوقيتها، ومداه. ومن الوارد أن يكون التقييم الخاص بتصميم الضوابط الرئيسية ذات العلاقة بالموضوع وتطبيقها كافياً.

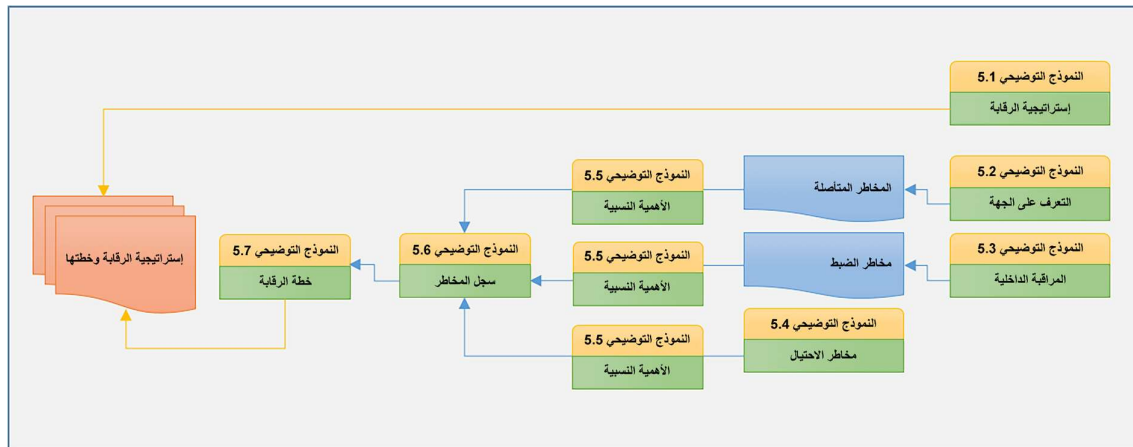
يمكن لفريق الرقابة توثيق إجراءات الرقابة المقرر تنفيذها في المصفوفة من خلال نموذج ورقة العمل الافتراضية الواردة في النموذج التوضيحي 5.7. وبناءً على إجراءات الرقابة المصممة للتعامل مع المخاطر المحددة، وكذا إثباتات الرقابة المحتملة المقرر جمعها خلال إجراء مهمة الرقابة، ينفذ المدققون مهمة الرقابة، الوارد شرحها في الفصل السادس.

5.3 التوثيق وضمان جودة إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة

يُعد توثيق إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة الخطوة الأخيرة من عملية التخطيط. فيحلول هذه المرحلة، أتم فريق الرقابة فحص جميع الجوانب المهمة للرقابة، ويتوصل أعضاء الفريق إلى فهم ما سيفعلونه في مهمة الرقابة (موثق في إستراتيجية الرقابة) وكيف سيفعلونه (موثق في خطة الرقابة).

يشتمل التخطيط أيضاً على الاعتبارات المتعلقة بالتوجيه، والإشراف، والمراجعة لفريق الرقابة وعمله. ويمكن للمدقق أن يُعد كلاً من إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة سوياً في وثيقة واحدة للموافقة عليها من جانب إدارة الجهاز الأعلى للرقابة قبل البدء في العمل الميداني للرقابة. وأثناء هذه العملية، ينبغي للمدقق مراجعة خطة الرقابة وإستراتيجيتها، ومعالجة المسائل المهمة التي تُثار خلال المراجعة، والتنقيح، ووضع اللمسات النهائية، واعتماد الإستراتيجية والخطة من جانب الإدارة.

ستشكل جميع النماذج التوضيحية الواردة في هذا الفصل الأساس لمدخلات وضع وثيقة خطة الرقابة، وفيما يلي عرض للترابطات بين النماذج التوضيحية ومخرجاتها:



الشكل التوضيحي 5.5: توثيق خطة الرقابة

تحدد النماذج التوضيحية 5.2 حتى 5.5 المخاطر المتعلقة بالرقابة. وتُعد إجراءات الرقابة وإثباتات الرقابة المقرر جمعها موثقة في النموذج التوضيحي 5.7، إلى جانب المصفوفة. ويعمل المدقق على تحديث كل من إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة حسب الضرورة طوال عملية الرقابة.

ينبغي مراجعة خطة الرقابة، وتعديلها إن لزم الأمر، والموافقة عليها من جانب المسؤول المختص صاحب السلطة الإشرافية على فريق الرقابة. وإذا لم يتوفر لدى هيكل الجهاز الأعلى للرقابة ذلك المستوى الإشرافي، ينبغي مراجعة الخطة من جانب مدقق آخر صاحب أقدمية وسلطة كافية داخل الجهاز الأعلى للرقابة، وهو المدقق الذي كان قد أجرى بنجاح مهام رقابة من نفس النوع ودرجة التعقيد، ويتمتع بالاستقلالية عن فريق الرقابة. وينبغي توثيق جميع تلك المراجعات والموافقات. ويجوز لأولئك المسؤولين عن مراجعة خطة الرقابة النظر في القائمة المرجعية الافتراضية للجودة الواردة في الملحق 5-أ.

تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع الإثباتات وتقييمها



الفصل السادس

تنفيذ إجراءات الرقابة وجمع الإثباتات وتقييمها

- 6.1 إثباتات الرقابة
- 6.2 إثباتات الرقابة الكافية والمناسبة
- 6.3 أساليب جمع الإثباتات
- 6.4 تحديد حجم العينة
- 6.5 تقييم إثباتات الرقابة والتوصل إلى الاستنتاجات
- 6.6 ضمان الجودة في مرحلة العمل الميداني للرقابة

أثناء مرحلة العمل الميداني للرقابة، ينفذ المدققون إجراءات الرقابة الخاصة بالمخاطر المحددة في عملية الرقابة. ففي هذه المرحلة، يختار المدققون العينات، إن لزم الأمر، من موضوع الرقابة، ويجمعون الإثباتات، ويقيمون إثباتات الرقابة. ويُستهل هذا الفصل بأنواع

وخصائص إثباتات الرقابة الكافية والمناسبة، ثم يوضح طريقة أخذ العينات المناسبة لاستخدامها في نوع معين من المهمة. ويحتوي على شرح لأساليب جمع الإثباتات المتنوعة، وكيف يمكن للمدقق تقييم الإثباتات المجمعة للتوصل إلى الاستنتاج فيما يتعلق بمهمة التقارير المباشرة.

6.1 إثباتات الرقابة

يُقصد بالإثباتات المعلومات التي يستخدمها المدقق في الوصول إلى النتائج التي استند عليها رأي المدقق واستنتاجه. ويضع المدققون إجراءات الرقابة اللازمة ويُنفذونها للحصول على إثباتات كافية ومناسبة للتوصل إلى استنتاج أو رأي يتعلق بما إذا كان الموضوع يتوافق، من جميع الجوانب المادية، مع المعايير المحددة.

يجب على المدقق، من أجل تغطية نطاق الرقابة، أن يحدد الوقت الذي تكون فيه الإثباتات كافية ومناسبة لتقديم إسهام بناءً على استنتاج أو رأي. يُراجع المدققون في مرحلة التخطيط ما يلي:

- أ. الضوابط الداخلية التي وضعتها الجهة محل الرقابة لمنع حالات عدم الالتزام، والكشف عنها وتصحيحها.
- ب. ما إذا كانت هناك وحدة تنظيمية ضمن الجهة محل الرقابة لإدارة الضوابط وغيرها من المخاطر.

بناءً على هذه المراجعة، يُحدد المدققون مخاطر الضبط وغيرها من المخاطر ويضعونها في الحسبان عند البدء في جمع الإثباتات. وفيما يلي أنواع مختلفة من الإثباتات.

الإثباتات التصديقية: تتمثل الإثباتات هذه فيما يُصرح به موظفو الجهة الخاضعة للرقابة للمدقق. ورغم أنها أضعف صورة من صور الإثباتات، تُعد بعض الإثباتات التصديقية أقوى من غيرها. على سبيل المثال، يمكن للموظف الذي يؤدي المهمة أن يفسر كيفية أداء المهمة بشكل أفضل من المشرف أو الموظف الذي يعي الكيفية التي يجب بها أداء المهمة. وتُعد الإثباتات التصديقية التي تُجمع من شخصين أو أكثر هي أقوى مما يُجمع من شخص واحد.

الإثباتات الموثقة: يوجد هذا النوع من الإثباتات في الوثائق. ويُعد هذا النوع من الإثباتات هو النوع الذي يحتل المرتبة الثانية من القوة، وبرغم ذلك، يجب وضع مصدر الوثيقة في الحسبان. وتُعد السجلات الصادرة عن أنظمة المعلومات التابعة للجهة صورة شائعة من الإثباتات التي يستخدمها المدققون. وتتمتع الوثائق الواردة من مصادر خارج المنظمة بقوة أكبر من الوثائق الداخلية، وبرغم ذلك، فهي ليست بنفس قوة الوثائق المرسلة بشكل مباشر إلى المدققين. على سبيل المثال، يمكن أن يصدر موظف تابع للجهة فاتورة من بائع غير موجود في السوق.

الإثباتات المادية: هذا النوع من الإثباتات هو ما يطلع عليه أو يعاينه المدققون أثناء الرقابة. ويُعد المثال الأكثر شيوعاً لها جرد المخزون أو ملاحظة المناطق التي ترسل جهة ما إليها المواد الكيميائية السامة. وتُعد هذه الإثباتات هي أقوى صورة من الإثباتات. ويتعين على المدقق النظر فيما تؤكد الإثباتات وما الذي لا تؤكد.

الإثباتات التحليلية: يحصل المدقق على هذا النوع من الإثباتات من خلال مقارنة البيانات، أو حسابها، أو تحليلها. ويمكن للمدققين مراجعة الموازنة لإجراء مقارنات فعلية للإنفاق. وتؤكد الإثباتات التحليلية أن هناك علاقات معينة بين البيانات الخاضعة للتحليل. وعادة ما يجري المدقق مزيداً من الاستقصاء لتحديد أسباب قيام تلك العلاقات.

الإثباتات الظرفية: لا تُعد هذه إثباتات مباشرة، لكنها تتعلق بالظروف. وفي هذه الحالة، يقدم المدقق الإثباتات الخاصة بحقائق أخرى على أساس أنه استناداً إلى استدلال معقول قد ينتهي الأمر بالمدقق إلى أن يصدق الحقيقة المقصودة المراد إثباتها. بعبارة أخرى، يُقصد بالإثباتات الظرفية جميع الإثباتات سوى إثباتات عدم الالتزام المباشرة. وفي العادة، تُستخدم هذه الإثباتات في التحقق من حالات عدم الالتزام بسبب الاحتيال. على سبيل المثال، في حالات احتيال محتمل أو سيناريو فساد، فإنها إثباتات السلوك العادي، وانتهاك الموظف، والمدفوعات المخالفة.

6.2 إثباتات الرقابة الكافية والمناسبة

تعد الكفاية والملاءمة مسألتين مترابطتين. يمارس المدقق التقدير والشك المهني وفقاً لكمية (كفاية) ونوعية (ملاءمة) الإثباتات المتوفرة لاسيما عند تحديد طبيعة إجراءات الرقابة التي سيجري اتخاذها وتوقيتها ومداها.

سيتعين على المدقق في كثير من الأحيان دمج الإثباتات ومقارنتها بأدلة من مصادر مختلفة لكي تستوفي متطلبات الكفاية والملاءمة الخاصة بإثباتات الرقابة. ويتم تحديد طبيعة الإثباتات الضرورية ومصادرها وفق الآتي:

الموضوع	نطاق الرقابة	المعايير	مستوى التأكيد	الأهمية النسبية
---------	--------------	----------	---------------	-----------------

كفاية إثباتات الرقابة: الكمية

الكفاية هي معيار كمية الإثباتات اللازمة لدعم نتائج الرقابة والاستنتاجات. لا توجد صيغة للتعبير بشكل مطلق عن مقدار الإثباتات التي يجب اعتبارها كافية، وعند تقييم مدى كفاية الإثباتات فإنه يتعين على المدقق تحديد ما إذا كانت الإثباتات التي قد تم الحصول عليها كافية لإقناع شخص مطلع بأن الملاحظات معقولة.⁶⁷

ترتبط كمية إثباتات الرقابة اللازمة بطبيعة المهمة الرقابية. على سبيل المثال، يتعين على المدقق الحصول على إثباتات أكثر من الإثباتات اللازمة في مهمة تأكيد محدود⁶⁸، وذلك لصياغة استنتاج في مهمة تأكيد معقول. بالإضافة إلى ذلك، عادةً ما يتطلب نطاق الرقابة الأكثر شمولاً إثباتات أكثر من تلك الإثباتات اللازمة في الرقابة ذات النطاق الضيق.

تعتمد كمية الإثباتات على مخاطر الرقابة. فكلما زادت المخاطر، زادت الإثباتات المطلوبة على الأرجح. وفيما يتعلق بجودة الإثباتات، كلما زادت الجودة، قلت الإثباتات المطلوبة⁶⁹. ورغم ذلك، فإن مجرد الحصول على مزيد من الإثباتات لا يكون عوضاً عن تدني الجودة.⁷⁰

ما يجعل الإثباتات كافية وملائمة هو التقدير المهني للمدقق، ويتأثر ذلك التقدير بما يلي:

يستند تقدير المدققين للإثباتات إلى ما يلي:	أهمية حالة عدم الالتزام المحتملة،
	احتمالية أن يكون لعدم الالتزام تأثير جوهري على الموضوع.
	فاعلية الإجابات المقدمة من الجهة للتعامل مع خطر عدم الالتزام.
	الخبرة المكتسبة من مهمات رقابة سابقة تنطوي على حالات عدم التزام مماثلة.
	نتائج إجراءات الرقابة المنفذة.
	مصدر المعلومات المتاحة ومدى موثوقيتها.
	مدى الاقتناع بالإثباتات.
	استيعاب الطرف المسؤول وبيئته.

ملاءمة إثباتات الرقابة: الجودة

الملاءمة هي قياس جودة إثباتات الرقابة. يشمل ذلك الصلة، والصلاحية، والموثوقية.⁷¹

الملاءمة

- مدى ارتباط الإثباتات بعلاقة منطقية بالقضية التي يتم التعامل معها وأهمية تلك الإثباتات بالنسبة لها.
- تساعد الإثباتات في الإجابة عن هدف الرقابة.
- تُطبق الإثباتات على الفترة الخاضعة للمراجعة.

الصلاحية

- إلى أي مدى تُعد الإثباتات أساساً هادفاً أو معقولاً لقياس ما يتم تقييمه.
- تمثل الإثباتات ما يُفترض تمثيله.

الموثوقية

- مدى تجميع وإصدار إثباتات الرقابة وفقاً لمنهجية شفافة.
- تستوفي الإثباتات متطلبات المصادقية.
- تتأثر موثوقية الإثباتات بمصادر ما (داخلية أو خارجية)، وأنواعها (مادية، أو موثقة، أو شفوية، أو تحليلية) وظروفها.

⁶⁷ معيار الإيساي 4000.147

⁶⁸ معيار الإيساي 4000.146

⁶⁹ معيار الإيساي 4000.151

⁷⁰ معيار الإيساي 4000.152

⁷¹ معيار الإيساي 4000.148

على الرغم من الإقرار بوجود بعض الاستثناءات، فإن إثباتات الرقابة تكون أكثر موثوقية في الحالات الآتية:

عند الحصول عليها من مصادر مستقلة	عند الحصول عليها من خارج الجهة، مثل تأكيد من طرف خارجي، وهو ما يتعارض مع استخلاصها داخليًا
خضوعها لضوابط فاعلة ذات علاقة.	عند استخلاصها داخليًا؛
عند الحصول عليها مباشرة من قبل المدقق	على سبيل المثال، الملاحظة المباشرة لتطبيق الضبط، بدلاً من إجراء ذلك بشكل غير مباشر، والاستعلام عن تنفيذ الضبط
في صورة وثيقة	سواء أكانت ورقية، أو إلكترونية، أو أي وسيلة، بدلاً من البيانات الشفوية
مقدمة في وثائق أصلية	بدلاً من النسخ الضوئية

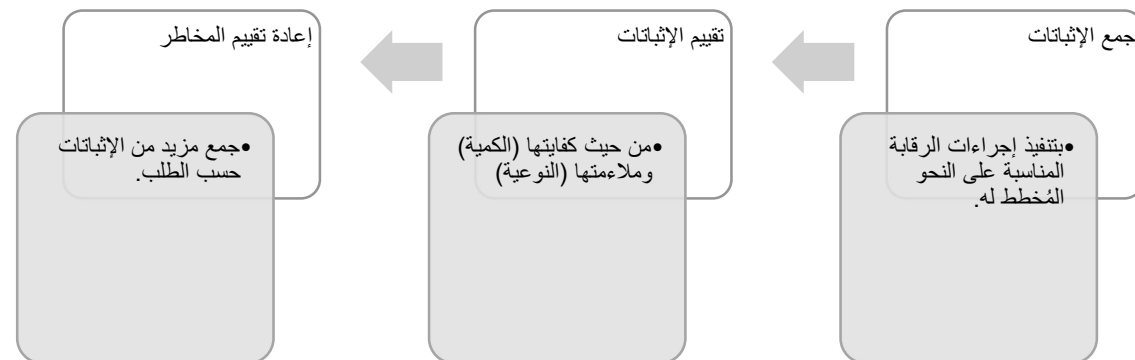
اعتبارات أخرى تتعلق بإثباتات الرقابة:

ينبغي للمدقق توثيق إثباتات الرقابة بشكل كافٍ في أوراق العمل. وتتضمن هذه الوثائق العمل المنفذ، والنتائج والاستنتاجات، والأسباب المنطقية للقرارات المهمة. وينبغي ألا تُدرج المعلومات غير ذات الصلة بالعمل المنجز أو الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها. كما يراعي المدققون:

تأييد الإثباتات	قد يعمل الحصول على الإثباتات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة إما على تأييد إثباتات أخرى أو الإشارة إلى عدم موثوقية عنصر منفرد من الإثباتات.
تنفيذ إجراءات إضافية	في الحالات التي يتعارض فيها الدليل الذي تم الحصول عليه من أحد المصادر مع الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر آخر، يتعين على المدقق تحديد الإجراءات الإضافية المطلوبة لتسوية هذا التعارض.
استخدام إثباتات سرية	إذا تم تصنيف الوثائق التي تصدرها الإدارة على أنها سرية، سيتناقش المدقق أو مشرفه، على مستوى ملائم، حول كيفية استغلال هذه المعلومات السرية على نحو أمثل.
الإثباتات بشأن الاحتيال	التعامل مع المعلومات والتوثيق المتعلق بحالات الاحتيال التي تم اكتشافها أو الاشتباه بها بعناية خاصة.

6.3 أساليب جمع الإثباتات

ينص معيار الإيساي 4000.144 على أنه يجب على المدقق وضع واتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على الإثباتات الكافية والملائمة لصياغة استنتاج ما وفقاً لمستوى التأكيد المحدد. يُعد الحصول على إثباتات الرقابة الكافية والملائمة عملية شاملة ومتكررة نظراً لأنها تتضمن ما يلي:



نظرًا لتنفيذ المدقق لإجراءات الرقابة المُخطط لها، قد تقود إثباتات الرقابة التي يتم الحصول عليها المدقق إلى تعديل طبيعة إجراءات الرقابة الأخرى المُخطط لها، أو توقيتها، أو مداها. قد تتبادر معلومات لذهن المدقق تختلف كثيرًا عن المعلومات التي استندت عليها تقييّمات المخاطر منذ البداية.

على سبيل المثال، قد يغير مدى عدم الالتزام الذي يكتشفه المدقق من خلال تنفيذ إجراءات الرقابة من تقدير المدقق بخصوص تقييّمات المخاطر، وقد يشير أيضًا إلى ضعف جوهري في المراقبة الداخلية. ينبغي للمدقق في مثل هذه الظروف إعادة تقييم إجراءات الرقابة المنظمة بناءً على اعتبارات تمت مراجعتها من المخاطر المقدرة.

أساليب جمع الإثباتات

ينص معيار الإيساي 4000.158 على أنه ينبغي للمدقق اختيار مزيج من أساليب الرقابة لكي يتمكن من صياغة استنتاجات وفقًا لمستوى التأكيد المحدد.

يمكن الحصول على الإثباتات عن طريق تنفيذ مجموعة متنوعة من الأساليب. وينبغي للمدقق وضع تقدير بشأن طريقة (أو مزيج من الطرق) الحصول على الإثباتات التي يمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب، ويجب أن يوازن موثوقية الإثباتات مقابل تكلفة الحصول عليها. وتُعد أساليب جمع الإثباتات الشائع استخدامها⁷² هي اختبارات الضوابط (الملاحظة، والمعاينة، والاستعلام، وإعادة التنفيذ) والإجراءات الموضوعية (اختبار التفاصيل والإجراءات التحليلية).

اختبار الضوابط

يتضمن اختبار الضوابط اختبار الضوابط التي تضعها الإدارة لتقليل مخاطر عدم الالتزام أو خطر التحريف الجوهري للمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة. بالنسبة لمعظم موضوعات الرقابة، يعد اختبار الضوابط الرئيسية طريقة فعالة لجمع الإثباتات.⁷³

إجراء اختبارات الضوابط: يتولى المدقق أداء اختبارات الضوابط لتأكيد التقييم المبدئي للضوابط الرئيسية التي ينوي الاعتماد عليها. ويمثل الهدف من اختبارات الضوابط في تقييم ما إذا كانت تلك الضوابط الرئيسية تعمل بفاعلية واستمرارية أثناء فترة المراجعة.

- إذا أكدت اختبارات الضوابط فاعلية هذه الضوابط واستمراريته طوال فترة المراجعة، فبالتالي يمكن الاعتماد على هذه الضوابط، ويمكن إجراء الاختبار الموضوعي الأدنى. عند اكتشاف عدم تشغيل هذه الضوابط بفاعلية واستمرارية طوال فترة المراجعة، ينبغي للمدقق إعادة تقييم منهج الرقابة وزيادة مدى الاختبار الموضوعي الذي سيتم إجراؤه.
- تتمثل الأساليب المستخدمة عمومًا في اختبار الضوابط الرئيسية في الملاحظة والتحقق والفحص وإعادة الحساب أو مزيجًا مما سبق. ويمكن للمدقق توثيق الفاعلية التشغيلية للضوابط باستخدام نموذج ورقة العمل الوارد في النموذج التوضيحي 6.1.

تنطوي **الملاحظة** على النظر في عملية أو إجراء ما ينفذه الآخرون. وتوفر الملاحظة إثباتات رقابية خاصة بأداء منهج أو نظام ما، ولكنها تقتصر على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وفي الحقيقة قد يؤثر خضوع العملية أو الإجراء للملاحظة على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.⁷⁴ على سبيل المثال، عند تنفيذ رقابة الالتزام، قد يتضمن ذلك النظر في كيفية تنفيذ عملية تقديم العطاءات أو ملاحظة كيفية معالجة مدفوعات الاستحقاقات فعليًا.

تتضمن **المعاينة** فحص الكتب أو السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، إما في صورة ورقية أو إلكترونية أو الفحص المادي. ويراعى المدقق موثوقية أي وثائق تتم معاينتها، وبقي واعيًا لخطر الاحتيال واحتمالية عدم صحة تلك الوثائق.⁷⁵ على سبيل المثال، عند إجراء رقابة الالتزام، قد تتضمن المعاينة مراجعة ملفات الحالة/الوثائق ذات الصلة لتحديد ما إذا كان المستفيدون من الاستحقاقات يستوفون متطلبات الأهلية، أو فحص أحد الأصول، مثل جسر أو مبنى، لتحديد ما إذا كان يتوافق مع مواصفات البناء المعمول بها.

يتضمن **الاستعلام** الحصول على معلومات من أفراد معينين، داخل الجهة الخاضعة للرقابة وخارجها على حد سواء. وبناءً على موضوع الرقابة ونطاقها، فإن المقابلات والاستبيانات وحدها لن تكون في معظم الحالات إثباتات كافية وملائمة. وتشمل طرق جمع الإثباتات الأخرى ذات الصلة التي يجب النظر فيها، على سبيل المثال، الوثائق المكتوبة التي يتم الحصول عليها من الجهة الخاضعة للرقابة.⁷⁶ ويُستخدم الاستعلام بوجه عام على نطاق واسع في مهمة الرقابة ويتم الإجراءات الرقابية الأخرى. على سبيل المثال، عند مراقبة العمليات التي يتم تنفيذها، مثل عملية دفع الاستحقاقات داخل البلد/الدولة، ويُمكن الاستفسار من المسؤولين عن كيفية التعرف على اللوائح ذات الصلة وتفسيرها، بما في ذلك التعديلات والتحديثات التي تطرأ على تلك اللوائح.

⁷² معيار الإيساي 4000.160

⁷³ معيار الإيساي 4000.168

⁷⁴ معيار الإيساي 4000.161

⁷⁵ معيار الإيساي 4000.162

⁷⁶ معيار الإيساي 4000.163

تستخدم الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية وسيلة طرح الاستفسارات على النحو الموضح في القوانين التي تنظم إجراءات الرقابة، وقد يتضمن الاستعلام إعداد المراسلات الكتابية وإرسالها إلى الأشخاص المسؤولين ذوي الصلة الذين يطلبون معلومات محددة يعدها فريق الرقابة ضرورية لدعم الاستنتاجات.⁷⁷

يمثل **التأكيد الخارجي** الإثباتات التي يحصل عليها المدقق بوصفها إجابة كتابية مباشرة للرد على المدقق من طرف خارجي. ويحصل المدقق على التعقيبات مباشرة من المستفيدين أو الأطراف الخارجية التي تسلمت المنح. وتؤكد الجهة محل الرقابة أنها دفعت الأموال أو تؤكد أن الأموال قد استُخدمت في أغراض محددة منصوص عليها في شروط استخدام المنحة أو اتفاقية التمويل.⁷⁸

يتضمن **إعادة الأداء** اتخاذ نفس الإجراءات، على نحو مستقل، التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة بالفعل، وكذا الضوابط التي تم تنفيذها بشكل أساسي كجزء من الرقابة الداخلية للجهة. يمكن تنفيذ إعادة الأداء يدوياً أو باستخدام تقنيات رقابية بمساعدة الكمبيوتر، وعندما ينطوي الأمر على مسائل عالية التقنية، قد يلزم الاستعانة بخبراء خارجيين.⁷⁹

يتكون **إعادة الحساب** من التحقق من دقة الوثائق أو السجلات من حيث الرياضيات. ومن الممكن إجراء إعادة الحساب إما يدوياً أو إلكترونياً.⁸⁰ وفيما يلي بعض الأمثلة لإعادة الأداء:

- مراجعة ملفات الحالة المفردة للتأكد من اتخاذ الجهة الخاضعة للرقابة القرارات الصحيحة أو تقديمها الخدمة المناسبة وفقاً للمعايير ذات الصلة.
- معالجة الخطوات التي أعيد أداؤها للتحقق من ملاءمة التأشير أو تصاريح الإقامة الصادرة.
- إعادة حساب الاقتطاعات الضريبية المطبقة على جدول رواتب الموظفين في الجهات الخاضعة للرقابة لتأكيد المبالغ الصحيحة المستحقة بموجب الضرائب.

