



برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام

إصدار المسودة 0: 01.08.2018

دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام

إصدار المسودة 0

الفصل 1: مقدمة عن رقابة الالتزام

- 1.1 المقدمة
- 1.2 رقابة القطاع العام وأهدافها
- 1.3 رقابة الالتزام وسياقها
- 1.4 اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام
- 1.5 الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام في التقرير
- 1.6 مفاهيم رقابة الالتزام
- 1.7 رقابة الالتزام كارتباط تأكدي
- 1.8 أساليب إجراء رقابة الالتزام المختلفة
- 1.9 الملخص

الفصل 2: تقديرات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

- 2.1 المقدمة
 - 2.2 تقديرات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة
 - 2.3 عملية رقابة الالتزام
 - 2.4 الملخص
- الملحق: نموذج أوراق عمل الفصل 2

الفصل 3: التخطيط لرقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

- 3.1 المقدمة
 - 3.2 نظرة عامة على عملية التخطيط السنوية ومتعددة السنوات
 - 3.3 مراجعة السياسة والمخاطر والأولويات الإستراتيجية
 - 3.4 تحديد العمليات الرقابية المحتملة وترتيبها
 - 3.5 وضع خطة عمل الجهاز الأعلى للرقابة السنوية أو متعددة السنوات
 - 3.6 التخطيط لرقابة الالتزام - التقديرات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة
 - 3.7 الملخص
- الملاحق: نماذج أوراق العمل للفصل 3

الفصل 4: التخطيط لرقابة الالتزام

- 4.1 المقدمة
 - 4.2 إستراتيجية الرقابة
 - 4.3 تحديد موضوع الرقابة ونطاقها ومعاييرها
 - 4.4 تعيين هدف الرقابة
 - 4.5 عملية التخطيط للرقابة
 - 4.6 إعداد خطة الرقابة
 - 4.7 الملخص
- الملاحق: نموذج أوراق العمل للفصل 4
- الملاحق

الفصل 5: جمع الأدلة وتقييمها

- 5.1 المقدمة
 - 5.2 أدلة الرقابة
 - 5.3 جمع أدلة الرقابة
 - 5.4 تقييم أدلة الرقابة
 - 5.5 إبلاغ نتائج الرقابة
 - 5.6 إجراء ارتباط التأكيد المحدود
 - 5.7 الملخص
- الملاحق: نماذج أوراق العمل للفصل 5

الفصل 6: إعداد تقارير رقابة الالتزام

- 6.1 المقدمة
- 6.2 مبادئ إعداد التقارير
- 6.3 إعداد التقارير حول ارتباطات التقرير المباشر
- 6.4 إعداد التقارير حول ارتباطات التأكيد
- 6.5 إعداد التقارير من قبل الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطات القضائية
- 6.6 إعداد التقارير حول حالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها
- 6.7 إدراج الاستجابات الواردة من الجهة
- 6.8 إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة
- 6.9 متابعة المهمات الرقابية
- 6.10 الملخص

الفصل 7 – التوثيق: أوراق العمل والتواصل

- 7.1 المقدمة
- 7.2 ما تُلزم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتوثيقه
- 7.3 الغرض من التوثيق وأوراق العمل
- 7.4 عناصر التوثيق
- 7.5 كيفية التوثيق: مكونات أوراق العمل
- 7.6 تنظيم توثيق أوراق العمل
- 7.7 كيفية مراجعة أوراق العمل
- 7.8 الاحتفاظ بالوثائق
- 7.9 قضايا السرية والشفافية
- 7.10 التواصل
- 7.11 الملخص

قائمة الاختصارات

CA: Compliance Audit	CA: رقابة الالتزام
CAS: Compliance Audit Subcommittee	CAS: اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام
COSO: Committee of Sponsoring Organisations	COSO: لجنة المنظمات الراعية
INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions	INTOSAI: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)
INCOSAI: International Congress of Supreme Audit Institutions	INCOSAI: المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانكوساي)
IFPP: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements	IFPP: إطار الانتوساي للتصريحات المهنية
IDI: INTOSAI Development Initiative	IDI: مبادرة تنمية الانتوساي
ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions	ISSAI: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
PSC: Professional Standards Committee	PSC: لجنة المعايير المهنية
QA: Quality Assurance	QA: ضمان الجودة
RMNC: Risk of Material Non Compliance	RMNC: مخاطر عدم الالتزام الجوهري
SAI: Supreme Audit Institution	SAI: الجهاز الأعلى للرقابة

في عام 2014، وضعت مبادرة تنمية الانتوساي أول دليل يختص بإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، وذلك في برنامج مبادرة إعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة. وكان الدليل في ذلك الوقت قائماً على المستوى 4 القديم من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة لرقابة الالتزام، سلسلة المعيار 4000، (استبدلت حالياً بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام)، والمستوى 3 من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وهو المعيار 100 و400. وقد قدمت هذه المعايير الأساس الذي بنيت عليه منهجية الرقابة الموضحة في الدليل الأول لرقابة الالتزام.

في المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لعام 2016، اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) المعيار 4000 الجديد الخاص برقابة الالتزام. وباعتباره المعيار الرسمي لرقابة الالتزام، فإن المعيار 4000 يشتمل على تغييرات رئيسية عن المعايير السابقة. وفي دعمها لإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الخاصة برقابة الالتزام، شرعت مبادرة تنمية الانتوساي بعد ذلك في مراجعة دليل إعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة الخاصة برقابة الالتزام لتوضيح التغييرات التي طرأت على المعايير. ويعد هذا الدليل حصاد تلك العملية، حيث يتضمن منهجية الرقابة الحالية المبنية على المعيار 4000 التي يمكن تطبيقها على مهمات رقابة الالتزام التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة.

تعاون فريق من الخبراء من مجموعة مختلفة من الأجهزة العليا للرقابة مع مبادرة تنمية الانتوساي لوضع المسودة الأولى من هذا الدليل. واشترك خبراء من اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام أثناء عملية وضع المسودة كما شارك المختصون بتفسير المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام في عملية التطبيق في الأجهزة العليا للرقابة. وفي الوقت نفسه، استُخدمت مسودة الدليل في برنامج رقابة الالتزام التعاوني لمبادرة تنمية الانتوساي الذي طبق فيه ما يقرب من عشرة أجهزة عليا للرقابة منهجية الرقابة. وقد ساعدت الدروس المستفادة من المهمات الرقابية العملية هذه في تطوير المنهجية.

يتمثل الهدف من هذا الدليل في مساعدة المراقبين أو المستخدمين على فهم عملية رقابة الالتزام القائمة على المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000 بالإشارة إلى التوضيحات والأمثلة. وتمثل التفسيرات المقدمة رقابة الالتزام بناءً على المعايير رقم 4000، و100 و400. وقد تعتمد الأجهزة العليا للرقابة، وفقاً لصلاحيتها ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بها، الإرشادات المقدمة في هذا الدليل فيما يتماشى مع السياق المحلي للبلد والبيئة وتكيفها لتلائم مهماتها الرقابية.

ثمة سبعة فصول في هذا الدليل. فالفصل 1 يغطي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام ويوضح مفاهيم رقابة الالتزام من منظور المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. أما الفصل 2 فيقدم إرشادات حول الاعتبارات اللازمة من أجل رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. ويوضح الفصل 3 التخطيط لرقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. بينما نتتبع من الفصل 4 إلى الفصل 6 عملية الرقابة الفردية والتخطيط للارتباط وجمع الأدلة وتقييمها بالإضافة إلى إعداد التقارير. ويوضح الفصل 7 توثيق المهمة الرقابية وأوراق العمل.

ويتم توضيح جميع متطلبات المعيار 4000 في الفصول المعنية مع نماذج أوراق العمل وإرشادات تطبيقها. وستساعد هذه الإرشادات المراقبين على إعداد أوراق العمل الكافية لتوثيق أعمالهم والالتزام بالمتطلبات.

الفصل 1

مقدمة عن رقابة الالتزام

المحتويات

- 1.1 المقدمة
- 1.2 رقابة القطاع العام وأهدافها
- 1.3 رقابة الالتزام وسياقها
- 1.4 اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام
- 1.5 الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام في التقرير
- 1.6 مفاهيم رقابة الالتزام
- 1.7 رقابة الالتزام كارتباط تأكدي
- 1.8 أساليب إجراء رقابة الالتزام المختلفة
- 1.9 الملخص

1.1 المقدمة

يوضح هذا الفصل رقابة الالتزام وبعض المفاهيم الأساسية حولها. كما يغطي المقصد من المعايير الدولية الخاصة برقابة الالتزام والغرض منها عند إجراء مهمات رقابة الجودة. ويوضح الطرق التي تضعها الأجهزة العليا للرقابة في الحساب عند اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام والأحيان التي تشير فيها الأجهزة العليا للرقابة إلى معايير رقابة الالتزام في تقاريرها. كما يقدم المنهجيات المختلفة لتنفيذ رقابة الالتزام - نوع الارتباط، المعقول والمحدود، والتقارير المباشر أو ارتباط التأكيد- ويرشد المراقب إلى نوع الارتباط الملائم للجهاز الأعلى للرقابة.

1.2 رقابة القطاع العام وأهدافها

تُعد عملية الرقابة على القطاع العام عملية منهجية تهدف للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتطابق مع المعايير المعمول بها.¹ وتعتبر الرقابة على القطاع العام أمرًا ضروريًا حيث أنها تمد - السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والجمهور - بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة سياسات أو برامج أو عمليات الحكومة وأدائها.

تسعى الأجهزة العليا للرقابة لتحقيق هذا الهدف باعتباره أحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية الديمقراطية وآليات الحوكمة، وتلعب دورًا مهمًا في تعزيز إدارة القطاع العام بالتأكد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء. وتنطلق جميع عمليات رقابة القطاع العام من هذه الأهداف التي قد تختلف باختلاف نوع الرقابة المنفذة.

وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100، تنفذ الأجهزة العليا للرقابة عادةً ثلاثة أنواع من الرقابة وهي تحديدًا: الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء. ويحتاج المراقب إلى فهم الاختلاف بين المهمات الرقابية الثلاث، وطبيعة البحث في كل نوع رقابي.

تحدد الرقابة المالية ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة بما يتطابق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي.²

يبحث المراقب في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ويقصد بالبيانات المغلوطة أو الأخطاء الجوهرية الأشياء التي ستجعل الأفراد الملمين بموضوع الرقابة إلمامًا متوسطًا يغيرون آرائهم حول القرارات الواردة بالقوائم المالية.

رقابة الأداء هي 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 مجالًا لتطويرها أم لا.³

يراجع المراقبون أي موضوع في هذا السياق من منظور الاقتصاد والكفاءة والفاعلية. وهل تستخدم الحكومة الموارد باقتصاد عند تناول أحد موضوعات الرقابة؟ وهل نسبة المدخلات إلى المخرجات مثالية في العمليات الحكومية التي تغطيها الرقابة؟ وهل تستطيع الجهة الحكومية إيصال النتائج والآثار المرجوة؟

رقابة الالتزام هي عملية تقييم مستقلة لمدى التزام أحد موضوعات الرقابة بالمرجعيات المعنية باعتبارها معايير. وتنفذ رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق، في كافة الجوانب الجوهرية، مع المرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة.⁴

1.3 رقابة الالتزام وسياقها

يبنى تعريف رقابة الالتزام المذكور أعلاه على تعريف رقابة القطاع العام، بالتركيز على تقييم الالتزام بالمعايير المستمدة من المرجعيات. ويقوم المراقبون في رقابة الالتزام بالبحث عن الانحرافات الجوهرية أو الابتعاد عن المعايير القائمة التي تستند إلى القوانين واللوائح أو مبادئ الإدارة المالية أو الممارسات المثالية.

سياق رقابة الالتزام

يعد تأسيس مفاهيم الرقابة متأصلًا في إدارة الأموال العامة، إذ أن إدارة الأموال العامة أمانة. ولا تعد الرقابة هدفًا في حد ذاتها، لكنها جزء لا يتجزأ من النظام التنظيمي الذي يهدف إلى كشف عدم الالتزام بالمعايير المقبولة وانتهاكات مبادئ الشرعية وكفاءة الإدارة

¹ المعيار 100.18

² المعيار 100.22

³ المعيار 300.9

⁴ المعيار 400.12

المالية وفعاليتها واقتصادها مبكراً لاتخاذ الإجراء التصحيحي الممكن في الحالات الفردية. وهذا من شأنه أن يجعل المسؤولين يقبلون المسؤولية ويعطي فرصة لأخذ التعويضات أو اتخاذ الخطوات لمنع مثل هذه الانتهاكات أو جعلها أصعب وقوعاً على الأقل.

تعد الرقابة على القطاع العام من الأهمية بمكان بالنسبة لإدارة القطاع العام لأن إدارة الأموال العامة القليلة تقع على عاتق الموظفين. وتحكم القوانين واللوائح، والمبادئ والقواعد والمعايير، والتي تشكل جميعها المرجعيات المعمول بها، طريقة استخدام هذه الأموال العامة. ومن المتوقع أن يبذل موظفي القطاع العام قصارى جهدهم للمصلحة العامة وذلك عن طريق استخدام الأموال في أماكنها الصحيحة وفق المرجعيات.

ينبغي لهيئات القطاع العام وموظفيها أن يتصرفوا بشفافية وبشكل مسؤول أمام المواطنين عن الأموال المخولين بإدارتها، وأن يديروا هذه الأموال/إدارة/ صحيحة. ولا ينبغي إطلاق الثقة لمديري القطاع العام بغض النظر عن وفائهم بالتزاماتهم والطريقة التي يتبعونها. فرقابة الالتزام تلعب دوراً مهماً في ضمان استيفاء مبادئ الشفافية والمساءلة والإدارة الجيدة.

ترفع رقابة الالتزام من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير المعتمدة عما إذا كانت الأموال العامة قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا. كما أنها تعزز من المساءلة بالإبلاغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات ومخالفتها. وتساعد هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم. بينما تعزز رقابة الالتزام من الإدارة الرشيدة من خلال تحديد نقاط الضعف والأعمال المخالفة للوائح والقوانين وتقييم مدى انضباط الموظفين.

1.4 اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام

يحتوي الإطار الحالي للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على اثنين من المعايير الخاصة برقابة الالتزام وهما: المعيار 400 "المبادئ الرئيسية لرقابة الالتزام" في المستوى 3، ومعيار رقابة الالتزام 4000 في المستوى 4. تعد هذه المعايير⁶ الدولية مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات التي توفر إطار مرجعي مشترك للأجهزة العليا للرقابة وتسهل الاقتراب من المعايير والممارسات المهنية المشتركة المتعلقة برقابة الالتزام. وتستند هذه المعايير أيضاً على الممارسات القديمة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة. وقد اتخذت كثير من الأجهزة العليا للرقابة خطوات مهمة تجاه اعتماد هذه المعايير. وإذا أجرت الأجهزة العليا للرقابة مهماتها الرقابية بما يتفق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فسوف تؤكد للمستخدمين جودة الرقابة. ويوفر معيار 400 الأساس الذي تبني عليه الأجهزة العليا للرقابة اعتماد أو تطوير المعايير والإرشادات لرقابة الالتزام. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تعتمد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأساليب مختلفة تساعدها على تحسين جودة الرقابة:

باعتباره الأساس الذي يبني عليه تطوير المعايير

قد تجري بعض الأجهزة العليا للرقابة عمليات رقابة الالتزام حسب صلاحيات كل منها إلا أنها قد لا تمتلك أي إطار رقابة إداري يدعم أعمالها. ويمكن لهذه الأجهزة إعادة النظر في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ويطوروا معايير رقابة الالتزام وإرشاداتها. وأثناء تنفيذ هذا العمل، يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تنظر في المعيار 400: المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

يجب على الأجهزة العليا للرقابة ملاحظة أنه ينبغي الإشارة إلى المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام في تقارير الرقابة، وذلك إذا توافقت المعايير التي طورتها الأجهزة مع مبادئ رقابة الالتزام ذات الصلة. وتؤكد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهمية اعتبار الأجهزة العليا للرقابة لصلاحياتها والقوانين واللوائح عند اعتماد المعايير. وبهذا، فهذه المبادئ لا تتخطى الاختصاصات والقوانين واللوائح التي تحكم ممارسات الرقابة داخل الأجهزة العليا للرقابة.

باعتباره الأساس الذي يبني عليه اعتماد المعايير الوطنية المتوافقة

قد يكون لدى بعض الأجهزة العليا للرقابة معايير وطنية بالفعل لإجراء مهمات رقابة الالتزام. ويوفر المعيار 400 إطاراً مرجعياً للمبادئ الأساسية لهذه الأجهزة. كما يمكن للأجهزة العليا للرقابة تحليل الممارسات الحالية إزاء المعايير الدولية، وتحديد نقاط الضعف وتعديل معايير الرقابة التي تحكمها للتأكد من توافقها مع جميع مبادئ المعيار 400. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة فيما بعد تنفيذ الرقابة الخاصة بها استناداً إلى معاييرها الوطنية بما يتفق مع المعيار 400.

باعتباره الأساس الذي يبني عليه اعتماد المعيار 4000 باعتباره المعيار المرجعي لرقابة الالتزام

ربما تختار الأجهزة العليا للرقابة اعتبار اعتماد المعيار 4000، المعيار المرجعي لرقابة الالتزام، مباشرة كمعيار رقابة الالتزام. وفي بيانات بعض الأجهزة العليا للرقابة، لا يعد ذلك ممكناً بسبب الهياكل الإدارية أو القوانين أو اللوائح التي لا تدعم هذا الاتجاه. ومن المهم ملاحظة أن هذه الأجهزة قد يكون لديها منهجيات مختلفة لتحقيق هذه المبادئ، وقد تكون هذه المنهجيات متضمنة في سياسات الأجهزة العليا للرقابة وكتيباتها... إلخ.