الإجراءات الجوهرية

تشمل الإجراءات الجوهرية كلاً من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

تتضمن **اختبارات التفاصيل** اختبار المعاملات المفصلة أو الأنشطة وفقاً لمعايير الرقابة. ويجب دائماً تضمين الاختبار الجوهري في مهمات التصديق،⁸¹ ففي معظم مهمات التقارير المباشرة، يُجري المدققون الاختبارات الموضوعية ويرجع ذلك إلى أنه في مرحلة التخطيط أثناء تحديد المخاطر، رأى المدققون أن هناك ضوابط داخلية محدودة للغاية أو غير موجودة في الجهة، وبناءً على مدى نجاح الجهة في إدارة موضوع الرقابة، قد يقرر المدققون عدم إجراء الاختبارات والتقييم للضوابط الداخلية بشكل منفصل، بل النظر في الضوابط ذات الصلة بالإضافة إلى الاختبار الجوهري.

إجراء الاختبارات الجوهرية للتفاصيل: تم تصميم الإجراءات الجوهرية أثناء مرحلة التخطيط لتكون متجاوبة مع تقييم المخاطر ذات الصلة، ويتمثل الغرض منها في الحصول على الإثباتات لتحديد حالات عدم الالتزام. ومع ذلك، بصرف النظر عن المخاطر المُقيّمة ومستوى الاعتماد، ينبغي للمدقق تصميم الإجراءات الجوهرية واتخاذها (اختبارات التفاصيل) لكل مجال مادي. تتضمن الاختبارات الجوهرية عادة ما يلي:

⁷⁷ معيار الإيساي 4000.171

⁷⁸ معيار الإيساي 4000.164

⁷⁹ معيار الإيساي 4000.165

⁸⁰ معيار الإيساي 4000.166

⁸¹ معيار الإيساي 4000.167

الاختبار الجوهري	المجالات
العمليات الحسابية	إعادة أداء الحسابات المتعلقة بالمطالبات، والمنح، وما إلى ذلك
التحليل (باستثناء المراجعة التحليلية)	تحليل نتائج العمل عن طريق المدققين الداخليين والمدققين الآخرين
إعادة الأداء	تحليل الأساس القانوني والالتزامات القانونية والتزامات الموازنة والأهلية وإجراءات المناقصة
المعاينة	إعادة أداء المعاملات التي تمت معاينتها /تدقيقها بالفعل
الاستفسار والتأكيد	- الأصول المادية - العقود - المطالبات - التقارير السابقة واللاحقة للمراقبة - التقارير الرقابية (الداخلية والخارجية) - تقارير الرصد - الوثائق الداعمة، كالفواتير ووثائق المشتريات العامة وتحليل التكاليف مقارنة بالفوائد والصور الفوتوغرافية وسجلات المستفيدين
الملاحظة	- التحقيق مع إدارة الجهة محل الرقابة وفريق عملها - تعميم الأرصاد البنكية - تعميم الحسابات المدنية
	عمليات التحقق الفورية

الشكل التوضيحي 6.1: الإجراءات الجوهرية

ينبغي للمدقق إجراء الاختبارات الجوهرية على النحو المصمم في مرحلة التخطيط، ما لم يتطلب تقييم نتائج اختبارات الضوابط إعادة النظر في طبيعة وتوقيت و/أو مدى اختبارات التفاصيل، ويُمكن للمدقق توثيق إجراءات الاختبارات الجوهرية باستخدام نموذج أوراق العمل الوارد في النموذج التوضيحي 6.2.

وتتضمن الإجراءات التحليلية الحصول على المعلومات من مصادر متنوعة لتحديد الوضع المتوقع، ومقارنة الوضع الحالي بذلك التوقع، والتحقق في أسباب أي تناقضات تنشأ وتقييم النتائج. ويمكن استخدامها كجزء من تحليل المخاطر وعند جمع أدلة الرقابة. ويمكن جمع أدلة الرقابة إما بمقارنة البيانات أو التحقق من الثقلات أو تحديد العلاقات التي تبدو غير متناسقة مع ما كان متوقعًا، بناءً على البيانات السابقة أو خبرة المدقق، وقد تساعد أساليب تحليل التراجع أو غيرها من الأساليب الرياضية مدققي القطاع العام في مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة.

في مهمات التأكيد المحدود، عادة ما تكون الإجراءات التحليلية وعمليات المعاينة كافية للتوصل إلى استنتاج بتأكيد محدود. في المقابل، يجب التوصل إلى التأكيد المعقول استنادًا إلى مزيج من تقنيات الرقابة.⁸²

مع ذلك، وفي رقابة الالتزام، يُمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية، في حالات معينة فقط، المدقق في تقييم الالتزام. على سبيل المثال، عندما تخضع المخصصات في إطار برنامج المنح للحد الأقصى للقيمة، ويكون عدد المتلقين معروفًا، يُمكن أن يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية للتحقق من خرق الحد الأقصى المسموح، ويمكن استخدام هذه التقنيات أو مزيج منها في اختبارات الضوابط أو الإجراءات الجوهرية.

الاعتبارات المأخوذة في جمع الإثباتات

يراعي المدقق مستويات موثوقية الإثباتات كتوجيه عام، والذي قد يختلف باختلاف الجهات. التسلسل الهرمي لمصادقية أنواع الإثباتات⁸³:

مستوى الموثوقية	أنواع الإثباتات
مرتفعة	- الفحص المادي - إعادة الأداء
متوسطة	- التوثيق - التأكيد - الإجراءات التحليلية
منخفضة	- استفسارات عن موظفي الجهة أو الإدارة - الملاحظة

⁸² معيار الإيساي 4000.169

⁸³ وليام إف ميسير جي آر، الرقابة وخدمات الضمان، النهج النظامي، الإصدار الثالث، الصفحة 152

في بعض الحالات، قد ينظر المدقق إلى التأكيدات بوصفها مصدرًا عالي الموثوقية للإثباتات، عندما يكون طرف خارجي مستقل مؤهلًا للرد على طلب المدقق. لذا، يخضع مستوى الموثوقية لعدد من الاستثناءات بالنظر إلى سياق الرقابة.

قد يستخدم المدقق واحدًا أو أكثر من هذه الإجراءات استنادًا إلى مخاطر عدم الالتزام بالمعايير، والمعلومات الأخرى قيد الرقابة، يوضح الرسم البياني التالي⁸⁴ أنواع الإثباتات وإجراءات الرقابة ذات الصلة لجمع الإثباتات.

أنواع الإثباتات	إجراءات جمع الإثباتات
حسابات المدقق	إعادة الحساب من قِبل المدقق
الملاحظة المادية والمعاينة	الملاحظة والفحص من جانب المدقق
تصريحات الأطراف المستقلة	التأكيد من خلال خطاب
تصريحات موظفي الجهة	الاستفسارات الشفهية والإقرارات الخطية
مستندات أعدتها الجهات المستقلة	فحص المستندات (الجزم أو التتبع)
المستندات التي أعدتها الجهة الخاضعة للرقابة	فحص المستندات (الجزم أو التتبع)
علاقات البيانات	المسح
	الإجراءات التحليلية

فحص المستندات – التحقق

يُعد الجزم هو أخذ المعلومات من وثيقة ما، أو التسجيل بالرجوع إلى أصل أو وثيقة أو سجل ما تم إعداده مسبقًا. على سبيل المثال، قد يجزم المدققون بمعلومات موجودة في التقرير المعد من خلال الكمبيوتر بمقارنتها بالوثائق الأصلية التي تم إدخال المعلومات منها إلى نظام المعلومات الخاص بالجهة، ويتحققون من صحة المعلومات.

فحص المستندات – التتبع

التتبع هو الحصول على المعلومات من وثيقة، أو سجل، أو أصل ما ومضاهاتها بوثيقة أو سجل لاحقًا. على سبيل المثال، إذا قام المدقق بحصر المخزون، فسيقوم بمضاهاة ما حصره بسجلات المخزون للجهة والتحقق من اكتمال المخزون عل النحو الذي تقتضيه السجلات.

المسح

يتمثل المسح في الآلية التي يمارس بها المدققون ترقبهم للعناصر أو الأحداث غير العادية في وثائق الجهة محل الرقابة. وبوجه عام، يتمثل المسح في أسلوب "التربص" المتضمن البحث عن أي شيء غير مألوف، إذ يتعين على المدققين مراعاة أنّ إجراء المسح بوجه عام لا يُسفر عن إثباتات مباشرة في حد ذاتها، إلا أنه يُمكن أن يساعد المدقق في طرح الأسئلة التي يجب على المدقق أن يحصل على إثباتات تدعمها.

6.4 تحديد حجم العينة

ينص معيار الإيساي 4000.172 على أنه ينبغي للمدقق أن يستخدم العينات الرقابية، عند الاقتضاء، لتوفير قدر كافٍ من العناصر لاستخلاص استنتاجات حول الشريحة السكانية التي اختيرت منها العينة. وعند وضع عينة الرقابة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الغرض من الإجراء الرقابي وخصائص الشريحة السكانية التي سيتم انتقاء العينة منها.

وتُعرّف العينات الرقابية بأنها تطبيق إجراءات الرقابة على أقل من 100 في المائة من العناصر الداخلة في الشريحة السكانية ذات الصلة بالرقابة. وقد تكون العينة كمية أو كيفية، بناءً على نطاق الرقابة والحاجة إلى المعلومات لتحليل موضوع الرقابة من عدة زوايا.

تُستخدم **العينات الكمية** عندما يسعى المدقق إلى استخلاص استنتاجات حول الشريحة السكانية ككل عن طريق اختبار عينة من البنود المختارة منها. وعند أخذ العينات الكمية، يجب تقليل مخاطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول، غير أنّ النهج الفني لأخذ العينات الكمية، قد يتطلب تقنيات إحصائية. وإذا لم يكن لدى فريق الرقابة المهارات اللازمة لتطبيقها، فقد يتطلب الأمر وجود خبير إحصائي متخصص.

تُعد **العينات الكيفية** بمثابة إجراء انتقائي يُتخذ بأسلوب مدروس ونظامي لتحديد عوامل الاختلاف في موضوع الرقابة. وقد يأخذ المدقق العينة على أساس خصائص الأفراد أو الجماعات أو الأنشطة أو العمليات أو الجهة محل للرقابة ككل. وتتطلب العينات الكيفية دائمًا تقييمًا دقيقًا ومعرفة كافية بموضوع الرقابة.

فعندما يختار المدقق حالات لإجراء دراسة متعمقة، عادة ما ينتج عن ذلك عينات صغيرة نسبيًا يمكنها الإجابة عن مزيد من الأسئلة الاستكشافية وتقديم معلومات جديدة، وتحليلات ورؤية بشأن موضوع الرقابة، وقد يكون من المناسب استخدام طريقة أخذ العينات القائمة على المخاطر بدلًا من النهج الإحصائي عند اختيار العناصر لإجراء الاختبار، على سبيل المثال عند التعامل مع مخاطر كبيرة محددة.

⁸⁴ جاك سي روبرتسون وتيموثي جي لويرز، الرقابة وخدمات التأكيد، الإصدار العاشر، الصفحة 93

تحديد عينات الاختبار

عند تحديد عناصر العينات لإجراء الاختبار، يُمكن للمدقق:

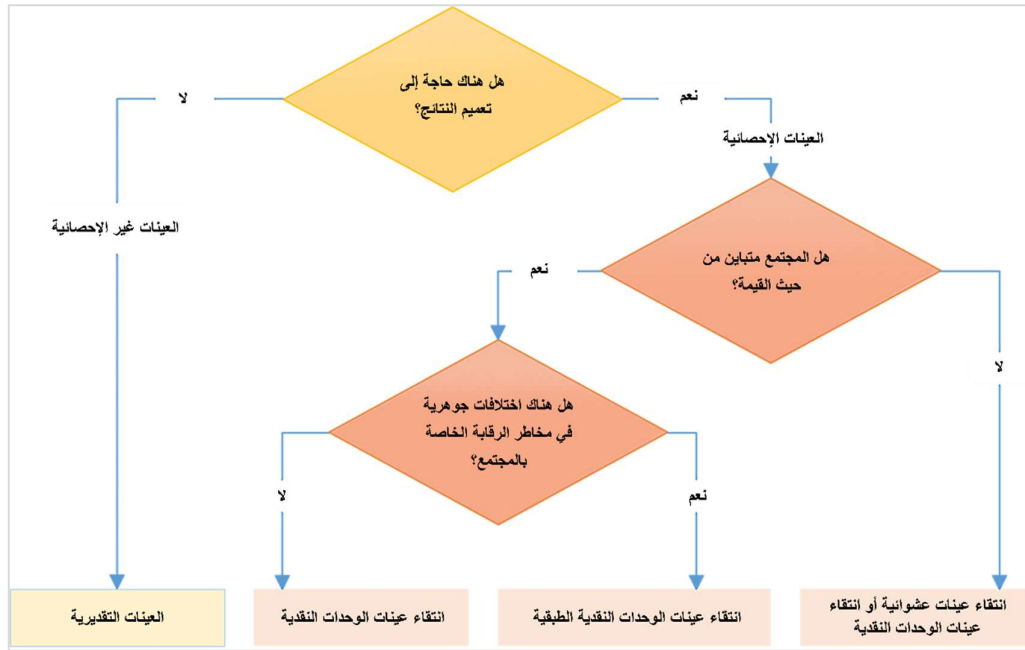
- اختيار جميع العناصر (فحص 100%)؛
- اختيار عناصر معينة؛ أو
- استخدام عينات الرقابة.

يُعد اختيار طريقة معينة مسألة تقدير مهني للمدقق استنادًا إلى تقييم المخاطر، والأهمية النسبية، والرقابة والفعالية والتكلفة، لكن ينبغي أن تكون الطريقة التي يقع عليها الاختيار فاعلة لتلبية الغرض من إجراء الرقابة.

متى يتم اختيار جميع العناصر - يُعد اختيار جميع العناصر مناسبًا عندما يكون عدد العناصر صغيرًا ولكن ذو قيمة عالية أو عندما تكون المخاطرة عالية أو عندما تسمح تقنيات الرقابة بمساعدة الكمبيوتر باختبار جميع العناصر بكفاءة. ويُعد هذا النهج هو الأكثر شيوعًا في الاختبارات الجوهرية (اختبارات التفاصيل) مقارنة باختبارات الضوابط.

متى يتم اختيار عناصر معينة - يختار المدقق بعض العناصر من شريحة سكانية بسبب خصائصها المعينة، وعادة ما تكون عناصر عالية القيمة أو عالية الخطورة (على سبيل المثال، مبالغ كبيرة أو قليلة نسبيًا) أو عناصر تمثل نسبة كبيرة من موضوع الرقابة. ويُعد ذلك مفيدًا في اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية، وأيضًا لفهم الجهة أو لتأكيد تقييم المخاطر الذي أجراه المدقق، وعلى الرغم من كونه وسيلة فاعلة لجمع أدلة الرقابة، إلا أنه لا يُمكن مقارنته بعينات الرقابة، وبالتالي لا يمكن تصور النتائج على الشريحة السكانية ككل، غير أنه قد يلعب دورًا كجزء من نهج الرقابة الذي يوفر تأكيدات معقولة دون اللجوء إلى أساليب اختيار عينات الرقابة.

متى يتم استخدام عينات الرقابة - ينبغي أن تتطابق طريقة انتقاء العينة المستخدمة مع خصائص الشريحة السكانية. وينبغي أن يقرر فريق الرقابة أنسب طريقة لاختيار العينات، ويُمكن أن يحدد المدقق الطريقة المناسبة لانتقاء العينات باستخدام شجرة القرار الواردة أدناه.



الشكل 6.1: شجرة القرار - تحديد وسيلة اختيار العينة المناسبة

أ. **انتقاء العينات التقديرية (انتقاء العينات القائم على المخاطر)** - يتضمن اختيار العناصر من الشريحة السكانية وفقًا لمعايير محددة مسبقًا وموثقة استنادًا إلى تقدير المدقق، ولا يمكن اللجوء إلى انتقاء العينات التقديرية أو القائم على المخاطر إذا كان الهدف من العينة هو استقرار النتائج. وينبغي للمدققين، عند رفع التقرير بالنتائج، الحرص على عدم تضليل القراء بأن يعتقدوا أن النتائج تمثل الشريحة السكانية.

ب. **انتقاء العينات العشوائية** - تتمثل الميزة الرئيسية لانتقاء العينات العشوائية البسيطة في أن جميع المعاملات أو وحدات اختبار العينات لها نفس الفرصة في اختيارها للخضوع للاختبار، فهذا من غير المحتمل أن يتم اختيار معاملة ذات قيمة عالية عن واحدة ذات قيمة منخفضة. ورغم أن هذا الأسلوب هو الأكثر بساطة في تطبيقه، إلا أن استخدامه في اختبارات التفاصيل يقتصر عمومًا على الحالات التي تكون فيها وحدات انتقاء العينات، التي تشكل مجالًا ما من موضوع الرقابة، متجانسة إلى حد ما. ويُعد انتقاء العينات بطريقة منهجية بمثابة طريقة إحصائية لانتقاء العينات يتمتع فيها كل عنصر بفرصة متساوية في الاختيار. ويستخدم الإعمال العملي لأسلوب انتقاء العينات بطريقة منهجية نقطة بداية عشوائية، ثم متوسط الفاصل الزمني بين انتقاء

العينات وذلك للتقدم من خلال الإنفاق. على سبيل المثال، إذا كان المدقق يرغب في اختبار 100 عنصر من شريحة سكانية تتكون من 20,000 عنصرًا، فيقع الفاصل الزمني الموحد بعد مرور كل 200 عنصر من بداية العناصر حتى نهايتها. حيث يحدد المدقق العنصر الأول خلال الفاصل الزمني الأول ويحدد كل عنصر يكون ترتيبه العدد 200 ومضاعفاته. ويتم تحديد العنصر الأول بشكل عشوائي.

ج. **انتقاء عينات من الوحدات النقدية - يُعد انتقاء العينات من الوحدات النقدية طريقة لانتقاء عينات إحصائية يُحتمل أن تظهر فيها المعاملة ذات القيمة العالية في العينة بدرجة أكبر من القيمة الأدنى، وتكون فرصة المعاملة التي يجري اختبارها متناسبة بشكل مباشر مع حجمها، وبالتأكيد سيتم اختبار أي معاملة تتجاوز متوسط فاصل انتقاء العينات. ويُستخدم أسلوب انتقاء عينات الوحدات النقدية بشكل أوسع نطاقًا من انتقاء العينات العشوائية البسيط لأنه عادة ما يكون أكثر كفاءة، حيث إن هوامش عدم اليقين في تقديرات الخطأ تكون أضيق بشكل عام.**

مع ذلك، قد تكون العمليات الحسابية المتضمنة في استخلاص عينة الوحدة النقدية مرهقة، وتتسم الطريقة بكونها عملية إذا أمكن جعلها تلقائية، وكذلك، إحصائيًا، يُعد هذا الأسلوب صالح فقط للشرائح السكانية التي لديها معدلات خطأ منخفضة.

د. **انتقاء عينات الوحدات النقدية الطبقية.** يقسم انتقاء عينات الوحدات النقدية الطبقية الشريحة السكانية إلى عدة مجموعات فرعية (طبقات)، ويجب تحديد الطبقات مسبقًا وفقًا لخصائص مختلفة داخل الشريحة السكانية، على سبيل المثال، وفقًا للمخاطر. وينبغي للمدقق أن يستخدم التقدير المهني عند تحديد هذه الخصائص بما في ذلك معرفته بالشريحة السكانية الخاضعة للرقابة. ويتم في كل طبقة تحديد عدد من العناصر مع انتقاء عينات الوحدات النقدية. وقد يختلف عدد العناصر المراد تحديدها باختلاف كل طبقة.

وبالنسبة لنوع معين من المهمات وموضوع الرقابة، وبالإستعانة بأي من هذه الطرق، يختار المدقق العينات لتنفيذ إجراءات الرقابة بشأن المخاطر المحددة لجمع الإثباتات الرقابية الكافية والمناسبة.

الاعتبارات المأخوذة عند انتقاء العينات لإجراء الاختبارات

من المهم الإشارة إلى أن تحديد حجم العينة يتطلب توثيق الاعتبارات المهمة لموضوع الرقابة، ويعتمد الدعم المقدم إلى حجم العينة والمستخدم في الرقابة على تقدير المدقق. إذ يعتمد على عوامل مثل أهمية اختبار الضوابط أو خطر عدم التزام مادي والذي يكون مهمًا في توثيق استخدام إجراءات انتقاء العينات.

بالإضافة إلى ذلك، قد تستخدم الأجهزة العليا للرقابة التوجيه الداخلي الخاص بها والذي يؤدي إلى وجود حجم العينة المختلف عن المنهج المقترح هنا. وعندما يحدد المدقق حجم العينة باستخدام الطرق المقترحة من الجهاز الأعلى للرقابة، سيكون أساس هذا القرار مهمًا أيضًا في توثيق تطبيقات انتقاء العينات وإجراءاته.

6.5 تقييم إثباتات الرقابة والتوصل إلى الاستنتاجات

ينص معيار الإيساي 4000.179 على أن المدقق يقارن أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها مع معايير الرقابة المذكورة لصياغة نتائج الرقابة للوصول إلى استنتاج (استنتاجات) الرقابة. ومن أجل الوصول إلى رؤية متوازنة وموضوعية، تستلزم عملية التقييم النظر في جميع الإثباتات المقدمة فيما يتعلق بنتائج الرقابة. ومن خلال تقييم نطاق العمل المُنجز، يحدد المدقق ما إذا كان قادرًا على استخلاص استنتاج ما. وإذا كان نطاق العمل غير كاف، فقد يفكر المدقق في اتخاذ المزيد من الإجراءات أو تعديل الرأي أو الاستنتاج بسبب محدودية النطاق.

إذا ما كانت الإثباتات المجمعة كافية وملائمة

تستمر عملية جمع الإثباتات حتى يتقن المدقق بوجود أدلة كافية ومناسبة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه والذي سيدعم استنتاج أو رأي المدقق.⁸⁵ يتعين على المدقق الالتزام بالشك المهني خلال عملية الرقابة للحد من خطر:

- التغاضي عن الظروف غير العادية،
 - المبالغة في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات من الملاحظات.
 - استخدام الافتراضات غير الملائمة في تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما وتقييم النتائج المستخلصة من ذلك.
- عند تقييم الإثباتات المجمعة، يستخدم المدقق الشك المهني بالتشكيك في الإثباتات المتضاربة وموثوقية المستندات، والإجابات عن الاستفسارات. بالإضافة إلى ذلك، يراعي المدقق مدى كفاية الإثباتات -التي تم الحصول عليها- وملاءمتها في ظل الظروف.
- يجب ألا يتجاهل المدقق خبرته السابقة عن أمانة المكلفين بتقديم الإثباتات ونزاهتهم، ومع ذلك، فلا اعتقاد بأمانة من يقدم الإثباتات وتحليهم بالنزاهة لا يعفي المدقق من ضرورة التحلي بالشك المهني خلال إجراء الرقابة. كما يجب أيضًا، بنفس القدر من الأهمية، مراعاة ما يلي:

- طبيعة وتوقيت وحجم الإجراءات المستخدمة في الحصول على الإثباتات.
- ما إذا تم الحصول على أدلة رقابة كافية ملائمة أم لا،

⁸⁵ معيار الإيساي 4000.150

- يحتاج لعمل أكثر لتحقيق أهداف معايير الرقابة ذات الصلة.
- استخلاص النتائج المناسبة بناءً على الإثباتات التي تم الحصول عليها.

بالنسبة لمهام التقارير المباشرة، يخطط المدققون إجراءات الرقابة لجمع الإثباتات عن المخاطر التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط. تتضمن إستراتيجية الرقابة ومستندات خطة الرقابة مصفوفة تخطيط الرقابة (النموذج التوضيحي 5.7) والتي تدرج جميع المخاطر لاختبار الرقابة باستخدام إجراءات متعددة من الرقابة. عند تنفيذ المدقق إجراءات الرقابة بشأن المخاطر المحددة، استنادًا إلى البيانات والتحليل المتعلق بها، يُصاغ المدقق نتائج الرقابة.

نتائج/ملاحظات الرقابة

تشير النتيجة الرقابية إلى الانحراف عن الالتزام، استنادًا إلى المعلومات المجمعة أثناء العمل الميداني، بين الوضع الحالي والمعايير. تتمثل العناصر المشتركة للنتيجة في المعايير (المرجعيات الواجب الالتزام بها)، والحالة (الوضع الذي وجد في مقابل المعايير)، والسبب (سبب وجود انحراف عن المعايير) والتأثير (النتائج المترتبة عن عدم الالتزام).

يُمكن تسجيل النتائج والمعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة والاستنتاجات والتوصيات في مصفوفة النتائج. تُعد مصفوفة النتائج أداة مفيدة لتسهيل تقييم النتائج وما إذا كانت تستند إلى أدلة مناسبة، فضلًا عن إعداد تقرير رقابة محكم.

ينشأ سرد النتائج من الاختبارات الجوهرية للتفاصيل (أو الإجراءات المنفذة) لجميع المخاطر المحددة. يوضح الجدول التالي عناصر مصفوفة نتائج الرقابة.

المخاطر/السؤال الرقابي:			
النتائج			
الرقابة المعايير	الحالة/ الإثباتات	السبب	التأثير
الاستنتاج:			
التوصيات (إن وجدت):			

الشكل التوضيحي 6.2: نموذج مصفوفة النتائج

في هذه المرحلة، يحدد المدقق أسباب عدم الالتزام وتأثيره. قد يؤدي عدم الالتزام إلى خسارة مالية أو خسائر أخرى للجهة، ويمكن أن يشير أيضًا إلى الطرف المسؤول عن عدم الالتزام. نظرًا لأهمية تحديد السبب، من الأهمية بمكان تحديد السبب الجذري لحالة عدم الالتزام المعينة.

يُمكن أن يُقدم المدقق توصيات مناسبة وقابلة للتنفيذ استنادًا إلى السبب الجذري المحدد. إذا تعذر تحديد السبب الجذري، لن تعالج التوصيات المشكلة الرئيسية، ولن تصحح الجهة عدم الالتزام المحدد. يتطلب تحديد السبب الجذري من المدقق التركيز على السبب الرئيس لعدم الالتزام، وليس على السبب السطحي أو السبب الواضح. وفيما يلي شرح لعملية تحليل السبب الجذري.

تحليل السبب الجذري:

يتم تحديد السبب الجذري باستخدام أدوات تحليل السبب الجذري المناسبة، على سبيل المثال: العصف الذهني، أو مخطط السبب والأثر أو المخطط التدفقي أو الإجابة عن الأسباب الخمسة. تعد أداة الأسباب الخمسة هي أبسط أداة لتحليل السبب الجذري، فهي تستخدم طريقة طرح الأسئلة لاستكشاف العلاقة بين السبب والأثر الكامن للمشكلة. يواصل المدقق بشكل أساسي في السؤال "لماذا" حتى يصل إلى استنتاج ذو أهمية. ينبغي طرح خمسة أسئلة على الأقل، على الرغم من أن الأسئلة الإضافية قد تكون مطلوبة أحيانًا إذا لم يتم تحديد السبب الحقيقي بعد. فيما يلي مثال توضيحي⁸⁶ على ذلك:

نتيجة عدم الالتزام	لا يف أسطول المركبات بالهدف المتاح المحدد: لا تلتزم الجهة بالمعايير لتوفير الخدمة المطلوبة مع تسليم المركبات.
السبب الواضح	عدم توافر مركبات كافية لدى الجهة
التوصيات	موجهة إلى أحد الأعراض أو السبب الواضح: ينبغي للجهة التأكد من تحقيق أسطول المركبات لهدف التوافر.

التعرف على السبب الجذري	عدم الالتزام بخدمة المركبات باستخدام أداة "الأسباب الخمسة":
السبب 1	لم تكن المركبات متاحة عادةً نتيجة لمشكلات ميكانيكية
السبب 2	عدم تواجد عدد كافٍ من الميكانيكيين في الموقع للقيام بعمليات الإصلاح الميكانيكية
السبب 3	أكمل عدد قليل من الفنيين التدريب في السنوات الأخيرة
السبب 4	عدم وجود عدد كافٍ من المعلمين لتقديم التدريب اللازم
السبب 5	تقاعد العديد من المدربين في نفس العام، في غياب أي خطة تعاقب أو إستراتيجية توظيف
التوصيات	استهداف السبب الجذري: ينبغي للجهة وضع خطة تعاقب وإستراتيجية توظيف بغرض دعم أنشطة صيانة المركبات.

يتبين للمدقق عند الإجابة على "الأسباب الخمسة" باستخدام تحليل السبب الجذري، أن الجهة لم تتمكن من تقديم خدمة المركبات. بالإضافة إلى ذلك، عدم وجود عدد كافٍ من السائقين المهرة في تقديم الخدمات. إذا أنهى المدقق عملية التحليل في المستوى السطحي أو السبب الواضح، فستكون التوصية أنه يجب على الجهة ضمان توفير خدمة المركبة وفقاً للقواعد المطلوبة. نظراً لأن ذلك لم يعالج المشكلة الرئيسية لعدم الالتزام، فلم يسفر عن أي تحسن في نظام الجهة وسيؤدي إلى تكرار عدم الالتزام.

مراعاة الأهمية النسبية:

بعد الانتهاء الكامل من مصفوفة النتائج الخاصة بجميع المخاطر المحددة، يحدد المدقق ما إذا كان عدم الالتزام جوهرياً أم لا. وفي هذه المرحلة يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية للقيمة والطبيعة أو السياق. ينص معيار الإيساي 4000.37 على أن المدقق يستخدم الأهمية النسبية في تقرير حجم إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها وتقييم أدلة الرقابة. ويستخدم المدقق الأهمية النسبية في تقييم عملية الرقابة وإنهائها لتقييم نطاق العمل ومستوى عدم الالتزام لتحديد أثر ذلك على الاستنتاج/الرأي.

إذا كان من الممكن قياس عدم الالتزام من الناحية الكمية، يمكن تطبيق الأهمية النسبية الكمية المحددة في مرحلة التخطيط. إذا كان عدم الالتزام غير نقدي وكمي، يُمكن للمدقق تطبيق الحد الأدنى من الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط. يستخدم المدقق التقدير المهني لتقرير مدى أهمية عدم الالتزام بالنظر إلى:

المبلغ المعني	يمكن أن يكون هذا مبلغ نقدي أو قياسات أخرى كعدد الأشخاص المعنيين وتأخيرات الأيام والأوقات، وما إلى ذلك
الوضوح والحساسية	للموضوع محل الرقابة، وتأثيرات عدم الالتزام وتبعاته
التوقعات	للهيئة التشريعية أو الجمهور أو غيرهم من الأطراف ذات العلاقة والمستخدمين النهائيين لتقرير الرقابة
الطبيعة والأهمية	للسلطات التي تحكم في موضوع الرقابة

يُمكن للمدقق توثيق النتائج حول المخاطر المحددة باستخدام نموذج أوراق العمل الوارد في النموذج التوضيحي 6.3: مصفوفة النتائج. فيما يلي مثال توضيحي لمصفوفة النتائج التي تم إعدادها استناداً إلى مثال عمليات مجلس المدينة الوارد في فصل التخطيط (القسم 5.2.3-هـ).

مثال: تنفيذ إجراءات الرقابة لعمليات مجلس المدينة			
مسألة الرقابة/المخاطر: قد لا توفر الجهة الترتيبات الكافية للوقاية من الحرائق في المباني المنجزة.			
معايير الرقابة	الحالة/الإشهادات	السبب	التأثير
بموجب البند 1.1.20xx لعام 20xx - الوقاية من الحريق "ينبغي تجهيز جميع المباني الجديدة بطفاية حريق واحدة في كل طابق".	فحص فريق الرقابة رسومات البناء المعتمدة والتحقق منها. بالإضافة إلى ذلك، قارن الفريق تنفيذ الشروط أثناء المعاينة المادية بالمواقع المحددة من 20/7/200xx إلى 22/7/20xx وفقاً للبند 1.1.20xx. وجد الفريق أن معدات السلامة من الحريق غير موجودة في أماكنها في معظم المباني على النحو الوارد في البند.	لم تفرض سلطة المدينة المتطلبات قبل الموافقة على استخدام رسومات وتصميمات المباني. بالإضافة إلى ذلك، لم يتضمن البند شرطاً ينص على عقوبة عدم وجود طفايات حريق، لا تستطيع سلطة المدينة فرض عقوبة في هذه الحالات.	نتيجة لذلك، تتعرض المباني المجهزة لخطر الحريق، وأخطار محتملة على حياة البشر.
الاستنتاج لم تلتزم الجهة بالمتطلبات بتوفير طفاية حريق واحدة على الأقل في كل طابق من المبنى وفقاً للبند 1.1.20xx لعام 20xx - الوقاية من الحريق.			
التوصيات ينبغي أن تتخذ الإدارة ضوابط سليمة للتأكد من الالتزام التام بشروط البند والموافقات المستقبلية، بالإضافة إلى ذلك، تنفيذ قواعد جزائية على عدم الالتزام وفقاً للبند المعدل 1.1.20xx لعام 20xx - الوقاية من الحريق			

التوصل إلى استنتاجات شاملة حول موضوع الرقابة

ينص معيار الإيساي 4000.184 على أنه بناءً على نتائج الرقابة والأهمية النسبية، يتوصل المدقق إلى ما إذا كان موضوع الرقابة متوافقاً، من جميع النواحي الجوهرية، مع المعايير المطبقة.

يصيغ المدقق الاستنتاج العام، أو الرأي الرقابي، في تقييم جميع الإثباتات ذات الصلة فيما يتعلق بالأهمية النسبية المحددة. استناداً إلى الأهمية النسبية، يقيم المدقق ما إذا كانت نتائج الرقابة مهمة بما يكفي للتوصل إلى موضوع الرقابة.

عند تقييم نتائج الرقابة لموضوعات الرقابة مع خصائص الالتزام غير النقدية، يجب استخدام مستوى الأهمية النسبية النوعية (مستوى عدم الالتزام المسموح به) في مرحلة التخطيط. يمكن أيضاً تعيين مستوى لكل مجال فردي من موضوع الرقابة بالإضافة إلى موضوع الرقابة ككل. قد يكون مستوى الأهمية النسبية لكل مجال من مجالات موضوع الرقابة، بصرف النظر عن مستوى الأهمية النسبية، مفيد في تقييم نتائج العينة وصياغة استنتاج.

مثال

- إذا كان موضوع الرقابة هو توريد المشتريات في وزارة البنية التحتية:
- يمكن تحديد المستوى الشامل (مستوى عدم الالتزام المسموح به) بنسبة 4%
 - يمكن تحديد مستوى المجالات الفردية الخاصة بموضوع الرقابة على النحو التالي:
تخطيط توريد المشتريات - 3% والاستعانة بمصادر خارجية - 5% وإدارة العقود - 4%

يجب تحديد مستوى المجالات الفردية بعد مراعاة المخاطر المتضمنة في كل مجال، وحالة الضوابط، وسجل الالتزام الماضي الخاص بالجهة في هذه المجالات.

تعد صياغة الاستنتاجات ذات نتائج اختبارات الضوابط عملية شائعة لدى مهمات التصديق أو مهمات التقارير المباشرة. تعد هذه عملية الرقابة المعتادة المتبعة للتوصل إلى استنتاج الرقابة عند استخدام اختبار الضوابط والعينات الإحصائية في موضوعات الرقابة التي تكون مدفوعة نحو القيمة ويمكن تحديد مقدار عدم الالتزام. إذا تم تطبيق العينات الإحصائية في مهمات التقارير المباشرة، فإن موضوع الرقابة يعتمد على القيمة، ويكون عدم الالتزام قابلاً للقياس الكمي، ويمكن اتباع نفس العملية لصياغة الاستنتاج.

عند صياغة الاستنتاج العام، يتعين على المدقق حساب معدل عدم الالتزام الفعلي. أولاً، يحدد المدقق حالات عدم الالتزام التي تم ملاحظتها في الاختبارات. على سبيل المثال، إذا كان إجمالي حجم العينة الذي تم اختباره 40 وكانت حالات عدم الالتزام المحددة 5، فإن معدل عدم الالتزام الفعلي سيكون $100 \times (40/5) = 12.50\%$. إذا تم ممارسة أخذ المعاينة التقديرية، يمكن للمدقق مقارنة معدل عدم الالتزام هذا مباشرة مع المعدل المسموح به من عدم الالتزام (المستوى) المحدد لموضوع الرقابة ذلك. إذا تجاوز معدل عدم الالتزام المستوى، فيجوز للمدقق استنتاج عدم توافق موضوع الرقابة مع المعايير المحددة.

ومع ذلك، من الممكن أن تقع حالات عدم الالتزام المحددة في مجال محدد لموضوع الرقابة ولا تنتشر عبر موضوع الرقابة بأكمله. بعبارة أخرى، تكون حالة عدم الالتزام غير شائعة. في هذه الحالة، يتعين على المدقق تعديل الاستنتاج بطريقة يتم إعلانها بشكل واضح.

عند قياس المدقق عدم الالتزام، يتم مقارنة قيمة عدم الالتزام بمستوى الأهمية النسبية النوعية المحددة للتوصل إلى الاستنتاج. يراعي المدقق أيضاً انتشار حالات عدم الالتزام، وتعديل الاستنتاج حسب الظروف.

6.6 ضمان الجودة في مرحلة العمل الميداني للرقابة

تمثل عملية ضمان الجودة، أثناء العمل الميداني للرقابة وجمع أدلة الرقابة وتقييمها، عنصراً مهماً في ممارسة الرقابة. عند اكتمال العمل الميداني، ينبغي للمدقق مراجعة جميع جوانب المهام الرقابية المنفذة أثناء الرقابة، بما في ذلك الاختبارات الرقابية المنفذة، والنتائج وأوراق العمل، وينبغي توثيق هذه المراجعات. يُعد ذلك مفيداً، في عملية المراجعة هذه، للتعرف على التغييرات والتحسينات الضرورية لعمليات الرقابة الحالية والمستقبلية. يراعي المدقق قائمة التحقق الواردة في الملحق 6-أ لمراجعة جودة العمل الميداني للرقابة.

رفع تقارير رقابة الالتزام ومتابعتها

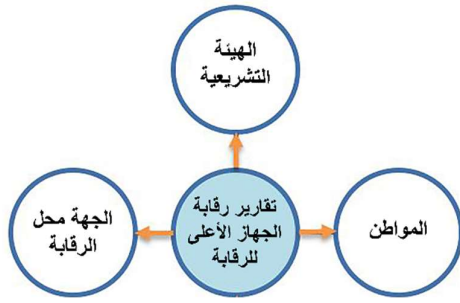


الفصل السابع

رفع تقارير رقابة الالتزام ومتابعتها

- 7.1 مبادئ رفع التقارير
- 7.2 عناصر تقرير رقابة الالتزام
- 7.3 رفع الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية للتقارير
- 7.4 رفع التقارير الخاصة بحالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها
- 7.5 ضمان جودة تقرير الرقابة
- 7.6 إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة
- 7.7 متابعة المهمات الرقابية

يُغطي هذا الفصل مرحلة رفع التقارير والمتابعة لعملية رقابة الالتزام، فهو يصف مبادئ رفع التقارير والشكل والأسلوب ومحتوى التقارير لمهام التقارير المباشرة ومهام التصديق.



الشكل 7.1: مستخدمو تقارير الرقابة الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة

كما يوفّر الجهاز الأعلى للرقابة معلومات للمستخدمين المستهدفين (الشكل 7.1) من خلال تقاريره الرقابية حول ما إذا كانت الجهات محل الرقابة تتبع القرارات والقوانين والإجراءات البرلمانية والسياسات التي أصدرها البرلمان وكذلك القوانين المعمول بها والشروط المتفق عليها أم لا. وينفذ المدقق إجراءات الرقابة لتقليل مخاطر الرقابة وضمان أن الاستنتاج أو الرأي الذي يقدمه يناسب الظروف المحيطة بمهمة الرقابة. ويشكل سريان هذا الضمان الأساس لإعداد تقارير رقابة الالتزام.

يبدأ المدققون في إعداد التقارير بصياغة النتائج والملاحظات الأولية. توافق إدارة الجهاز الأعلى للرقابة على الملاحظات الأولية بعد انتهاء الفريق من الإجراءات المتعارضة مع الجهة الخاضعة للرقابة. يضع المدقق الصيغة النهائية للتقرير للحصول على موافقة الجهاز الأعلى للرقابة وتقديمه إلى المستخدمين المعنيين وفقاً لصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة.

7.1 مبادئ رفع التقارير

لضمان إعداد التقرير وفقاً لمعايير الجودة وملاءمتها لجميع المستخدمين، ينبغي أن يتوافق مع المبادئ الخمسة لإعداد التقارير. ينص معيار الإيساي 4000.202 على أن المدقق يُعد التقرير الرقابي استناداً إلى مبادئ الشمولية والموضوعية والتوقيت والدقة والتناقض.

الموضوعية	تتطلب من المدقق أن يستخدم التقدير والشك المهنيين لضمان صحة التقرير على أرض الواقع وأن النتائج والاستنتاجات مُقدمة بطريقة ذات صلة وعادلة ومتوازنة.
الاكتمال	يتطلب من المدقق دراسة جميع نتائج المهام الرقابية ذات الصلة قبل إصدار التقرير، وينبغي توضيح العلاقة بين أهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بطريقة كاملة وواضحة.
التوقيت	يتطلب من المدقق إعداد التقرير في الوقت المطلوب إذا كانت النتائج يُمكن تطبيقها وذات صلة بالمستخدمين المستهدفين.
الدقة والمشورة	تتطلب من المدقق التحقق من دقة الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة، والتأكد أن النتائج تقدّم صورة صحيحة ومنطقية.
التضارب	يتطلب من المدقق تضمين استجابات الطرف المسؤول بشكل مناسب، وتقديم إجابات لهذه الاستجابات وتقييمها.

الشكل التوضيحي 7.1: مبادئ رفع التقارير

يُعد العامل الرئيس في إعداد التقرير التواصل الفعال إلى جانب الحصول على نتائج واستنتاجات واضحة وموضوعية حول أهداف المهمة الرقابية؛ فهو يتيح للقارئ فهم العمل المنجز والسبب من ورائه وكيفية. كما يوفر أيضاً توصيات عملية، دون إعاقة موضوع المدقق.

يشكل التخطيط المناسب وإجراء تدابير مراقبة الجودة أثناء العملية الرقابية أساس التقرير الجيد لرقابة الالتزام. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي للتقارير أن تكون واضحة ومكتوبة بلغة بسيطة وسهلة الفهم، وخالية من الالتباس أو الغموض وأن تتسم بالإيجاز والتوازن. وينبغي للمدقق أن يقدم في التقرير حججاً مقنعة مرفقة بأمثلة توضيحية. يساعد هذا التقرير الطرف المسؤول على اتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة اتجاه معالجة حالات عدم الالتزام، أما بالنسبة للمدقق، فيمثل سبيل التخطيط لمتابعة نتائجه. يراعي المدقق أثناء تحديده لكيفية إعداد التقرير:



7.2 عناصر تقرير رقابة الالتزام

عند النظر إلى أنواع المهام ودرجة التأكيد المقدم، يمكن أن تكون تقارير رقابة الالتزام للتأكيد المعقول - مهام التقارير المباشرة أو مهام التصديق. فيما يلي بيان هيكل ومحتوى هذين النوعين: للبت في شأن طول تقارير رقابة الالتزام وهيكلها، يتعين على فريق الرقابة مراعاة صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة وإطار العمل القانوني بجانب متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

فيما يلي عناصر تقرير الرقابة لمهمة التقارير المباشرة⁸⁷ ومهام التصديق⁸⁸:

مهام التقارير المباشرة	مهام التصديق
1. العنوان	1. العنوان
2. تحديد معايير الرقابة	2. المرسل إليه
3. الخلاصة التنفيذية (حسب الاقتضاء)	3. تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد
4. وصف موضوع الرقابة ونطاقه (مدى مهمة الرقابة وحدودها)	4. وصف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة والموضوع الأساسي عند الضرورة.
5. معايير الرقابة	5. نطاق الرقابة وحدودها بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة
6. توضيح الطرق المستخدمة وإظهار الأسباب المنطقية لاستخدامها.	6. مسؤوليات الطرف المسؤول والمدقق
7. النتائج	7. معايير الرقابة
8. الاستنتاج (الاستنتاجات) استنادًا إلى الإجابات عن أسئلة رقابية محددة	8. خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة
9. الردود الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة (حسب الاقتضاء)	9. الرأي/الاستنتاج
10. التوصيات (حسب الاقتضاء)	10. الردود الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة (حسب الاقتضاء)
	11. تاريخ التقرير
	12. التوقيع

تعد بعض هذه العناصر مشتركة بالنسبة لكل من مهام التقارير المباشرة ومهام التصديق. وتكون بعض العناصر محددة لكل نوع من أنواع المهام. يوجد أدناه توضيح للصفوف.

⁸⁷ معيار الإيساي 4000.210

⁸⁸ معيار الإيساي 4000.218

7.2.1 عناصر مشتركة لكل من مهمات التقارير المباشرة ومهمات التصديق:

العنوان	يشير عنوان التقرير بإيجاز إلى موضوع الرقابة بطريقة يمكن فهمها عن طريق القراءة بطريقة واضحة.
تحديد معايير الرقابة المسارية ومستوى التأكيد	في تقارير الرقابة الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، يُعلن الجهاز الأعلى للرقابة عن المعايير المتبعة عند إجراء الرقابة، وينبغي للجهاز أيضًا أن يشير، في تقرير الرقابة، إلى معايير الرقابة التي اتبعتها أثناء إجراء المهمة الرقابية المحددة الواردة بالتقرير. تختلف تقارير مهمات التقارير المباشرة عن تقارير مهمات التصديق في متطلباتها بخصوص نقل التأكيد. في مهمات التقارير المباشرة، قد لا يعرب المدقق صراحة عن تأكيد موضوع الرقابة إلا أنه يجب عليه منح المستخدمين القدر الضروري من الثقة. يشرح المدقق صراحة كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، وسبب وصول مجموعات النتائج والمعايير إلى استنتاج عام معين أو توصيات معينة. في تقرير مهمات التصديق، ينبغي أن تنقل الآراء والاستنتاجات مستوى التأكيد بشكل صريح.
وصف موضوع الرقابة والنطاق	ينبغي وصف موضوع الرقابة في تقرير الرقابة. تحدد مقدمة التقرير نطاق الرقابة في بيان واضح حول محور المهمة الرقابية ومداها وحدودها. وتتضمن كذلك الفترة الزمنية التي تغطيها المهمة الرقابية.
معايير الرقابة	يتعين تحديد المعايير التي يتم تقييم موضوع الرقابة وفقًا لها في تقرير المدقق. وقد يجري إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في صيغة تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه دائمًا وموثوق به. في الحالات التي لا يُمكن فيها تحديد المعايير المطبقة في الرقابة باستمرار أو يجب استنباطها من مصادر متصلة، يجب إدراج المعايير بوضوح في القسم الخاص بتقرير المدقق. وفي الحالات التي تتضارب فيها المعايير، يجب توضيح هذا التضارب،
توضيح الطرق المستخدمة وإظهار الأسباب المنطقية لاستخدامها	ينبغي للمدقق أن يصدر بيانًا واضحًا عن الإجراءات المتبعة لجمع الإثباتات عند الإجابة عن أسئلة الرقابة. وسيمكن هذا الأمر المستخدم من قراءة التقرير واتباعه واكتساب الثقة في صحة الاستنتاجات التي توصل إليها. ومن الضروري كتابة الخلاصة المنهجية بطريقة موضوعية، مما يسمح للمستخدمين المستهدفين بفهم العمل الذي تم إنجازه باعتباره حجر الأساس لصياغة استنتاج المدقق. ومع ذلك، لا ينبغي للخلاصة أن تكون موجزة، بحيث يصعب فهم العمل الذي أنجزه المدقق، ولا سيما فيما يتعلق بكيفية التوصل إلى الاستنتاج أو تكوين الرأي.
الاستنتاج (الاستنتاجات) أو الرأي وفق الإجابات عن بعض الأسئلة الرقابية	وتتم صياغة الاستنتاج أو الرأي على هيئة إجابات عن أسئلة الرقابة المحددة. وقد تتأثر طبيعة الصياغة بفعل صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والإطار القانوني الذي تمت تحت مظلة المهمة الرقابية. ينص معيار الإيساي 4000.191 على التزام المدقق بمشاركة الاستنتاج في شكل تقرير رقابي. ويُمكن صياغة الاستنتاج على هيئة رأي أو خلاصة أو إجابة عن أسئلة رقابية معينة أو توصيات. في مهمات التقارير المباشرة، يقدّم المدقق تأكيدًا من خلال قياس موضوع الرقابة وفق المعايير والصيغ والاستنتاج. ويوضح استنتاج مهمة الرقابة وجهة نظر المدقق من حيث إن موضوع الرقابة متوافق أو غير متوافق من جميع جوانب الأهمية النسبية بالمعايير المعمول بها. ويتم توضيح الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء. بالنسبة لمهمات التصديق، سيجري نقل مستوى التأكيد عن طريق الاستخدام الملائم لآراء المهمة الرقابية الموحدة. يرد شرح نماذج الآراء والاستنتاجات الخاصة بالتأكد في القسم 7.2.4.
الردود الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة (حسب الاقتضاء)	يُعد إدراج الإجابات على النتائج الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة جزءًا من مبدأ التناقض. ويتضمن الموافقة على الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة للمساعدة على ضمان أنها كاملة ودقيقة ومقدمة بطريقة تتسم بالنزاهة. ويتضمن كذلك، حسب الاقتضاء، إدراج ردود الجهة الخاضعة للرقابة إزاء المواضيع المطروحة سواء بشكل حرفي أو في الخلاصة. يُمثل المسح المبكر للحقائق حجر الأساس لإعداد تقرير سليم، وتقليل الوقت المستغرق في الموافقة على التقرير النهائي مع الجهة الخاضعة للرقابة. يرسل الفريق مسودة التقرير، مرفق بها موافقة الجهاز الأعلى للرقابة إلى الجهة الخاضعة للرقابة لإبداء التعليقات. خلال مرة تنفيذ الرقابة، يكون الفريق قد ناقش بالفعل النتائج الفردية مع الجهة. بهذا، تكون الجهة قد اطلعت على التقدم المحرز في الرقابة. يستند الوسيط المستخدم في تقديم النتائج إلى الجهة الخاضعة للرقابة على الأشكال النظامية للجهاز الأعلى للرقابة مثل خطاب الإدارة أو نتائج المسودة. كما أن الجهة محل الرقابة مُلزّمة بالرد على مسودة التقرير، وبمجرد استلام الفريق التعليقات من الجهة، يحلل المدقق هذه الردود والتأكد أن المشكلات التي تطرحها الجهة محل الرقابة قد وُضعت في الاعتبار أثناء صياغة التقرير. استنادًا إلى الإطار القانوني للجهاز الأعلى للرقابة، سينشر المدقق التقرير بأكمله وبه التعليقات أو سينشره في شكل خلاصة أو نسخة معدلة أو يُمكنه عدم نشر التعليقات.

7.2.2 عناصر خاصة بمهمات التقارير المباشرة:

الملخص التنفيذي	يستفيد المستخدمون المستهدفون من الخلاصة التنفيذية للعمل الذي تم إنجازه والطرق المستخدمة في فهم استنتاج المدقق. ولذلك، يجب أن يُقدّم الملخص التنفيذي للقارئ توضيحاً موجزاً حول كيفية إجراء مهمة الرقابة. يتضمن الملخص التنفيذي فقرة عن المعلومات الأساسية عن الجهة والتي توضح الموضوع الرئيس ومدى أهميته. وتتضمن كذلك الهدف وأسئلة الرقابة ونهج الرقابة، وتصف النتائج الرئيسة للرقابة والاستنتاجات في شكل ملخص من السهل قراءته وفهمه. ومن هذا المنطلق، يحصل القارئ على نظرة عامة عن أهم المشاكل على الإطلاق في الموضوع. ويتضمن الملخص التنفيذي أيضاً التوصيات الأساسية لمهمة الرقابة والبيان الذي يؤكد صحة إتاحة الفرصة للجهة الخاضعة للرقابة للتطبيق على التقرير. ويتراوح الملخص التنفيذي عادة من صفتين إلى ثلاث صفحات، وقد يكون أقل من ذلك حسب كل مهمة رقابية.
النتائج	يضم قسم النتائج وصف المدقق للأدلة التي تم جمعها مقارنة بالمعايير. تُصاغ نتائج الرقابة لمساعدة القارئ على فهم أسئلة الرقابة وتحليل المخاطر، استناداً إلى الإثباتات، وصولاً إلى الخلاصة بشأن المشكلة. يستخدم المدقق مصفوفة نتائج الرقابة المكتملة كأوراق عمل (على النحو الوارد في الفصل السادس) لصياغة النتائج. إذا كان هناك قدر كبير من المعلومات لدعم نتائج الرقابة، قد يُدرج المدقق هذه المعلومات في الملاحق.
التوصيات	ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق، حسب الاقتضاء، التوصيات المصممة للوصول إلى تحسينات. نظراً لأن هذه التوصيات قد تكون بناءة للجهة الخاضعة للرقابة، ينبغي أن تبتعد عن الإطناب بما يضر بموضوعية المدقق خلال المهمات الرقابية التي سيجريها في المستقبل. وإذا وضع المدقق توصية محددة ولم يطبق الطرف المسؤول هذه التوصية بعينها ولكنه يدرس خياراً آخر، فقد يميل المدقق في المهمات الرقابية التالية إلى الحكم على هذا الأمر باعتباره إخلال بالالتزام. وفي مثل هذه الحالات، تكمن النقطة الأساسية في تحديد ما إذا كانت التوصيات تتيح أمام الجهة استخدام الآلية التي تراها مناسبة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق الالتزام أم لا. يعد مناقشة التوصيات مع الجهة أحد التجارب الجيدة، قد يفترض المدقق أن التوصيات المقترحة مفيدة للجهة، لكن بعد مناقشتها، يُمكن أن توضح الجهة إمكانية التطبيق العملي للتوصيات أو توضح الصعوبات التي تعترض تطبيقها. واستناداً إلى المناقشة، يُمكن للمدقق تعديل التوصيات ووضعها في صيغتها النهائية.