⁵ المعيار 400.16

⁶ المعيار 400.4

1.5 الإشارة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام في التقرير

يمكن للأجهزة العليا للرقابة الإشارة إلى المعايير في تقرير الرقابة الخاص بها باعتبارها المعايير التي تتبعها لإجراء عملية الرقابة، بمجرد اعتمادها للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في رقابة الالتزام الخاصة بها (باتباع أحد الأساليب المذكورة أعلاه). وعموماً، فإن التوافق مع المعايير والإشارة إليها يحتاج إلى ضمان جودة داخلي حازم، كما يتطلب وجود مثل هذه الآلية في الأجهزة العليا للرقابة. وفي حالة اختيار أحد الأجهزة العليا للرقابة الاختيار الثالث المذكور أعلاه، أي اعتماد المعيار 4000 ليكون المعيار الخاص بها، فحينئذٍ يمكن الإشارة إلى المعيار 4000. ومن هذا المنطلق، فإنه من المهم ملاحظة أن الالتزام بالمعيار 4000 يشير إلى التزام الأجهزة العليا للرقابة بكل المتطلبات ذات الصلة بالمعيار 4000 في أحد الارتباطات الرقابية أو في مجمل ممارسة رقابة الالتزام⁸⁷ كما أكدته ضمان الجودة القائم على أدلة مستقلة في الجهاز الأعلى للرقابة.

يفيد هذا بأنه عند الإشارة إلى المعايير في تقرير الرقابة الخاص بها، فإنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن يكون لديها ممارسات رقابية متوافقة مع المعيار أو يتعين تقييم مهمة رقابية محددة باعتبارها تتفق مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتطلب كل منهما ضمان جودة مستقل⁹. لذا، فيجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تمتلك آلية ضمان جودة قوية، للإشارة إلى الالتزام بالمعايير في التقارير الخاصة بالرقابة.

عند التزام الجهاز الأعلى للرقابة بالمعايير وتشير لهذه المعايير في رقابة الالتزام الخاصة به، فإن الجهاز يكون لديه خيارين اثنين:

(1) قد يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة كلياً مع معايير الوطنية، التي تتفق مع المبادئ الأساسية للرقابة. المعيار 400.

وفي هذه الحالة يمكن التصريح بالإشارة في تقرير رقابة الالتزام (يرجى الرجوع إلى الفقرة 9 من معيار 100) كما يلي: "أجربنا الرقابة وفقاً للمعايير الوطنية للبلاد التي تستند على [أو تتوافق مع] مبادئ الرقابة الأساسية لمعيار رقابة الالتزام 400 من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة".

يمكن القيام بهذه الإشارة فقط إذا كان المراقب قد التزم بجميع متطلبات المعايير الوطنية ذات الصلة بالمهمة الرقابية.

(2) فيما يتعلق برقابة الالتزام، قد يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة كلياً بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000، الذي يندرج تحت المستوى 4 من الإطار الحالي للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وفي هذه الحالة يمكن التصريح بالإشارة في تقرير رقابة الالتزام (يرجى الرجوع إلى الفقرة 10 من المعيار 100) كما يلي: "أجربنا عملية (عمليات) الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة".

يمكن القيام بهذه الإشارة فقط إذا كان المراقب قد التزم بجميع المتطلبات ذات الصلة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات العلاقة بالرقابة¹⁰.

يجوز لأحد الأجهزة العليا للرقابة المطالبة بالالتزام بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ارتباطات الرقابة الفردية بالإضافة إلى ممارستها الرقابية. وربما يكون الجهاز الأعلى للرقابة قادراً على الالتزام بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة في أحد الارتباطات الرقابية الفردية، أو مجموعة من ارتباطات الرقابة الفردية. وفي هذه الحالة، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة الإشارة إلى المعايير في تلك الارتباطات الرقابية المحددة، ولكنه لا يجوز أن يدعي التزام الممارسات الرقابية بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وللدعاء بأن ممارسات الرقابة ملتزمة بالمعيار، فيجب أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة وظيفة ضمان الجودة تؤكد أن الجهاز يلتزم بجميع المتطلبات ذات الصلة بالمعيار على مستوى ارتباط الرقابة الفردي والتنظيمي، على أساس منظم ومتسق.

كيف يساعد هذا الدليل

يقدم هذا الدليل إرشادات - للجهاز الأعلى للرقابة الذي اعتمد المعيار 4000 كمعيار مرجعي لها - حول كيفية إجراء رقابة الالتزام وفقاً لهذا المعيار. وسيمكّن هذا الجهاز الأعلى للرقابة من الإشارة للمعايير في تقريره الرقابي كما هو مذكور في الاختيار الثاني أعلاه.

⁷ أثناء التطبيق العملي لضمان الجودة هذا، سيجد المراجع حالات لعدم الالتزام في الرقابة وأثناء ممارسة الرقابة، لكن يجب عليه أن يحكم إجمالاً بشأن التوافق مع المعيار بناءً على الأهمية النسبية والتقدير المهني.

⁸ حسب فهم مبادرة تنمية الانتوساي، فإن ممارسة الرقابة تشير إلى مجموعة من المهمات الرقابية المنفذة بموجب الترتيبات التنظيمية نفسها التي تتبع المعايير الخاصة بفرق الرقابة نفسها والمنهجيات ومتطلبات الكفاءة ومراقبة الجودة وإجراءات ضمان الجودة.

⁹ لمزيد من الإرشادات حول ضمان الجودة المستقل، يُرجى الرجوع إلى أبعاد إطار قياس الأداء للجهاز الأعلى للرقابة حول مدى قوة وظائف ضمان الجودة.

¹⁰ ستتغير هذه المراجع بعد اكتمال الانتقال إلى إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية في 2019

وتغطي الأقسام التالية من هذا الفصل بعض المفاهيم الرئيسية لرقابة الالتزام التي يجب أن يفهمها المراقب قبل الشروع في الرقابة. ويوضح الفصل الثاني متطلبات المعيار 4000 على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. وهذه هي الترتيبات على المستوى المؤسسي التي يجب توافرها لدى الجهاز الأعلى للرقابة لتنفيذ رقابة التزام تتوافق مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويوضح الفصل الثالث كيف يمكن للجهاز الأعلى للرقابة تحديد موضوعات الرقابة، وعمل الخطة السنوية الخاصة به، بالإضافة إلى اتخاذ القرار بشأن قضايا رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. وبدءًا من الفصل الرابع، يوجد توضيح لعملية مستوى الارتباط من التخطيط وحتى إعداد التقارير.

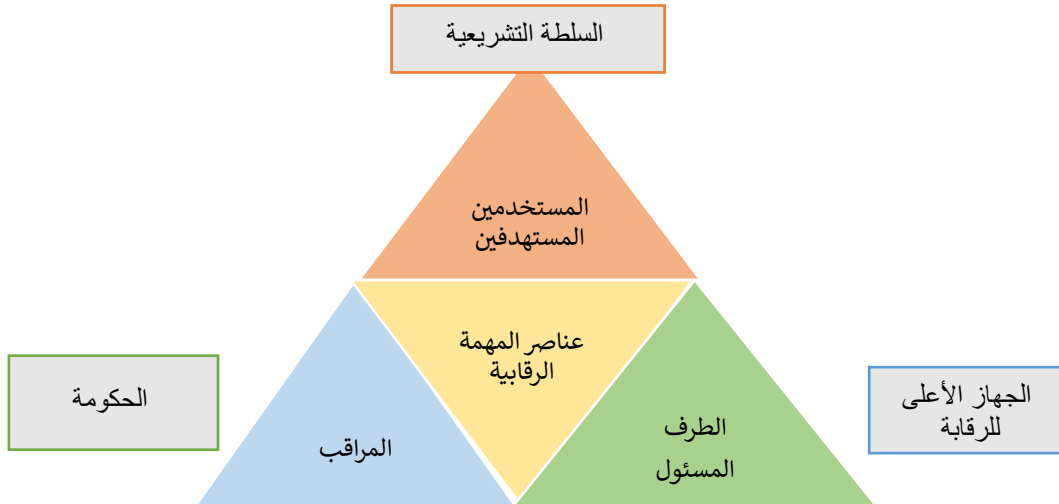
1.6 مفاهيم رقابة الالتزام

تعد رقابة الالتزام مهمة قائمة على المخاطر وتنفذ بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات -من كافة جوانبها الجوهرية- تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة أم لا.¹¹ وتحدد القواعد أيضًا الأطراف المعنية برقابة الالتزام والعلاقة فيما بينها. وتقوم رقابة الالتزام على علاقة ثلاثية الأطراف يهدف المراقب فيها إلى الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية للوصول إلى استنتاج يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين/المستهدفين عدا الطرف المسؤول عن قياس موضوع ما وفقًا للمعايير أو تقييمها.¹²

1.6.1 الأطراف الثلاثة

تتضمن عمليات رقابة القطاع العام ثلاثة أطراف منفصلة وهم: الطرف المسؤول والمراقب والمستخدم (المستخدمين) المستهدفين:

- يقصد بالطرف المسؤول موظفي الحكومة (وبالتالي يشير إلى الجهة الحكومية الخاضعة للرقابة) المسؤولين عن موضوع الرقابة.
- يشير المراقب إلى الجهاز الأعلى للرقابة
- يقصد بالمستخدمين المستهدفين الأفراد أو المؤسسات أو الفئات التي يقوم المراقب بإعداد تقرير الرقابة لها. وفي عديد من البلدان، يعد المشرع أو الهيئة التي تصدر التشريع المستخدم الرئيسي المستهدف. ومع ذلك، ووفقًا للمعايير قد يكون هذا المستخدم أيضًا هو الجهات الرقابية أو المكلفين بالحوكمة أو عامة الناس.¹³



الشكل 1.1: الأطراف الثلاثة في الرقابة

يجب دراسة العلاقة بين الأطراف الثلاثة لفهم هذه الأطراف، وماذا يتوقع كل طرف من الآخرين، وكيف يتم تنفيذ هذه التوقعات.

على الرغم من وجود نماذج مختلفة، إلا أن السلطة التشريعية عادةً ما تخول الحكومة لتنفيذ مهام محددة من خلال توفير الدعم المالي من الميزانية ووضع إطار قانوني للتحكم في إنفاق هذه الأموال. وتقع مسؤولية إدارة الأموال العامة على عاتق الفرع التنفيذي من الحكومة (موظفي الحكومة). ورغم أن ممارسات الموظفين الحكوميين لسلطاتهم تقع من الناحية النظرية تحت رقابة الهيئة التشريعية، إلا أن وضع هذه الرقابة يعتمد من الناحية العملية على تلقي المعلومات حول كيفية وفاء الجهات بالصلاحيات الخاصة بها. وتحتاج

¹¹ المعيار 400.12

¹² المعيار 400.35

¹³ المعيار 100.25

الهيئات التشريعية لمعلومات حول الجهات وأنشطتها بهدف صنع القرار. ويقدم الجهاز الأعلى للرقابة هذه المعلومات للمستخدمين باعتباره المراقب.

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة باعتباره طرفاً من الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين، أن يفهم جيداً احتياجات المستخدمين المستهدفين وتوقعاتهم. وتعد الأطراف ذات العلاقة هي المعنية باستخدام تقارير الرقابة. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون على علم باحتياجات المستخدمين من المعلومات وكيفية الاستفادة من المعلومات التي يتلقونها. كما يجب على المراقب أن يلم بالمستخدم المستهدف وماذا قد يتسبب في تغيير القرار الذي اتخذته المستخدم المستهدف (على سبيل المثال، نوع المعلومات، والنتائج).

1.6.2 موضوع رقابة الالتزام

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " فإن الهدف الرئيسي من رقابة الالتزام هو تزويد المستخدم (المستخدمين) المستهدفين بالمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة تلتزم بالقرارات البرلمانية، والقوانين والأعمال التشريعية والسياسة والقوانين الموضوعية والبنود المتفق عليها أم لا. وتشكل جميعها المرجعيات ذات الصلة التي تحكم موضوع الرقابة/الجهة التي ستخضع للرقابة."¹⁴

يعتمد/الموضوع على اختصاصات الجهاز الأعلى للرقابة والمرجعيات ذات الصلة ونطاق الرقابة. ولهذا قد يتفاوت محتوى موضوع رقابة الالتزام ونطاقه تفاوتاً كبيراً. ويمكن أن يتخذ أشكالاً عدة وخصائص مختلفة وفقاً لهدف الرقابة ونطاقها.¹⁵ فعلى سبيل المثال، قد يشير الموضوع إلى المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه في ضوء معايير محددة.

تشير معلومات موضوع الرقابة إلى النتائج التي يتوصل إليها تقييم الموضوع أو قياسه وفقاً للمعايير. وتدور رقابة الالتزام حول تقييم الموضوع أو معلومات الموضوع في ضوء المعايير ذات الصلة.

تحديد موضوع الرقابة الخاص برقابة الالتزام

يتسم تعريف الموضوع في سياق رقابة الالتزام بالمرونة. وتستجيب هذه المرونة للاحتياجات المتعددة للأجهزة العليا للرقابة والتي قد تتنوع للمفهوم بشكل مختلف، وتسمح لهم بتركيز مواردهم على الأمور الأشد احتياجاً.

لدى بعض الأجهزة العليا للرقابة متطلبات تكلفية أو يجب عليها أداء الرقابة بناء على طلب من البرلمان، في حين تتمتع الأجهزة العليا للرقابة الأخرى بصلاحيات تقديرية لتحديد تغطية عمليات رقابة الالتزام. ويترك طريقة اختيار موضوع الرقابة تأثيراً على منهجية الرقابة فيما يتعلق بأدلة الرقابة ومواردها.¹⁶

على سبيل المثال، يتكون موضوع رقابة الالتزام في بعض الأجهزة العليا للرقابة من جهة واحدة (أو باعتبار معلومات الموضوع على أنها "حسابات" جهة واحدة) دون تعريف نطاق أكثر تحديداً. وبناءً على هذا التعريف، يمكن اعتبار "جهة" ما موضوعاً. وسيغطي نطاق الرقابة في هذه الحالة كافة الأنشطة والمرجعيات التي تحكمها. وعلى الرغم من هذا قد يكون استخلاص استنتاج من نطاق الرقابة الواسع هذا صعباً.

ولهذا السبب، تحدد المعايير العلاقة بين الموضوع ونطاق رقابة الالتزام لحصر الموضوع الخاضع للرقابة. وينص التعريف الوارد أعلاه أن "الموضوع يعتمد على تعليمات الجهاز الأعلى للرقابة والمرجعيات ذات الصلة ونطاق الرقابة" وهذا يعني أنه عندما يخطط المراقبون لإجراء رقابة الالتزام، فإنهم يبدؤون دائماً بموضوع أكبر كالجهة، ولكنهم عندما يصبحون أكثر معرفة أثناء العملية، فقد يقومون بتعديل موضوع الرقابة ونطاقه للحصول على رقابة أكثر تخصصاً مما يجعل النتائج أكثر وضوحاً للمستخدمين.

يحدد النطاق موضوع الرقابة، وما الذي سيتم مراقبته. ويعتمد النطاق على احتياجات المستخدم (المستخدمين) المستهدفين، ومستوى التأكيد المقرر، والمخاطر المقيّمة والكفاءة والموارد المتاحة في الأجهزة العليا للرقابة.¹⁷

فعلى سبيل المثال قد يبدأ المراقبون مرحلة التخطيط للرقابة باعتبار "وزارة الصحة" هي الموضوع؛ ويتمحور نطاق الرقابة أخيراً عن "توفير مياه الشرب النظيفة".

¹⁴المعيار 4000.23

¹⁵المعيار 100.28 و 400.33

¹⁶المعيار 4000.43

¹⁷المعيار 4000.44

مثال: تحديد نطاق رقابة الالتزام على مبادرة مياه الشرب النظيفة

أدرج الجهاز الأعلى للرقابة (س) قطاع الصحة كموضوع رقابة في خطة الرقابة الخاصة به لعام 2017 وذلك لأن قطاع الصحة قد حصل على تمويلات ضخمة من الحكومة ومن المتبرعين في السنوات القليلة الماضية. وقد كان الانحدار في مؤشرات الصحة الرئيسية رغم وجود استثمارات ضخمة، هو الأمر الذي استوجب تركيز المهمة الرقابية على هذا المجال. وفي الوقت نفسه، كانت هناك تقارير إعلامية تنتقد معالجة الحكومة الخاطئة لقضايا الصحة العامة.

قرر المراقبون في البداية تغطية آليات تقديم الخدمات في القطاع الصحي، بدءًا من مؤسسات الرعاية الصحية الصغيرة إلى المؤسسات الخدمية. وعلى الرغم من أن الدولة تعمل وفق إطار عمل قانوني مفصل يشمل الأحكام الدستورية والسياسات الأخرى وإجراءات تقديم خدمات الرعاية الطبية لكافة المواطنين، إلا أن المراقبين اكتشفوا أثناء عملية التخطيط عددًا من المؤشرات التي توضح أن هذه المؤسسات تستهلك مياه غير صحية. وتتمثل هذه المؤشرات المستمرة في الانخفاض في كل من معدل وفيات الأطفال، وصحة الأمومة ونسبة الأطفال دون الخامسة المصابين بسوء التغذية. كما لاحظ المراقبون أيضًا أن جزءًا كبيرًا من التمويلات الحكومية والتبرعات لقطاع الصحة كانت تدخل في إنشاء مرافق لمياه الشرب النظيفة للفقراء والمتضررين في البلاد. ولهذا قرر المراقبون تضيق نطاق الرقابة لتختص هذه الرقابة على توفير مياه شرب نظيفة فقط.