7.2.3 عناصر محددة لمهمات التصديق:

المرسل إليه	يحدد المرسل إليه الطرف أو الأطراف الذين يتم توجيه تقرير الرقابة إليهم، ويوجه تقرير الرقابة عادة إلى الطرف المسؤول، ولكن في بعض الأحيان قد يكون هناك مستخدمين مستهدفين آخرين، وقد يكون المستخدمون المستهدفون جهات تشريعية أو رقابية مكلفة من جانب الحكومة أو المدعي العام أو الجمهور.
نطاق الرقابة وحدودها بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة	ينص التقرير على نطاق الرقابة في شكل بيان واضح حول محور المهمة الرقابية ومداها وحدودها من حيث التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وتتضمن كذلك المدة الزمنية التي تغطيها المهمة الرقابية.
مسؤوليات الطرف المسؤول والمدقق	يُفيد تحديد المسؤوليات النسبية لإعلام المستخدمين المستهدفين بمسؤولية الطرف المسؤول عن موضوع الرقابة الأساسي. يؤكد أيضاً أن المسؤول عن القياس أو التقييم يتحمل مسؤولية قياس موضوع الرقابة أو تقييمه وفق المعايير المعمول بها، وأن دور المدقق يتمثل في التوضيح باستقلالية عما تم توصّل إليه من رأي/استنتاج حول معلومات موضوع الرقابة. ويُمكن التعبير عن هذه المسؤوليات على الوجه التالي: مسؤولية الطرف المسؤول: وفق [بنود الاتفاقية مع المؤسسة XYZ بتاريخ xx.xx.20xx، فإن إدارة الهيئة الحكومية ABC تتحمل مسؤولية إعداد حسابات كاملة تتوافق مع بنود الاتفاقية]. مسؤولية المدقق: تكمن مسؤوليتنا في التعبير باستقلالية عن الاستنتاج/الرأي حول [حسابات المشاريع] استناداً إلى مهمتنا الرقابية. تم إنجاز العمل الخاص بنا وفقاً لـ (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بـ رقابة الالتزام). وتتطلب هذه المبادئ منا الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للمهمة الرقابية وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول سواء إن كان [استخدام أموال المشاريع يتوافق من جميع الجوانب المهمة مع بنود اتفاقية التمويل بتاريخ xx.xx.20xx أم لا]. وتتضمن المهمة الرقابية اتخاذ إجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم استنتاجنا. وتعتمد الإجراءات المتخذة على التقدير المهني للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر حالات عدم الالتزام الجوهرية سواء كان ذلك بسبب احتيال أو خطأ أم لا. ونعتقد أن إجراءات الرقابة التي نتخذها هي الإجراءات التي نراها مناسبة في ظل الظروف المحيطة. ونعتقد كذلك أن الإثباتات الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لاستنتاجنا.

تاريخ التقرير	ينبغي تحديد التاريخ في تقرير الرقابة وينبغي للمدقق التأكد من عدم تحديد تاريخ التقرير قبل حصوله على الإثباتات الكافية والمناسبة لدعم الرأي/الاستنتاج.
التوقيع	ينبغي توقيع تقرير الرقابة من قبل شخص يمتلك الصلاحية المناسبة للتوقيع، أي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة أو الشخص الذي حوّلت إليه هذه الصلاحية.

7.2.4 الرأي/الاستنتاج في مهمات التصديق

يقدم المدقق في مهمات التصديق تأكيداً عن طريق تقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد، وذلك عبر الآراء الموحدة أو الاستنتاجات الموحدة.

وعند صياغة المدقق لرأيه، فعليه مراعاة مستوى التأكيد المقدم. بالإضافة إلى ذلك، يُعبر المدقق عن رأيه بعبارة مكتوبة واضحة بشكل موحد، بشكل معدّل أو غير معدّل. كما يذكر في تقرير الرقابة حالات انتشار عدم الالتزام.

الرأي غير المعدل

يُعد رأي المدقق غير معدل في حالة عدم تحديد حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية.⁸⁹ فيما يلي مثالاً على الصيغة المحتملة للرأي غير المعدل (إدراج الصياغة المناسبة ضمن الأقواس حسب الحاجة).

الرأي غير المعدل
"اتضح لنا [التزام موضوع الرقابة للجهة الخاضعة للرقابة] -من كافة الجوانب الجوهرية، مع [المعايير المطبقة]"

الرأي المعدل:

يعدل المدقق رأيه⁹⁰ في الحالات التالية:

- أ) الحالات ذات الأهمية النسبية لعدم الالتزام؛ و
- ب) محدودية النطاق.

أ. قد تؤدي الحالات ذات الأهمية النسبية، حسب حالات عدم الالتزام، إلى:

i. رأي متحفظ	ii. رأي سلبي
إذا كانت حالات الانحراف عن الالتزام ذات أهمية نسبية، إلا أنها ليست متعارف عليها، يكون رأي المدقق كالتالي: 'بناءً على العمل الرقابي المنجز، اتضح لنا باستثناء [وصف الاستثناء]، التزام معلومات موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة من كافة الجوانب الجوهرية بـ [المعايير المطبقة] ...، أو	إذا كانت حالات الانحراف عن الالتزام ذات أهمية نسبية ومتعارف عليها، يكون رأي المدقق كالتالي: 'اتضح لنا عدم التزام [موضوع الرقابة] -من كافة الجوانب الجوهرية، مع [المعايير المطبقة] ... وانتشار حالات الانحراف عن الالتزام'

ب. بالنظر إلى مدى الحصر، واستناداً إليه، قد ينتج ما يلي:

iii. رأي متحفظ	iv. إخلاء مسؤولية
إن لم يتمكن المدقق من الحصول على دليل إثبات كافٍ ومناسب وكانت التأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية ولكنها غير منتشرة، يكون رأي المدقق كالتالي: من وجهة نظرنا، باستثناء [وصف الاستثناء]، لم يتمكن المدقق من الحصول على إثبات رقابة مناسب وكاف، وكانت التأثيرات المحتملة لا تتسم بالأهمية النسبية وغير شائعة؛ أو	إذا كان المدقق غير قادر على العثور على إثبات رقابة كافٍ ومناسب فيما يخص الالتزام بالمرجعيات، وكانت التأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية وشائعة، يكون رأي المدقق كالتالي: 'إننا لا نعرب عن رأينا إزاء موضوع الرقابة، حيث إننا لم نتمكن من الحصول على إثبات رقابة مناسب وكاف لإرساء قاعدة يستند عليها ...'

⁸⁹ معيار الإيساي 4000.193

⁹⁰ معيار الإيساي 4000.194

الاستنتاج:

تُعرض الاستنتاجات في مهمات التصديق بنفس الطريقة كما في مهمات التقارير المباشرة. تتضمن الاستنتاجات الموضحة بشكل مناسب لمهمات التأكيد المعقول ما يلي:

- عند التعبير عن الموضوع المحدد والمعايير المطبقة تكون الصيغة "من وجهة نظرنا، تمثل المؤسسة من كافة الجوانب الجوهرية بالمعايير".
- عند النظر إليها من حيث معلومات موضوع الرقابة والمعايير المعمول بها، "من وجهة نظرنا، تم إعداد التوقع حول نشاط الجهة بطريقة ملائمة في جميع الجوانب المهمة وفق المعايير".

7.2.5 إجراء مهمات التأكيد المحدود

في مهمات التأكيد المحدود، قد تكون صيغة الرأي غير المعدّل كالتالي:
"استنادًا إلى العمل المنفذ والموضّح في هذا التقرير، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المطبقة]".

قد يذكر الرأي المعدّل ما يلي:
"بناءً على العمل المنجز والموضّح في هذا التقرير باستثناء [وصف الاستثناء]، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المطبقة]"⁹¹.

في مهمات التأكيد المحدود، بجمع المدقق إثباتات مناسبة وكافية لتحقيق أهداف المهمات، ومع ذلك، تكون الإجراءات محدودة مقارنة بالإجراء اللازم لمهمات التأكيد المعقول.

⁹¹ معيار الإيساي 4000.195

7.3 رفع الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية للتقارير

ينص معيار الإيساي 4000.221، في الأجهزة العليا للرقابة التي لديها صلاحيات قضائية، على أنه ينبغي للمدقق أن يأخذ في الاعتبار دور المدعي العام أو المسؤولين عن معالجة المسائل القضائية داخل الجهاز الأعلى للرقابة، وينبغي أن يضمن -حسب الضرورة- العناصر التالية في كل من التقارير المباشرة ومهام التأكيد المباشر:

شكل التقرير: الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية
1. تحديد الأطراف المسؤولة والجهة الخاضعة للرقابة
2. الشخص (الأشخاص) المسؤولين المشمولين ومسؤولياتهم
3. تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل
4. مسؤوليات المدقق
5. خلاصة العمل المنجز
6. العمليات والإجراءات وما إلى ذلك التي تتأثر بأفعال عدم الالتزام و/أو الأفعال المحتملة غير القانونية. ويتضمن هذا ما يلي، حسب الاقتضاء:
○ وصف النتائج وسببها؛
○ الإجراء القانوني الذي تم انتهاكه (معايير الرقابة)؛
○ تبعات أفعال عدم الالتزام و/أو الأفعال غير القانونية المحتملة
7. الأشخاص المسؤولون وتوضيحاتهم فيما يتعلق بأفعال عدم الالتزام و/أو الأفعال غير القانونية المحتملة، حسب الاقتضاء
8. التقدير المهني للمدقق الذي يحدد ما إذا كان هناك مسؤولية شخصية لأفعال عدم الالتزام
9. قيمة الخسارة/إساءة الاستخدام/الإهدار الناتج والمبلغ الذي يجب سداده مقابل المسؤولية الشخصية
10. أي إجراءات تم اتخاذها من قبل الأشخاص المسؤولين أثناء المهمة الرقابية لتدارك الخسارة/إساءة الاستخدام/الإهدار الناتج
11. حجج الإدارة فيما يتعلق بالأفعال غير القانونية/أفعال عدم الالتزام

في المهمات الرقابية التي أجرتها الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية، يدرج مستخدمو تقارير رقابة الالتزام المدعي العام أو الأطراف المسؤولة عن التعامل مع المشكلات القضائية داخل الجهاز الأعلى للرقابة.

قد تحدد الأجهزة العليا للرقابة الصلاحيات القضائية لحالات عدم الالتزام. ويمثل هذا اقتراحات وقرارات نهائية حول المسؤولية الشخصية والعقوبات التي يتم إصدارها في الإجراءات القضائية. ويمكن قياس المسؤولية الشخصية بمدى مشاركة الشخص في معاملة عدم التزام (غير قانونية أو غير إلزامية أو مفرطة أو باهظة أو منافية للضمير) كما موضح في مستندات المعاملات التي وقع عليها هذا الشخص.

يتعين على المدقق أن يوضح في التقرير الطرق المستخدمة في تحديد ما إذا كان كل شخص مسؤول، يضطلع بدور في الإدارة وتسيير الأمور عبر استخدام الأموال أو الأصول العامة أو عبر مراقبتها، يتحمل مسؤولية أفعال حالات عدم الالتزام أم لا.

7.4 رفع التقارير الخاصة بحالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها

ينص معيار الإيساي 4000.225، على أنه عند إجراء مهمات رقابة الالتزام، إذا كان المدقق يصادف حالات عدم التزام قد تدل على أفعال غير قانونية أو غش/احتيال، ينبغي له أن يبذل العناية المهنية الواجبة والحيطة وأن يقوم بتبليغها إلى الجهات المسؤولة. وعلى المدقق اتخاذ بالغ الحيطة في عدم التدخل في الإجراءات أو التحقيقات القانونية المستقبلية المحتملة.

إعداد التقارير حول الأفعال غير القانونية المشتبه بها

أثناء اكتشاف أفعال غير قانونية محتملة بما في ذلك الاحتيال ولكنها ليست الهدف الأساسي لإجراء رقابة الالتزام، فعلى المدقق إدراج عوامل خطر التعرض للاحتيال في تقييم المخاطر الذي يُعده. ينبغي للمدقق توخي الحذر من مؤشرات الأعمال غير القانونية مثل الاحتيال خلال تنفيذ عملهم.

ويمكن للمدققين النظر في استشارة مستشار قانوني أو السلطات التنظيمية المختصة. فضلاً عن ذلك، يُمكن أيضاً توصيل شكوكهم إلى المستويات الإدارية المناسبة أو المسؤولين عن الحوكمة، ومن ثم متابعة الأمر للتحقق من اتخاذ الإجراء المناسب. نظراً للصلاحيات المختلفة والهيكل التنظيمية الموجودة على مستوى العالم، فإن الأمر متروك للجهاز الأعلى للرقابة لتحديد الإجراء المناسب المتخذ بشأن حالات عدم الالتزام المرتبطة بالاحتيال أو المخالفات الخطيرة.

يُمكن للمحكمة تحديد ما إذا كانت المعاملة المحددة غير قانونية وتشكل جريمة جنائية. إلا أنه يُمكن أن تتوصل الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية إلى عدم قانونية بعض العمليات. قد يبرر الجهاز الأعلى للرقابة فرض العقوبات على الطرف المسؤول وتقرير تعويض عن المبالغ أو الموجودات المختلسة أو المبالغ غير المبررة أو غير المستحقة.

على الرغم من أن المدققين لا يحددون إن كان الفعل غير القانوني يشكل مخالفة جنائية أو إذا حصلت مسؤولية مدنية، تقع عليهم مسؤولية تقييم ما إذا كانت العمليات المعنية مطابقة للقوانين واللوائح المعمول بها، وتحديد ما إذا كانت تشكل مخالفات تؤدي إلى فرض عقوبات من قبل المحاكم المختصة أو طلب استرجاع للمدفوعات غير المستحقة أو غير الصحيحة أو الموجودات المختلصة.

لا تتوافق الأعمال الاحتمالية بطبيعتها مع اللوائح وثيقة الصلة بالموضوع. ويُمكن للمدقق أيضًا أن يجد أن هناك اشتباه في وجود معاملات احتيالية، غير أنه لم يثبت بعد، أنها تتوافق مع المرجعيات. وينتج عن الاحتمال عادة ظهور تحفظات على الرأي في الالتزام الوارد في تقرير المدقق.

الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية

إذا ظهرت شكوك في وجود أفعال غير قانونية أثناء المهمة الرقابية، يُمكن للمدقق أن يعمل على توصيل هذه الشكوك إلى المستويات الإدارية المناسبة وكذلك المسؤولين عن الحوكمة. ويمكن أن يتمثل المسؤولون عن الحوكمة في هيئات وزارية أو إدارية عالية في أعلى هرم المعنيين بالتقرير. ويُمكن للمدقق بحسب مقتضى الحال وكلما كان ذلك معقولاً، متابعة الأمر والتأكد أن الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة قد اتخذوا الإجراء المناسب ردًا على الشبهات، مثل تبليغ سلطات إنفاذ القانون المعنية بالحدث. ويجوز للمدقق أيضًا إرسال تقريرًا بهذا الحدث مباشرة إلى سلطات إنفاذ القانون المعنية.

7.5 ضمان جودة تقرير الرقابة

يُعد ضمان جودة تقرير الرقابة بالنظر إلى مبادئ إعادة التقارير أمر ضروري للمدقق. يجب دعم النتائج والاستنتاجات بأدلة رقابية دقيقة وموثوقة في أوراق عمل الرقابة. يتعين تحليل المسائل الرقابية التي تم الإبلاغ عنها واستنتاجها. ينبغي الإشارة إلى وجهات النظر حول المسائل المهمة للجهة محل الرقابة والتي تم التعبير عنها في الرقابة على المسائل التي أثارها المدقق ومناقشتها في التقرير. ينبغي للمدقق الإقرار بوجود الإثباتات المادية المتضاربة مع شرح سبب رفضها أو عدم ورودها في استنتاجات التقرير. ستعتمد معايير الأهمية النسبية والأهمية على طبيعة الرقابة ونوع التقرير وغيرها من المخرجات.

ينبغي أن يتم مراجعة مسودة التقرير التي أعدها الفريق بعناية للتحقق من كفايتها من قبل قائد الفريق أو المشرف أو مدقق من ذوي الخبرة مستقل عن فريق الرقابة. ينبغي أن يرد الفريق بشكل مناسب على أي تعليقات أبقاها هذا المراجع. خلال هذه المراجعة، ينبغي توثيق كافة تعليقات المراجعين، والإجراءات التي اتخذت استجابة لذلك، والاحتفاظ بها في أوراق عمل الرقابة.

بعد مراجعة مسودة التقرير داخليًا، ينبغي تقديمه إلى الجهة محل الرقابة للمراجعة وإبداء التعليقات عليه ضمن الإطار الزمني المحدد. ينبغي أن يدرس المدقق التعليقات الواردة من الجهة محل الرقابة بعناية. ينبغي حل الخلافات الفعلية، مما قد يستلزم أعمال رقابية إضافية. ينبغي تسوية تقرير الرقابة، إذا كان ذلك مناسبًا، استجابة لتعليقات الجهة محل الرقابة.

يُمكن للمراجع الاستعانة بالقائمة المرجعية الواردة في الملحق 7-أ من أجل جودة مراجعة تقرير الرقابة.

7.6 إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة

ومن بين الممارسات الجيدة للجهاز الأعلى للرقابة إنشاء إستراتيجية تواصل أو سياسة لتقديم توجيه حول كيفية التعامل مع الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف ذات العلاقة أثناء عملية رفع التقارير. فيما يلي توضيح لكيفية التواصل مع الأطراف ذات العلاقة الرئيسية.

تبدأ عملية التواصل بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة في مرحلة التخطيط للمهمة الرقابية وتستمر طوال سير المهمة الرقابية. وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة إتاحة الفرصة أمام الجهة الخاضعة للرقابة للتعليق على نتائج الرقابة والاستنتاجات والتوصيات. وبعد إصدار مسودة التقرير، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة أن يطلب من إدارة هذه الجهة أن تقدم، خلال فترة زمنية محددة، تعليقاتها حول الموافقة على صلاحية وشمولية محتوى مسودة التقرير أو عدم الموافقة عليها. وقد يقابل فريق الرقابة المسؤولين بالجهة لمناقشة تعليقات الجهة و/أو التواصل إلى فهم كامل للتعليقات و/أو الحصول على أي معلومات إضافية مهمة ذات صلة بالتعليقات. وإذا حدث تعارض، فينبغي أن تُبذل الجهود لحل الآراء المتعارضة بهدف جعل عرض الصورة النهائية حقيقية وعادلة بالقدر الممكن. وتكون هذه الاجتماعات عادة محدودة العدد، وينبغي أن تدخل ضمن جدول زمني يتوافق مع جدول إصدار تقرير الجهاز الأعلى للرقابة.	الجهة الخاضعة للرقابة
يتسم التواصل مع البرلمان/الهيئة التشريعية بنفس القدر من الأهمية، لأن البرلمان هو المسؤول عن استخدام تقارير الأجهزة العليا للرقابة لتحسين الإدارة الحكومية ومساءلتها. وإذا حدث تجاهل للتقارير أو سوء فهم للرسائل، قد تضيق موارد الرقابة وقد تحوم الشكوك حول مصداقية الجهاز الأعلى للرقابة. تساعد الأجهزة العليا للرقابة الهيئات التشريعية مثل لجان الحسابات العامة من خلال إخبار أعضاء البرلمان بالمعلومات ذات الصلة حول نتائج المهمة الرقابية المعنية، وتقديم هذه المعلومات إليهم. وبالإضافة إلى التواصل	الهيئة التشريعية

المبكر، من الضروري أن يحضر ممثل (ممثلون) عن الأجهزة العليا للرقابة في جلسات الاستماع التي تتم فيها مناقشة تقارير الرقابة.	
يُصبح تقرير الرقابة وثيقة عامة بمجرد طرحه في البرلمان. ويُنشر التقرير والنشرات الإخبارية في وسائل الإعلام. وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة التأكد أن المعلومات التي وصلت إلى وسائل الإعلام قد تم تقديمها في الوقت الصحيح وأنها دقيقة وواضحة. وعند تقديم المعلومات، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة أن يكون متجاوب ومتعاون وذاخراً بالمعلومات، بدون الإخلال باستقلاليته أو الحياد السياسي أو مخالفة الامتيازات البرلمانية. يتم تسهيل التواصل مع وسائل الإعلام من خلال: • الإجابة عن أسئلة وسائل الإعلام • تجهيز نشرات إخبارية مرتبطة بالفرق الرقابية • تنظيم الأحداث الإعلامية وإدارتها مثل المؤتمرات الصحفية والمقابلات الشخصية • مساعدة الموظفين على وضع الأسئلة والإجابات في خطوط وسائل الإعلام • تدريب الموظفين إعلامياً • رصد أحدث الأخبار والنقاشات العامة حول الجهاز الأعلى للرقابة • إبلاغ الإدارة العليا بشأن المشاكل الناشئة في وسائل الإعلام • إجراء تحليلات إعلامية للمساعدة على تحسين تطوير الرسائل الإعلامية	وسائل الإعلام
يُعد المواطنون مصدرًا لأفكار الرقابة على القطاع العام، ومنبعًا لطلب إجراء مهمة رقابية، وكذلك مستخدمي التقارير الرقابية. ويُمكن التواصل معهم مباشرة أو عبر المنظمات غير الحكومية التي تمثلهم. واستنادًا إلى الظروف المحيطة بالدولة التي يوجد بها الجهاز الأعلى للرقابة، قد يتضمن هذا التواصل مزيجًا بين المقابلات التلفزيونية والمقالات والمنشورات فضلاً عن استخدام موقع الجهاز الأعلى للرقابة. تعد الأطراف ذات العلاقة المعنية الأخرى ممثلة للمجتمع الأكاديمي. ويتمتع الأطراف ذات العلاقة بمعرفة متخصصة في مجالات محددة في الرقابة، وقد تقدّم نظرة أكثر موضوعية وأقل ارتباطاً بالمصلحة الشخصية. وقد تكون المنظمات غير الحكومية مصدرًا مفيدًا للأفكار. فقد أجرت بحثها عن طريق الاستقصاءات ودراسات الحالة وقد يكون لديها مجموعة مختلفة من جهات الاتصال ذات الصلة. ويُمكن دفع المجتمع المدني للضغط على الهيئة التشريعية للقيام بمهامها، خاصة إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة يوفر معلومات حول موضوع يحظى باهتمامها.	المواطنون وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة

7.7 متابعة المهمات الرقابية

في بعض الأحيان، بعد إصدار تقرير الرقابة، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة، أن يتخذ التدابير المناسبة لتحديد الإجراء، إن وجد، التي اتخذتها الجهة محل الرقابة لتصحيح المشكلات التي كشف عنها تقرير الرقابة وتأثير هذه الإجراءات. ينص معيار الإيساي 4000.232، على أنه ينبغي للمدقق أن يقرر متابعة الآراء/الاستنتاجات/التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة متى كان ذلك مناسباً

ويتعين ملاحظة أنه لا يمكن تطبيق عملية المتابعة في جميع الحالات وفي كل الأجهزة العليا للرقابة. وستحدد صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة بالإضافة إلى طبيعة المهمة الرقابية إن كانت المتابعة ذات صلة. على سبيل المثال، إذا كان من صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة إجراء رقابة التزام على المؤسسات التي تملكها الدولة أو مشاريع القطاع العام، يجوز للجهاز الأعلى للرقابة إجراء متابعة للعمليات الرقابية لهذه الجهات.

دواعي المتابعة

يضطلع الجهاز الأعلى للرقابة بدور رصد الإجراءات التي يتخذها الطرف المسؤول إزاء المواضيع المطروحة في تقرير الرقابة، وتختلف الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي تم الإبلاغ عنها من قبل باختلاف طبيعة موضوع الرقابة وحالة عدم الالتزام المحددة والظروف المحددة التي تمت فيها المهمة الرقابية. تسهل عملية المتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بفاعلية، إذ توفر ملاحظات مفيدة للجهة الخاضعة للرقابة، ومستخدمي التقرير، والمدققين في عملية التخطيط للمهام الرقابية المستقبلية. وتخدم المتابعة العديد من الأغراض بالنسبة للأطراف الثلاثة:

بالنسبة للطرف المسؤول:	توضيح مدى فاعلية الجهة الخاضعة للرقابة في معالجة المشاكل. حيث إنها تعمل على تشجيع الاستجابة المناسبة لنتائج الرقابة من جانب الجهة محل الرقابة أو الجهات المسؤولة الأخرى. إذا تصرفت الجهة محل الرقابة للتغلب على المشكلات التي تم العثور عليها أثناء عملية الرقابة، فمن المناسب أن يدرك الجهاز الأعلى للرقابة هذه الحقيقة. من ناحية أخرى، إذا لم تتصرف الجهة محل الرقابة استجابة للرقابة، فمن المناسب أيضاً للجهاز الأعلى للرقابة أن يفصح عن أن المشكلة (المشكلات) ما زالت قائمة.
بالنسبة للمستخدمين المستهدفين:	الاطلاع على ما تم إنجازه بواسطة الطرف المسؤول والثغرات الحالية إن وجدت.
بالنسبة للمدقق:	تقييم مدى فعالية الرقابة التي يقوم بها. يتمثل الغرض الآخر من متابعة الرقابة في وضع أساس الرقابة في المستقبل. إذا كان يُعتقد أن المشكلات التي تم الكشف عنها سابقاً قد تم حلها، فقد تتطلب أعمال الرقابة اللاحقة في هذا المجال الحد الأدنى من الاختبارات للتأكد من أن المشكلة لم تعد قائمة. إذا لم يتم التغلب على المشكلة، فقد يكون هناك ما يبرر المزيد من أعمال الرقابة لتحديد طبيعة المشكلة وأهميتها، لطلب استجابة أكثر ملاءمة من الجهة محل الرقابة.

ماهية المتابعة

ينصب تركيز المتابعة على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المواضيع التي أثارها في تقرير الرقابة بطريقة واضحة.

يتابع المدققون بشكل عام ما يلي:

- التوصيات في تقرير الرقابة
 - المسائل التي أثارها المستخدمون المستهدفون، مثل البرلمان أو لجان الحسابات العامة أو الجمهور
- من الضروري ملاحظة أن المدقق قد يقوم بتوسيع النطاق لتضمين جوانب أخرى ذات صلة غير موجودة بالتوصيات. والهدف الأساسي هنا هو تحديد ما إذا كانت الجهة قد التزمت بجميع التعليمات اللازمة أم لا.

متى تنفذ المتابعة

يعتمد اتخاذ قرار الوقت المناسب للمتابعة على عدة عوامل. فإذا كانت المهمة الرقابية تتمثل في مهمات التأكيد لمرة واحدة، فقد لا يكون من الضروري المتابعة. وإذا توصل المدققون إلى انحرافات كبيرة لها آثار على المواطنين، فينبغي متابعة النتائج حتى وإن كان من المقرر إجراء هذه المهمة الرقابية مرة واحدة فقط. أما إذا كانت المهمة عبارة عن مهمة مباشرة وتنفذ على فترات محددة، فقد يكون من الضروري إجراء متابعة.

ينبغي للمدقق توفير وقت كافٍ للطرف المسؤول لتطبيق التوصيات والتأكد أن المتابعة ستكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين. وكنتيجة لذلك، يمكن للمدقق ممارسة التقدير المهني لهذا الغرض. وقد تتخذ بعض الأجهزة العليا للرقابة إجراءات المتابعة أثناء إجراء مهام رقابية حالية، ويعتمد هذا على مقدار تواتر المهمات الرقابية.

آلية المتابعة

وضعت الأجهزة العليا للرقابة سياسات وإجراءات لإنجاز عملية المتابعة. ويُمكن للمدقق وضع خطة رقابة تحدد الموارد التي ينبغي استخدامها والتوصيات ونتائج الرقابة التي ينبغي فحصها والإطار الزمني لإنهاء المتابعة.

قد تكون بعض إجراءات الرقابة التي تم استخدامها أثناء المهمة الرقابية الأولية قابلة للتطبيق أثناء المتابعة. وينبغي للمدقق إجراء تقييم لتحديد مدى كفاية الإجراءات. ويمكن أن تشمل عمليات المتابعة الأخرى إجراء الجهة الخاضعة للرقابة وجهات أخرى لمراجعات وتقييمات داخلية.

وبغض النظر عن شكل المتابعة، ينبغي للمدقق العثور على إثباتات كافية ومناسبة لدعم النتائج والاستنتاجات. ينبغي أن يتبع تقرير المتابعة نفس خطوات إعداد التقارير الخاصة بمهمة الرقابة بما في ذلك الإرسال إلى المستخدمين المعنيين ذوي الصلة.

قد يقرر الجهاز الأعلى للرقابة، استنادًا إلى نتائج المتابعة، الاستمرار في رصد تطبيق إجراءات الجهة الخاضعة للرقابة، أو يُمكنه اتخاذ قرار للاضطلاع بمهمة رقابية جديدة تمامًا. وفي المهمات الرقابية التي تُجرى بانتظام، قد تشكل إجراءات المتابعة جزءًا من تقييم المخاطر بالعام التالي.



الجزء د توثيق رقابة الالتزام

الفصل الثامن: توثيق الرقابة



الفصل 8

توثيق الرقابة

- 8.1 متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل التوثيق
- 8.2 الغرض من التوثيق
- 8.3 عناصر التوثيق
- 8.4 مكونات أوراق العمل
- 8.5 تنظيم عملية توثيق أوراق العمل
- 8.6 الاحتفاظ بالوثائق
- 8.7 قضايا السرية والشفافية

يوضح هذا الفصل التوثيق وأوراق عمل رقابة الالتزام على النحو الذي تقتضيه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والممارسات الجيدة ذات الصلة. يُشكل التوثيق المناسب طوال عملية الرقابة - بدءًا من التخطيط، إلى مراحل رفع التقارير - رقابة عالية الجودة والتي ستحظى بالمصادقية المطلوبة بين المستخدمين.

في عملية الرقابة، يجمع المدققون الإثباتات ويعملون على تنظيمها في صورة ورقية أو إلكترونية. ولكن دائمًا ما يسأل المدقق، "ما الذي يجب عليّ توثيقه بالضبط؟" تجيب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عن هذا السؤال لمساعدة المدقق في توثيق أوراق العمل المطلوبة. يبحث الجزء ج من الدليل التوثيق ومعايير مراقبة الجودة اللازمة في مراحل الرقابة المختلفة بالإضافة إلى نماذج مقترحة من أوراق العمل. يبحر هذا الفصل في وصف مدى إمكانية وضع المدقق للترتيبات اللازمة للتوثيق اللازم لضمان الجودة الشاملة للرقابة.

توفر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة توجيهًا بشأن المحتويات، والتسلسل، وشكل توثيق عملية الرقابة. تترك المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة شكل التوثيق للتقدير المهني للمدققين وللجهاز الأعلى للرقابة. غالبًا ما يتعين على المدققين التحلي بالإبداع في عملية التوثيق لدعم استنتاجات الرقابة الخاصة بهم. يتناول هذا الفصل الغرض من التوثيق وعناصره ومكونات أوراق العمل.

8.1 متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل التوثيق

ينص معيار الإيساي 4000.89، على أنه ينبغي للمدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كافٍ من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والإثباتات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ينبغي للمدقق إعداد وثائق الرقابة في الوقت المناسب، وتحديثها باستمرار طوال مهمة الرقابة، وإكمال توثيق الإثباتات التي تدعم نتائج الرقابة قبل إصدار التقرير الرقابي.

تتضمن عملية توثيق الرقابة، حسب الاقتضاء، (معيار الإيساي 4000.90):	شرح موضوع الرقابة.
	تقييم المخاطر وإستراتيجية الرقابة وخططها ووثائق ذات الصلة.
	الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية التي تغطيها الرقابة.
	طبيعة إجراءات الرقابة المطبقة وتوقيتها ومداها.
	نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والإثباتات الرقابية التي تم الحصول عليها.
	تقييم الإثباتات المكونة للنتائج والاستنتاجات والآراء والتوصيات.
	الاحكام التي تم إصدارها في عملية الرقابة والأسباب الكامنة خلفها.
	التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وتعقيبها.
	المراجعات الإشرافية والإجراءات الوقائية الأخرى المتخذة لرقابة الجودة.

ينبغي أن تكون الوثائق كافية لإظهار كيفية تحديد المدقق لهدف الرقابة والموضوع والمعايير والنطاق، بالإضافة إلى الأسباب التي أدت إلى اختيار طريقة تحليل معينة. ولهذا الغرض، يجب تنظيم عملية التوثيق من أجل توفير صلة واضحة ومباشرة بين النتائج والإثباتات التي تدعمها (معيار الإيساي 4000.91).

فيما يتعلق بشكل خاص بمرحلة التخطيط للرقابة، يجب أن تحتوي الوثائق التي يحتفظ بها المدقق على (معيار الإيساي 4000.92):

- المعلومات اللازمة لفهم الجهة التي يتم رقابتها وبيئتها مما يمكن من تقييم المخاطر.
- تقييم الأهمية النسبية لموضوع الرقابة.
- تحديد المصادر المحتملة للأدلة.
- الجدول الزمني وسجل المراجعة المكتنية والمقابلات ومحاضر الاجتماع ومصفوفة تخطيط الرقابة.

يتعين على المدقق اعتماد الإجراءات الملائمة للحفاظ على السرية والحفظ الأمن لتوثيق الرقابة. يحتفظ المدقق بتوثيق الرقابة لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية للاحتفاظ بالسجلات ولتمكين إجراء أعمال متابعة الرقابة (معيار الإيساي 4000.93).

بعد توثيق القرارات الرئيسية التي تم اتخاذها أمرًا ضروريًا لإثبات استقلالية ونزاهة المدقق في تحليله. ويتطلب وجود قضايا حساسة توثيق الحقائق ذات الصلة التي يعتبرها المدقق عند اختيار مسار عمل معين أو أثناء اتخاذ قرار معين. وبهذه الطريقة، يتم شرح الإجراءات والقرارات وتوضيحها (معيار الإيساي 4000.94).

في سياق الأجهزة العليا للرقابة ذات الاختصاصات القضائية، فإن التوثيق اللازم لتقديم مقترحات بالمسؤولية الشخصية تقع خارج نطاق هذا المعيار المهني (معيار الإيساي 4000.95).

وفقاً للمعايير، تتمثل الجوانب الأساسية للتوثيق وأوراق العمل فيما يلي:



يتم وصف هذه الجوانب أدناه.

8.2 الغرض من التوثيق

ينص معيار الإيساي 4000.90 على أن الغرض من التوثيق هو:

- تعزيز شفافية العمل المنجز؛
 - تمكين مدقق متمرس ليس له علاقة سابقة بالمراجعة من فهم الأمور الناشئة عن الرقابة.
- يعمل التوثيق على جعل المهام الرقابية المهمة قابلة للإدارة ومساعدة مشرف الرقابة ومراجع النظراء على تقديم تعليقات المراجعة الخاصة بهم. تساهم عملية إعداد توثيق الرقابة ومراجعتها في جودة الرقابة. يساعد توثيق الرقابة على:
- تقديم الدعم لتقرير المدققين.
 - مساعدة المدققين في إجراء المهمة الرقابية والإشراف عليها.
 - مساعدة مراجع الجودة في مراجعة جودة الرقابة.

مراجعة جودة الرقابة

يُعد فريق الرقابة والمشرفين والمديرين ومراجعي جودة الرقابة والمراجعين النظراء هم المستخدمين الرئيسيين لأوراق العمل. وبالنظر إلى وجهة نظر المستخدم، يتعين على المدقق التفكير فيما يريد المراجعون رؤيته والقواعد التي يريدون اتباعها. بالنسبة لرقابة الالتزام، يتمثل المعيار المرجعي في متطلبات معيار الإيساي 4000.

تُلزم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المدققين بإنشاء توثيق لعملية الرقابة بالشكل الذي يُمكن أي مدقق متمرس من متابعة المهمة وفهمها. ويتمثل المدقق المؤهل في أي فرد (سواء كان يعمل داخل أو خارج المنظمة الرقابية) يتمتع بكفاءات ومهارات تمكنه من إجراء المهمة الرقابية. وتشمل هذه الكفاءات والمهارات فهم:



لذا يتعين على المدققين إجراء عملية توثيق دقيقة في كافة مراحل الرقابة. تساعد عملية التوثيق الدقيقة المراجعين على فهم العمل المنجز وكيفية إنجازه وأسباب إنجازه.

بوجه عام، يُعد الجهاز الأعلى للرقابة مجموعة موحدة من أوراق العمل (كجزء من توثيق عملية الرقابة) والتأكد من كونهم ملتزمين ومقبولين لدى المشرف والمراجع. سيسهل كثيراً وضع توقعات واضحة بشأن التوثيق ونقلها إلى موظفي الجهاز الأعلى للرقابة، من عملية المراجعة الجيدة لدى كلاً من المدققين والمراجعين.

8.3 عناصر التوثيق

قد تتضمن أدلة التوثيق لدى المدقق، بشأن حالات عدم التزام المؤسسات المحددة أو المشكوك فيها على سبيل المثال، نسخ من السجلات أو المستندات أو محاضر الاجتماعات التي عُقدت مع الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو الأطراف الأخرى داخل المؤسسة أو خارجها.

ويتعين على المدققين توثيق إجراءات الرقابة المنفذة والإثباتات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بمعايير رقابة الالتزام المستخدمة في عملية الرقابة. سيُعد المدققون الوثائق التي توضح تنفيذ العمل على أرض الواقع مع المحافظة عليها.

لكي يتمكن المدققون من تحديد طبيعة توثيق عملية رقابة التزام نموذجية ومدى هذا التوثيق، ينبغي اعتبار ما يلي:

طبيعة	إجراءات الرقابة المنفذة؛
مخاطر	عدم الالتزام النسبي بالمعايير القابلة للتطبيق واستجابة المدققين للمخاطر التي تم تقييمها؛
مدى	تطبيق التقدير المهني (عند اتخاذ القرارات)؛
الأهمية النسبية	للأدلة التي تم الحصول عليها مقارنةً بالمعايير.

ينبغي أن يكون التوثيق مفصلاً بشكل كافٍ لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم:

العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة؛
تقييم المخاطر؛
إستراتيجية الرقابة وخطتها؛
طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهها ونتائجها؛
الإثباتات التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات المدققين أو آرائهم؛
الأسباب الكامنة وراء ممارسة المدقق للتقدير المهني؛
الاستنتاجات ذات الصلة.

8.4 مكونات أوراق العمل

استناداً إلى المعايير وأفضل الممارسات، فيما يلي بعض المكونات الشائعة لأوراق العمل التي تتبعها معظم عمليات التوثيق الرقابية:

ينبغي أن تحتوي أوراق العمل على:

- اسم المدقق، والمسمى الوظيفي، والأحرف الأولى من اسم المدقق
- تاريخ الإنجاز، ورقم الصفحة، والمرجع
- المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات
- إشارات مرجعية ثنائية الاتجاه

ينبغي أن تكون أوراق العمل:

- منظمة ومقروءة
- تشير إلى برنامج الرقابة
- مفهومة بدون شرح إضافي

في أوراق العمل:

- يتم توثيق الاستنتاجات
- يتم تضمين الوثائق الأصلية حسب الضرورة
- في حالة إصدار وثيقة من قبل الجهة، يتم كتابتها في أوراق العمل
- الإشارة إلى المراجعة وتوضيح جميع النقاط

المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات في أوراق العمل

يجب تضمين المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات في الصفحة الأولى من كل ورقة عمل مميزة. وينبغي أن يجيب كل عنصر على الأسئلة الآتية:

المصدر	الغرض	الإجراءات	النتائج	الاستنتاج
• من أين حصل المدقق على دليل ورقة العمل؟ • من قدمها للمدقق؟ • أي دليل نظر إليه المدقق؟ • أين الدليل وكيف يمكن للمدقق الحصول عليه مرة أخرى؟	• ما السؤال الذي تسعى ورقة العمل هذه إلى الإجابة عليه؟ • لماذا تم إنشاء ورقة العمل هذه، ولماذا تم إنجاز هذا العمل؟ • ما الخطوة التي سيتم تليتها؟	• ماذا فعل المدقق بشأن ورقة العمل هذه؟ • ما الإجراء الذي استخدمه المدقق؟ • ما الخطوات والإجراءات المفصلة التي قام بها المدقق؟	• ماذا نتج عن الإجراءات؟ • ما نتائج تطبيق الإجراءات؟	• ما إجابة الأسئلة المطروحة في الغرض؟ • هل كانت الخطوة مرضية؟ • ماذا فعل المدقق مع أي مشاكل ظهرت؟ • هل توصل المدقق بالمشاكل إلى الاستنتاج؟

تُعد هذه المعلومات مفيدة لمشرف الرقابة أو المراجع، إذ إنه بدون هذه العناصر، يجب أن يضع المشرف أو المراجع افتراضات أثناء مراجعة أوراق العمل. حيث يتعين على المدقق تسهيل عملية وصول المراجع إلى الاستنتاجات وتوجيهه إلى متابعة العملية بسلاسة.

يُعد الترابط بين العناصر أمرًا مهمًا. فعندما يتم إنشاء الترابط بشكل صحيح، يتطابق أيضًا الغرض والاستنتاجات مع الإجراءات والنتائج. مما يدل على وضوح الفكر ودعم الاستنتاجات المنطقية التي قام بها المدقق. وفي معظم الحالات، تغطي مصفوفة نتائج الرقابة (الموضحة في الفصل السابع) هذه العناصر في رقابة الالتزام.

8.5 تنظيم عملية توثيق أوراق العمل

وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يجب تنظيم عملية التوثيق من أجل توفير صلة واضحة ومباشرة بين النتائج والإثباتات التي تدعمها. إن المدقق هو الذي يحدد كيفية القيام بذلك، أحيانًا مع النظام أو الممارسات الموجودة في الجهاز الأعلى للرقابة. ربما قد أعد المدقق أوراق عمل متعددة تدعم الرقابة، إلا أنه يتعين على المدقق شرح هذه الأوراق وتنظيمها بمنهجية لمساعدة المراجع/المشرف على الفهم والتحليل. يسهل استخدام المذكرة المُلخصة هذه العملية.

المذكرة الموجزة

يمكن أيضًا تسمية المذكرة الموجزة بورقة إرشادية أو نموذج استنتاج أو مذكرة عليا تستند إلى ممارسات ومعايير الجهاز الأعلى للرقابة. تلخص المذكرة الموجزة مجموعة من أوراق العمل. لاحظ أنه قد يتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة عناصر المذكرة الموجزة التي تختلف عن تلك الموصوفة هنا.

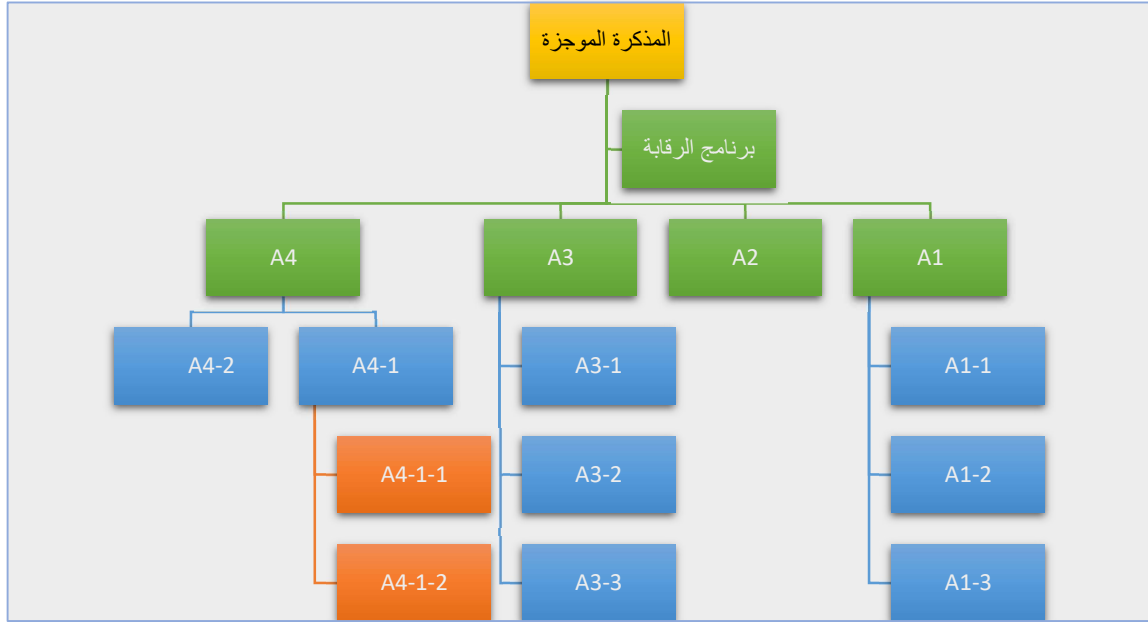
ستساعد المذكرات الموجزة المشرف أو المراجع في إكمال عملية المراجعة بكفاءة وفعالية. بالإضافة إلى ذلك، يتطلب إعداد هذه المذكرات من المدققين التعبير عن أحكامهم بوضوح وتوثيق القرارات المتخذة أثناء إجراء الرقابة، مما يسهل التعرف على العلاقة المنطقية بين أوراق العمل.

في التسلسل الهرمي لأوراق العمل، عادة ما تأتي المذكرة الموجزة في المرتبة الثالثة، على الرغم من أنها قد تكون مكتوبة في اللحظة الأخيرة. ويكون التسلسل الهرمي كما يلي:



مثال: المذكرة الموجزة	
هدف الرقابة	في الرقابة على قسم المشتريات وبعد جمع المعلومات وإجراء تقييم المخاطر، يقرر المدقق أن الهدف الشامل هو تحديد ما إذا كان قسم المشتريات يتوافق مع سياسات الشراء الهامة أم لا.
الأهداف الفرعية	ينطوي الهدف على ثلاثة أهداف فرعية لتحديد: - هل يتم شراء معدات تزيد قيمتها عن 9000 دولار وفقًا للسياسة؟ - هل إجراءات الشراء التي وضعتها الجهة تتم وفقًا للسياسة؟ - هل يتم منح العقود المهنية بما يتوافق مع السياسة؟
أوراق العمل	سيقوم المدقق بإنشاء مجموعة من أوراق العمل لدعم جميع الأهداف الفرعية، وسيستخدم الأحراف لتسمية مجموعات من أوراق العمل. 1. تجيب/المجموعة A من ورقة العمل على الهدف الفرعي 1: ما إذا كانت مشتريات المعدات التي تجاوزت 9000 دولار تم إجراؤها وفقًا للسياسة أم لا. 2. تُجيب/المجموعة B من ورقة العمل على الهدف الفرعي 2: ما إذا كانت إجراءات الشراء مكتوبة وفقًا للسياسة أم لا. 3. تجيب/المجموعة C من ورقة العمل على الهدف الفرعي 3: ما إذا كانت العقود المهنية متفقة مع السياسة أم لا. تلخص المذكرة الموجزة الخاصة بالهدف الفرعي 1 ما هي السلسلة A من أوراق العمل التي تم إنجازها وكيف أجاب المدقق على هدف الرقابة مع جميع الإثباتات ذات الصلة. بالتالي توضح الإجابات 1-A و 2-A و 3-A أداء كل إجراءات الرقابة ونتائجها.

تُعد المذكرة الموجزة هي نوع من الصيغة السردية لبرنامج الرقابة وقد تقع في التسلسل الهرمي أعلى أو أسفل البرنامج. وقد يبدو التسلسل الهرمي لورقة العمل كما يلي:



يمكن أن يكون هناك مذكرة موجزة رئيسة تلخص سلسلة أوراق العمل A و B و C، وتعتبر عن هدف الرقابة الشامل: "هل يلتزم قسم المشتريات بالسياسات المهمة؟" يمكن للمدقق إعداد مذكرة موجزة لجميع إجراءات الرقابة. تحتوي سلسلة أوراق العمل A-4 أعلاه على الكثير من أوراق العمل وقد تضمن ملخصاً لمساعدة المراجع في الفرز من خلال المجموعة وتمييز ما قام به المدقق.

عناصر المذكرة الموجزة: تشتمل المذكرة الموجزة على مكونات ورقة العمل - المصدر والغرض والإجراء والنتائج والاستنتاج، مع وصف سردي لهذه المكونات الخمسة في كل ورقة عمل. فيما يلي مثال على المذكرة الموجزة للسلسلة A.

مثال: شكل ورقة العمل	
المصدر	المقابلات والملاحظات والاختبارات الموضحة في سلسلة أوراق العمل A
الغرض	الإجابة على الهدف الفرعي "هل يتم شراء معدات تزيد قيمتها عن 9000 دولار وفقاً لقانون الولاية؟"
الإجراء	لقد عملنا على تحقيق خطوات البرنامج في المنطقة التي تم تحديدها، مما دعانا إلى: • تكرار الخطوة 1 • تكرار الخطوة 2 • تكرار الخطوة 3
النتائج	لاحظنا العديد من العناصر المهمة لعدم الالتزام: • تلخيص نتائج الخطوة 1 • تلخيص نتائج الخطوة 2 • تلخيص نتائج الخطوة 3
الاستنتاج	لم يلتزم قسم المشتريات بسياسات الشراء المهمة الواردة في القسم (II) XX فيما يتعلق بشراء المعدات التي تزيد عن 9000 دولار. على وجه الخصوص، سمحت الإدارة لنفس الشخص بشراء معدات بمبلغ أكثر من 9000 دولار واعتمادها. تم وضع هذه المشكلة كاستنتاج في التقرير.

يُمكن أن تتضمن المذكرة الموجزة ما يلي:

مصدر المسودة الأولية للتقرير

- بدلاً من الإشارة إلى النتيجة في إحدى ورقات العمل خارج المذكرة الموجزة، يمكن للمدقق تضمينها في المذكرة الموجزة، أو
- إضفاء الطابع الرسمي على القسم الذي يناقش فيه المدقق الهدف والاستنتاج ثم يضيفه لاحقاً إلى التقرير.

مذكرة مفصلة وموجزة

- يمكن أن تكون المذكرة الموجزة عبارة عن إعادة صياغة لكل ورقة عمل داعمة داخلها، بالإضافة إلى استنتاج شامل يختصر المجموعة بأكملها، أو
- يمكن أن تكون استنتاجاً شاملاً يلخص المجموعة بالكامل. وتتمثل إحدى الطرق الجيدة لتحديد مقدار التفاصيل التي يجب أن تحتويها المذكرة الموجزة في الإشارة إلى الممارسات المحددة في الجهاز الأعلى للرقابة.

تضمين المحتويات المطلوبة لأوراق العمل

- يتطلب المعيار أن يوثق المدقق ما يلي ضمن أوراق العمل:
- الهدف والنطاق والمنهجية
- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها
- إثبات الرقابة الذي تم الحصول عليه ومصدره والاستنتاجات التي تم التوصل إليها
- دعم التقديرات والنتائج والاستنتاجات والتوصيات المهمة
- إثبات المراجعة الإشرافية

على الرغم من أن المعايير لا تتطلب الاحتفاظ بالمذكرة الموجزة، إلا أنه يمكن مراعاتها ضمن الممارسات الجيدة للمدقق لتسهيل عمل المراجع. وسينظر المدققون في مصفوفات نتائج الرقابة التي تغطي جزء متطلبات التوثيق في أوراق العمل الداعمة والمفصلة.

8.6 الاحتفاظ بالوثائق

قد تطبق بعض الأجهزة العليا للرقابة سياسات وإجراءات تتماشى مع قوانينها ومعايير الرقابة في سبيل الحفاظ على وثائق عملها. وتكفل سياسات الحفاظ على الوثائق إمكانية استخدام السجلات ذات الصلة لعدد معين من السنوات بعد عملية الرقابة. وتوضح هذه السياسات والإجراءات دائماً ما يلي:

- المستندات المشمولة ضمن نطاقها
- الشكل الذي يتم به الاحتفاظ/أرشفة المستندات
- الفترة التي يجري خلالها الاحتفاظ بالمستندات
- كيفية الوصول إلى هذه المستندات عند الحاجة إليها

وفي هذا الصدد، ينبغي للمدقق التحقق مما إذا كان لدى الجهاز الأعلى للرقابة السياسات والإجراءات للاحتفاظ بالمستندات ومدى ملاءمتها، وفي حالة عدم ملاءمة هذه السياسات أو الإجراءات، يحق للجهاز الأعلى للرقابة النظر في تعزيز سياساته وإجراءاته بتوفير متطلبات كافية للاحتفاظ بالوثائق الرقابية.

وقد يرجع السبب في وضع هذه المتطلبات إلى الأهمية التاريخية لبعض أنواع هذه الوثائق والتي قد تتطلب -على سبيل المثال- الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى في المحفوظات الوطنية للدولة، وكذلك، ثمة متطلبات إضافية تتعلق بتصنيفات الأمن الوطني وتشمل كيفية تخزين هذه الوثائق. وينبغي أن يطلع المدققون على التشريعات السارية حول الاحتفاظ بالوثائق.

يتعين على الأجهزة العليا للرقابة ضمان التزام المدققين بالمتطلبات الأخلاقية للحفاظ على سرية المعلومات المجمعة خلال توثيق مهمة الرقابة. وينبغي للمدقق الحفاظ على هذه السرية ما لم تعلن الجهة صراحة بالكشف عن مثل هذه المعلومات أو إذا اقتضت الضرورة القانونية أو المهنية ذلك، وثمة حاجة مستمرة في القطاع العام إلى تحقيق التوازن بين السرية وضرورة توفر عنصري الشفافية والمساءلة، ويتطلب التوازن بين السرية والشفافية التمتع بتقدير مهني لضمان تحديد الوثائق ذات الطابع السري ومعاملتها على هذا النحو مع منح حق الاطلاع على هذه المعلومات في نفس الوقت عند الضرورة. وبالتالي من الأهمية بمكان أن يتعرف المدقق على سياسات الأجهزة العليا للرقابة وإجراءاتها المتبعة في التعامل مع سرية المعلومات، فقد تتضمن هذه الإجراءات أنواع وثائق الرقابة المقرر الحفاظ على سريتها وأنواع وثائق الرقابة المقرر إتاحتها للجمهور.

وعلاوة على ذلك، لا بد أن يحدد الجهاز الأعلى للرقابة تسلسل مسؤوليات التصريح بالكشف عن وثائق الرقابة بوضوح والإجراءات الروتينية المتبعة لإتاحة مثل هذه المعلومات عند الضرورة. وكذلك، قد يكلف المدققون بمسؤوليات قانونية إضافية تتعلق بسرية المعلومات، وترتكز على صلاحية الأجهزة العليا للرقابة أو التشريعات المرتبطة بالأسرار أو الخصوصية الرسمية. ويمكن أن تتعلق هذه التشريعات على سبيل المثال بعمليات رقابة خدمات الدفاع أو الصحة أو الخدمات الاجتماعية أو مؤسسات الضرائب.

ولا مناص من القول إنه ينبغي للمدققين التعرف على المتطلبات المحلية المرتبطة بسرية المعلومات التي يلتزمون بها. كما عليهم الإلمام بأي تشريعات تكفل حرية اطلاع الجمهور على المكاتبات الرقابية. وقد يتضمن هذا النوع من التواصل الخطابيات المرسلة والمستلمة من الجهة الخاضعة للرقابة أو الأطراف الأخرى والتي تتناول جمع الإثباتات الرقابية فضلاً عن اعتبارات وتقديرات قضايا الرقابة. وقد يلزم القانون جهات القطاع العام الاستجابة إلى طلبات الأطراف الخارجية للحصول على حق الاطلاع على وثائق الرقابة. وقد تسبب محاولات الطرف الخارجي هذه حرجاً شديداً، وذلك حال محاولة الحصول على معلومات بطريقة غير مباشرة من الجهاز الأعلى للرقابة عند تعذر الحصول على المعلومات مباشرة من الجهة الخاضعة للرقابة.