وقد أشارت مراجعة المراقبين لعملية التخطيط إلى توفر المعايير أو المقاييس المناسبة لهذا الارتباط.

قد يرد موضوع رقابة الالتزام في القوانين المختصة في بعض الدول، وقد تحدد قوانين دول أخرى موضوع رقابة الالتزام من خلال استخدام تقييم المخاطر والحكم المهني. فعلى سبيل المثال، صنفت بعض الأجهزة العليا للرقابة الجهات القابلة للرقابة إلى جهات مرتفعة المخاطر أو متوسطة المخاطر أو منخفضة المخاطر. وتقوم هذه الأجهزة بإجراء رقابة الالتزام على الجهات مرتفعة المخاطر سنويًا، بينما تقوم بإجراء رقابة الالتزام على الجهات متوسطة المخاطر والجهات منخفضة المخاطر مرة واحدة كل ثلاثة أعوام. وينبغي للأجهزة العليا للرقابة الوقوف على طريقة لتحديد موضوع رقابة الالتزام بالاعتبار بظرفها ودرجة المرونة التي يتيحها إطار عمل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويغطي الفصل 3 من هذا الدليل عملية تحديد موضوع الرقابة المحتمل كجزء من التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة.

1.6.3 المرجعيات والمعايير في رقابة الالتزام

تُعدّ المرجعيات العنصر الأساسي لرقابة الالتزام؛ لأن هيكل المرجعيات ومضمونها هما مصدر معايير الرقابة، وبهذه الطريقة يتمحور سير عملية الرقابة بموجب ترتيب مؤسسي محدد. وقد تشتمل المرجعيات على الضوابط والقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسات والقواعد الموضوعية والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك موظفي الحكومة.¹⁸

على الرغم من أن عمل المراقبين -الذي يقضي بإظهار فهم وافٍ للإطار القانوني والتنظيمي- يعتمد على طبيعة القوانين واللوائح وتعتيقاتها، إلا أن المراقب لا يحتاج سوى فهم الأجزاء التشريعية المتصلة بمهمته الرقابية المحددة. وتحمل الجهة الخاضعة للرقابة في جميع الحالات مسؤولية التأكد من الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

تسلسل المرجعيات

قد تتضمن المرجعيات المتاحة بسبب كثرتها أحكامًا متعارضة، وقد تخضع لتفسيرات مختلفة، كما أن المرجعيات الثانوية قد لا تتوافق مع متطلبات التشريعات التي تستند إليها أو حدودها، بالإضافة إلى احتمالية وجود ثغرات تشريعية؛ وللإجراء تقييم التزام القطاع العام بالمرجعيات، يجب تحقيق معرفة كافية بهيكل المرجعيات ومضمونها.¹⁹

إذا استخدم المراقب مرجعيات متضاربة، يجب اعتبار تسلسل المرجعيات، بحيث تتفوق المرجعيات ذات المستوى الأعلى على المرجعيات الثانوية. فعلى سبيل المثال، إذا سن القانون شيئًا ما حول موضوع الرقابة، فينبغي للوائح الداخلية في هذه الجهة أن تلتزم بهذا القانون. وفي حالة عدم التزامها، يجب على المراقبين توضيح الاختلاف، ويجب عليهم أيضًا -إذا سمحت التعليمات- التوصية بإدراج تغيير في اللوائح الثانوية. وهذه من الممكن أن تكون أدلة رقابية إذا تسبب اتباع اللوائح الداخلية في عدم التزام بالمرجعية ذات المستوى الأعلى.

¹⁸ المعيار 400.28 و29

¹⁹ المعيار 400.30

بالمثل، إذا اختلف المراقبون في التفسير الصحيح لأحد المرجعيات، يجب عليهم الرجوع إلى المعلومات الأصلية لفهم مقصد القانون وبناءه قبل استخدام هذا المرجع كمقياس. وقد يرفع المراقبون هذا الموقف -إذا واجهوا مثله فيما بعد- إلى رؤسائهم لتتخذ عملية الرقابة مسارها الصحيح.

المعايير

المعايير هي المقاييس المُستمدة من المرجعيات التي تُستخدم لتقييم موضوع الرقابة بشكل متجانس ومنطقي، وقد تكون المعايير محددة أو عامة وقد تُستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات.

قد 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 تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه وموثوق به. وسواء وقع الاختيار على أي هذه الخيارات، لا بد من تحديد المعايير بوضوح في تقرير رقابة الالتزام، وبذلك يمكن لمستخدمي التقرير فهم أساس عمل المراقبين واستنتاجاتهم.

يجب توفير هذه المعايير إلى المستخدمين المستهدفين لتسهيل فهم كيفية تقييم الموضوع وقياسه. فبدون الإطار المرجعي باستخدام المعايير المناسبة، يصبح أي استنتاج عرضة للتفسير الفردي وسوء الفهم. ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على التعليق على معايير الرقابة قبل بدء المهمة الرقابية للتأكد من أن الرقابة سيكون لها التأثير المرغوب. حيث يمنع التواصل مع المستخدمين المستهدفين من تجاهل نتائج الرقابة في المناقشات حول المعايير وقت إعداد التقارير بشأن الاستنتاجات، خصوصاً معايير الانضباط.

كثيراً ما تؤكد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الحاجة لتطبيق المعايير المناسبة عند تقييم جوانب الانتظام وجوانب الانضباط لإحدى الجهات. ويرجع هذا إلى أن جودة رأي الرقابة واستنتاجاتها في رقابة الالتزام يعتمد بشكل كبير على كيفية إقامة المراقبين معايير الرقابة وتطبيقها في عملهم. فينبغي للمراقبين تقييم المخاطر بشكل مناسب لتحديد أي من متطلبات الالتزام قد يتم الإخلال بها، وبناءً على هذا التقييم، تصميم الإجراءات وتطبيقها للكشف عن مثل هذه الحالات. ويستخدم المراقبون الحكم المهني في تحديد المعايير وتطبيقها.

يجب توافر نوعين من المعايير في معايير الالتزام وفقاً لإطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهما: تلك المعايير المعتمدة على المرجعيات المحددة كالمراجعيات التنظيمية وتلك التي تهتم بجوانب الانضباط.

يُقصد بالانضباط "مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين"²⁰. فقد يكون استخدام الانضباط على أساس الرقابة متوفرًا في الأجهزة العليا للرقابة، ولكن هناك بعض الأجهزة لا تملك المرجعيات أو التعليمات ذات الصلة لتقييم الانضباط، وتستخدم بعض الأجهزة العليا للرقابة هذا النهج في "الرقابة على الإدارات" التي يتم إجرائها بناءً على طلب الهيئة التشريعية.

وتعد المعايير المعتمدة على المرجعيات المحددة سهلة نسبياً للتطوير والتطبيق، حيث أن المراقبين يهتمون بهذه المرجعيات أثناء تطوير الجهة الخاضعة للرقابة وفهمها. كما أن المراقبين على علم بالمرجعيات المهمة، ومن ثم يستخدمونها كمقاييس. ورغم ذلك، يُعد وضع المعايير المناسبة للانضباط مهمة شاقة، لأن هذه المعايير قد تكون غير منهجية ويلزمها إدراج توقعات العامة بشأن أداء موظفي الحكومة وسلوكهم.

ولذلك إذا لم تحدد المرجعيات المعايير، فمن المهم تحديد المعايير التي تنتم بالصفات الواردة في القواعد. كما ينبغي للمعايير أن تكون ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وموضوعية ومفهومة ومتماثلة ومقبولة ومتاحة.²¹

وقد تكون المعايير المناسبة لرقابة الالتزام بالانضباط إما مبادئ مقبولة عمومًا أو أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية. وقد تكون هذه المعايير في بعض الحالات غير مدونة أو مفهومة ضمناً أو تستند إلى مبادئ القانون المعمول بها. وقد يوفر هذا المرونة الكافية للأجهزة العليا للرقابة. لاعتماد المعايير رقابة الانضباط ذات الصلة ببلادهم.

وقد تُستمد معايير الانضباط من:

- توقعات الإدارة المالية العامة كالالتزام بنظام الضوابط الداخلية الكافي والفعال.
- توقعات المتفاعلين بخصوص استخدام البضائع أو الجودة للخدمات والأعمال.
- متطلبات التخصيص الشفاف وغير المتحيز للأموال العامة والموارد البشرية.

²⁰ المعايير 400.13.
²¹ المعيار ISSAI 4000.118

1.7 رقابة الالتزام كارتباط تأكدي

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

ويقوم المراقب بمراقبة القضية أو الموضوع لتقديم المعلومات الصحيحة للمستخدمين المستهدفين. وإذا ذكر استنتاج الرقابة أن المعلومات المقدمة صحيحة في جميع المظاهر الجوهرية، فيجب أن يتوافر لدى المراقب دليل رقابي كافٍ لتدعيم هذا الاستنتاج. وفي حالات أخرى، لا يُقدّم الطرف المسؤول أية معلومات للمستخدمين، لذا يطلب المستخدمون تقديم تقييم مستقل لهذه الحالات، تنفذ الأجهزة العليا للرقابة العملية الرقابية وتقدم "التأكيد" على الحالة للمستخدمين.

إن جميع عمليات الرقابة التي يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة هي ارتباط تأكدي. وتحسن رقابة الالتزام -باعتبارها ارتباط تأكدي- المعلومات المقدمة من المراقب. ويمكن تقديم هذا التأكيد إما من خلال الآراء والاستنتاجات التي تنقل مستوى التأكيد بشفافية، أو في أشكال أخرى.²² ويقوم مراقب الالتزام بالتحقق مما إذا كانت المعلومات التي تقدمها الجهات الحكومية أو الحالات الفعلية لهذه الجهات تلتزم بالمرجعيات (القوانين واللوائح ذات الصلة ... إلخ) أم لا. وبعد الانتهاء من الرقابة، يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بإعداد تقرير للمستخدمين يتضمن الاستنتاج؛ مما يمكن المراقب من تقديم "تأكيد" يعمل على تقليص المخاطر التي يتعرض لها المستخدمون نتيجة لاستخدام معلومات محددة، ويساعدهم على اتخاذ قرار مستنير.

ويشار إلى هذا التأكيد في المعايير بـ "تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين". ولهذا يرتبط التأكيد بكيفية جمع المراقب للأدلة الرقابية، وكالمعمل الذي يجب عليها أدائه للتأكد من الاستنتاجات. ولتقديم الاستنتاجات بتأكيدات معقولة، يجب على المراقب أن يحدد تقنيات المراجعة التي يجب استخدامها ودمجها، ومن ثم يكون قادرًا على استنتاج أن "المعلومات المقدمة صحيحة من جميع النواحي المادية".

يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات وملاءمتها. ولذلك يوفر المراقبون المعلومات التي تستند إلى أدلة كافية ومناسبة، كما يقوم المراجع ببعض الإجراءات للحد من مخاطر تقديم استنتاجات خاطئة أو إدارتها.²³

يقوم المراجع ببعض الإجراءات للحد من مخاطر تقديم الاستنتاجات الخاطئة أو إدارتها وهو يدرك أن التقييدات المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تؤدي إلى عدم وجود رقابة يمكنها تقديم تأكيد مطلق بشأن حالة الموضوع، ويجب تقديم هذه الاستنتاجات بشفافية، لكن في معظم الحالات، لا تغطي رقابة الالتزام جميع عناصر الموضوع، وإنما تعتمد على قدر من العينات النوعية أو الكمية.²⁴

التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

تنص المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أنه يمكن إجراء رقابة الالتزام لتقديم أي من التأكيدات المعقولة أو التأكيدات المحدودة. ويختلف هذان النوعان في استخدامهما أنواع المعايير والعينات وإجراءات جمع الأدلة وتنسيقات إعداد التقارير. وقد تكون عمليات رقابة الالتزام إما ارتباط تأكدي أو ارتباط التقرير المباشر. ويختلف نوعي الارتباط هذين (كما هو موضح في القسم التالي) استنادًا إلى من يقوم بإعداد موضوع الرقابة وقياسه.²⁵

يقوم مستويان للتأكيد في رقابة الالتزام بنقل الرسالة بشكل مختلف للمستخدمين. ففي ارتباط التأكيد المعقول، توضح الرقابة -متمثلة في رأي المراقب- مدى التزام موضوع الرقابة للمعايير المنصوص عليها من عدمه، من جميع النواحي المادية. بينما يُفيد ارتباط التأكيد المحدود بأنه لم يتبادر إلى ذهن المراقب ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزمًا بالمعايير. ويُمكن تقديم كلا التأكيدين المعقول والمحدود في عمليات رقابة الالتزام عند إعداد التقارير المباشرة أو ارتباطات التأكيد.²⁶

يوضح القسم التالي من هذا الفصل الأساليب المختلفة لإجراء رقابة الالتزام. ويحلل متى يجب تقديم التأكيد المعقول أو المحدود فيما يتعلق بالإعداد المباشر للتقارير وارتباطات التأكيد وتصميم عملية الرقابة وفقًا لذلك.

1.8 أساليب إجراء رقابة الالتزام المختلفة

يوضح المعيار 4000 الاعتبارات الأساسية التي تنطبق عند إجراء الأجهزة العليا للرقابة لعمليات رقابة الالتزام كارتباطات قائمة بذاتها. ويغطي هذا الدليل -عملية رقابة الالتزام كما هو موضح في معيار 4000- والأساليب المختلفة لإجراء رقابة الالتزام.

ويمكن تقسيمها إلى نوعين مختلفين من مهمات الرقابة هما: ارتباطات التأكيد وارتباطات التقرير المباشر.²⁷

²² المعيار 100.32

²³ المعيار 100.31

²⁴ المعيار 400.40

²⁵ المعيار 4000.31

²⁶ المعيار 400.41

²⁷ المعيار 100.24

• في ارتباطات التأكيد يعاير الطرف المسؤول موضوع الرقابة بمقاييس المعايير كما يقدم معلومات حول موضوع الرقابة، ويقوم المراقب بجمع أدلة إثبات كافية وسليمة تقدم أساساً منطقياً للتعبير عن استنتاج. ويمكن أن تكون ارتباطات التأكيد معقولة ومحدودة.

• في ارتباطات التقرير المباشر يقوم المراقب بقياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير. كما يختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر عدم الالتزام.

وتُقدّم نتيجة قياس الموضوع وفق المعايير متضمنةً في تقرير الرقابة في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. وقد يقدم مراقب الموضوع معلومات أو تحليلات أو أفكار جديدة.²⁸ ويمكن أن تكون الاستنتاجات على هيئة إجابات تفصيلية لأسئلة رقابة محددة.²⁹

تمثل كل ارتباطات التأكيد (سواء المعقولة أو المحدودة) ارتباط تصديق أو ارتباطات التقرير المباشر. وتختلف ارتباطات التأكيد وارتباطات التقرير المباشر استناداً إلى من يقوم بإعداد موضوع الرقابة وقياسه/تقييمه. ويمكن تحديد موضوع الرقابة إما من خلال الصلاحيات أو عن طريق التحديد من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.³⁰

يمكن الفرق بين نوعي الرقابة في الموضوع والمعلومات المرتبطة به، كما يُوضح هذا الفرق تعريف الرقابة.

قد يكون الموضوع عبارة عن أنشطة أو معاملات مالية أو مجموعة معلومات، ويصدق المراقب في ارتباطات التأكيد على معلومات الموضوع والتي قد تكون بياناً بالالتزام مع إطار إعداد التقارير المعد والموحد.³¹ ويتم هنا إعطاء معايير الرقابة ضمنياً من خلال تقديم معلومات حول موضوع الرقابة. وفي هذه الحالات، يجب على المراقب تحديد معايير الرقابة ذات الصلة لتركيز الاستنتاجات على تصحيح المعايير المعطاة ضمنياً في معلومات موضوع الرقابة من الطرف المسؤول.³²

طبقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يتم تنفيذ رقابة الالتزام من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات -من كافة جوانبها الجوهرية- تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة. لنوضح ما سبق بمثال يستند على نفس الموضوع والنطاق في بيانات مختلفة.

الدولة ص	الدولة س	
مكتب الضرائب الوطني (NTO) الدولة ص	مكتب الضرائب الوطني (NTO) الدولة س	الطرف المسؤول
إيرادات ضريبة القيمة المضافة (VAT)	إيرادات ضريبة القيمة المضافة (VAT)	موضوع الرقابة
معلومات مالية حول إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	معلومات مالية حول إيرادات ضريبة القيمة المضافة.	معلومات الموضوع
قانون ضريبة القيمة المضافة والقوانين واللوائح الأخرى التي تنظم جمع الضرائب.	قانون ضريبة القيمة المضافة والقوانين واللوائح الأخرى التي تنظم جمع الضرائب.	المعايير
البرلمان	البرلمان	المستخدم

لنتعرّف الآن على المسؤول عن جمع المعلومات التي تتصل بالموضوع، وكيف يؤثر هذا على الرقابة. وفيما يلي تصوران قد يؤديان إلى ارتباط التصديق أو إعداد التقارير المباشرة.

²⁸ المعيار 100.29
²⁹ المعيار 400.59
³⁰ المعيار 4000.31
³¹ المعايير 100.30
³² المعيار 4000.113

1.7.1 ارتباطات التأكد

التصور 1: الدولة س

قدم مكتب الضرائب الوطني في الدولة س تقريراً للبرلمان بشأن جمع الضرائب. وقد أعد الطرف المسؤول في هذا التصور معلومات حول الموضوع وقدمها إلى المستخدمين في شكل تقرير (وقد تكون هذه المعلومات في شكل بيان أو إحصائيات... إلخ). وحينما كان يُعد الموظفون المعلومات المرتبطة بالموضوع، كانوا يلتزمون بالتشريعات ذات الصلة والقوانين واللوائح الأخرى التي تحكم جمع الضرائب.