من حيث المبدأ، عندما تلتزم الجهة الخاضعة للرقابة قانونياً بجمع معلومات محددة وحفظها، تُحال كافة طلبات الأطراف الخارجية للحصول على هذه المعلومات عموماً إلى الجهة الخاضعة للرقابة. وفي الحالات التي يدرس فيها المدققون منح حق الاطلاع على وثائق الرقابة، فهم عادة ما يستشيرون الأطراف المعنية (مثل الجهة الخاضعة للرقابة التي تتعلق بها الطلبات) قبل الكشف عن المعلومات.

وفي بعض البيئات، تتعاقد الأجهزة العليا للرقابة مع مدققين من القطاع الخاص لإنجاز بعض مسؤولياتها الرقابية. وتتطلب الموافقة على مثل هذه التعيينات عادة معرفة المدقق المتعاقد معه والذي ينفذ العمل بإمكانية خضوع وثائق الرقابة إلى فحص الجهاز الأعلى للرقابة. وقد تخضع وثائق الرقابة أيضاً إلى فحص المؤسسات التي تمتلك حقوق قانونية للاطلاع على المعلومات المتعلقة بمهام المدقق الواجبة.

النماذج التوضيحية والملاحق



النماذج التوضيحية والملاحق

ملاحظة: يضم هذا القسم نماذج أوراق العمل، مثل النماذج التوضيحية والملاحق المشار إليها في الفصول ذات الصلة من هذا الدليل. وقد وُضعت هذه النماذج لتيسير التطبيق العملي لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام. ويُرجى العلم أن نماذج أوراق العمل تقترح التوثيق المناسب لمهمة الرقابة ولا تفرض الالتزام به. وقد يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تعديل نماذج أوراق العمل لجعلها ملائمة لصلاحية الأجهزة العليا للرقابة وممارسات الرقابة وتنسيقها مع أوراق عملها الحالية.

النماذج التوضيحية الواردة في الفصل الرابع: خطة العمل السنوية للجهاز الأعلى للرقابة فيما يخص تغطية رقابة الالتزام

النموذج التوضيحي 4.1: توثيق مهمة الرقابة المحتملة
النموذج التوضيحي 4.2: وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات

الملحق 4-أ: تصنيف الجهات استنادًا إلى قيمة المخاطر
الملحق 4-ب: اختلاف مهام المدقق بتعدد أنواع رقابة الالتزام

النموذج التوضيحي 4.1: توثيق مهمة الرقابة المحتملة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.64

المسؤول عن تقييم مهمة الرقابة	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

المهام الرقابية المحتملة	
الوحدة التنظيمية	اسم المهمة
المرجع:	
الصلة بالأولوية الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة:	
I – مجال/نطاق الرقابة	
الأنشطة الرئيسية:	
الإطار القانوني:	
المعلومات المالية ومعلومات أخرى:	
الأدوار والمسؤوليات:	
II – أسباب الرقابة	
المخاطر	
الملاءمة:	
الأهمية النسبية:	
المهام الرقابية السابقة:	
التوقيت:	
القيمة المضافة المحتملة (بما في ذلك الأثر والتوقيت والتغطية)	
III – تنظيم الرقابة	
أسئلة الرقابة (الأسئلة الرئيسية والأسئلة الفرعية المحتملة) أو ما يمكن أن تقيمه مهمة الرقابة:	
معايير الرقابة (أو مصادر المعايير):	
المصادر الرئيسية لإثباتات الرقابة:	
الجهات الخاضعة للرقابة:	
IV – ملاحظات	
الجدوى (الصعوبات المحتملة في مسائل الرقابة/القابلية للرقابة...):	
مصادر الرقابة المقدرة:	
استخدام نتائج الرقابة الحالية:	
☐ نعم ☐ لا	
V – أعضاء الفريق	

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج توثيق مهمة الرقابة

توثيق عملية تحديد المهمات الرقابية المحتملة. وقد تحدد الفرق المختلفة في الجهاز الأعلى للرقابة مهمات رقابية مختلفة، ويتعين تكرار هذه العملية في كل مهمة رقابية محددة سعياً لتمكين الإدارة من الموافقة على قائمة المهمات الرقابية. ومن ثم، سيتناول المشرف أو الإدارة المهمات المحددة في التخطيط العام لرقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة.	الهدف من النموذج
معيار الإيساي 4000.64	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
انظر في الشرح الوارد في القسم 4.2 من الفصل الرابع مع هذا الدليل العملي، ثم اكتب في الصف الأعلى الصلة بالأولويات الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة؛ علماً بأنه يمكن استنتاج هذه الصلة من الخطة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة، حيث إنها حددت المجالات الرئيسة ذات الأولوية التي سينصب عليها تركيز الجهاز الأعلى للرقابة في فترة التخطيط الإستراتيجي. وإذا لم تجد صلة واضحة بالخطة الإستراتيجية، ورأى الفريق أنه يجب النظر في الموضوع رغم ذلك، اكتب السبب الداعي لذلك. الصف I يشير إلى الأنشطة الرئيسة لمجال الرقابة، والمعلومات القانونية والمالية والمعلومات الأخرى ذات الصلة، والشخص المسؤول عن هذا المجال، مما يعطي لمحة عن المجال المقرر مراعاته. الصف II المخاطر الحرجة المتوقعة من المجال في هذه المرحلة، والمصلحة العامة ومصلحة الأطراف ذات العلاقة، وأي قيمة مضافة محتملة بما في ذلك الأثر والتوقيت والتغطية. وتكون الأهمية النسبية مشمولة بطبيعة الحال في هذه المرحلة من التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. الصف III يشير إلى الطريقة التي يمكن تنظيم الرقابة بها، فلا يجب أن تكون أسئلة الرقابة محددة في هذه المرحلة، ولكن يمكن تقييم هذه الأسئلة المؤقتة، إلى جانب معايير الرقابة المحتملة والمصادر المحتملة لإثباتات الرقابة والجهات الخاضعة للرقابة التي قد تدخل في نطاق الرقابة. الصف IV بشمل الصعوبات المتوقعة في مهمة الرقابة، وقابلية الرقابة، وموارد الرقابة والاستخدام الممكن لنتائج الرقابة الحالية ما يساعد الإدارة في تحديد ما إذا كان يجب إدراجها في الخطة أم لا. الصف V يتضمن معلومات عن أعضاء الفريق الذين اقترحوا المهمات الرقابية.	التوجيهات
قد يراجع شخص بدرجة وظيفية أعلى من المدقق الاقتراح مع مراعاة سياق الجهاز الأعلى للرقابة بأسلوب عملي، ويمكن توثيق ذلك في النموذج، وتستند هذه العملية إلى هيكل الجهاز الأعلى للرقابة وتشكيل فريق الرقابة. ومن ثم يصدق المراجع على الاقتراح ويرسله إلى الإدارة أو المشرف.	المراجعة
من المقرر أن يتوصل المشرف على الرقابة والإدارة إلى إمكانية خضوع المهمة المقترحة للرقابة، فستساعد هذه العملية الإدارة في ترتيب الأولويات الإستراتيجية المحددة في الخطة وتحقيق الغايات التي تم التخطيط لها.	الاستنتاج

النموذج التوضيحي 4.2: وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.64

المسؤول عن إعداد الخطة	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

مدة الخطة السنوية: (.....)							
المهام والموارد المقررة							
التعليقات	تاريخ الانتهاء المقرر	تاريخ البدء المقرر	التكاليف (السفر والخبراء وما إلى ذلك)	حجم العمل الذي يُجرّيه فرد واحد أسبوعيًا خلال المدة المقررة	حجم العمل الذي يُجرّيه فرد واحد أسبوعيًا في المهمة	الوصف	
						مثال: التخطيط السنوي	المهام غير الرقابية
						المهمة 2 وما إلى ذلك	
						إجمالي عدد المهام غير الرقابية	
						المهمة 1	المهام الرقابية الإلزامية
						المهمة 2 وما إلى ذلك	
						إجمالي عدد المهام الإلزامية	
						المهمة 1	المهام الرقابية المحددة
						المهمة 2 وما إلى ذلك	
						إجمالي عدد المهام المحددة	
						مثال: الخدمات القانونية	وظائف الدعم
						خدمات تكنولوجيا المعلومات وما إلى ذلك	
						إجمالي الدعم	
							إجمالي الموارد

الاستنتاج

تم إعداد المهام الرقابية السنوية ومتعددة السنوات والموارد المخصصة لها مع مراعاة ما سبق.

(التوقيع)
المراجع:
التاريخ:

(التوقيع)
الاسم:
التاريخ:

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات

يكن الهدف في إعداد خطة عمل تتضمن جميع مهمات الجهاز الأعلى للرقابة وتقديم إرشادات حول كيفية تحديد الجهاز الأعلى للرقابة الموارد اللازمة للمهمات الرقابية المحددة في رقابة الالتزام.	الهدف من النموذج
معيار الإيساي 4000.64	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
تذكر مدة خطة الرقابة بالأعلى، وتُعطى المهمات المقررة في الصفوف بينما الموارد المطلوبة في الأعمدة. ويوجد أدناه توضيحاً للصفوف، بينما تتضمن أعمدة الموارد حجم العمل الذي يُجرى فرد واحد أسبوعياً وتكلفته وإطاره الزمني، وقد تم تناولهم مع المهمات في الصفوف أدناه:	التوجيهات
الصف I اكتب جميع المهمات غير الرقابية التي يجريها الجهاز الأعلى للرقابة، مثل: الخطة السنوية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة أو الأعمال الإدارية أو التدريب أو أي أعمال استشارية أخرى أو المهمات الخاصة التي يحددها الأطراف ذات العلاقة والتي لا ترتبط بالرقابة وما إلى ذلك، ثم استكمل الصف المعني مع مراعاة أعمدة الموارد مثل: حجم العمل المطلوب الذي يُجرى فرد واحد أسبوعياً وتكلفته وإطاره الزمني. وعند تسجيل جميع المهمات، أضف الأعمدة في صف "الإجمالي" الخاص بجميع المهمات غير الرقابية. الصف II بطريقة مماثلة، اكتب جميع المهمات الرقابية الإلزامية التي يجب على الجهاز الأعلى للرقابة القيام بها بموجب صلاحيته القانونية كل عام، مثل: الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام ومتطلبات الرقابة الأخرى التي يقتضيها التشريع. ثم استكمل عمود الموارد لكل مهمة واحسب إجمالي الموارد المطلوبة لجميع المهمات الإلزامية. الصف III يجب استكمال صف المهمة الرقابية المحددة بنفس الطريقة، بحيث يتم استكمال المعلومات المتعلقة بحجم العمل المطلوب الذي يُجرى فرد واحد أسبوعياً وتكلفته وإطاره الزمني في الأعمدة لكل مهمة محددة. ثم احسب إجمالي الموارد المطلوبة لكل مهمة محددة. الصف IV استكمل الموارد المطلوبة لجميع وظائف الدعم الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، بحيث تتضمن تكنولوجيا المعلومات والمجال القانوني والمجال الاستشاري والتدريب الخارجي وما إلى ذلك، ثم أضف الصفوف لكل خدمة للحصول على صورة كاملة عن الموارد اللازمة لتوفير وظائف الدعم. الصف V حدد إجمالي الموارد التي يحتاجها الجهاز الأعلى للرقابة لإجراء جميع الأنشطة أو المهمات. وسيتضح في هذه المرحلة الموارد التي يمتلكها الجهاز الأعلى للرقابة، والموارد التي يحتاج إليها لإتمام المهمات الإلزامية غير الرقابية ووظائف الدعم. ثم اقتطع جميع هذه الموارد من إجمالي الموارد، حتى يمكنك تخصيص الموارد المتبقية للمهمات الرقابية المحددة.	
بناءً على المعلومات الواردة في الجدول وتحليل الموارد، يتم تحديد الموارد المتاحة للمهمات المحددة وتقديمها إلى المسؤولين من أجل اعتمادها.	الاستنتاج العام الذي توصل إليه عضو فريق الرقابة
يراجع المشرف الاستنتاج ويرسله إلى إدارة الجهاز الأعلى للرقابة للنظر في تكاليفات الرقابة المستقبلية الخاصة بالفرق.	مراجعة المشرف

تصنيف الجهات استنادًا إلى قيمة المخاطر⁹²

تُصنّف الجهات الخاضعة للرقابة باعتبارها جهات رئيسة قابلة للرقابة، و وحدات رقابية، و وحدات تنفيذية. وتقوم الوحدات الرقابية على تفويض الصلاحيات، والاستقلال الوظيفي والأهمية التشغيلية. كما يتم عادة تصنيف الجهات الخاضعة للرقابة باعتبارها جهات مرتفعة المخاطر أو متوسطة المخاطر أو منخفضة المخاطر بناءً على الميزانية ومستويات الإنفاق. وتيسر قاعدة بيانات الحكومة الخاصة بنفقات الجهات من عملية تنفيذ إطار تحليل المخاطر.

- فئات الإنفاق العامة:
- I. الخدمات والمنافع الشخصية
 - II. النفقات الإدارية
 - III. الخدمات والإمدادات التعاقدية
 - IV. المنح
 - V. نفقات أخرى
 - VI. الاستحواذ على أصول رأس المال ونفقات رأس المال
 - VII. التسويات المحاسبية

تقييم المخاطر المتأصلة: يُصنّف الإنفاق في حسابات جميع الجهات تحت 70 مسميًا رئيسيًا مختلفًا للإنفاق من قبل جميع الجهات الخاضعة للرقابة، ويعد تنظيم مسميات الإنفاق الرئيسة الـ 70 هذه في الحسابات حسب فئات الإنفاق السبع العامة التالية:

يتم تحديد إنفاق كل جهة خاضعة للرقابة وتقييمه وفقًا لسبعة مقاييس مخاطر متأصلة تُقاس بدرجات من 1 إلى 5.

م.	عامل المخاطر المتأصلة	ملاحظات	درجة الخطر (1 - 5)
1	التقدير	تنطوي التعاملات والقرارات الخاصة بالتقدير على مخاطر متأصلة أعلى.	
2	السلطة التقديرية	تنطوي التعاملات الخاصة بالسلطات التقديرية على مخاطر متأصلة تتعلق بإساءة استخدام تلك السلطات.	
3	درجة التعقيد في التعاملات	تنطوي التعاملات - مثل الاستحواذ على رأس المال وتنفيذ المشروع - على تعقيدات ولذلك تعكس مستوى أعلى من المخاطر المتأصلة.	
4	تحويل التمويل	لا تحول بعض الجهات الأموال سوى للوكالات التنفيذية ولا تقوم بتنفيذ المشاريع/البرامج، فينتج عن ذلك مخاطر منخفضة.	
5	إشرارك الوكالات الخاصة	قد توجد مصالح لدى الوكالات الخاصة المنخرطة في تسليم البرامج وهو ما يعكس مخاطر متأصلة أعلى.	
6	الموارد البشرية	قد تتأثر العناية اللازمة المطلوبة في الجهات التي تعاني من نقص حاد في القوى العاملة وهو ما يؤدي إلى مخاطر متأصلة أعلى.	
7	التعامل المباشر مع الجمهور	تعاني الجهات التي تتعامل مباشرة مع الجمهور من مخاطر متأصلة أعلى نسبيًا بسبب التأثير الخارجي، وما إلى ذلك.	
		المخاطر المتأصلة للإنفاق الرئيس	درجة الخطر/35

بناءً على درجة الخطر المتأصلة لكل فئة من مسميات الإنفاق الرئيسة للجهة، فإن "القيمة الإجمالية للمخاطر المتأصلة" في الجهة تحسب عبر جمع قيمة المخاطر المتأصلة لجميع فئات الإنفاق الرئيسة للجهة ومن ثم ضرب نفس القيمة في قيمة الإنفاق الحقيقي.

فئات الإنفاق	اسم "الفئة" الرئيسة لمسمى الإنفاق	عامل المخاطر الكامنة	الإنفاق الحقيقي	الإنفاق المرجح بالمخاطر
I	الخدمات والمنافع الشخصية	خ1	إ1	خ1*1
II	النفقات الإدارية	خ2	إ2	خ2*2
III	الخدمات والإمدادات التعاقدية	خ3	إ3	خ3*3
IV	المنح	خ4	إ4	خ4*4
V	نفقات أخرى	خ5	إ5	خ5*5
VI	الاستحواذ على أصول رأس المال	خ6	إ6	خ6*6
VII	التسويات المحاسبية	خ7	إ7	خ7*7
		قيمة المخاطر المتأصلة =		الإجمالي الكلي

⁹² تم الاستناد إلى العرض التقديمي للجهاز الأعلى للرقابة في الهند في الاجتماع الخامس عشر للجنة الفرعية لرقابة الالتزام، المنعقد في 9-10 من أكتوبر 2018، في لوكسمبورغ

تقييم مخاطر الضبط: ستعاني الجهات ضعيفة البيئة الرقابية من مخاطر ضبط مرتفعة. ويتم تقييم مخاطر الضبط عبر أربعة مقاييس:

- الإنفاق والضوابط المتعلقة به
- الضوابط المتعلقة بالتكنولوجيا
- مخرجات الرقابة الداخلية والخارجية
- عوامل أخرى

يحتوي كل معيار على مقاييس أخرى فرعية بإجمالي 100 مقياس.

عوامل مخاطر الضبط	درجة الخطر	عوامل مخاطر الضبط	درجة الخطر
الإنفاق والضوابط المتعلقة به	(5 - 1)	الرقابة الداخلية/الخارجية	(5 - 1)
إجراءات الميزانية وضوابطها		الرقابة الداخلية / الفحص	
زيادة الإنفاق		جودة الحفاظ على السجلات	
حالات الاحتيال المسجلة، وما إلى ذلك		ملاحظات الرقابة	
تجميد الأصول / شهادات الاستخدام المتعلقة		التقييم القائم على تقارير رقابة الأداء وتقييمات الأداء	
الضوابط المتعلقة بالتكنولوجيا	(5 - 1)	عوامل أخرى	(5 - 1)
تحويل المنفعة مباشرة إلى المستفيدين		التقييم المستند إلى تحليلات البيانات	
ربط المستفيدين بمعرف هوية مميز		آلية رقابة الجودة	
استخدام المناقصات الإلكترونية في عمليات الشراء		نقص الموارد البشرية	
رصد البرنامج عبر الإنترنت		التقارير الإعلامية	
تقديم الخدمات عبر الإنترنت			
نظام الإدارة المالية العامة			
استخدام تقنية الاستشعار عن بعد/ نظام المعلومات الجغرافية			
تقييم ضوابط تكنولوجيا المعلومات بناءً على رقابة تكنولوجيا المعلومات			

مخاطر الضبط = إجمالي درجات مخاطر الضبط / 100

قيمة المخاطر وتصنيف الجهات

يمكن تحديد درجة الخطر للجهة الخاضعة للرقابة بعد احتساب درجة مخاطر الضبط والمخاطر المتأصلة وفقاً للمعادلة التالية:

درجة الخطر في الجهة =

(إجمالي درجة المخاطر المتأصلة في الجهة بالقيمة النقدية) X

(درجة مخاطر الضبط في الجهة)

م.	التصنيف	سقف الخطورة بالدولار الأمريكي
1.	خطر مرتفع	3.5 مليون
2.	خطر متوسط	70,000 إلى 3.5 مليون
3.	خطر منخفض	أقل من 70,000

تصنيف المخاطر للجهة الخاضعة للرقابة

يُنظر إلى الجهات الخاضعة للرقابة عند تصنيفها على أنها جهات مرتفعة المخاطر أو متوسطة المخاطر أو منخفضة المخاطر بناءً على درجة الخطر التي تمثلها. كما تُحدّد وتيرة مهمة الرقابة ويُشكّل فريق الرقابة وفقاً لمستوى تصنيف الخطر.

الملحق 4-ب: اختلاف مهام المدقق بتعدد أنواع رقابة الالتزام

مراحل الرقابة	التأكيد المعقول		التأكيد المحدود	
	التقارير المباشرة	مهام التصديق	التقارير المباشرة	مهام التصديق
التخطيط	يختار المدقق موضوع الرقابة ويقدم معلومات حول موضوع الرقابة،	يقدم الطرف المسؤول معلومات حول موضوع الرقابة والتي يجمع المدقق على أساسها إثباتات رقابية كافية وملزمة.	يختار المدقق موضوع الرقابة ويقدم معلومات حول موضوع الرقابة.	يقدم الطرف المسؤول معلومات حول موضوع الرقابة والتي يجمع المدقق على أساسها إثباتات رقابية كافية وملزمة.
	إجراءات أكثر توسعاً في تقييمات المخاطر، وفهم الجهة والبيئة وتقييم الضوابط الداخلية.	إجراءات أكثر توسعاً في تقييمات المخاطر، وفهم الجهة والبيئة وتقييم الضوابط الداخلية.	إجراءات أقل توسعاً في تقييمات المخاطر، وفهم بيئة الجهة وفي تقييم الضوابط الداخلية.	إجراءات أقل توسعاً في تقييمات المخاطر، وفهم بيئة الجهة وفي تقييم الضوابط الداخلية.
	يمكن استخدام العناصر الثلاثة لمخاطر الرقابة الثلاثة (المخاطر المتأصلة، ومخاطر الضبط، ومخاطر الاكتشاف).	ينبغي للمدقق أن يتناول العناصر الثلاثة لنموذج المخاطر.	يمكن استخدام العناصر الثلاثة لمخاطر الرقابة (المخاطر المتأصلة، ومخاطر الضبط، ومخاطر الاكتشاف).	ينبغي للمدقق أن يتناول العناصر الثلاثة للمخاطر.
جمع إثباتات الرقابة	من المهم الدمج بين أساليب الرقابة المختلفة.	من المهم الدمج بين أساليب الرقابة المختلفة.	من المحتمل التوصل إلى استنتاج استناداً إلى الإجراءات التحليلية وعمليات المعاينة.	من المحتمل التوصل إلى استنتاج استناداً إلى الإجراءات التحليلية وعمليات المعاينة.
	يجب دائماً تضمين الاختبار الموضوعي.	يجب دائماً تضمين الاختبار الموضوعي.	الإجراءات التحليلية وعمليات المعاينة كافية.	الإجراءات التحليلية وعمليات المعاينة كافية.
	يجمع المدقق إثباتات رقابية كافية ومناسبة لاستنتاج ما إذا كان الموضوع يتوافق من جميع الجوانب النسبية مع المعايير المناسبة المحددة.	يجمع المدقق إثباتات رقابية كافية ومناسبة لاستنتاج ما إذا كان الموضوع يتوافق من جميع الجوانب النسبية مع المعايير المناسبة المحددة.	الإجراءات محدودة مقارنة بما هو ضروري لمهمة التأكيد المعقول.	الإجراءات محدودة مقارنة بما هو ضروري لمهمة التأكيد المعقول.
تقييم الاستنتاجات وصياغة الاستنتاجات	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.
	يعرض استنتاج مهمة الرقابة وجهة نظر المدقق من حيث إن موضوع الرقابة متوافق/غير متوافق من جميع جوانب الأهمية النسبية مع المعايير المعمول بها.	يعبر الاستنتاج/الرأي الذي توصل إليه المدقق عن وجهة نظره حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة تتوافق/لا تتوافق مع المعايير المعمول بها.	يعبر الاستنتاج/الرأي أنه لم يتبادر إلى ذهن المدقق ما يدعو إلى الاعتقاد بأن النتائج لا تتوافق مع معايير الرقابة.	يعبر الاستنتاج/الرأي أنه لم يتبادر إلى ذهن المدقق ما يدعو إلى الاعتقاد بأن النتائج لا تتوافق مع معايير الرقابة.
	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.
رفع التقارير و المناقشة	هيكّل التقارير في معيار الإيساي 4000.210	هيكّل التقارير في معيار الإيساي 4000.210	هيكّل التقارير في معيار الإيساي 4000.218	هيكّل التقارير في معيار الإيساي 4000.218
	يتعين على المدقق أن يبين ضمناً ما إذا كانت الاستنتاجات ذات تأكيد محدود أو معقول.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتعين على المدقق أن يبين ضمناً ما إذا كانت الاستنتاجات ذات تأكيد محدود أو معقول.	يتعين على المدقق أن يبين ضمناً ما إذا كانت الاستنتاجات ذات تأكيد محدود أو معقول.
	يمكن للمدقق تقديم التأكيد إما من خلال: أ. استنتاجات تعبر بوضوح عن مستوى التأكيد، أو ب. شرح كيفية التوصل للنتائج ووضع المعايير وصياغة الاستنتاجات.	يمكن للمدقق تقديم التأكيد إما من خلال: أ. استنتاجات تعبر بوضوح عن مستوى التأكيد، أو ب. شرح كيفية التوصل للنتائج ووضع المعايير وصياغة الاستنتاجات.	يمكن للمدقق تقديم التأكيد إما من خلال: أ. استنتاجات تعبر بوضوح عن مستوى التأكيد، أو ب. شرح كيفية التوصل للنتائج ووضع المعايير وصياغة الاستنتاجات.	يمكن للمدقق تقديم التأكيد إما من خلال: أ. استنتاجات تعبر بوضوح عن مستوى التأكيد، أو ب. شرح كيفية التوصل للنتائج ووضع المعايير وصياغة الاستنتاجات.
رفع التقارير و المناقشة	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.	يتم تقديم الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات عن أسئلة رقابية محددة أو توصيات أو آراء.	يتم تقديم المدقق التأكيد إما من خلال الآراء أو الاستنتاجات الموحدة. وعادة ما يتم استخدام الآراء.
	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.
	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.	يتم تقديم المدقق التأكيد بتقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد.

- النموذج التوضيحي 5.1: إستراتيجية الرقابة
- النموذج التوضيحي 5.2: فهم الجهة وبيئتها
- النموذج التوضيحي 5.3: فهم الضوابط الداخلية وبيئة المراقبة
- النموذج التوضيحي 5.4: تقييم مخاطر الاحتيال
- النموذج التوضيحي 5.5: تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط
- النموذج التوضيحي 5.6: سجل المخاطر
- النموذج التوضيحي 5.7: خطة الرقابة

الملحق 5-أ: مراجعة جودة التخطيط للرقابة

النموذج التوضيحي 5.1: إستراتيجية الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.137

اسم الجهة	فترة الرقابة

المسؤول عن إعداد مصفوفة إستراتيجية الرقابة	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

م.	1	2	3
	عناصر إستراتيجية الرقابة	الوصف	التعليقات
1	خصائص الرقابة		
2	هدف الرقابة		
3	موضوع الرقابة، ونطاقها ومعاييرها		
4	الجهات المشمولة في المهمة الرقابية		
5	نوع المهمة		
6	مستوى التأكيد المطلوب توفيره		
7	تشكيل فريق الرقابة		
8	آليات رقابة الجودة لمهمة الرقابة		
9	التواصل مع الجهة محل الرقابة و/أو المسؤولين عن الحوكمة		
10	مسؤوليات رفع التقارير		
	أمور مهمة أخرى، إن وجدت		

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج إستراتيجية الرقابة:

الهدف من استكمال النموذج	إن الهدف من نموذج أوراق العمل هذا هو إعداد إستراتيجية رقابة شاملة، تفصل عناصر الإستراتيجية وتوضح كيفية تأثير كل بند في التخطيط للرقابة وتنفيذها، وفي مرحلة رفع التقارير الخاصة بمهمة الرقابة.
متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	معيار الإيساي 4000.137
التوجيهات	العمود 2 اذكر الوصف بناءً على القرارات المتخذة بشأن كل عنصر من العناصر الإستراتيجية المذكورة في العمود 1. العمود 3 أضف تعليقات، إذا كان المدقق يرى أن العناصر الإستراتيجية ستؤثر على مرحلة التخطيط والتنفيذ لمهمة الرقابة.
الاستنتاج	يتعين على قائد فريق الرقابة والمشرّف الانتهاء إلى توفير العناية الملائمة في جميع المجالات المهمة التي تؤثر على الرقابة واتباع إستراتيجية مناسبة للتعامل مع الأمور التي كان من المحتمل أن تؤثر في التخطيط للرقابة وتنفيذها، وإلى جانب ذلك، تحديث وثيقة أوراق العمل الخاصة بإستراتيجية الرقابة باستمرار.
الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع	ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد ورقة العمل ووثقها واسم المراجع في النهاية.

النموذج التوضيحي 5.2: فهم الجهة وبيئتها

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.131

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الوصف	الأسئلة
الإطار القانوني للجهة	
	1. التشريع المرخص للجهة والأنشطة المصدق عليها بموجب التشريع
	2. اللوائح الصادرة بموجب التشريع المرخص وتأثيرها على عمليات الجهة
	3. ما مدى التزام الجهة بالإطار القانوني؟
	4. هل ثمة أحكام في اللوائح تختص بقواعد الإدارة المالية ولوائحها؟
أهداف الجهة وإستراتيجياتها	
	5. أهداف الجهة
	6. السياسات والإستراتيجيات الأساسية لتحقيق الأهداف
تنظيم الجهة وحكومتها	
	7. هيكل الحوكمة الخاص بالجهة
	8. الهيكل التشغيلي والمخططات التنظيمية والترتيبات الإدارية
	9. الموارد المالية والموارد البشرية والموارد الأخرى
عمليات الجهة التجارية وإجراءاتها	
	10. ما طبيعة عمليات الجهة؟ الوظائف الأساسية للجهة
	11. كيف ترتبط مجالات الرقابة الهامة بعمليات الجهة
	12. أنواع البرامج أو الوظائف أو المشاريع المدارة من قبل الجهة
	13. تقارير العملية بخصوص المعلومات العامة عن وظائف/عمليات الجهة أو الموضوع
	14. المخططات الهامة للعمليات التجارية والرسم البياني للعمليات
	15. المخاطر التشغيلية المرتبطة بأهداف الجهة وإستراتيجياتها والتي قد تؤدي إلى حالات عدم الالتزام الجوهري
نظم الإدارة المالية للجهة	
	16. إطار إعداد التقارير المالية الذي تستخدمه الجهة في رفع التقارير المالية
	17. إجراءات الموازنة للجهة
	18. نظام المحاسبة الخاص بالجهة ومتطلبات إعداد التقارير والموع
	19. وظائف الرقابة الداخلية والخارجية للجهة

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج فهم الجهة وبيئتها:

الهدف العام من استكمال النموذج	الهدف من هذا النموذج لورقة عمل المهمة الرقابية هو إيجاد فهم الجهة وتوثيقها، وفهم بيئتها ذات الصلة بالمهمة الرقابية. ويتطلب معيار الإيساي 4000.131 أن يُقِيم المدقق مخاطر عدم الالتزام عن طريق فهم الجهة وبيئتها. [ملاحظة: يمكن إعداد النموذج بناء على موضوع الرقابة، مثل برنامج أو عملية أو عقد شراء خاص بالجهة].
متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	معيار الإيساي 4000.131
النتائج	يتعين على المدقق فهم الجهة وبيئتها لتقييم مخاطر عدم الالتزام فيما يخص عملياتها وأنشطتها المالية وبناءً على القائمة الواردة بالنموذج أعلاه، يستطيع المدقق التوصل إلى فهم عام للجهة أخذاً بعين الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية. ومن الأهمية بمكان أن يفهم المدقق العمل الأساسي للجهة. وعند توثيق فهم الجهة وبيئتها، ينبغي للمدقق أن يضع في اعتباره المخاطر المتعلقة بالجهة (مخاطر العمل أو مخاطر الجهة) التي قد تحدث أثناء سير العمل والتي قد تنشأ عن عدم التزام جوهري داخل الجهة. يجب دراسة قائمة وثائق المصدر المذكورة في الجدول أدناه كمصدر ممكن للعثور على المعلومات اللازمة وتوثيقها. ينبغي للفريق أن يتأكد من ارتباط التوثيق بتقييم مخاطر عدم الالتزام الجوهري (المخاطر المتأصلة) وتقييم بيئة الرقابة.
الاستنتاج	ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد ورقة العمل ووثقها واسم المراجع في النهاية.
الإثباتات التي يقدمها المُعد والمراجع	

مصادر الوثائق المحتملة لفهم الجهة:

م.	المستندات
1	صلاحيات المنظمة وأدوارها ومسؤولياتها
2	مسودات القوائم المالية
3	الميزانية المعتمدة للحكومة، والمشاريع والمنظمات غير الحكومية
4	وثائق الخطة
5	قائمة بالأنشطة الرئيسية المنفذة أثناء الفترة المقرر تنفيذ الرقابة خلالها
6	تنظيم المشروع
7	حسابات المنح والقروض
8	وثائق المشروع
9	قائمة القوانين والقواعد واللوائح ذات الصلة والمعمول بها
10	اتفاقيات المنح والقروض
11	حسابات صندوق الموازنة الموحدة
12	مصادر التمويل الأخرى للجهة
13	قائمة المؤسسات الكبرى التي تتحمل النفقات
14	محاضر اجتماع المراجعة
15	ملفات المراسلة المهمة
16	متطلبات رفع التقارير المالية المعيارية
17	إجراءات تدفق الأموال المشتملة على التعويضات والتسديدات
18	التقارير الرقابية السابقة والتقارير الرقابية الداخلية
19	قائمة الحسابات البنكية وكشوف الحسابات
20	القواعد واللوائح المالية
21	قواعد المشتريات

النموذج التوضيحي 5.3: فهم الضوابط الداخلية وبيئة المراقبة

مرجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.134

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	توقيع	مراجعة واعتماد	توقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

[ملاحظة: تُصاغ المفاهيم الأساسية لإطار المراقبة الداخلية في شكل 17 مبدأ مرتبطاً بالعناصر الخمسة للإطار⁹³. مع العلم أن الأسئلة المذكورة فيما يلي تستند إلى هذه المبادئ ذات الصلة بجميع الجهات، ويجب أن تكون هذه الأسئلة معروفة وفعالة ومتجانسة بأسلوب متكامل لتوفير نظام فعال للمراقبة الداخلية.]

الوصف	أسئلة حول عناصر المراقبة الداخلية
بيئة الرقابة:	
	1. كيف تضمن الجهة التزامها نحو النزاهة والقيم الأخلاقية؟
	2. ما الآليات/الهيئة الموجودة للاضطلاع بالمسؤوليات الإشرافية لتصميم إدارة الجهة، وتنفيذ المراقبة الداخلية وإجرائها؟
	3. ما مدى إسهام الهيكل التنظيمي للجهة وتحديد السلطات والمسؤوليات في الحفاظ على بيئة الرقابة مناسبة؟
	4. ما مدى إظهار سياسات وإجراءات الموارد البشرية للجهة تجاه الالتزام بالحصول على الكفاءة والمستوى المطلوب من المهارات والخبرات؟
	5. ما مدى إنفاذ المؤسسة للمساءلة بشأن السلوك العام ومساءلة الأفراد عن مسؤوليات المراقبة الداخلية لديهم؟
تقييم المخاطر:	
	6. هل يتوفر في الجهة إجراء تقييم للمخاطر ومراعاة المخاطر الكبيرة لتحقيق أهدافها؟
	7. ما مدى استخدام الإدارة لعملية تقييم المخاطر لتحديد مخاطر عدم الالتزام وتحليلها والتصدي لها بكفاءة؟
	8. كيف تنظر إدارة الجهة لاحتمالية الاحتيال في تقييم المخاطر لتحقيق أهدافها؟
	9. كيف تحدد الإدارة التغييرات التي قد تؤثر تأثيراً كبيراً على نظام المراقبة الداخلية وتحللها، وتلغي الضوابط الداخلية إدارياً؟
مهام الرقابة:	
	10. كيف تحدد الجهة مهام الرقابة وتطورها كي تساهم في الحد من المخاطر لتحقيق أهدافها؟
	11. كيف تضمن الجهة الإعداد الفعال لمهام الرقابة العامة والعمل على النحو المنشود للتصدي لمخاطر استخدام التكنولوجيا؟
	12. كيف تقوم الجهة -من خلال سياساتها التي تحدد ما يُتوقع منها والإجراءات التي تنفذ هذه السياسات- باختيار المهام الرقابية المناسبة وإعدادها ووضعها ونشرها في المجالات التي تنطوي على مخاطر جسيمة.
المعلومات والتواصل:	
	13. كيف تحصل الجهة على المعلومات الجيدة ذات الصلة أو توفرها أو تستخدمها لدعم أداء الرقابة الداخلية؟

⁹³ <https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>

الوصف	أسئلة حول عناصر المراقبة الداخلية
	14. كيف تنتقل الجهة المعلومات داخليًا، بما في ذلك أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية والضرورية لدعم أداء المراقبة الداخلية؟
	15. كيف تتواصل الجهة مع الأطراف الخارجية بشأن المسائل التي تؤثر على أداء المراقبة الداخلية؟
	الرصد:
	16. كيف تحدد الجهة التقييمات الحالية أو المنفصلة أو تضعها أو تنفذها للتأكد من وجود عناصر المراقبة الداخلية وفعاليتها؟
	17. كيف تقيّم الجهة أوجه القصور في المراقبة الداخلية وتنقلها في الوقت المحدد إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء؟

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج فهم المراقبة الداخلية:

يُعرض هذا النموذج فهماً للعناصر الخمسة المكونة لنظام المراقبة الداخلية للجهة. حيث ينصب دور المدقق في هذا النظام في التركيز على الضوابط الداخلية في عمليات الجهة، ورفع التقارير المالية وتطبيق العمليات.	هدف استكمال النموذج
معيار الإيساي 4000.134	مرجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
بيئة المراقبة تُعد بيئة المراقبة عبارة عن مجموعة المعايير والعمليات والكيانات التي توفر أساساً لتنفيذ المراقبة الداخلية في المنظمة كلها. وتضع الإدارة العليا معايير التزام القيادات الإدارية بمكونات البيئة الرقابية الأكثر أهمية فيما هو متعلق بأهمية الضوابط الداخلية وقواعد السلوك المتوقعة. تقييم المخاطر يتطلب تقييم المخاطر عملية ديناميكية وتكرارية لتحديد المخاطر وتحليلها سعياً لتحقيق أهداف الجهة ووضع أساس لتحديد الكيفية التي يجب إدارة المخاطر بها.	التوجيهات
أنشطة المراقبة تتمثل أنشطة المراقبة في الإجراءات التي رسخت لها السياسات والإجراءات للمساعدة على التأكيد أن توجيهات الإدارة تخفف من المخاطر المتعلقة بإنجاز أهداف منفذة بالفعل. وقد تم تطبيق أنشطة الرقابة على كافة مستويات الجهة وعلى مختلف المراحل داخل العمليات التجارية وفي كل نواحي البيئة التكنولوجية. المعلومات والتواصل تعد المعلومات ضرورية للجهة لتنفيذ مسؤوليات المراقبة الداخلية لدعم تحقيق أهدافها. ويتم التواصل داخلياً أو خارجياً، وهو ما يثري المنظمة بالمعلومات اللازمة لتنفيذ الضوابط اليومية، فيمكن التواصل هيئة الموظفين من فهم مسؤوليات المراقبة الداخلية وأهميتها لتحقيق الأهداف. أنشطة الرصد تستخدم التقييمات المستمرة والمنفصلة أو مزيج من الاثنين للتحقق مما إذا كان أي من المكونات الخمسة للضوابط الداخلية، بما في ذلك الضوابط التي تؤثر على مبادئ كل قطاع، موجودة وفعالة. ويتم تقييم النتائج، والإبلاغ عن أوجه القصور في الوقت المحدد مع إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بشأن الأمور الخطيرة.	
يتوصل فريق الرقابة إلى المجالات المهمة للبيئة التي يجري تقييمها. يجب على الفريق والمراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وتوثيقه.	الاستنتاج الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع

النموذج التوضيحي 5.4: تقييم مخاطر الاحتيال

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.58

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	توقيع	مراجعة واعتماد	توقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

[القائمة المرجعية أدناه لا تشمل جميع الأسئلة اللازمة لتقييم مخاطر الاحتيال في المؤسسة، وقد يتطلب ذلك أسئلة متابعة تعتمد على إجابات الأسئلة السابقة. وبالتالي قد يستخدم المدققون هذه القائمة كدبابة لإنشاء أدواتهم وطرح الأفكار لتحديد مخاطر الاحتيال التي يمكن أن تنطبق على الجهة أو موضوع الرقابة]

الأسئلة	الوصف
1. هل يتوفر لدى الجهة هيكل حوكمة للاحتيال يحدد مسؤوليات تحقيقات الاحتيال؟	
2. هل يتوفر لدى الجهة سياسة مطبقة لمكافحة الاحتيال؟	
3. هل وضعت الجهة القوانين واللوائح المتعلقة بالاحتيال في الولايات القضائية التي تعمل فيها؟	
4. هل يتضمن برنامج إدارة مكافحة الاحتيال في الجهة التنسيق مع وظيفة الرقابة الداخلية، إن وجد؟	
5. هل يتوفر لدى الجهة خط ساخن لمكافحة الاحتيال؟	
6. هل تم تكليف الجهة المسؤولة عن كشف الاحتيال ومنعه والتصدي له والتوعية به؟	
7. هل تعزز إدارة الجهة الوعي بالاحتيال والتدريب داخل المنظمة؟	
8. ما العمليات التي يجري تنفيذها لتحديد مخاطر الاحتيال في الجهة والتصدي لها؟	
9. هل تُقدّم برامج توعية وتدريب دورية حول الاحتيال لجميع الموظفين؟	
10. هل تتوفر أي أدوات آلية للمسؤولين بشأن منع الاحتيال واكتشافه والتحقيق فيه؟	
11. هل حددت إدارة الجهة أنواع مخاطر الاحتيال المحتملة ضمن مجالات مسؤوليتها؟	
12. هل أدرجت إدارة الجهة ضوابط مناسبة لمنع الاحتيال واكتشافه والتحقيق فيه؟	
13. هل إدارة الجهة لديها مجموعات المهارات المناسبة لإجراء تحقيقات الاحتيال؟	
14. هل تُقيّم إدارة الجهة فعالية وكفاءة ضوابط الاحتيال دورياً؟	
15. هل يتم حفظ وتوفير أوراق العمل الخاصة بالتحقيق في الاحتيال بشكل مناسب؟	

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط للرقابة:

يكمُن الهدف من هذا النموذج في الحصول على معلومات بخصوص مخاطر الاحتيال كجزء من الفهم العام للجهة وبيئة الرقابة.	الهدف من استكمال النموذج
معيّار الإيساي 4000.58	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
التوجيهات يحدد فريق تقييم مخاطر الاحتيال المخططات الاحتمالية المحتملة باستخدام العصف الذهني والمقابلات الإدارية والإجراءات التحليلية ومراجعة عمليات الاحتيال السابقة. وخلال هذه العملية، يراجع فريق تقييم مخاطر الاحتيال أنشطة المنظمة وخططها ذات الصلة بالصناعة والجغرافيا والبرامج، مع الأخذ في الاعتبار دائمًا الخصائص الأساسية للاحتيال (الضغط/الحافز، والفرصة، والترشيد)، ومن ثم يطرحون الأسئلة التالية: • أين تكمن فرص حدوث احتيال؟ • ما مستوى إدارة الضغط الذي من شأنه أن يؤدي إلى إلغاء الضوابط الداخلية؟ • هل هناك أي عواقب إذا فشلت الإدارة في تحقيق الأهداف؟ يجب تحديد جوانب الاحتيال المحددة بدون النظر إلى الضوابط الداخلية الموجودة أو فعاليتها. يأخذ التقييم في الاعتبار ما إذا كان الاحتيال يمكن أن يُرتكب من قبل فرد بمفرده أو يتطلب التواطؤ بين الموظفين أو الأطراف الخارجية. قد يأخذ المدقق في الاعتبار العوامل التالية عند تحديد أولويات مخاطر الاحتيال: • الأثر المالي. • التأثير على سمعة المنظمة. • الإجراءات الجنائية/المدنية المتوقعة بما في ذلك الإجراءات المحتملة. • عدم الالتزام التنظيمي. • النزاهة وأمان البيانات. • خسارة الأصول. • موقع وحجم العمليات/الوحدات. • ثقافة الجهة. • الإدارة/انتقالات الموظفين. • سيولة أصول الجهة. • كم المعاملات وحجمها. • الاستعانة بمصادر خارجية.	
يتوصل فريق الرقابة إلى ضرورة توثيق مخاطر الاحتيال المحتملة في سجل المخاطر.	الاستنتاج
يجب على الفريق والمراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وتوثيقه.	الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع

النموذج التوضيحي 5.5: تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.92

اسم الجهة	اسم الجهة
فترة الرقابة	فترة الرقابة

إعداد	توقيع	مراجعة واعتماد	توقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

1	2	3	4	5	6
المقياس المرجعي	الحد الأساسي	نسبة الأهمية النسبية المستخدمة	حجم المجموعة	قيمة الأهمية النسبية	حجم الأهمية النسبية المنقح
حجم المدفوعات	من 1 إلى 5%	%x	Xxxx	xxxx	xxxx
المراجعة	من 1 إلى %x	%x	Xxxx	xxxx	xxxx
تحديد الأهمية النسبية الكمية (إذا كان الموضوع يتضمن معاملات ومعلومات مالية)					
مسوغات المقياس المرجعي المستخدم (كيف يتم اشتقاق المبلغ الإجمالي)					
مسوغات النسبة المئوية المستخدمة					
السبب وراء الأهمية النسبية المنقحة					
تحديد الأهمية النسبية الكيفية					
الأهمية النسبية بحسب الطبيعة					
الأهمية النسبية بحسب السياق					

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال النموذج الخاص بتحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط:

يتمثل الهدف من استكمال نموذج ورقة العمل هذا في تحديد الأهمية النسبية لتخطيط الرقابة وتنفيذها، ويجري تنفيذه كجزء من إستراتيجية الرقابة الشاملة. ويمكن مراجعة الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط أثناء تقدم المهمة الرقابية.	الهدف من النموذج
معيار الإيساي 4000.92	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
ويمكن غرض الأهمية النسبية في تحديد أسئلة الرقابة بناءً على تقييم المخاطر والتأكيد على أن أي حالة عدم التزام تقع دون مستوى الأهمية النسبية لن تؤثر على النتيجة النهائية أو الغرض الذي يستخدمه المستخدمون التقارير من أجله. العمود 1 تحديد المقياس المرجعي المناسب عند تحديد الأهمية النسبية المخطط لها في موضوع الرقابة قيد النظر. ويتعين على المدقق، عند اختيار هذا المقياس المرجعي، النظر فيما إذا كان هذا البند ضروري بالنسبة للمستخدمين أم لا. العمود 2 تحديد حد الأهمية النسبية بحيث يعتمد هذا الحد على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة ويمكن أن يتراوح على سبيل المثال بين 0.5% و 2% أو 1% و 5% وقد يعتمد هذا أيضاً على نوع المقياس المرجعي المحدد في موضوع الرقابة كله. العمود 3 انطلاقاً من الحد المذكور، حدد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على إجمالي قيمة السكان للوصول إلى مقدار الأهمية النسبية. وعلى المدقق أن يطبق نسبة الأهمية النسبية مع الأخذ في الاعتبار حساسية البنود. ويمكن تحديد النسبة المئوية التي يتم تطبيقها على النحو التالي: حساس للغاية: 1%، حساس: 2.5%، غير حساس: 5% العمود 4 سجل إجمالي حجم المجموعة للمقياس المرجعي المحدد والمستمد من موضوع الرقابة. العمود 5 استنبط مقدار الأهمية النسبية بتطبيق النسبة المئوية المختارة (من العمود 3) من إجمالي حجم المجموعة (العمود 4)، علماً بأن الناتج هو مقدار الأهمية النسبية للتخطيط لموضوع الرقابة إذا كان يمثل معاملة أو معلومات مالية. العمود 6 للوصول إلى قيمة منقحة، كرر نفس العملية المذكورة أعلاه. وباستخدام التقدير المهني، قد يذكر المدقق أيضاً ببساطة قيمة الأهمية النسبية المدققة بدون الاضطرار إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة لحجم المجموعة.	التوجيهات
تسجيل التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية: 1. في الصف 1، سجل تفاصيل استخدام المقياس المرجعي المختار، وكيفية استنباط القيمة الكلية واستخدامها كمقياس مرجعي. 2. في الصف 2، سجل التفسير، حيث إنه يعتمد بشكل أساسي على الحساسية، وكذلك قد يعتمد على طبيعة الجهة والنظام المالي. 3. في الصف 3، سجل سبب مراجعة الأهمية النسبية، وذلك لتتبع سبب مراجعة قيمة الأهمية النسبية، وسبب الحاجة لمراجعتها. تحت الأهمية النسبية الكيفية: 1. في الصف 1، سجل تقدير الأهمية النسبية على حسب الطبيعة التي تحتاج إلى العناية بها أثناء الرقابة. ولاحظ أن هذا الجانب ذو أهمية كبيرة في رقابة القطاع العام. 2. في الصف 2، سجل تقدير الأهمية النسبية على حسب السياق الذي يحتاج إلى العناية به أثناء الرقابة. وقد يعد هذا الأمر كحالة عدم التزام بسيطة بيد أنه قد يترك تأثيراً كبيراً.	
ويجب على المراجع -الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.	الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع

النموذج التوضيحي 5.6: سجل المخاطر

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.52

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	توقيع	مراجعة واعتماد	توقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

م.	1 المخاطر المحددة (مخاطر متأصلة/ مخاطر الضبط/مخاطر الاحتيال)	2 الصلة بالمجال المشمول في موضوع الرقابة	3 التقييم (مرتفع، منخفض، متوسط)
1.	..		
2.	..		

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال النموذج الخاص بسجل المخاطر

يتمثل الهدف من نموذج أوراق العمل هذه في تسجيل مخاطر عدم الالتزام المحددة أثناء إكمال إجراءات تقييم المخاطر. ويتطلب معيار الإيساي أن يُقَيَّم المدقق مخاطر عدم الالتزام الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها.	الهدف من استكمال النموذج
معيار الإيساي 4000.52	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
التوجيهات المجمل قد يحدث تسجيل المخاطر في سجل المخاطر في آن واحد مع تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط ومخاطر الاحتيال. ويمكن تحديث سجل المخاطر هذا -أثناء مهمة الرقابة- بناءً على المخاطر الجديدة المحددة، دون الاضطرار إلى تنفيذ العملية برمتها مرة أخرى. يتم توضيح المخاطر من السجل في مصفوفة التخطيط مع إجراءات الرقابة التي يتعين القيام بها. العمود 1 في هذا العمود، يسجل المدقق المخاطر المحددة في مجالات مختلفة. أثناء تسجيل هذه المخاطر، يحصل المدقق على المدخل من المخاطر المتأصلة، ومخاطر الضبط ومخاطر الاحتيال المحددة. العمود 2 يسجل المدقق مجالات الرقابة ذات الصلة بموضوع الرقابة المتصل بهذه المخاطر. العمود 3 يتم تقييم المخاطر المحددة في سجل المخاطر بالنظر إلى الأثر واحتمالية الحدوث ويتم تسجيل استنتاج المدقق بشأن المخاطر.	
كتابة أسماء الأشخاص الذين أعدوا سجل المخاطر والمراجع في النهاية. ويتعين على المعد، والذي قد يكون قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق، التصديق وفقاً لذلك. ينبغي للمراجع -الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.	الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع

النموذج التوضيحي 5.7: خطة الرقابة

مرجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معايير الإيساي 4000.137، و4000.140، و4000.149

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	توقيع	مراجعة واعتماد	توقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

[ملاحظة: تتضمن خطة الرقابة الأجزاء التالية: الجزء أ: تقييم الخطر والمراقبة الداخلية، الجزء ب: مصفوفة تخطيط الرقابة التي تشمل المخاطر، الجزء ج: جدول الرقابة الذي يغطي الشخص الذي أجرى الرقابة وتوقيتها. يمكن لفريق الرقابة الجمع بين إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة في مستند واحد دائم للحصول على موافقة إدارة الجهاز الأعلى للرقابة]

الجزء أ: تقييم المخاطر والمراقبة الداخلية
1. تقييم المخاطر
2. تقييم المراقبة الداخلية
3. نتائج تقييم المخاطر - سجل المخاطر
4. تقييم الأهمية النسبية

الجزء ب: مصفوفة إستراتيجية الرقابة

٥	4	3	2	1	م.
إجراءات الرقابة المقرر الاضطلاع بها	مصادر الإثباتات/المعلومات	الإثباتات/المعلومات المطلوبة	المعايير	المخاطر المحددة (من سجل المخاطر)	
					1
					2
					3
					4
					5
					6
					..
					..

الجزء ج: جدول الرقابة

مراحل الرقابة	التاريخ المخطط له	تاريخ الإنجاز	التعليقات
خطة الرقابة			
إعداد			
مراجعة			
موافقة الإدارة			
تنفيذ الرقابة: العمل الميداني			
البدء			
الإكمال			
رفع تقرير الرقابة			
مسودة التقرير المعدة			
مراجعة			
موافقة الإدارة			
إصدار تقرير الرقابة			

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج خطة الرقابة:

الهدف من النموذج	تمثل ورقة العمل أساس إستراتيجية الرقابة ومستند خطة الرقابة الذي يقدمها فريق الرقابة إلى الإدارة للموافقة عليهما.
مراجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	معايير الإيساي 4000.137، و4000.140، و4000.149
التوجيهات	الجزء أ: تقييم المخاطر والمراقبة الداخلية تتبع عملية تقييم المخاطر. اذكر المعلومات الكلية الناتجة عن فهم الجهة وخطر الاحتيايل المحدد. يتعين أن يكون مصدر هذه المعلومات نماذج أوراق العمل المكتملة. اكتب تقييمًا عن مخاطر الضبط الشاملة بناءً على نتائج فهم موضوع الرقابة والتقييم المبدئي لمخاطر الضبط. أثر نتيجة تقييم المخاطر قم بتوثيق نتائج تقييم المخاطر ووفر الضمان المطلوب لإعطاء التأكيد المعقول بخصوص موضوع الرقابة. وتدرج المخاطر في سجل المخاطر. الأهمية النسبية صف الجوانب الكمية والكيفية للأهمية النسبية، حسب الاقتضاء، بالنظر إلى النموذج التوضيحي للأهمية النسبية.
	الجزء ب: مصفوفة إستراتيجية الرقابة المخاطر المحددة تجميع جميع مخاطر عدم الالتزام الجوهري في هذا العمود كاسئلة رقابة من النموذج التوضيحي 5.6 بخصوص قائمة سجل المخاطر. المعايير في إستراتيجية الرقابة، يتم تحديد جميع المعايير المطبقة لموضوع الرقابة. وفيما يلي بعض المعايير المعينة التي ينبغي للجهة الالتزام بها مع المخاطر الواردة في العمود 1. الإثباتات المطلوبة ما الإثباتات أو المعلومات التي يتعين على المدقق الاستناد إليها عند الإجابة عن سؤال الرقابة فيما يتعلق بخطر عدم الالتزام بالمعايير؟ مصادر الإثباتات ما الإثباتات أو المعلومات المتوفرة؟ اكتب قائمة بالمصادر المحتملة للإثباتات الرقابية. إجراءات الرقابة المقرر الاضطلاع بها اكتب عن إجراءات الرقابة التي يخطط الفريق لها لتأكيد مدى التزام الحالة مع المعايير للإجابة عن السؤال. على سبيل المثال: أجر تحقيقات مع الموظفين ووثق المناقشات وراجع السياسات ودون حالات عدم الالتزام للحصول على مزيد من المناقشات مع الجهة.
	الجزء ج: جدول الرقابة يحتوي على تفاصيل التواريخ المجدولة لإجراء المهمة الرقابية. وعند تنفيذ المهمة الرقابية، قد يكون هناك بعض التغييرات، لذا فإن الجزء الخاص بـ "تاريخ الإنجاز" سوف يُستوفى لاحقًا، وتُضاف التعليقات بناءً على مسار تقدم الرقابة.