تشير القواعد إلى عملية إعداد معلومات حول الموضوع بأنها "تقديم الموضوع في ضوء المعايير". وفي هذه الحالة، يقدم مكتب الضرائب الوطني معلومات حول الموضوع (تقديم) إلى البرلمان في شكل تقرير؛ ويقدم موظفو الطرف المسؤول -مع هذه التقارير- طلبات صريحة أو ضمنية (تأكيدات) بأن المعلومات (التقديم) الخاصة بإيرادات ضريبة القيمة المضافة (الموضوع) صحيحة وعادلة في ضوء القوانين واللوائح (المعايير).

يمكن دور المراقب في هذا التصور في التصديق على التأكد -الذي يقدم في صورة استنتاج أو رأي- حول ما إذا كان تأكيد الطرف المسؤول حول التقييم الذي قدمه صحيح أم لا؛ وما إذا كان الموظفون ملتزمين بالقوانين واللوائح كما يزعمون (صراحةً أو ضمناً)، ويُعزز هذا الاستنتاج ثقة البرلمان حول التقرير (معلومات الموضوع) الذي حصل عليه.

1.7.2 ارتباطات التقرير المباشر

التصور 2: الدولة ص

لا ينشر مكتب الضرائب الوطني في الدولة ص تقارير جمع الضرائب، لكنه يقدم بعض الإحصائيات التي غالباً ما تكون قديمة وغير مفصلة على موقعه الإلكتروني. ويُعد مكتب الضرائب الوطني جزءاً من نظام الموازنة العامة، ولا ينتج مجموعة منفردة من القوائم المالية بسبب إطار عمل الإدارة المالية؛ ونتيجة للأسلوب الذي تُعد بها الحسابات النهائية، لا يمكن الفصل بين إيرادات الضرائب التي جمعها مكتب الضرائب الوطني وإيرادات الضرائب الخاصة بالمصادر الأخرى، وناقش البرلمان في الدولة ص مؤخرًا مبادرة إصلاح تهدف إلى تحسين عملية جمع الضرائب من ضريبة القيمة المضافة، وقررت إدارة الجهاز الأعلى للرقابة إعداد تقرير رقابة حول إيرادات ضريبة القيمة المضافة وتقديمها إلى البرلمان.

لا يوفر الطرف المسؤول في التصور السابق معلومات عن الموضوع (ولا توجد تأكيدات) على الرغم من الحاجة الشديدة لهذه المعلومات؛ لذلك قرر الجهاز الأعلى للرقابة تقديم المعلومات للمستخدمين، وينبغي على المراقب تقييم إيرادات ضريبة القيمة المضافة (الموضوع) في ضوء المعايير، ومن ثم يقدم الاستنتاج؛ ويعد الجهاز الأعلى للرقابة تقرير الرقابة المالية استناداً إلى تقييم موضوع الرقابة من قبل المراقب، ويقدمه إلى البرلمان.

يُطلق على هذا الشكل من الرقابة "التقرير المباشر". وفي ارتباطات التقرير المباشر، يتم إجراء الرقابة مباشرة على الموضوع، بدلاً من المعلومات المتعلقة بالموضوع.

1.7.3 مستويات التأكد وأنواع الرقابة

يجب فهم الرابط بين مستويات التأكد وأنواع الرقابة أولاً لفهم رقابة الالتزام بشكلٍ أشمل. يُوضّح الجدول التالي كيفية عمل هذه المفاهيم معاً من ناحية عملية.

نوع الارتباط			
ارتباط التأكد (AE)	التقرير المباشر (DR)		
التقرير المباشر - ارتباط التأكد	التأكد المعقول - التقرير المباشر	التأكد المعقول (LA)	مستوى التأكد
التأكد المحدود - ارتباط التأكد	التأكد المحدود - التقرير المباشر	التأكد المحدود (LA)	

الجدول 1: مستويات التأكد وأنواع رقابة الالتزام

نُلاحظ في الجدول السابق أن جميع عمليات الرقابة التي يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة واردة في إحدى الخانات الأربعة الموضحة في الجدول.

1.7.4 رقابة الالتزام التنظيمية ورقابة الانضباط

قد تُعنى رقابة الالتزام بالتنظيم (التقيد بالمعايير الرسمية كالقوانين والاتفاقيات ذات الصلة) أو بالانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). رغم أن النظامية تُشكّل محطّ التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، إلا أن الانضباط قد يكون وثيق الصلة بالموضوع كذلك، نظرًا لسياق القطاع العام الذي تتحكم به توقعات معيّنة تتعلق بالإدارة المالية وسلوك الموظفين. وقد يشمل نطاق الرقابة بعض جوانب الانضباط وفقًا لتعليمات الجهاز الأعلى للرقابة وطبيعة اللوائح والقوانين المعمول بها في القطاع العام.

وإذا كان للجهاز الأعلى للرقابة الصلاحية، ينبغي للمراقبين دراسة جوانب الانضباط في عمليات رقابة الالتزام. وينبغي للمراقبين في هذه الحالة التأكد أن الجهات محل الرقابة تلتزم بمبادئ الإدارة المالية السليمة وأن موظفيها يتخذون القرارات الحاسمة بشفافية وعدالة لصالح هذه الجهة. ويُحدد المراقبون نطاق رقابة الالتزام الخاص بهم ومعايير الرقابة على أساس هذه الدراسة.

وبغض النظر عن مصدر المعايير، يؤدي المراقب المهمة الرقابية ويكون النتائج عند المستوى المحدد للتأكيد (معقول أو محدد) بالتوافق مع متطلبات معيار 4000 وكذلك بغض النظر عن خصائص المهمة، على سبيل المثال، ارتباطات التأكيد أو الإعداد المباشر للتقارير، يمكن أن تشمل معايير الرقابة على كلا من النظامية والانضباط.

1.9 الملخص

يقدم هذا الفصل الأساليب المختلفة لإجراء رقابة الالتزام وفقًا لمعيار 4000 ويعرض اختيارات إجراء التأكيدات المعقولة أو المحدودة وارتباطات التأكيد أو التقرير المباشر والارتباطات التنظيمية أو الانضباط. ويوضح هذا الدليل رقابة الالتزام باعتبارها ارتباطات تأكيد معقول للإعداد المباشر للتقارير والذي تعد تنظيمية بطبيعته. ويوضح الفصل التالي متطلبات مستوى الجهاز الأعلى للرقابة لرقابة الالتزام كمبادئ عامة. يلي هذا الفصل شرح مفصل لمراحل رقابة الالتزام؛ وهي تخطيط الرقابة وتصميمها وجمع الأدلة وتقييمها وكتابة الاستنتاجات وتقديم التقارير.

الفصل 2

تقديرات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

المحتويات

- 2.1 المقدمة
 - 2.2 تقديرات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة
 - 2.3 عملية رقابة الالتزام
 - 2.4 الخلاصة
- الملحق: نموذج أوراق عمل الفصل 2

2.1 المقدمة

يستند هذا الفصل إلى مفاهيم رقابة الالتزام المشمولة في الفصل الأول. إذ أنه يصف قضايا ما قبل الارتباط التي يتعين على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة معالجتها أولاً على مستوى الجهاز قبل الشروع في إجراءات رقابة الالتزام. ويتم تضمين هذه القضايا في المتطلبات العامة لرقابة الالتزام بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000. كما يوضح هذا الفصل أيضاً عملية رقابة الالتزام، بينما تشرح الفصول التالية من هذا الدليل العملية ذاتها.

2.1 تقديرات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

ينبغي إجراء تقدير رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة قبل البدء في المهمة الرقابية وخلالها. وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة التأكيد على وضع الأنظمة والآليات قبل البدء في عملية الرقابة وكذلك إعداد موظفيه لإجراء المهام الرقابية وفق متطلبات هذه العناصر. وفيما يلي التقديرات الأساسية لإجراء رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة:

1. تحديد نطاق تغطية الرقابة
2. تقييم المخاطر
3. موضوعية المراقبين وأخلاقياتهم
4. مدى كفاءة فريق الرقابة
5. الشك والتقدير المهني للمراقب
6. آلية رقابة الجودة
7. توثيق العمل الرقابي
8. التواصل

نظرًا لطبيعة المهمة الرقابية التكرارية والتراكمية، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة وضع هذه الأمور في الاعتبار قبل البدء في أي مهمة رقابية، وأيضًا في أكثر من موضع خلال عملية الرقابة.

2.1.1 تحديد مدى تغطية الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.64: في حال تمتع الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحيات تحديد مدى تغطية رقابة الالتزام، فإنه يتعين عليه تحديد المجالات الهامة للمستخدم (المستخدمين) المستهدف.

تجري بعض الأجهزة العليا للرقابة المهمات الرقابية بناءً على طلب من البرلمان، بينما تتمتع الأجهزة العليا للرقابة الأخرى بصلاحيات تحديد مدى تغطية رقابة الالتزام. ولا يرتبط هذا الشرط بالأجهزة العليا للرقابة المخول إليها رقابة الالتزام بموجب تلك الشروط. في حال تمتع الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحيات تحديد مدى تغطية رقابة الالتزام، فإنه ينفذ الإجراءات الضرورية (الموضحة في الفصل الثالث) لتحديد المجالات الهامة و/ أو المجالات ذات المخاطر المحتملة بسبب عدم الالتزام. عند تنفيذ هذه الإجراءات، يمكن للمراقب وضع أي من الأمور التالية في الحسبان:

- أ. المصالح أو التوقعات العامة أو التشريعية.
- ب. التأثير على المواطنين.
- ج. المشروعات ذات التمويل العام الكبير.
- د. المستفيدون من الأموال العامة.
- هـ. أهمية بعض أحكام القانون.
- و. مبادئ الحوكمة الرشيدة.
- ز. أدوار مختلف هيئات القطاع العام.
- ح. حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام.
- ط. الانتهاكات المحتملة للقوانين المعمول بها وغيرها من اللوائح التنظيمية التي تحكم نشاط الجهة العامة أو الدين العام والعجز العام والالتزامات الخارجية.
- ي. عدم الالتزام بالضوابط الداخلية أو عدم وجود نظام رقابة داخلي مناسب.
- ك. النتائج المحددة في المهام الرقابية السابقة.
- ل. مخاطر عدم الالتزام التي أشارت إليها الأطراف الأخرى.

قد يجد فريق الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المجالات أمرًا مفيدًا لتحليل مقترحات الموازنة والمنشورات وتقارير التقييم وما إلى ذلك، وقد تُثري المشاركة في المؤتمرات والمنتديات النقاشية الفريق بمعلومات قيمة لوضع أسس لاختيار موضوعات الرقابة من جانب الجهاز الأعلى للرقابة، إلى جانب الحد من مخاطر رقابة المجالات منخفضة المخاطر. وقد يأتي المراقب في كثير من الأحيان بأمثلة

على عدم الالتزام فيما يتعلق بأنواع أخرى من أعمال الرقابة التي يُجرى تنفيذها. وقد يكون من المهم إعداد تقارير عن نتائج عمليات تقييم مخاطر عمل الجهاز الأعلى للرقابة للعام القادم.

ويتعين على المراقب تحديد الأهمية النسبية بعد تحديد مجالات الرقابة الهامة. ويمكن الحكم على موضوع ما أنه ذو أهمية إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعرفة به على قرارات المستخدمين المستهدفين على سبيل المثال، يعتبر عدم الالتزام بأحكام وشروط المشروع الممول من قبل الجهة المانحة مهم نسبيًا، إذا كان عدم الالتزام هذا قد يدفع الجهة المانحة إلى إيقاف تمويل المشروع أو فرض ضوابط أكثر صرامة كشرط مسبق لاستمرار التمويل.

وقد ترتبط الأهمية النسبية بعنصر فردي أو مجموعة من العناصر المرتبطة معًا. وغالبًا ما يُنظر إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة، إلا أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى. وقد تجعل الخصائص الكامنة لبند أو مجموعة من البنود ذات أهمية نسبية في طبيعتها، ومع ذلك قد يكون الحدث مهمًا نسبيًا بفعل السياق المحيط به عند حدوثه. ويمكن إجراء تحديد الأهمية النسبية لوضع أساس لتصميم المهمة الرقابية ومن ثم إعادة تقييمها أثناء المهمة.

2.1.2 تقييم المخاطر

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.52: يقوم المراقب بإجراءات للحد من خطورة تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى مقبول.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.58: يراعي المراقب مخاطر الاحتيال طوال المهمة الرقابية إلى جانب توثيق نتائج التقييم.

تتمثل "مخاطر الرقابة" في احتمالية أن يكون تقرير المراقب أو استنتاجه أو رأيه غير مناسب. ولذلك ينبغي إجراء رقابة التزام لتقليل مخاطر الرقابة إلى مستوى منخفض مقبول في ظل ظروف العملية الرقابية.

ويشتمل الحد من مخاطر الرقابة على توقع المخاطر المحتملة أو المعروفة للعمل والنتائج المترتبة عليه، ووضع إجراءات لمعالجة تلك المخاطر أثناء الرقابة وتوثيق أي من هذه المخاطر التي سيجري معالجتها وكيفية القيام بذلك. وينبغي للمراقب تقييم ما إذا كان نطاق العمل المنفذ كافيًا أم لا. بالإضافة إلى ذلك وعند الانتهاء، ينبغي للمراقب تقييم ما إذا كان لديه/لديها أدلة رقابية كافية ومناسبة عند تقييم الموضوع وفق المعايير بهدف صياغة الاستنتاج (الاستنتاجات) اعتمادًا على مستوى المخاطر المنظرية عليها.

في إحدى ارتباطات التصديق، يتم النظر في مخاطر التصديق -التي تشمل ثلاثة عناصر مثل المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف- بشكل كامل أثناء تقييم مخاطر الرقابة. ويشارك المراقب -خلال ارتباط إعداد التقارير المباشرة- في تقديم معلومات حول موضوع الرقابة. كما يجوز للمراقب تطبيق نموذج مخاطر الرقابة عند صياغة استنتاجات موضوع الرقابة.

2.1.3 موضوعية المراقبين وأخلاقياتهم

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.45: يتعين على المراقب الالتزام بالإجراءات ذات الصلة بالموضوعية والأخلاقيات، وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالموضوعية والأخلاقيات.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.48: ينبغي للمراقب أن يظل موضوعيًا حتى تتسم النتائج والاستنتاجات بالنزاهة، وعلى الأطراف الأخرى أن تنتظر إليها على هذا النحو.

كما يتعين على المراقب أيضًا إظهار السلوك المهني والنزاهة والموضوعية، وأن يمتلك الكفاءة المهنية اللازمة ويبدل العناية اللازمة. ينبغي لها التحلي بالاستقلال الفعلي والحفاظ على المظهر والسرية المتعلقة بكافة موضوعات الرقابة.

ويبدي المراقب الموضوعية عند اختيار الأهداف وتحديد المعايير. وينبغي للمراقب ضمان عدم إخلال التواصل مع الأطراف ذات العلاقة بموضوعية الجهاز الأعلى للرقابة.

ويتعين على المراقب تجنب التأثير غير المبرر النابع من جانب أي أطراف ذات علاقة عند صياغة تقرير متزن، والحفاظ على موضوعيتهم حتى يُنظر إلى عملهم وتقريرهم بحيادية من جانب جهات أخرى معتدلة ومستنيرة.

ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة التأكد من اتباع المراقب للمتطلبات والالتزام بها. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة مساعدة المراقب من خلال تقديم إرشادات حول قواعد الأخلاقيات المهنية. وقد يشير الجهاز الأعلى للرقابة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 10 "إعلان المكسيك بشأن استقلال الجهاز الأعلى للرقابة"، إرشادات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 11، والممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30 "قواعد الأخلاقيات المهنية". يعرض الملحق 2.1 نموذج مقترح لفرق الجهاز الأعلى للرقابة للالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية. تمتلك الأجهزة

العليا للرقابة، فيما يتعلق بموضوعية أعضاء فريق الرقابة، آليات (مثل؛ النماذج) للإعلان عن عدم وجود تضارب في المصالح، و/أو إعلان تضارب المصالح قبل بدء المهمة الرقابية. ويجب ملء كل هذه النماذج مرة واحدة (أو إذا لزم الأمر لمهام الرقابة الفردية على أساس كل حالة على حدة) سنوياً قبل بدء كل دورة رقابية، ولا يشترط ملأها لكل ارتباط.

2.1.4 كفاءة فريق الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.85: يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من امتلاك فريق الرقابة بأكمله الكفاءة المهنية اللازمة لإجراء المهمة الرقابية.

- يتم تجميع فريق الرقابة ليتمتع بشكل جماعي بالكفاءة والمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية. وقد تشمل هذه المهارات ما يلي استناداً إلى موضوع الرقابة:
- أ. مهارات الرقابة والمهارات المتعلقة بجمع/تحليل البيانات.
 - ب. الأهلية القانونية.
 - ج. فهم نوع الرقابة التي يجري تنفيذها والخبرة العملية الخاصة بها.
 - د. معرفة المعايير والمرجعيات المعمول بها.
 - هـ. فهم عمليات الجهة محل الرقابة والخبرة المناسبة لنوع الجهة وعمليات الرقابة.
 - و. القدرة على ممارسة التقدير المهني واكتساب الخبرة.
 - ز. تقديم تقرير مراقب ملائم في ظل هذه الظروف.

يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تخصيص موارد ماهرة بشكل كافٍ ومتاحة عند الحاجة في مختلف مراحل الرقابة. وإذا لم تتوفر التقنيات أو الأساليب أو المهارات المتخصصة في الفريق أو الجهاز الأعلى للرقابة، فيمكن الاستعانة بخبراء خارجيين يستخدمون طرقاً مختلفة، على سبيل المثال، لتوفير المعرفة أو إجراء عمل محدد. وعند الحاجة إلى خبرة خارجية، فعلى الجهاز الأعلى للرقابة تقييم ما إذا كان الخبراء يتمتعون بالاستقلالية والكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة. كما يحدد الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان عمله مناسباً لأغراض الرقابة. وحتى إذا أجرى خبراء خارجيين أعمال الرقابة نيابة عن الجهاز الأعلى للرقابة، فإن الجهاز الأعلى للرقابة لا يزال مسؤولاً عن الاستنتاج (الاستنتاجات).

كما يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى تعيين موظفين يتمتعون بمؤهلات ملائمة، وتطوير العاملين وتدريبهم، وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بإجراء المهام الرقابية، وتخصيص الموارد الكافية والمناسبة. كما يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة ترتيب المراقبين للإبقاء على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.¹³

2.1.5 الشك والتقدير المهنيين للمراقب

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.71: يتعين على المراقب ممارسة التقدير المهني طوال المهمة الرقابية.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.74: يتعين الحصول على مشورة مهنية في حالة مواجهة قضايا صعبة أو مثيرة للجدل للمساعدة على ممارسة التقدير المهني.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.77: يجب على المراقب ممارسة الشك المهني والحفاظ على عقلية تنقسم بالانفتاح والموضوعية.

يتعين على المراقبين التخطيط للرقابة وإجراءها مع تطبيق الشك والتقدير المهنيين أثناء المهمة الرقابية. وينبغي أن يتسم سلوك المراقب بالشك والتقدير المهنيين الذي يتعين تطبيقه عند صياغة قرارات بشأن مسار المناسب للعمل. كما يتعين على المراقبين توخي الحرص الواجب لضمان أن سلوكهم المهني مناسب.³³

يُعد كلٌّ من الشك والتقدير المهنيين من الأهمية بمكان لإجراء رقابة الالتزام بشكلٍ صحيح. غير أنهما شرطان منفصلان ومختلفان في معناهما وكذلك في تطبيقهما، لكنهما يتسمان بأنهما يكملان بعضهما البعض في عمل المراقب.

¹³ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 400.45

³³ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100.37

وتتطلب المحافظة على التقدير والشك المهنيين عند رقابة الالتزام القدرة على تحليل بنية المرجعيات العامة ومحتواها كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع وذلك في حالة الافتقار كلياً أو جزئياً إلى القوانين واللوائح التنظيمية. ويتطلب هذا الأمر أيضاً القدرة على تطبيق مفاهيم الرقابة الواردة في النهج على موضوعات الرقابة المعروفة وغير المعروفة.

التقدير المهني

يُستخدم التقدير المهني في الوصول إلى استنتاجات منطقية تستند إلى الحقائق والظروف ذات الصلة والمُتاحة وقت الاستنتاج. ويجب على المراقبين تطبيق التقدير المهني في كافة مراحل عملية رقابة الالتزام، ويشمل التقدير المهني تحديد البدائل المنطقية دون تحيز. لذا، فإن التقدير المهني والموضوعي للمعلومات التي قد تبدو مناقضة للاستنتاج أهم عناصر تطبيقها.

عند إجراء عمليات رقابة الالتزام، ينبغي التحلي بالقدرة على فهم وتحليل بنية المرجعيات العامة والاحتياجات العامة وثغرات التشريع ومحتواها. ويمكن للمراقبين الذين يتمتعون بمعرفة وخبرة كافية تطبيق مفاهيم الرقابة المهنية الواردة في النهج على موضوع الرقابة المألوف أو غير المألوف.

فالتقدير المهني مهارة يكتسبها المراقب بمرور الوقت، وبعد اكتساب هذه المهارة، يمكنه/ها تطبيقه. يكتسب المراقبون هذه المهارة من خلال الحصول على التدريب والخبرة ذات الصلة. ولذلك فإن تطبيق التقدير المهني يعني أيضاً تطبيق تدريب المراقب ومهارته وخبرته. ومن المتوقع أن يمارس المراقب المتدرب -الذي لديه معرفة وخبرة خاصة بالظروف المذكورة فقط- ممارسة التقدير المهني المنطقي في تلك الظروف. باختصار، فإن التقدير المهني يخضع للظروف المحيطة، ولا يتمتع كل مراقب بالقدرة على أداء جميع المهام الموكلة إليه.

يُمكن للأشخاص ذوي المعرفة والخبرة والموضوعية استخلاص مختلف الاستنتاجات عند تطبيق المعايير المهنية رغم تشابه الحقائق والظروف، وليس معنى هذا أن هناك استنتاجاً صحيحاً وآخر خاطئاً. ومن المتوقع أن يكون طرح الأسئلة مناسباً لفهم الإجراءات المتخذة والأساس الذي يقوم عليه استخلاص الاستنتاجات. ويُعد توثيق التقدير المهني أمراً هاماً لتوضيح اتباع العملية الصحيحة والمساعدة على بناء استنتاج منطقي سليم. فعند الطعن في التقدير المهني، يُوضّح التوثيق تحليل الحقائق والظروف وجميع البدائل الممكنة بالإضافة إلى أسس الاستنتاجات التي توصل إليها المراقبون.

الشك المهني

إن الشك المهني هو اتجاه يشمل المحافظة على عقلية تتسم بالانفتاح والموضوعية بالانتباه للظروف التي قد تشير إلى احتمالية عدم الالتزام بسبب الخطأ والاحتيال. ويعد الشك المهني أمراً محورياً عند تقييم أدلة الرقابة التي تناقض أدلة رقابية أخرى جرى الحصول عليها بالفعل والمعلومات التي تدعو للتساؤل عن أدلة الرقابة كالوثائق والإجابات على الاستفسارات.³⁴

وتعد ممارسة الشك المهني أمراً ضرورياً للتأكد من تجنب المراقب التحيز الشخصي وعدم إفراطه في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات من الملاحظات. بالإضافة إلى ذلك، يتصرف المراقب بعقلانية استناداً إلى تقييم نقدي لكافة الأدلة التي تم جمعها.

يتعين على المراقب الحفاظ على سلوك الشك المهني ليكون حذراً من الأحوال والظروف والمعلومات التي قد تشير إلى وجود عدم التزام مادي وتقييم نقدي لأدلة الرقابة.

يتخذ المراقبون في حالة الشك المهني موقفاً منفتحاً ومثيراً للتساؤل في الوقت نفسه دون الإفراط في الشك، بحيث لا يفترض المراقب أن الإدارة فاسدة أو صالحة. وينبغي للمراقبين الاحتراز من وقوع حالات احتيال من خلال عدم الاقتناع بأن الإدارة دائماً صالحة، كما ينبغي لهم عدم الاقتناع سوى بأدلة دامغة.

فعلى سبيل المثال، يشتمل الشك المهني على الاحتراز مما يلي:

- أدلة الإثبات المتناقضة مع أدلة إثبات أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكك في درجة اعتماد الوثائق والردود على الاستفسارات لاستخدامها كدليل.
- الحالات التي قد تشير إلى وجود عمليات احتيال.

يعد الإبقاء على الشك المهني أمراً ضرورياً في كل مراحل الرقابة إن أراد المراقب التقليل من حدة مخاطر:

- الإشراف على الظروف غير العادية.
- المبالغة في التعميم عند استخلاص النتائج من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير ملائمة في تحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها وتقييم النتائج المستخلصة من ذلك.

³⁴ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.78

2.1.6 آلية رقابة الجودة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.80: يتحمل الجهاز الأعلى للرقابة مسؤولية جودة الرقابة بشكل عام لضمان تنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين واللوائح التنظيمية وضمان أن التقارير ملائمة للظروف.

تشير رقابة الجودة إلى العمليات الجارية التي يتم تنفيذها لمراجعة جودة رقابة الالتزام في كافة المراحل للتأكد من توافق الرقابة مع المعايير الحكومية المطبقة وأن تقرير الرقابة أو الاستنتاج أو الرأي الذي تم إصداره مناسب للظروف. وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة وضع آليات لرقابة الجودة كوظيفة رئيسية لهذا الغرض. ولا يتم إصدار تقارير الرقابة إلا بعد الانتهاء من التقرير خلال التقييم.

تتمثل إجراءات رقابة الجودة في مراحل الإشراف والمراجعات والتشاور والتدريب الكافي وتغطية التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير. وتعتمد الجودة الشاملة للجهاز الأعلى للرقابة على نظام تتحدد فيه الأدوار والمسؤوليات تحديداً واضحاً.

تشمل رقابة الجودة النظر فيما إذا كان فريق الرقابة يتمتع بكفاءات كافية ومناسبة لإجراء الرقابة، وقادراً على تحديد المعايير الخالية من التحيز، كما يتمتع بحق الوصول العام إلى المعلومات الدقيقة، فضلاً عن النظر في المعلومات المتاحة، والوقت الكافي لإكمال التكاليفات الرقابية.

في إطار نطاق إجراءات رقابة الجودة، قد يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة نظام ضمان جودة مناسب للتأكيد على جودة شاملة للرقابة. كما يضمن الجهاز الأعلى للرقابة تنفيذ الإجراءات المناسبة وكذلك ضمان تنفيذ المراجعات طوال عملية الرقابة. ويجري توثيق رقابة الجودة في ملف الرقابة.

2.1.7 توثيق عمل الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.89: ينبغي للمراقب إعداد وثائق الرقابة بقدر كافٍ من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

إن التوثيق الرقابي الكافي من الأهمية بمكان خلال جميع خطوات رقابة الالتزام، كما يتمثل الغرض من توثيق عمل الرقابة المنجز في تعزيز الشفافية المتعلقة بالعمل المنجز، وتمكين المراقب ذي الخبرة الذي ليس له صلة سابقة بالرقابة، 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)/أو الرأي (الآراء).

ويشمل التوثيق حسب الاقتضاء ما يلي:

- أ. شرح موضوع الرقابة.
- ب. تقييم المخاطر، وإستراتيجية الرقابة وخططها، والوثائق المتعلقة بها.
- ج. الأساليب المطبقة والنطاق والمدة الزمنية التي تغطيها الرقابة.
- د. طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة وتوقيتها ومداها.
- هـ. نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.
- و. تقييم أدلة الرقابة التي تشكل النتيجة (النتائج) والاستنتاج (الاستنتاجات) الرأي (الآراء) والتوصية (التوصيات).
- ز. الأحكام الصادرة في عملية الرقابة، بما في ذلك التشاورات المهنية والأسباب الكامنة وراءها.
- ح. التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيها.
- ط. المراجعات الإشرافية وغيرها من ضمانات رقابة الجودة المنفذة.

ينبغي أن يكون التوثيق كافياً لتوضيح الكيفية التي يحدد بها المراقب هدف الرقابة، وموضوع الرقابة، والمعايير والنطاق، بالإضافة إلى أسباب اختيار طريقة بعينها في التحليل. ولهذا الغرض، ينبغي تنظيم التوثيق لتوفير ربط واضح ومباشر بين النتائج والأدلة التي تدعم تلك النتائج. وتم إدراج شرح إضافي بشأن هذا الأمر في الفصل 7 من الدليل بشأن التوثيق والتواصل المتعلق برقابة الالتزام.

2.1.8 التواصل

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.96: يتعين على المراقب التواصل مع الجهة محل الرقابة بطريقة فعالة وكذلك مع المسؤولين عن الحوكمة في كافة مراحل عملية الرقابة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.99: ينبغي إبلاغ مستوى الإدارة المناسب وهؤلاء المكلفون بالحوكمة (إن أمكن) بحالات عدم الالتزام الجوهرية. كما ينبغي الإبلاغ أيضاً عن الأمور المهمة الأخرى الناشئة عن الرقابة وذات الصلة المباشرة بالجهة.

تحدث عملية التواصل خلال كافة مراحل الرقابة: قبل بدء الرقابة، وأثناء التخطيط المبدي، وخلال جمع الأدلة وتقييمها، ووصولاً إلى مرحلة إعداد التقارير. ومن الضروري أن تبقى الجهة محل الرقابة وكذلك الجهاز الأعلى للرقابة على علم بكافة الموضوعات المتعلقة بالرقابة، وهو أمر مهم للغاية في تطوير علاقة عمل بناءة بين المراقب والجهة وفريق الرقابة؛ وسيساعد ذلك الأمر على إطلاع كافة الأطراف بتقدم الرقابة والمساعدة على حل جميع المشكلات التي قد تعرقل الرقابة وتحدث تأخيراً فيها.

يجب أن يتضمن التواصل الحصول على معلومات ذات صلة بالرقابة وتزويد الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمعايير الرقابة والملاحظات الوقتية والنتائج في جميع مراحل التنفيذ. وينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأي صعوبات بالغة تجري مواجهتها أثناء الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام¹⁴. وقد يساعد هذا الأمر على تصحيح أي حالات عدم التزام وأي نتائج أخرى قد يلاحظها المراقب في مرحلة مبكرة بدلاً من اتخاذها في وقت لاحق حينما يكون تأثير النتائج مهمًا بدرجة كبيرة ويصعب حلها. وقد يتحمل المراقب أيضاً مسؤولية توصيل كافة المواضيع الرقابية إلى مستخدمين آخرين كالجهاز التشريعية أو الإشرافية.

قد تتضمن الموضوعات، التي يتم إبلاغها كتابياً إلى الجهة محل الرقابة: موضوع الرقابة ومعايير الرقابة ومستوى الضمان والمدة الزمنية للرقابة وتعهدات الحكومة والمنظمات و/أو البرامج المدرجة في الرقابة، مثل التأكيد على صحة شروط الارتباط. وقد يساعد التواصل في هذه الموضوعات على تحقيق التفاهم المشترك للرقابة وعمليات الجهات محل الرقابة.

ينبغي أن يتوافق شكل التواصل مع المكلفين بالحوكمة في جميع مراحل الرقابة مع الأحوال. ويراعي المراقب توقيت التواصل سواءً كان شفهيًا أو كتابياً أو كليهما.

¹⁴ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 400.49

2.3 عملية رقابة الالتزام

يوضح الرسم البياني أدناه عملية رقابة الالتزام.

التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة (المشمول في الفصل 3)

- اختيار موضوعات رقابة الالتزام
- الخطة السنوية لرقابة الالتزام
- تحديد التصديقات أو الإعداد المباشر للتقارير
- تحديد مستوى التأكيد
- دراسة المبادئ من حيث أهميتها الخلقية
- ضمان إجراء رقابة الجودة

تخطيط الرقابة الفردية (المشمول في الفصل 4)

- تحديد موضوع الرقابة والنطاق والمعايير
- تحديد هدف الرقابة
- فهم الجهة والبيئة
- فهم المراقبة الداخلية
- تقييم المخاطر والأهمية النسبية
- تطوير إستراتيجية الرقابة وخططها

جمع الأدلة (المشمول في الفصل 5)

- جمع الأدلة عن طريق تنفيذ إجراءات الرقابة
- تحديث التخطيط وتقييم المخاطر
- عمليات التوثيق والتواصل ورقابة الجودة المستمرة

تقييم الأدلة (المشمول في الفصل 5) تقييم إذا ما تم الحصول على أدلة مناسبة وكافية أم لا.

- دراسة الأهمية النسبية من أجل إعداد التقارير
- استنباط الاستنتاجات
- توجيه الأحداث اللاحقة عند الضرورة

إعداد التقارير (المشمول في الفصل 6)

- إعداد التقارير
- تضمين توصيات الجهات واستجاباتها عند الضرورة
- متابعة التقارير السابقة كلما دعت الحاجة

التوثيق والتواصل ورقابة الجودة في جميع مراحل عملية الرقابة
(المشمول في الفصل 7)

الشكل التوضيحي 2.1: عملية رقابة الالتزام

التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة: يحدد الجهاز الأعلى للرقابة الموضوعات ويعد الخطة السنوية لرقابة الالتزام في مرحلة التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. كما يقرر الجهاز الأعلى للرقابة إن كان الارتباط بمثابة تصديق أو تقرير مباشر ومنطقي أو محدود. ويراعي الجهاز الأعلى للرقابة المبادئ من حيث أهميتها الأخلاقية- مثل استقلالية المراقب وموضوعيته، وكفاءة الفريق والتأكد من تطبيق إجراءات رقابة الجودة. وعلى الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من قدرة الفريق على إجراء الرقابة إلى جانب

التوثيق والتواصل المطلوب في جميع المراحل. يبين هذا الدليل رقابة الالتزام كتأكدات منطقية لارتباط إعداد التقارير المباشرة كما هو موضح في الفصل الأول.

تخطيط الرقابة الفردية: ينظر المراقب -خلال مرحلة التخطيط- في العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق رقابة الالتزام. ويلتزم المراقبون بالتقدير المهني واحتياجات المستخدمين المستهدفين أثناء تنفيذ هذا الإجراء. وبمجرد اتخاذ المراقبين قرارًا بشأن الموضوع والمعايير ونطاق ارتباط رقابة الالتزام الفردية، فإنهم يضعون إستراتيجية الرقابة وخططها؛ إذ أنهم يستوعبون الرقابة الداخلية ويقومون بتحديد الأهمية النسبية، فضلاً عن تقييم المخاطر التي تتعرض لها الجهة والتخطيط لإجراءات الرقابة بصفتها جزء من تصميم الرقابة.

إجراء الرقابة وجمع الأدلة: يهتم المراقبون أولاً في هذه المرحلة بجمع الأدلة وتوثيقها لصياغة استنتاج أو رأي حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم بالمعايير المتبعة من جميع جوانبه الجوهرية، وقد يضطر المراقبون في بعض الحالات إلى تغيير نطاق رقابة الالتزام في حال توصلهم إلى أدلة رقابية تدل على الحاجة إلى هذا التغيير. فعلى سبيل المثال، إذا وجد المراقبون عند جمع الأدلة شيئاً ما يشير إلى وجود احتيال، فينبغي لهم في هذه الحالة تغيير إجراءاتهم. وعند تحديد احتمالية التعرض للاحتيال، فعلى المراقبين اتخاذ إجراء لضمان استجابتهم على نحو مناسب وأنهم بحاجة إلى توثيق الأسباب التي تقف وراء تغيير خطة الرقابة الخاصة بهم. ورغم أن الرقابة قد تكون بمثابة منع للاحتيال، إلا أنه لا يتم تصميمها عادةً للكشف عن الاحتيال.³⁵

تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات: يفحص المراقبون الأدلة في نهاية المهمة الرقابية من ناحية كفايتها ومدى مناسبتها لصياغة استنتاج أو رأي حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم بالمعايير الموضوعية أم لا. ويراعي المراقبون في هذه المرحلة الأهمية النسبية المتعلقة بإعداد تقارير بالأهداف.

إعداد التقارير: يعرض الاستنتاج أو الرأي في شكل تقرير إلى المستخدم المستهدف. وفي هذا الموضع، يدرج المراقبون التوصيات واستجابات الجهة عليهم.

ويحتوي هذا الدليل على فصول منفصلة بشأن خطوات عملية رقابة الالتزام. كما هو مبين في الشكل 2.1، فإن التوثيق والتواصل ورقابة الجودة متطلبات متداخلة مهمة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وينبغي مراعاتها في جميع مراحل المهمة الرقابية.

2.4 الملخص

يوضح هذا الفصل متطلبات رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة التي يحتاجها الجهاز الأعلى للرقابة قبل شروع الفريق في الرقابة. بينما يتناول الفصل التالي الكيفية التي يخطط بها الجهاز الأعلى للرقابة مركزياً لرقابة الالتزام الخاصة به لسنة واحدة أو أكثر في التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. واستناداً إلى التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، يبدأ فريق رقابة التخطيط للرقابة الفردية المشروحة في الفصل الرابع.

³⁵ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.63

الملحق 2.1: إعلان فريق الرقابة الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية للجهاز الأعلى للرقابة

المتطلبات المشمولة للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: المعياران الدوليان للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000.45 و 4000.48)
(يُملأ هذا النموذج مرة واحدة سنويًا قبل بداية كل دورة رقابية وليس كل ارتباط)

اسم الجهة	فترة الرقابة

مسؤول التقييم	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

جوانب قواعد الأخلاقيات المهنية	البيان أعلن أن:	التأكيد من قبل عضو فريق الرقابة (نعم/لا)	الأسباب التي تمنع الالتزام بها بقواعد الأخلاقيات المهنية
			يُرجى الرجوع إلى الملحق 1.4
النزاهة	إجراء الرقابة وفقًا لمعايير السلوك العالية (الأمانة والصرافة).		
	سأنفذ بنفسى بالطريقة التي تتناسب مع الثقة العامة وتتجاوز الشبهات والشكوك.		
	سأراقب نموذج الرقابة وروحته والمعايير الأخلاقية ومبادئ الاستقلالية والموضوعية.		
	سأحافظ على معايير السلوك المهني النزاهة وسأأخذ القرارات مع مراعاة المصلحة العامة.		
	سأطبق الأمانة المطلقة عند إجراء العمل والتعامل مع موارد الجهاز الأعلى للرقابة.		
الاستقلالية والموضوعية والحيادية	سألتزم بطريقتي، أو لا تقل بأي حال، من حياديته واستقلاليته عن الجهة محل الرقابة وغيرها من مجموعات المصالح الخارجية.		
	سألتزم بالموضوعية في التعامل والبت في مشاكل الرقابة والمواضيع ومسائل الرقابة.		
	سأمتثل في الأعمال الرقابية التي أنفذها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولن أمتثل للدوافع الخفية أو النفوذ غير المشروع. سوف تستند المشاكل الناشئة على الأدلة الرقابية المجمعة وليس تحت تأثير أي اعتقادات مفهومة أو تأثير آخر.		
	سأحافظ على الموضوعية والدقة والحيادية في التعبير عن الآراء استنادًا إلى أدلة تم الحصول عليها وتقييمها وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.		
الحياد السياسي	سألتزم بالحياد السياسي ولن أدع انتماءاتي الشخصية أو السياسية تؤثر على عملي الرقابي واستنتاجاتي كما		

جوانب قواعد الأخلاقيات المهنية	البيان أعلن أن:	التأكيد من قبل عضو فريق الرقابة (نعم/لا)	الأسباب التي تمنع التزامه/ها بقواعد الأخلاقيات المهنية
	لن تؤثر آرائتي التي أتوصل إليها أثناء الرقابة على جودة العمل الرقابي.		
	لن أشارك في أي نشاط سياسي من شأنه التأثير على تقديري المهني		
	لن أعبر عن آرائتي السياسية أثناء الرقابة وسأحافظ على الأخلاق التي تقي مظهري وعملي الخضوع لأي تأثير.		
تضارب المصالح	لن أقدم أي خدمة أو مشورة مهنية تتعلق بالمعلومات المالية إلى الجهة محل الرقابة أو تتعلق بمسؤوليات أو سلطة الإدارة.		
	لن أقبل أي هدايا أو إكراميات أو أي شيء غير مستحق في العادة		
	سأتجنب أي علاقة مع المديرين والموظفين والأطراف الأخرى المعنية التي قد تؤثر أو تهدد قدرتي على العمل بطريقة مستقلة.		
	لن أستخدم سلطتي أو وظيفتي الرسمية لتحقيق مكاسب شخصية وسأتجنب أي علاقة تنطوي على مخاطر الفساد.		
	لن أستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة في تأمين المصالح الشخصية ولن أفصح عن المعلومات التي من شأنها أن تعطي مزايا غير عادلة أو غير معقولة لأطراف آخرين.		
السرية المهنية	لن أفصح عن أي معلومات توصلت إليها أثناء الرقابة لأي طرف ثالث إلا إذا استدعى القانون ذلك مني.		
الكفاءة	سأهذب نفسي مهنيًا وأطبق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كافة أعمالي التي أؤديها أثناء المهمة الرقابية.		
	سأسعى للحصول على وجهات نظر وإرشادات مهنية في العمل الذي لست مؤهلاً للقيام به.		
	سأواكب وأطبق معايير الرقابة والمحاسبة والتقارير المالية بالإضافة إلى السياسات والإجراءات والممارسات المعمول بها.		
التأهيل المهني	سأمارس العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ/الإشراف على الرقابة وإعداد التقارير.		
	سوف أستخدم الطرق والممارسات ذات أعلى جودة ممكنة في المهمات الرقابية.		

اتفاقية أعضاء الفريق

أقر أنا الموقع أدناه بالامامي التام بالمتطلبات والمسؤوليات المنوطة بي بشأن قواعد الأخلاقيات المهنية الواردة في الجدول أعلاه.

سأمتثل للمتطلبات الأخلاقية الواردة في الجدول أعلاه ذات الصلة بالرقابة (اسم الجهة محل الرقابة)

(التوقيع)

اسم قائد الفريق/العضو

المسمى

الاستنتاج

وفقاً لأفضل ما توصلنا إليه من معرفة ومعلومات وتحليل، وبعد النظر في الإعلانات المذكورة أعلاه ومقابلات الموظفين، أخلص إلى أن كل المتطلبات المذكورة في القواعد الأخلاقية المهنية بالمراقبين العاملين في الجهاز الأعلى للرقابة (اسم البلد) مفهومة من قبل (الاسم والمسمى). ويعتبر أي تهديد محتمل لاستقلالية فريق الرقابة من أجل تخفيضه إلى مستوى مقبول؛ كما هو موثق في الملحق 1.4.

(التوقيع)
اسم المشرف
التاريخ:

استكمال إعلان فريق رقابة الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة: دليل العملية المقترح

<p>يتمثل الهدف في الحصول على تصريح من أعضاء فريق الرقابة، بما في ذلك قائد فريق الرقابة، يؤكد فيه على صحة الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية للجهاز الأعلى للرقابة أثناء تنفيذ الرقابة. كما يؤكد أيضًا على محافظة أعضاء فريق الرقابة على الموضوعية والاستقلال في كافة مراحل عملية الرقابة.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعياران الدوليان للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000.45 و 4000.48)</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المشمولة</p>
<p>يتعين على كل عضو بفريق الرقابة، بما في ذلك المشرف على الرقابة استكمال هذا البيان للتأكيد على التزامها بقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة أثناء إجراء الرقابة المعنية. فعلى سبيل المثال، إذا كان فريق الرقابة يتألف من خمسة أعضاء بما فيهم المشرف على الرقابة، فلا بد من توافر خمسة بيانات في ملف الرقابة.</p> <p>ثمة أربعة أعمدة في هذا النموذج؛ وفيما يلي شرح للعمودين 1 و 2 والإرشادات الخاصة باستكمال العمودين 3 و 4:</p>	<p>الدليل</p>
<p>العمود 1</p> <p>يشمل هذا العمود قواعد الأخلاقيات المهنية بإيجاز. وهذه هي البيانات الرئيسية للسلوك المهني التي يتعين على المراقب الالتزام بها أثناء إجراء الرقابة. وسيعتمد حجم القائمة على قواعد السلوك المهني الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، التي يفترض أن يتم وضعها وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30.</p> <p>العمود 2</p> <p>تعد هذه بعض التصريحات أو البيانات المحددة مسبقًا والتي يتوقع من كل عضو بفريق الرقابة الإعلان عنها في كافة قواعد السلوك المهني. وبناءً على طبيعة الجهة المحددة للرقابة ونوعها، يمكن تخصيص تصريحات البيان وفقًا لاحتياجات الجهاز الأعلى للرقابة.</p> <p>العمود 3</p> <p>يتعين على كل عضو بفريق الرقابة أن يذكر "نعم" أو "لا" أمام البيانات المحددة مسبقًا ليمتثل لقواعد الأخلاقيات المهنية الخاصة بالرقابة. ونظرًا لكوننا مهنيين، فيتوقع من كل عضو في الفريق أن يكون أمينًا في إجابته على كل تصريح. ومن المتوقع بفضل وجود عملية مراجعة قوية لكل بيان مقدم على نحو مستقل، أن تولي ورقة العمل هذه الاعتبار الواجب لقواعد السلوك المهني لكل عضو بفريق الرقابة.</p> <p>العمود 4</p> <p>إذا كان الجواب على أحد تصريحات البيان بـ "لا"، فينبغي تسجيل سبب هذه الإجابة في هذا العمود، ومن ثم يمكن أن تتبع في النموذج التوضيحي 1.4. فعلى سبيل المثال، قد يكون السبب المصلحة الشخصية أو تهديد المراجعة الذاتية. ويتعامل الهدف مع هذه التهديدات تعاملًا مناسبًا باتخاذ ضمانات على نحو سليم.</p>	
<p>بناءً على البيان الخاص بكل تصريح بموجب قواعد الأخلاقيات المهنية لدى الجهاز الأعلى للرقابة المعني، يتعين على العضو التابع لفريق الرقابة تقديم تعهدًا تامًا للتأكيد ثانية على أنه/أنها على دراية بالمسؤوليات التي يتحملها بشأن قواعد الأخلاقيات المهنية وأنه سيتم الالتزام بها وفقًا لذلك. وينبغي التصديق على ذلك وتقديمه للمراجع لإجراء المراجعة المستقلة.</p>	<p>التعهد التام من جانب العضو</p>
<p>ينبغي أن يخلص المشرف أو المراجع المستقل في الجهاز الأعلى للرقابة أو فريق الرقابة أنه/أنها قد راجع الإعلان الذي قدمه عضو فريق الرقابة المذكور ويؤكد مجددًا على أن الأعضاء قد أحاطوا علمًا بقواعد الأخلاقيات المهنية وأنهم سيمثلون لها أثناء تنفيذ عملية الرقابة.</p>	<p>استنتاج المشرف</p>
<p>ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى تفاصيل المدقق والمراجع في النهاية. وذلك للتأكد من وجود نظام مستقل للتحقق والموازنة في فريق الرقابة والتأكد من استكماله قبل بدء الرقابة.</p> <p>وفي هذه الحالة، عادةً ما يكون المدقق قائد فريق الرقابة، والمراجع هو المشرف على الرقابة. وبالمثل، عندما يقدم قائد فريق الرقابة والمشرف على الرقابة بيانًا، يمكن عندئذٍ مواجهة المدقق والمراجع استنادًا إلى الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة. وهذا يحتاج إلى التوقيع وفقًا لذلك من قبل المدقق والمراجع على التوالي.</p>	<p>تسجيل أدلة المدقق والمراجع</p>

الفصل 3

التخطيط لرقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

المحتويات

- 3.1 المقدمة
 - 3.2 نظرة عامة على عملية التخطيط السنوية ومتعددة السنوات
 - 3.3 مراجعة السياسة والمخاطر والأولويات الإستراتيجية
 - 3.4 تحديد العمليات الرقابية المحتملة وترتيبها
 - 3.5 وضع خطة عمل الجهاز الأعلى للرقابة السنوية أو متعددة السنوات
 - 3.6 التخطيط لرقابة الالتزام - التقديرات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة
 - 3.7 الملخص
- الملاحق: نماذج أوراق العمل للفصل 3

3.1 المقدمة

يُعد هذا الفصل مناسباً لوضع خطة العمل السنوية العامة للجهاز الأعلى للرقابة، حيث إنه يغطي جميع أنواع المهمات الرقابية التي يُجريها الجهاز. ومن المهم ملاحظة أنه لا يجب التخطيط لكل نوع من أنواع المهمات الرقابية على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة بشكل منفصل. وبالرغم من أن هذا الفصل يقتصر على تخطيط رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، فيمكن تطبيق هذه العملية على الأنواع الأخرى من المهمات الرقابية.

يجب على الأجهزة العليا للرقابة تخطيط عملهم الرقابي سنوياً أو على عدة سنوات وقد يحدد الإطار القانوني أنواع المهمات الرقابية (سواء كانت رقابة مالية أو رقابة الالتزام أو رقابة الأداء) التي يمكن أن يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة، ويجب أن يتضمن التخطيط متعدد السنوات جميع أنواع المهمات الرقابية المتاحة للجهاز الأعلى للرقابة وأن يستند التخطيط على تقييم المخاطر. وتحدد الموارد (الموظفون وما إلى ذلك) المتوفرة لدى الجهاز طبيعة العمل الذي يمكن أن يُجريه الجهاز الأعلى للرقابة في مدة زمنية معينة. لذلك فإن الموارد المتاحة بعد اقتطاع الموارد الخاصة بالمتطلبات الإلزامية تحدد عدد المهام الإضافية التي يمكن أن يُدرجها الجهاز الأعلى للرقابة في خطة العمل السنوية أو المتعددة السنوات. ويقدم أيضاً هذا الفصل إرشادات بشأن الاعتبارات الرئيسية في أي عملية تخطيط سنوية أو متعددة السنوات.

3.2 نظرة عامة على عملية التخطيط السنوية ومتعددة السنوات

فيما يلي الخطوات الرئيسية لتحديد المهمات المحتملة التي ستكون موضع اهتمام المستخدم المستهدف لنتائج الجهاز الأعلى للرقابة:

- مراجعة السياسة والمخاطر والأولويات الاستراتيجية، التي تُقدم أساساً للتخطيط.
- تحديد المهمات الرقابية المحتملة والمهام الأخرى وترتيبها.
- وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات.

سيتم تناول هذه الخطوات المختلفة في الأجزاء التالية من الفصل.

3.3 مراجعة السياسة والمخاطر والأولويات الاستراتيجية

إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة يتمتع بصلاحيات اختيار تغطية مهمات رقابة الالتزام، فينبغي عليه تحديد المجالات المهمة و/ أو المجالات التي تتطوي على مخاطر عدم الالتزام المحتملة (المعيار 4000.67). تضمن مراجعة السياسات والمخاطر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة اختيار الجهاز للمهام والمنتجات التي تعكس المخاطر والمصالح العامة والقيمة التي يمكن أن يضيفها الجهاز.