الملحق 5-أ:

الغرض	مراجعة جودة تخطيط الرقابة
المرجع	القسم 5.3

تُعد القائمة المرجعية للمراجعة الواردة أدناه افتراضية. وربما يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة بالفعل آلية رقابة للجودة تتضمن قائمة متفق عليها. ويمكن لفريق الجهاز الأعلى للرقابة مقارنة الاثنين ووضع للمسات النهائية للقائمة المرجعية الخاصة بمراجعة الجودة في مرحلة التخطيط.]

يحق للمراجع، حال مراجعة كفاية التخطيط للرقابة، أن يراعي المسائل الآتية:

القائمة المرجعية	تعليق المراجع
1	ضمان تنفيذ التخطيط وفق سياسات الرقابة في الجهاز الأعلى للرقابة ومعايير، وأدلتها، وإرشاداته، وممارساته
2	الحصول على المعلومات ذات الصلة فيما يتعلق بالقوانين واللوائح التي قد يكون لها أثر كبير على أهداف الرقابة
3	إجراء الرقابة الاستقصائية المبدئية (وهي مهمة رقابية تستهدف إجراء دراسة مبدئية لقضايا معينة من أجل المساعدة في إعداد خطة الرقابة)
4	تحديد أهداف الرقابة ونطاقها
5	تحديد المصادر (على سبيل المثال: الإعلام، ونتائج الرقابة الداخلية التي أجرتها الجهة محل الرقابة، والمعاينة، وغيرها من جهات المراقبة) بوصفها معلومات أساسية للمهام الرقابية
6	وضع قائمة بأنشطة الرقابة
7	تسليط الضوء على المشاكل الفريدة من نوعها التي يسفر التخطيط للرقابة عن توقعها
8	التأكد من أن أعضاء فريق الرقابة لديهم فهم واضح ومتسق لخطة الرقابة
9	إجراء متابعة للقضايا الموجودة في مهام رقابية سابقة ذات صلة
10	فهم التمويل، والمحاسبة، وغيرهما من الوظائف ذات الصلة لدى الجهة/موضوع الرقابة
11	تحديد العناصر الجوهرية لنظام المراقبة الداخلية للجهة محل الرقابة
12	استخدام إجراءات تحليلية ملائمة
13	تحديد النسب ذات الصلة والأرقام المقارنة وتحليلها
14	تحديد الاتجاهات أو الانحرافات عن المبالغ المتوقعة
16	اختيار مؤشرات الأداء ذات الصلة
17	تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الضبط
18	وضع معايير الأهمية النسبية وحدودها
19	إعداد مصفوفة التخطيط للرقابة التي تتضمن المخاطر المحددة
21	اختيار الخبراء الملائمين، إن لزم الأمر
22	إعداد الموازنة والجدول، وتقييم الموارد اللازمة، ومتطلبات العاملين، والفريق المكلف بالرقابة
23	بحث الاستفسارات المطروحة خلال مرحلة المراجعة والبت فيها
24	وضع خطة الرقابة والموافقة عليها ومراجعتها من جانب المشرفين، حسب الاقتضاء
25	تنفيذ الإجراءات والممارسات الأخرى المستخدمة في مرحلة التخطيط للرقابة
26	تنفيذ الممارسات اللازمة لتعزيز إجراءات رقابة الجودة باستمرار في مرحلة التخطيط للرقابة

النماذج التوضيحية الواردة في الفصل السادس: جمع إثباتات الرقابة وتقييمها

النموذج التوضيحي 6.1: اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط

النموذج التوضيحي 6.2: تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية

النموذج التوضيحي 6.3: مصفوفة نتائج الرقابة

الملحق 6-أ: مراجعة جودة العمل الميداني للرقابة

النموذج التوضيحي 6.1: اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط

مراجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.144-149

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الخطوة 1: علاقة التخطيط بالمخاطر، وأنشطة المراقبة، وإجراءات الاختبار

1	2	3	4	5	6
الرقم المرجعي للضوابط	المخاطر	مرجع المخاطر	نشاط المراقبة المرتبط بالمخاطر	إجراءات اختبار الضوابط المنفذة	التعليقات
يرتبط بـ:	يرتبط بـ:			ترتبط بـ:	

الخطوة 2: إجراءات اختبار الضوابط المنفذة

1	2	3	4
العينة	الرقم المرجعي للعينة	العناصر المختبرة في العينة	الاستنتاج
		العنصر 1	العنصر 5
		العنصر 2	العنصر 4
		العنصر 3	

الاستنتاج العام من اختبار الضوابط

الدليل التوجيهي لإجراءات استكمال نموذج اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط:

الهدف من النموذج	يتمثل الهدف من نموذج ورقة العمل هذه توثيق إجراءات اختبار الضوابط المنفذة من جانب المدقق. ويرتبط هدف الاختبار بالمخاطر المحددة، كما تُجرى المهمة الرقابية على العينات المختارة.
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	معيار الإيساي 4000.144-149
التوجيهات	الخطوة 1: حد علاقة المخاطر في وثيقة التخطيط التي روعي اختبارها، وسجلها في الحقل الوارد أعلاه. وبناء على ذلك، تتبع المخاطر، وأنشطة المراقبة، وإجراءات اختبار الضوابط المحددة من وثيقة التخطيط. الخطوة 2: حدد العينات ليتم اختبارها من حيث نشاط مراقبة واحد في كل مرة. سجل أولاً الرقم المرجعي للضوابط والرقم المرجعي للمخاطر، لتأكيد أي من الضوابط يخضع للاختبار. ثم سجل هذا في الحقل المخصص في النموذج، وانتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. الخطوة 1: تحديد العلاقة بين التخطيط للمخاطر، وأنشطة المراقبة، وإجراءات الاختبار
	العمود 1 في هذا العمود، تتبع الرقم المرجعي لنشاط المراقبة من سجل نشاط المراقبة أو من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر المُستكمل في مرحلة التخطيط للمراقبة. علماً بأن العمود 1 يسجل الرقم المرجعي للضوابط، وبالتالي يوضح حالة الضوابط التي يتم اختبارها. العمود 2 تتبع المخاطر المحددة في مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وسجلها في هذا العمود. تتبع المخاطر التي يتم تقييمها بأنها مخاطر كبيرة أولاً. العمود 3 يمكنك اختيار تتبع اسم المخاطر أو رقمها المرجعي في هذه الوثيقة. إذ يمكن تتبع الرقم المرجعي للمخاطر من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وتسجيله في هذا العمود. العمود 4 تتبع اسم نشاط المراقبة من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وسجلها في هذا العمود، على أن يتوافق مع الرقم المرجعي لنشاط المراقبة المسجل في العمود 1 وكذلك المخاطر التي يتم تتبعها من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر. العمود 5 في هذا العمود، أضف تعليقاً على إجراءات اختبار الضوابط المُصممة في مرحلة التخطيط من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر. وهذا هو العمل الذي يجب أن يقوم به المدقق.
	الخطوة 2: إجراءات اختبار الضوابط المنفذة العمود 1 في هذا العمود، سجل أعداد العينات. ويشير هذا إلى عدد العينات المختبرة. العمود 2 وثق الرقم المرجعي للعينات في هذا العمود. وعادة ما يكون هو رقم قسيمة دفع أو إيصال تسلم، أو تاريخ أو نحو ذلك. العمود 3 في هذا العمود، سجل تفاصيل البنود المختبرة في هذه العينة المحددة بناءً على الضوابط. وستحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة ما من خلال إجراءات اختبار الضوابط الموضوعية في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار. العمود 4 توصل إلى استنتاج فيما يخص كل عينة تم اختبارها وسجلها في هذا العمود. وسيشكل هذا الأساس للوصول إلى استنتاج كلي.
نتيجة اختبار الضوابط	استناداً إلى الضوابط المحددة وفقاً لكل خطر تم اختباره، ضع استنتاجاً لما إذا كانت الضوابط الموضوعية تعمل بفاعلية. ومن أجل ذلك، يجب أولاً أن تسجل أساس الاستنتاج، ثم اختتم بأي من العبارات الآتية: 1. الضوابط عملت بكفاءة. 2. الضوابط لم تعمل بكفاءة. ينبغي بعد ذلك تتبع هذا الاستنتاج بالرجوع إلى مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر الوارد في العمود المحدد بـ "الاستنتاج الذي تم التوصل إليه من إجراءات اختبار الضوابط" وتسجيله إما بأنه "كفاءة" أو "غير كفاءة" أمام كل إجراء لاختبار الضوابط.
الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك. وينبغي للمراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي أجراه الفريق وفقاً لذلك.

النموذج التوضيحي 6.2: تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية

مراجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.144-149

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الخطوة 1: علاقة التخطيط بالمخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية

1	2	3	4
المخاطر	مرجع المخاطر	إجراءات الرقابة الموضوعية المُنفّذة	التعليقات
ترتبط بـ:		ترتبط بـ:	

الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها

4	3					2	1
الاستنتاج	العناصر المختبرة في العينات					الرقم المرجعي للعينة	العينة
	العنصر	العنصر	العنصر	العنصر	العنصر		
	5	4	3	2	1		
							1
							2
							3
							4

الاستنتاج الكلي الخاص بإجراءات الرقابة الموضوعية:

استكمال نموذج إجراءات الرقابة الموضوعية: الدليل التوجيهي للإجراءات المقترحة

الهدف من النموذج	يتمثل الهدف من نموذج ورقة عمل المهمة الرقابية هذه في توثيق إجراءات الرقابة الموضوعية التي ينفذها المدقق في مرحلة تنفيذ المهمات الرقابية لضمان توثيق عمل المدقق وفقاً لذلك. ويرتبط هدف الاختبار بالمخاطر المحددة، كما يتم إجراء المهمة الرقابية على العينات المختارة. معياري الإيساي 149-144.4000
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	الخطوة 1: حدد علاقة المخاطر في وثيقة التخطيط التي روعي اختبارها، وسجلها في الحقل الوارد أعلاه. وبناء على ذلك، اربط بين المخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية المحددة من وثيقة التخطيط. الخطوة 2: حدد عينات الاختبار. وعادة ما تكون العينات المختارة للإجراءات الموضوعية أكبر من العينات المختارة لاختبار الضوابط. ولذلك، يتعين على المدقق تسجيل الرقم المرجعي الخاص بالمخاطر أولاً، بحيث يتضح تمامًا الخطر الذي ستجرى معالجته عن طريق تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية. وتعتمد التفاصيل أو العناصر التي ستختبر في العينة المحددة على هدف الاختبار، ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من إجراءات الرقابة الموضوعية. الخطوة 1: الربط بين المخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية من التخطيط بعد تسجيل المخاطر التي سيتم اختبارها، ابدأ باستكمال الجدول الذي يتكوّن من أربعة عناصر. يجب أن يركز المدقق أولاً على المخاطر الكبيرة، ويضع إجراءات الرقابة الموضوعية التي تستجيب لتلك المخاطر وينفذها. العمود 1 اربط المخاطر المحددة من مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر وسجلها في هذا العمود. اربط المخاطر التي تم تقييمها بأنها مخاطر كبيرة أولاً. العمود 2 يمكن ربط الرقم المرجعي للمخاطر من مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر وتسجيله في هذا العمود لتسهيل الرجوع إليه أثناء توثيق إجراءات الرقابة الموضوعية المنفذة. العمود 3 في هذا العمود، اربط إجراءات الرقابة الموضوعية المُصممة في مرحلة التخطيط مع مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر. وهو العمل الذي يجب أن يقوم به المدقق. العمود 4 أضف تعليقاً هنا على العملية والنتيجة. والغرض من ذلك هو التأكد من الحفاظ على اتساق هدف الاختبار باستمرار للوصول إلى الاستنتاج المناسب بناءً على إجراءات الرقابة الموضوعية المنفذة.
التوجيهات	الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها وثّق إجراءات الرقابة الموضوعية المنفذة على أنها تستجيب لمخاطر عدم الالتزام الجوهري التي تم تقييمها. واربط بين مرجع المخاطر وسجلها في الحقل المحدد. العمود 1 في هذا العمود، سجّل أعداد العينات. ويشير ذلك إلى عدد العينات المختبرة. العمود 2 وثّق الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود. عادة ما يكون هذا الرقم هو رقم قسمة دفع أو إيصال تسلم أو تاريخه. العمود 3 في هذا العمود، سجّل العناصر المختبرة في تلك العينة. وستحدد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة ما من خلال إجراءات الرقابة الموضوعية المُصممة وأهداف الاختبار المحددة في مرحلة التخطيط. العمود 4 في هذا العمود، يتم تسجيل الاستنتاج الذي تم التوصل إليه في كل عينة مُختبرة. وسيشكل هذا الأساس للوصول إلى استنتاج كلي.
الاستنتاج الخاص بإجراءات الرقابة الموضوعية	من أجل الوصول إلى استنتاج شامل، يجب أولاً وضع أساس للاستنتاج. ويمكن التوصل إلى ذلك من خلال تلخيص الاستنتاجات لكل عينة ضمن العمود 4. ينبغي عندئذٍ ربط الاستنتاج العام بالرجوع إلى المخاطر المحددة في سجل المخاطر حتى يتعرف المدققون على المخاطر التي أدت بالفعل إلى حالات عدم الالتزام. كما يمكن تقديم توصيات بناءً استناداً إلى ذلك. يجب ربط أي استثناءات تلفت الانتباه أثناء تنفيذ إجراءات الاختبار الموضوعية على كل عينة مُختارة للاختبار بقائمة الملاحظة وفقاً لمرحلة استكمال الرقابة ومراجعتها للتعامل بشكل مناسب مع الإدارة وتقييم الأثر الواقع على الهدف وموضوع الرقابة.
الإثباتات الواردة من المُدع والمراجع	يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُدع قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك. وينبغي للمراجع -الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي أجراه الفريق وفقاً لذلك.

النموذج التوضيحي 6.3: مصفوفة نتائج الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: معيار الإيساي 4000.179

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

1. الخطر/السؤال الرقابي:			
2. النتيجة			
i. معايير الرقابة	ii. الحالة/الإثباتات	iii. السبب	v. الأثر
3. الاستنتاج:			
4. التوصية (حسب الاقتضاء):			

استكمال بيانات نموذج مصفوفة نتائج الرقابة: الدليل التوجيهي للإجراءات المقترحة

الهدف من النموذج	الهدف من استكمال نموذج ورقة العمل هذه هو تيسير إعداد نتائج الرقابة بطريقة منهجية. ويتعين على المدقق استكمال هذا النموذج فيما يتعلق بكل خطر. وبناءً على المعلومات المجمعة في النموذج، سيعد المدقق النتيجة السردية المنفردة (يمكن للفريق اتباع صيغة النتيجة التي يتوصل إليها الجهاز الأعلى للرقابة). وفيما يتعلق بالمزاعم المثارة من جانب المدقق في الحقائق المسرودة في النموذج، يجب تدعيمها بالوثائق اللازمة المزودة بالمراجع (الإثباتات). وسيعمل ذلك على تيسير عملية مراجعة الجودة خلال تنفيذ الرقابة وكذا خلال ضمان الجودة بعد تنفيذ الرقابة.
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتوجيهات	معيار الإيساي 4000.179
	الصف 1 السؤال الرقابي أو المخاطر المحددة في مرحلة التخطيط، والتي لها مرجع في سجل المخاطر. وفيما يتعلق بكل خطر/سؤال رقابي موجود في السجل، يتم استكمال مصفوفة التخطيط للرقابة وتكون مبنية على إجراءات الرقابة المنفذة فيما يتعلق بالمخاطر، ويُستكمل هذا الجدول بشكل منفصل تمامًا لكل خطر. الصف 2 النتائج، التي لديها أربعة عناصر: i. معايير المرجعيات، أو القواعد، أو اللوائح التي تحكم الجهة/الأحداث/الحالة المعنية والمستخدمة لتحديد الإجابة عن الخطر، أي ما إذا كانت متوافقة أم لا. ii. الحالة/الإثباتات/تشير الحالة إلى الوضع القائم الذي جرى تحديده وتوثيقه أثناء المهمة الرقابية. ما الأمور التي اكتشفها المدقق في المهمة الرقابية، والوضع الحالي في الجهة، سواء أكان ينحرف عن المعايير المحددة، ونتائج جمع الإثباتات باستخدام أساليب/تقنيات/إجراءات مختلفة. ترتبط الإثباتات بالمعايير. يحلل المدقق الفرق بين المعايير (ما ينبغي أن يكون) والحالة (ما هو موجود)، من خلال تقييم الإثباتات للحالة الموجودة وفقًا للمعايير. عادةً ما يكون هناك العديد من عناصر الإثباتات التي تشكل النتائج. iii. السبب: يُعد السبب هو الباعث للاختلافات الموجودة بين الحالة والمعيار. في حالة وجود عدم التزام، ما السبب؟ يمكن أن يكون الجهل بالقواعد المعمول بها أو تجاوز قرار الإدارة. وسيكون السبب (أو السبب الجذري) هو الأساس الذي ستقوم عليه التوصيات. ومن أجل التحديد الموثوق لأسباب الوضع القائم، يجوز للمدقق أن يطلب استخدام منهجيات ملائمة لتحليل البيانات. iv. الأثر: يُعد الأثر هو عاقبة الاختلاف الموجود بين الحالة والمعيار، أي عدم الالتزام. ويشير الأثر إلى خطورة الوضع الحالي، كما يحدد مدى قوة الإجراءات التصحيحية. والسؤال المطروح هنا، ما تأثير أو نتيجة عدم الالتزام أو الانحراف فيما يتعلق بالخسارة أو أي ضرر آخر تتعرض له الجهة؟ الصف 3 الاستنتاج: استنادًا إلى التحليل، يتضمن ما إذا كانت المخاطر محل الرقابة متوافقة أم غير متوافقة مع المعايير المعنية. الصف 4 يجب أن تأتي التوصيات من السبب الجذري لحالة عدم الالتزام المحددة. وقد لا تكون هناك توصيات لجميع النتائج. عند اقتراح توصية ما، من المستحسن أن يُناقش مع الجهة منطق التنفيذ وإحتماليته. وهذا سيعزز إمكانيات العمل بالتوصية.
	التوثيق: يوجد بجميع الأعمدة بيانات تستند إلى التقدير المهني للمدقق. وينبغي إثبات جميع هذه البيانات بإثباتات كافية وملائمة مع توثيقها على النحو الواجب. كما يجب توثيق القرارات التي يتخذها المدقق، وتطبيق التقدير المهني، وعملية صنع القرار. ويجب أيضًا توثيق العمل المنجز، وصولاً إلى التحليل المستخلص من البيانات أو المعلومات التي تم جمعها لصياغة الاستنتاج بشكل مناسب.
الإثباتات الواردة من المُعد والمراجع	يجب استكمال بيانات الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين استكملوا النموذج وراجعوه في النهاية. وعادة ما يُصدق قائد الفريق عليه كجزء من رقابة الجودة. ويجب على المراجع -الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.

الملحق 6-أ:

الغرض	مراجعة جودة العمل الميداني للرقابة
المرجع	القسم 6.6
[تُعد القائمة المرجعية للمراجعة الواردة أدناه افتراضية. وربما يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة بالفعل آلية رقابة للجودة تتضمن قائمة متفق عليها. ويمكن لفريق الجهاز الأعلى للرقابة مقارنة الاثنين ووضع اللمسات النهائية للقائمة المرجعية الخاصة بمراجعة الجودة في مرحلة العمل الميداني للرقابة.]	
بحق للمراجع، حال مراجعة كفاية مرحلة العمل الميداني للرقابة، أن يراعي المسائل الآتية:	
القائمة المرجعية	تعليق المراجع
1 تُنفذ الرقابة وفقاً للمعايير الرقابية في الجهاز الأعلى للرقابة وأدلتها، وإرشاداته، وممارساته.	
2 يمتلك المدققون فهماً مناسباً للأساليب والإجراءات التي من بينها المعايير، والملاحظة، والاستعلام، وإجراء المقابلات، لجمع إثباتات الرقابة.	
3 تم تنفيذ جميع مراحل الرقابة على النحو المُخطط والمعتمد.	
4 تتوفر التفسيرات لعدم الالتزام في أي مجالات بارزة في خطة الرقابة.	
5 توجد الموافقة المناسبة فيما يتعلق بالانحرافات الكبيرة التي وقعت عن الرقابة المعتمدة.	
6 تتفق موارد العاملين المستخدمة في الرقابة مع الموارد المُخطط لها من حيث الوقت، ودرجة العاملين، والنقائص المتضمنة.	
7 تم استخدام أساليب وإجراءات الرقابة الملائمة لتحقيق كل هدف من أهداف الرقابة وذلك لتوفير إثباتات دامغة.	
8 تم استخدام تقنيات رقابية بمساعدة الكمبيوتر حسب الاقتضاء.	
9 تم استخدام اختبارات ملائمة لتقييم موثوقية الضوابط الداخلية.	
10 تم استخدام إجراءات تحليلية ملائمة، كما تم تقييم الموثوقية، والاستقلالية، والجودة للبيانات الداعمة ذات الصلة.	
11 تم استخدام طرق أخذ العينات وفقاً لإثباتات الجهاز الأعلى للرقابة وطرق إحصائية سليمة.	
12 تتعلق جميع اختبارات المعاملات بأهداف الرقابة، وتفسر باستفاضة طبيعة العمل الرقابة ومدها، وتوفر استنتاجاً كلياً فيما يتعلق بنتائج العمل الرقابي.	
13 تم وضع خطوطا الرقابة وإجراءاتها للحصول على إثباتات كافية وملائمة.	
14 تم إجراء استقصاء كامل لجميع الاستفسارات المطروحة أثناء الرقابة.	
15 هناك أوراق عمل كافية فيما يتعلق بما يلي: - تقييم أنظمة المراقبة الداخلية؛ - رقابة الإجراءات الاعتيادية؛ - اختبارات الضوابط؛ - المراجعة التحليلية؛ - الاختبار الموضوعية؛ - رقابة التطبيقات القائمة على الكمبيوتر.	
16 أوراق العمل تحتوي على إشارات مرجعية ملائمة.	
17 تُعد القوائم المرجعية لاستكمال الرقابة شاملة، وقد تم استكمالها، واعتمادها، وتدعيمها بالإثباتات وفقاً للقواعد الواجبة.	

النماذج التوضيحية الواردة في الفصل السابع: رفع تقارير رقابة الالتزام ومتابعتها

الملحق 7-أ: مراجعة جودة رفع تقارير الرقابة

مستودع

الملحق 7-أ:

الغرض	مراجعة جودة رفع تقارير الرقابة
المرجع	القسم 7.5
[تُعد القائمة المرجعية للمراجعة الواردة أدناه افتراضية. وربما يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة بالفعل آلية رقابة للجودة تتضمن قائمة مرجعية متفق عليها. ويمكن لفريق الجهاز الأعلى للرقابة مقارنة الاثنين ووضع للمسات النهائية للقائمة المرجعية الخاصة بمراجعة الجودة في مرحلة رفع التقارير.]	
بحق للمراجع، حال مراجعة كفاية رفع تقارير الرقابة، أن يراعي المسائل الآتية:	
تعلق المراجع	القائمة المرجعية
1	رفع التقارير وفقاً للسياسات الرقابية في الجهاز الأعلى للرقابة ومعاييرها، وأدلتها، وإرشاداته، وممارساته.
2	شكل التقارير ومضمونها يتفقان مع الإجراءات الموضوعية (على سبيل المثال: العنوان، والتوقيع والتاريخ، والأهداف والنطاق، والمرسل إليه، والسند القانوني، والتوقيت المناسب، وغير ذلك).
3	يمكن فهم المصطلحات المستخدمة في التقرير بسهولة من جانب الأشخاص المقدم إليهم التقرير، مع تفسير المصطلحات الفنية باستفاضة.
4	تقييم جميع نتائج الرقابة من حيث الأهمية النسبية، والأخطاء، وغيرها من المخالفات.
5	تم تحديد جميع حالات عدم الالتزام وأوجه القصور والمسائل غير المعادة تحديداً سليماً، وتوثيقها، والبت فيها بشكل مرضٍ أو رفعها إلى مسؤول بارز في الجهاز الأعلى للرقابة، حسب الاقتضاء.
6	يغطي تقرير الرقابة النهائي جميع المجالات التي تمثل أهداف الرقابة، أو تقديم مسوغات لحالات للسوء.
7	تدعيم الملاحظات والاستنتاجات في التقرير وتوثيقها جيداً لضمان اكتمال أوراق العمل، ودقتها، وصلاحياتها.
8	جميع التقييمات والاستنتاجات تستند إلى إثباتات دامغة، وملائمة، ومعقولة تدعمها دعمًا ملائمًا.
9	لا يحتوي تقرير الرقابة الأساسي سوى على نتائج الرقابة الجوهرية بما يكفي.
10	أن يكون التقرير أنياً، وشاملاً، ومعداً من جانب موظفين مؤهلين أكفاء، وأن يكون موثقاً بشكل ملائم ويفسح المجال الكافي للرأي الرقابي.
11	يتم تقديم خطابات نقاط الضعف/ الاستفسارات / خطابات الإدارة إلى الجهة محل الرقابة في الوقت المحدد.
12	ضمان تسلم تقارير الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلة والمراسلات الأخرى والرد عليها في الوقت المناسب.
13	النظر في الردود بعناية.
14	خضوع جميع النتائج، والاستنتاجات، والتوصيات محل الاعتراض من الجهة محل الرقابة للتقييم وفقاً للأصول الواجبة.
15	الإشارة إلى التعليقات المادية ذات الصلة التي تبديها الجهة محل الرقابة في تقرير الرقابة، حسب الاقتضاء.
16	وضع الأحداث البارزة ذات الصلة التي تقع بعد استكمال الرقابة في الحساب عند إعداد تقرير الرقابة النهائي.
17	إخطار السلطات المختصة بجميع وقائع الاحتيال أو المخالفات الأخرى.
28	تحديث جميع ملفات الرقابة الدائمة لمراعاة نتائج الرقابة.
19	تحديد العناصر المادية التي تتطلب مراجعة لاحقة من جانب الجهاز الأعلى للرقابة، وتسجيلها ووضعها في الحساب وفقاً للقواعد الواجبة.
20	تنفيذ الإجراءات والممارسات الأخرى المستخدمة في مرحلة رفع تقارير الرقابة.
21	توخي الممارسات بهدف التعزيز المستمر للإجراءات في مرحلة إعداد التقارير للرقابة.

مستودع

مستودع

دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، الإصدار 1
مبادرة تنمية الانتوساي