وتضع مراجعة السياسات والمخاطر في الاعتبار المستوى الاستراتيجي العام والتطورات الأخيرة في الدولة ومصالح الأطراف ذات العلاقة والأعمال الأخيرة والجارية للأجهزة العليا للرقابة الأخرى وكذلك أي تطورات مهنية أخرى، يجب أن تولي 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 للسياسات والمخاطر، قد يضع المراقب في اعتباره، ضمن أمور أخرى، ما يلي (المعيار 4000.67):

أولويات / مصالح الأطراف ذات العلاقة:

- التوقعات أو المصالح العامة أو التشريعية مثل تحقيق الدولة لأهداف التنمية المستدامة
- مصالح المواطنين وأثرها عليهم
- مصالح المستفيدين من الأموال العامة
- التغطية الإعلامية
- عدم الالتزام الذي يُشير إليه الأطراف الثالثة

➡ المخاطر الرئيسية المرتبطة بأولويات / مصالح الأطراف ذات العلاقة

التغيرات الطارئة على الإطار القانوني والتطورات الأخرى في المجال مثل:

- التطورات / التغيرات التي تطرأ على الإطار القانوني في المجالات المختلفة
- أهمية أحكام معينة من القانون
- مبادئ الحوكمة الرشيدة
- التغيرات والتطورات الكبيرة / المهمة الأخرى التي تطرأ على المجالات المختلفة
- أدوار الهيئات المختلفة في القطاع العام والتغيرات الطارئة عليها
- حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام
- احتمالية مخالفات القوانين المعمول بها واللوائح التنظيمية الأخرى التي تحكم نشاط الجهة العامة أو الديون العامة أو العجز في الميزانية العامة أو الالتزامات الخارجية
- المشروعات التي تحظى بتمويل عام ضخم

➡ المخاطر الرئيسية المرتبطة بالتغيرات والتطورات التي تطرأ على المجال

تتضمن نتائج المهمات الرقابية والتطورات الأخيرة في مجال الرقابة ما يلي:

- عدم الالتزام بالضوابط الداخلية أو عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية
- النتائج المستخلصة من المهمات الرقابية السابقة التي أجراها الجهاز الأعلى للرقابة
- أعمال الأجهزة العليا للرقابة الأخرى
- تطورات المهمة الرقابية
- صلاحية وتغطية الرقابة التي يُجريها الجهاز الأعلى للرقابة

➡ المخاطر الرئيسية التي تم تحديدها في المهمات الرقابية

يجب على مراجعة السياسات والمخاطر تحديد التطورات الأساسية والمخاطر الشديدة ذات الصلة، ويجب أن يستند ذلك إلى المعرفة والخبرة التي يحظى بها الجهاز الأعلى للرقابة. فعند إجراء مراجعة السياسات والمخاطر، قد يستفيد المراقب من قراءة مقترحات الموازنة والمنشورات وتقارير التقييم وما إلى ذلك، كما أن المشاركة في المؤتمرات ومنتديات المناقشة قد تعطي المراقب معلومات قيمة تكون أساساً لاختيار الجهاز الأعلى للرقابة موضوعات الرقابة وتحد من خطر الرقابة على المجالات ذات الخطورة المنخفضة. وقد يتعرض المراقب أيضاً لأمثلة على عدم الالتزام مرتبطة بأنواع أخرى من العمل الرقابي الذي يُجرى، وبالتالي قد يكون من المفيد الإبلاغ عن هذه النتائج إلى القسم المعني بتقييم المخاطر في الجهاز الأعلى للرقابة للعام المقبل.

تُستخلص الأولويات الاستراتيجية من مراجعة السياسات والمخاطر، إذ إنها تعطي توجهات عالية المستوى لخطة العمل السنوية / المتعددة السنوات. يمكن أن تشمل الأولويات مجالات السياسة التي تتطلب عناية خاصة (مثل الضمان الاجتماعي والإسكان وما إلى ذلك) أو تكشف عن موضوعات رقابة محددة أو شاملة قد يرغب الجهاز الأعلى للرقابة في تغطيتها (مثل تغير المناخ والشراء وما إلى ذلك).

إضافة إلى المهمات الرقابية، قد تنتظر الأجهزة العليا للرقابة في وضع نهج استراتيجي للمهام الأخرى التي تريد القيام بها على المدى المتوسط والبعيد بوصفها منظمة، ومنها تنمية القدرات الداخلية (مثل تطوير النهج الذي تتبعه في الرقابة على الالتزام، أو التأكد من حصول نسبة معينة من موظفي الرقابة العاملين لديها على مؤهل مهني وما إلى ذلك).

3.4 تحديد العمليات الرقابية المحتملة وترتيبها



تضمن مراجعة السياسات والمخاطر اختيار الجهاز الأعلى للرقابة للمهام والمنتجات التي تعكس المخاطر والمصالح العامة والقيمة التي يمكن أن يضيفها الجهاز، والتي تساهم في عملية المساءلة. ولذلك يجب على الأجهزة العليا للرقابة وضع أولوياتها الإستراتيجية في الاعتبار عند تحديد المهمات الرقابية والمهام الأخرى التي يمكنها القيام بها. تضع المهمات المحتملة قائمة من موضوعات الرقابة المقترحة في الحسبان، وتقدير للموارد اللازمة لكل موضوع ومعلومات بشأن أولويتها. ويمكن تحديد هذه المهمات المحتملة من خلال اتباع نهج تصاعدي و/ أو تنازلي كما يجب توثيق ذلك.

في النهج التصاعدي، يقترح مدير الرقابة المهمات الرقابية المحتملة، حيث تكون مرتبطة عمومًا بأولويات الرقابة المحددة ومن ثم متصلة باستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة. ويمكن أن يُعيد الجهاز الأعلى للرقابة تصميم نموذج لتيسير سير النهج التصاعدي من أجل تحديد المهمات.

ينبثق النهج التنازلي من الخطة الإستراتيجية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، التي تمتد لعدد من السنوات. وتنفذ الخطة الإستراتيجية من خلال الخطط السنوية والمتعددة السنوات وترتيب الأولويات. وتحدد هذه الأولويات ما يريد الجهاز الأعلى للرقابة تحقيقه كمنظمة عند إجراء المهمات الرقابية في شكل أهداف متوسطة وبعيدة المدى، ويحدد الجهاز الأعلى للرقابة في هذه العملية الموضوعات واسعة النطاق / المجالات المثيرة للاهتمام على الصعيد الوطني أو الدولي، مثل تكنولوجيا المعلومات وأهداف التنمية المستدامة والبيئة وما إلى ذلك.

الملحق 3.1 توثيق المهمة الرقابية المحتملة يُقدم إرشادات بشأن كيفية إكمال هذه العملية. فيما يلي اعتبارات مهمة يجب مراعاتها عند استكمال النموذج.

تقييم الأولوية. يجري الجهاز الأعلى للرقابة -عادةً من خلال خدمة مخصصة/ فريق عمل خاص / الإدارة العليا- مقارنة لجميع المهمات المحتملة المقترحة بالأولويات الإستراتيجية لفترة التخطيط المعنية، ويُقيم مدى تغطية الأولويات. يجب أن يحدد هذا التحليل المهمات الرقابية الأمثل للتعامل مع الأولويات الإستراتيجية، وأن يحدد الأولويات التي لم تغطيها المهمات الرقابية المحتملة المقترحة.

يجب أن يستعين هذا التحليل بمعايير محددة سلفاً مثل صلة المهمات الرقابية بالأولويات الإستراتيجية وأهمية المخاطر والمصلحة العامة / السياسية والقيمة المضافة المحتملة من المهمة الرقابية، ويمكن أن تتضمن النقطة الأخيرة الاعتبارات المتعلقة بالأهمية المالية والتغطية السابقة وقابلية الخضوع للرقابة وما إلى ذلك، ويجب أيضاً أن يرتب التحليل المهمات الرقابية المقترحة ويوثقها. لا يوجد قواعد ثابتة لتقييم المهمات الرقابية المحتملة في ضوء المعايير المحددة سلفاً؛ لذلك يجب الاستعانة بالتقدير المهني المبني على المعرفة والتجربة أثناء إجراء التحليل.

يمكن تقييم صلة المهمة الرقابية بالأولويات الإستراتيجية بوصفها غير ذات صلة / ضعيفة الصلة / متوسطة الصلة / وثيقة الصلة.

تقييم المخاطر. يمكن تقييم الخطر المرتبط بموضوع الرقابة المقترح بأنه منخفض أو متوسط أو مرتفع وفقاً لاحتمالية حدوث العوامل الأساسية المحددة وأثرها المحتمل. ويمكن توثيق تقييم المخاطر كما هو موضح في الجدول 3.1.

الجدول 3.1: تحديد أهمية المخاطر

احتمالية الحدوث			
مرتفعة	منخفضة		
خطر مرتفع	خطر متوسط	جوهري	المحتمل
خطر متوسط	خطر منخفض	الحد الأدنى	التأثير

تقييم المصلحة العامة / السياسية يجب أن تكون المهمات الرقابية المحتملة موضع اهتمام لدى الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين المرتبطين بالجهاز الأعلى للرقابة، مثل البرلمان. وتُعد مصادر المعلومات الرئيسية هي القرارات التي يتخذها البرلمان والتقارير والمستندات الأخرى التي يُعدها. من النقاط الإضافية التي يجب مراعاتها هي الاهتمام الذي تبديه الإدارات الوطنية والصحافة وعامة الناس والأجهزة العليا للرقابة الأخرى. يجب تحديد مستوى الاهتمام العام (منخفض – متوسط – مرتفع) لكل مهمة رقابية مقترحة.

تقييم القيمة المضافة المحتملة. يتضمن ذلك الاعتبارات التالية:

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة النظر في القيمة المضافة المحتملة للموضوع من حيث الأهمية المالية لموضوع الرقابة.
- إضافة إلى ذلك، يجب على الأجهزة العليا للرقابة تقييم ما إذا كان الموضوع يقدم شيئاً جديداً ومفيداً أم لا؛ لذلك يجب أن تضع الأجهزة العليا للرقابة في اعتبارها المهمات الرقابية ومراجعات الرقابة والتقييمات التي أجرتها حديثاً أو خططتها بنفسها أو بالاستعانة بجهات أخرى. يجب إعطاء أولوية كبيرة للمجالات والموضوعات التي لم تخضع للرقابة أو خضع جزء منها فقط للرقابة أو مر على خضوعها للرقابة سنوات عديدة.
- يجب مراعاة الأثر المحتمل من حيث تحديد نقاط الضعف وتقديم التوصيات.
- من العناصر الأساسية أيضاً حسن التوقيت، إذ يجب اختيار الموضوعات في وقت محدد للمساهمة في التغيرات التي تحدث مثل الإصلاحات الكبرى أو تقديم مبادرات جديدة، فالتقرير المقدم في وقت متأخر لن يؤثر على الأحداث ومن ثم سيفقد أهميته.
- يجب أيضاً الأخذ بعين الاعتبار قابلية الرقابة أو الجدوى وتقييمهما؛ أي النظر فيما إذا كان ممكناً إجراء الرقابة من الناحية الفنية أو العملية وما إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة يمتلك القدرات والمهارات اللازمة، فقد تكون هناك حاجة لخبرة خارجية مثلاً.

في كل مهمة، يجب أن يترجم الجهاز الأعلى للرقابة نتائج تقييم هذه المعايير الأربعة المحددة سلفاً إلى ترتيب للأولويات، فيجب عليه تحديد مدى أولوية المهمات الرقابية من حيث إجمالي الدرجات لكل مهمة، ثم يتم ترتيب الموضوعات وفقاً لمستوى أولويتها (أي إجمالي الدرجات). يقدم الجدول 3.2 فكرة عن كيفية تحديد مدى أولوية (إجمالي درجات) لكل مهمة.

الجدول 3.2: ترتيب أولوية المهمة

المهمة الرقابية:							
الأولوية		المخاطر		المصالح		القيمة المضافة	
غير مقيم	الدرجة 0						
منخفضة	الدرجة 1	منخفضة	الدرجة 0	منخفضة	الدرجة 0	منخفضة	الدرجة 0

الدرجة 1	متوسطة	الدرجة 1	متوسطة	الدرجة 1	متوسطة	الدرجة 2	متوسطة
الدرجة 2	مرتفعة	الدرجة 2	مرتفعة	الدرجة 2	مرتفعة	الدرجة 3	مرتفعة
إجمالي الدرجات:							

3.5 وضع خطة عمل الجهاز الأعلى للرقابة السنوية أو متعددة السنوات

يجب أن تتضمن خطة العمل السنوية أو المتعددة السنوات معلومات عن المهمات الرقابية وغير الرقابية التي ستُجرى، ووصف مختصر لكل مهمة، والموارد البشرية والموارد الأخرى (مثل تكاليف السفر والخبرة اللازمة وما إلى ذلك) التي ستتم تخصيصها لكل مهمة، والجدول الزمني المزمع للإعمال وإعداد التقارير.

يجب اتباع الخطوات التالية عند وضع خطة العمل السنوية أو المتعددة السنوات:

- تحديد إجمالي الموارد المتاحة من الموظفين. تحديد عدد الأسابيع الثابت التي سيعمل خلالها الموظف بدوام كامل، على أن يُقنطع منها، على سبيل المثال، الإجازة السنوية والمدة الزمنية الاحتياطية بما في ذلك الموارد غير القابلة للتخصيص نتيجة للإجازة الأبوية والعمل بدوام جزئي والإجازة المرضية والتدريب والإدارة.
- 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 المهمات.
- بعد تحديد الموارد المتبقية من الموظفين والموارد الأخرى، يتم تحديد عدد المهمات الرقابية المحتملة ذات الأولوية المرتفعة التي يمكن القيام بها في مدة زمنية محددة.

يمكن توثيق هذه الاعتبارات في ورقة الملحة العامة. الملحق 3.2: خطة العمل السنوية / المتعددة السنوات تقدم نموذجًا لإكمال هذه العملية يتضمن دليل مقترح للعملية.

يجب تحديد مواعيد تسليم وأطر زمنية واقعية، وتوزيع حجم العمل على مدة التخطيط، ولتحقيق هذا الغرض يجب على الأجهزة العليا للرقابة التأكد من كفاية الموارد المخصصة لكل مهمة من حيث الكم والجودة. ويجب أيضًا وضع هامش من الموارد للحالات الطارئة والأحداث غير المتوقعة التي قد تحدث أثناء تنفيذ المهمة.

يجب تنفيذ المهمات الفردية بمجرد وضع خطة العمل السنوية أو المتعددة السنوات والموافقة عليها من جانب التسلسل الهرمي في الجهاز الأعلى للرقابة. يتناول الفصلان رقم 4 و 7 في هذا الدليل الاعتبارات والخطوات التي يجب اتباعها.

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة مراقبة إعمال خطة العمل السنوية والمتعددة السنوات بانتظام لإبلاغ الإدارة بالتقدم المحرز في إعمال الخطة، واستخدام الموارد، والإنجازات والأهداف التي تم تحقيقها والعمل الجاري، فمثلاً يمكن إعداد تقرير نصف سنوي بشأن إعمال الخطة السنوية. ولذلك، سيكون قيام موظفو الجهاز الأعلى للرقابة بتقديم التقارير في موعدها من الممارسات الجيدة.

وفقاً لنتائج الرصد، يجب مراجعة الخطة إذا تغيرت الافتراضات الضمنية أو إذا لم يعد ترتيب الأولويات صالحاً أو لأي أسباب أخرى تحتم إجراء تغيير.

3.6 التخطيط لرقابة الالتزام – التقديرات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

بعد وضع الجهاز الأعلى للرقابة خطة العمل السنوية، يجب أن يتخذ بعض القرارات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة بشأن كيفية إجراء فرق العمل للمهام الرقابية. وتُعد هذه النقاط من الاعتبارات الأولية المرتبطة بتخطيط الرقابة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. في هذه المرحلة، قد يحدد الجهاز الأعلى للرقابة موضوعات الرقابة التي قد تنشأ عن الموضوعات التي تدخل في نطاق

الرقابة. ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة تحديد المستخدمين المستهدفين للرقابة ومراعاة نوع الارتباطات الرقابية، كما ينبغي لهذه الأجهزة اتخاذ القرارات المستنيرة بشأن تحديد نوع الرقابة المراد إجرائها على الموضوع سواء كانت تأكيد معقول أم تأكيد محدودة، وبمجرد اتخاذ هذه القرارات، على فرق العمل بالجهاز الأعلى للرقابة اتباعها أثناء إجراء المهمات الرقابية بدءاً من تخطيط مستوى الارتباط كما هو موضح في الفصل الرابع.

3.6.1 تحديد ارتباطات التقرير المباشر أو ارتباطات التأكيد

يستند قرار إجراء ارتباطات التأكيد أو ارتباطات التقرير المباشر إلى توفر معلومات حول موضوع الرقابة. وبغض النظر عن سمات الارتباط، يمكن أن تتضمن معايير الرقابة كلا من النظامية والانضباط.

ارتباطات التقرير المباشر. يقوم المراقب بقياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير في ارتباطات التقرير المباشر، كما يختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية والمخاطر التي ينطوي عليها الموضوع. يتيح قياس موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير للمراقب التوصل إلى استنتاج، ويتم التعبير عن هذا الاستنتاج في شكل نتائج أو إجابات لأسئلة معينة خاصة بالرقابة أو رأي يليه توصيات.

تستند معايير الرقابة في ارتباطات التقرير المباشر إلى المرجعيات العديدة التي تحكم موضوع الرقابة، وقد يكون ارتباط التقرير المباشر إما تأكيد معقول أو تأكيد محدود.

في ارتباطات التقرير المباشر ذات التأكيد المعقول، من المهم تخطيط المهمة الرقابية بالتفصيل بالاعتماد على أساليب مختلفة لجمع أدلة الإثبات من أجل التوصل إلى استنتاج الرقابة، الذي يعبر عن وجه نظر المراقب فيما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق مع المعايير المعمول بها من كافة النواحي الجوهرية أم لا.

ارتباط التأكيد. في ارتباط التأكيد، يقيس الطرف المسؤول أو الجهة موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير كما يقدم معلومات حول موضوع الرقابة، ويقوم المراقب بجمع أدلة إثبات كافية وسليمة تقدم أساساً منطقياً لتكوين استنتاج، ويتم التعبير عن هذا الاستنتاج في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو آراء. ومن الضروري توفر معلومات حول موضوع الرقابة تستند إلى إطار محدد سلفاً من أجل إجراء ارتباطات التأكيد. فمثلاً يمكن استقاء معلومات حول موضوع الرقابة من التقارير المالية السنوية التي تم إعدادها وفقاً للقواعد واللوائح التنظيمية، أو تقرير تنفيذ الموازنة، أو تقارير الأنشطة، التي أعدتها الجهة بناءً على إطار محدد والمتطلبات المنصوص عليها في التشريعات أو الإرشادات.

إذا قرر فريق الرقابة التخطيط لارتباطات التأكيد عند توفر معلومات حول موضوع الرقابة، فسُتُمد معايير الرقابة من الإطار (بتحدد هذا الإطار بوجه عام من خلال المرجعيات الحاكمة للجهة) الذي تستند إليه عملية إعداد المعلومات حول موضوع الرقابة. وقد تكون ارتباطات التأكيد إما تأكيد معقول أو تأكيد محدود.

في ارتباطات التأكيد المعقول، يجب على المراقبين تخطيط إجراءات الرقابة الكافية وتطبيقها من خلال استخدام أساليب مختلفة لجمع أدلة الإثبات من أجل التوصل إلى استنتاج الرقابة، الذي يعبر عن وجه نظر المراقب فيما إذا كانت المعلومات حول موضوع الرقابة تتوافق مع المعايير المعمول بها أم لا.

كيف يقدم هذا الدليل إرشادات حول هذين النوعين من الارتباطات؟

يوضح هذا الدليل الفرق بينهما ويقدم إرشادات بشأن عملية الرقابة بدءاً من تخطيط هذين النوعين من الارتباطات إلى تنفيذهما.

العينات الرقابية:

أحد الفروق المهمة بين العمليتين هو أنه يجب استخدام المعاينة الإحصائية في ارتباطات التأكيد، ويرجع ذلك إلى استنباط الانحرافات أو حالات عدم الالتزام في المجتمع الإحصائي بأكمله، ويتم تكوين رأي أو التوصل إلى استنتاج بشأن المجتمع الإحصائي بأكمله. ويكون ذلك ممكناً عندما تمثل العينات المأخوذة المجتمع الإحصائي بأكمله، والسبيل الوحيد لتحقيق ذلك هو تطبيق إجراءات المعاينة الإحصائية. وليس من الملائم الاعتماد على المعاينة التقديرية والتوصل إلى نتيجة من خلال ذلك، حيث إنها قد لا تمثل المجتمع الإحصائي؛ ولهذا تم توضيح عملية أخذ العينات الخاصة بارتباطات التأكيد بالتفصيل في الجزء المتعلق بالتخطيط في الفصل 4. يمكن أيضاً الاعتماد على المعاينة الإحصائية في ارتباطات التقرير المباشر، وفي هذه الحالة سيكون الجزء المخصص بارتباطات التأكيد قابلاً للتطبيق.

تقييم المخاطر:

في ارتباطات التأكيد، يختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية والمخاطر، ويتم النظر في عناصر مخاطر الرقابة الثلاثة (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف) عند تقييم مخاطر الرقابة في ارتباطات التأكيد. في ارتباطات التقرير المباشر، إذا كان المراقب مشتركاً في إعداد معلومات حول موضوع الرقابة، فقد يستخدم نموذج مخاطر الرقابة لتكوين استنتاج حول موضوع الرقابة³⁶. في فصل التخطيط، تم توضيح تقييم المخاطر وعناصر المخاطر الثلاثة مع مراعاة هذين النوعين من الارتباطات.

الأهمية النسبية:

تُراعى الأهمية النسبية في ارتباطات التأكيد وينطبق نفس الأمر على ارتباطات التقرير المباشر، فيختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر عدم الالتزام³⁷. يتناول هذا الدليل تطبيق الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة دون التمييز بين ارتباطات التأكيد وارتباطات التقرير المباشر، حيث يمكن اتباع نفس الطريقة فيهما.

تم تغطية جميع هذه الجوانب في الأجزاء المتعلقة بالتخطيط والتنفيذ وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. في الفصل المتعلق بإعداد التقارير، تم تقديم اقتراح لشكل ارتباطات التأكيد وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000، حيث يُعد رأياً نموذجياً، وفي حالة ارتباطات التقرير المباشر يُعد استنتاجاً.

3.6.2 تحديد توفر الموارد وكفاءتها

يُعد تحديد مدى توفر الموارد من الموظفين وكفاءتهم مهماً، إذ يتولى فريق الرقابة دوراً مهماً في الرقابة على الجودة.

في بداية تخطيط الرقابة، يجب الأخذ بعين الاعتبار مدى تمتع فريق الرقابة بالكفاءة اللازمة لإجراء المهمة الرقابية وقدرته على اختيار المعايير بدون تحيز والوصول إلى معلومات دقيقة والنظر في المعلومات المتوفرة وحصوله على الوقت الكافي لإتمام المهمات الرقابية، حيث يُعد توفر الموظفين الأكفاء عاملاً مهماً لتحديد مستوى التأكيد الذي يمكن تقديمه، فإذا افترض الجهاز الأعلى للرقابة إلى موظفين أكفاء مُلمين بموضوع الرقابة، فسيصبح إجراء ارتباط تأكيد معقول أمراً صعباً.

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تكليف موظفين يتمتعون بالمهارة اللازمة عند الحاجة إليهم في المراحل المختلفة من عملية الرقابة. وإذا افترض فريق الرقابة أو الجهاز الأعلى للرقابة إلى التقنيات أو الأساليب أو المهارات المتخصصة، فيمكن الاستعانة بخبراء خارجيين بطرق مختلفة، مثلاً لتقديم المعرفة أو إجراء عمل متخصص. وعند الحاجة إلى خبرة خارجية، يقيم الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان الخبراء يحظون بالاستقلالية والكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة، كما يحدد الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان عمله مناسباً لأغراض الرقابة. وحتى إذا أجرى خبراء خارجيون الأعمال الرقابية نيابةً عن الجهاز الأعلى للرقابة، يظل الجهاز الأعلى للرقابة مسؤولاً عن استنتاج (استنتاجات) الرقابة.

يرجى الرجوع إلى الملحق 3.3: مصفوفة كفاءة فريق الرقابة، نموذج لكفاءة الفريق. الكفاءة المشار إليها هنا مذكورة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000. من المقترح أن يعدل الجهاز الأعلى للرقابة هذا النموذج بحيث يكون متوافقاً مع الممارسة والسياسات الخاص به. قد تكلف بعض الأجهزة العليا للرقابة فرق رقابة ثابتة ومشرفين معينين بدورة الرقابة لمدة عام واحد. بدلاً من تكليف فرق رقابة ومشرفين لكل ارتباط، وفي هذه الحالة يكفي (ويسهل أيضاً) اختيار الفرق بناءً على نموذج مصفوفة كفاءة الفريق مرة كل عام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، وإذا حدث تغيير في تشكيل الفريق يمكن تحديث المصفوفة دورياً كلما تطلب الأمر.

أرى أيضاً أنه يمكن استكمال بعض نماذج أوراق العمل في الدليل مرة واحدة كل عام بدلاً من استكمالها في كل التكاليفات الرقابية. على سبيل المثال.

3.6.3 تحديد ما إذا كان الارتباط نظامي أم منضبط

تتضمن رقابة الالتزام الجوانب النظامية (التقيد بالمعايير الرسمية كالقوانين واللوائح التنظيمية والاتفاقيات ذات الصلة) و/أو الجوانب الانضباطية (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). وبغض النظر عن مصدر المعايير، يجب على المراقب إجراء الرقابة والتوصل إلى استنتاج بمستوى محدد من التأكيد وفقاً لمتطلبات المعيار.

³⁶ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.54

³⁷ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.37

إذا كان موضوع الرقابة خاضعاً لتشريع أو لوائح تنظيمية أو أي مرجعيات رسمية أخرى يمكن استقاء معايير الرقابة منها، فستكون معايير الرقابة أكثر قبولاً لدى الجهة الخاضعة للرقابة.

ورغم أن الانتظام بشكل محطّ التركيز الرئيسي للالتزام، إلا أن الانضباط قد يكون وثيق الصلة بالموضوع كذلك، نظراً لسياق القطاع العام الذي تتحكم به توقعات معينة تتعلق بالإدارة المالية وسلوك الموظفين في القطاع العام. وبناءً على صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، قد تفحص المهمات الرقابية أيضاً درجة الالتزام بالمبادئ المقبولة عمومًا والممارسات الجيدة المعترف بها عمومًا التي تحكم سلوك الموظفين في القطاع العام. وقد تكون معايير الرقابة المناسبة لرقابة الالتزام بالانضباط إما مبادئ مقبولة عمومًا أو الممارسات الجيدة الوطنية أو الدولية، وقد تكون هذه المعايير في بعض الحالات غير مدونة أو ضمنية أو مستندة إلى مبادئ القانون المعمول بها.³⁸ وهذا من شأنه توفير مرونة كافية للجهاز الأعلى للرقابة من أجل اعتماد معايير ذات صلة بالدولة التابع لها في الرقابة المتعلقة بالانضباط. في حالة غياب المرجعيات الرسمية الحاكمة لموضوع الرقابة، يجب على فريق الرقابة التأكد من مدى ملائمة المصدر الذي يتم اختيار معايير الرقابة منه. وعند الرقابة على الانضباط، يجب مناقشة المعايير المستمدة من أدلة المعايير المقبولة أو الممارسات الجيدة مع الجهة. يتناول هذا الدليل الجوانب النظامية لرقابة الالتزام.

3.6.4 تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.121: بناءً على صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، وخصائص موضوع الرقابة، واحتياجات المستخدم (المستخدمين) المستهدف، يحدد المراقب ما إذا كانت المهمة الرقابية بتأكيد معقول أم محدود.

يراعي المراقب عند تقييم مستوى التأكيد احتياجات المستخدم (المستخدمين) المستهدفين، من خلال التواصل معهم أو مع المكلفين بالحوكمة. وقد توجد ممارسات مقبولة عمومًا في الولاية القضائية لدعم المراقب في تحديد مستوى التأكيد.

تقديم مستوى تأكيد معقول يتطلب عمل رقابي واسع النطاق؛ لذلك تضع بعض الأجهزة العليا للرقابة متطلبات ملزمة تُحدد بالفعل مستوى التأكيد.

في بعض الحالات، قد يجري الجهاز الأعلى للرقابة مهمة رقابة الالتزام لتقديم تأكيد محدود. يقلل المراقب في ارتباط التأكيد المحدود من مخاطر الارتباط إلى مستوى مقبول أو معقول في الموقف المحدد، ولكن تُعد هذه المخاطر في المهمة الرقابية أكبر من المخاطر المصاحبة لارتباط التأكيد المعقول.

في مهمة الرقابة المحدودة، مثلما يشير الاسم، يطبق المراقب إجراءات محدودة مقارنةً بمستوى الإجراءات اللازمة في ارتباط التأكيد المعقول.

يتناول هذا الفصل من الدليل منهجية رقابة الالتزام من أجل التأكيد المعقول في ارتباطات التقرير المباشرة وارتباطات التأكيد، في حين أن الفصل الخامس، الذي يتناول جمع أدلة الإثبات وتقييمها، يقدم بعض الإرشادات حول إجراء ارتباطات التقرير المباشر ذات التأكيد المحدود، كما أنه يسلط الضوء على الاختلافات بين إجراء ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول.

ينبغي مراعاة وضع مستوى التأكيد الواجب توفيره، عند تحديد نطاق الرقابة وموضوعها، ويُعد تحديد نوع التأكيد -سواء كان محدوداً أو معقولاً- من القرارات الاستراتيجية التي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة، وذلك بعد دراسة ما يلي:

- احتياجات المستخدم المستهدف.
- حالة بيئة المراقبة الداخلية، وأنظمة الرقابة في الجهة محل الرقابة.
- إتاحة المعلومات وإمكانية الوصول إليها.
- كفاءات المراقبين المتوفرة.
- إتاحة الموارد.

رغم أن بعض هذه العوامل قد يكون لها الأسبقية، إلا أنه ينبغي دراسة جميع العوامل المتعلقة باتخاذ القرار، كما أن القائمة الموضحة أعلاه ليست شاملة، فقد تقوم الأجهزة العليا للرقابة بدراسة عوامل أخرى عند اتخاذ القرار المتعلق بتحديد نوع مستوى التأكيد الواجب توفيره في مهمة الرقابة.

احتياجات المستخدم المستهدف. تعد احتياجات المستخدم أحد أهم العوامل التي يجب وضعها في الاعتبار عند تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره في الرقابة، حيث يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتقييم احتياجات المستخدمين المستهدفين لتحديد نوع الاستنتاج الأكثر ملائمة، وهذا يتطلب فهماً للقرارات التي اتخذها المستخدمون، ونوع المعلومات المستخدمة في عملية اتخاذ القرار.

وبطريقة أخرى إذا كانت عملية اتخاذ المستخدمين للقرار تتطلب معلومات مفصلة عن الموضوع، فإن اختيار التأكيد المعقول لهذه الرقابة سيكون أكثر ملائمة، حيث يقدم مستوى التأكيد نظرة ثاقبة في أنظمة الموضوع ومصادقيتها، ومع ذلك، إذا اهتم المستخدمون بالنتائج مع تجاهل الأنظمة وضوابط التحكم، فإن اختيار التأكيد المحدود لهذه الرقابة سيكون أكثر ملائمة.

وقد تقوم مختلف الأجهزة العليا للرقابة باتخاذ مناهج متنوعة في تخطيط الرقابة، فقد تتبنى بعض الأجهزة خطة الرقابة الاستراتيجية طويلة المدى بينما تتبنى أجهزة أخرى خططاً للرقابة السنوية، وقد تقوم أيضاً الأجهزة العليا للرقابة الأخرى باستخدام نظام هجين يشمل خططاً طويلة المدى وخططاً سنوية، ولا تُقيد هذه التنوعات المتعلقة بالتخطيط للأجهزة العليا للرقابة عند اتباع المنهج الملائم في إجراء المهمات الرقابية الفردية، عند التخطيط لرقابة الالتزام على المستوى الكلي، ينبغي للأجهزة العليا للرقابة وضع العوامل التالية في الاعتبار:

- التمويلات الضخمة التي تُقدمها الجهات المانحة وارتباطها بالالتزام بأحكام العقود أو الاتفاقيات،
- حالات عدم التزام الجهة،
- النتائج والتوصيات المقدمة من الأطراف الأخرى عدا الجهاز الأعلى للرقابة،
- تقييم المخاطر الناجمة عن رقابة الأداء أو الرقابة المالية التي تُشير إلى المجالات التي تزداد فيها مخاطر عدم الالتزام،
- المصلحة العامة أو التوقعات (على سبيل المثال، الاشتباه في وجود احتيال وسوء إدارة وتسريب معلومات إلى وسائل الإعلام وما إلى ذلك).

هناك عامل آخر ينبغي وضعه في الاعتبار عند التخطيط لرقابة الالتزام وهو الحاجة الملحة للحصول على معلومات بشأن موضوع معين من قبل المستخدمين المستهدفين، وإذا احتاج المستخدمون نتائج الرقابة أو قدموا طلباً بها، فإن وضع هذه الرقابة في نطاق التأكيد المحدود سيكون أكثر ملائمة.

توفر المعلومات. رغم أن الوصول إلى المعلومات هو الجانب الأساسي للرقابة ويكون عادةً لدى الأجهزة العليا للرقابة سلطات قوية لضمان الوصول اللازم إلى هذه المعلومات، فالجهاز الأعلى للرقابة قد يواجه بعض الحالات التي تندر فيها المعلومات المتاحة للرقابة أو قد تكون غير موجودة، أو قد لا يتاح للمراقب الوصول بشكل كافٍ إلى المعلومات المتوفرة، ونتيجةً للطبيعة الخاصة لمهمة الرقابة على القطاع العام في هذه الحالة، قد لا يكون الجهاز الأعلى للرقابة في وضع يسمح له برفض إجراء مهمة الرقابة. وبالتالي سيكون لهذا العامل تأثير على مستوى التأكيد الواجب توفيره.

ويكون لهذا العامل أهمية بالغة خاصة عند الاستعانة بالمصادر الخارجية، تستعين كثير من الجهات العامة في الوقت الراهن بمصادر خارجية لتنفيذ خدماتهم، وقد يكون هذا أكثر شيوعاً في الخدمات المتعلقة بنظم المعلومات، وينبغي للمراقب في هذه الحالة الوصول الكامل إلى الجهة التي تقدم الخدمات لإجراء عملية الرقابة، وقد يتطلب الأمر في بعض هذه الحالات أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بعملية الرقابة على الجهة التي تُقدم الخدمة، إلا أن عديد من الأجهزة العليا للرقابة ليس لديها أي صلاحية للقيام بعمليات الرقابة التي تحد من الرقابة وفعاليتها.

ينبغي للمراقب في ارتباطات التأكيد المعقول أن تصل إلى الأنظمة والعمليات المستخدمة في الموضوع الرقابي (مثل الضوابط الداخلية للجهة)، وبهذه الطريقة يكون هناك ضرورة لتوفر معلومات أكثر مقارنة بالتأكيد المحدود؛ ولذلك يؤدي الحد من المعلومات إلى إجراء مهمات رقابة تأكيد محدود.

كفاءات فريق الرقابة. تنص القواعد على أنه "ينبغي لأفراد فريق الرقابة أن يكون لديهم المعرفة اللازمة والمهارة والخبرة كذلك لإتمام عملية الرقابة بنجاح."³⁹ وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة دراسة ما إذا كانت هذه الكفاءات موجودة بالفعل أم لا، عند اتخاذ قرار بشأن نطاق الرقابة ومستوى التأكيد الواجب توفيره، وإذا كانت هذه الكفاءات اللازمة غير موجودة في فريق الرقابة، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة دراسة بعض الحلول الأخرى مثل تغيير تشكيل فريق الرقابة أو التعاقد مع خبير.

عادةً ما يُجري المراقب اختبار الضوابط وكذلك اختبار مفصل وموضوعي في رقابة التأكيد المعقول للوصول إلى استنتاج عام حول هذا الموضوع؛ فعلى سبيل المثال، قد يتم ذلك من خلال تحديد عينة من المعاملات، التي تمثل إجمالي المجتمع الإحصائي، ومن ثم استنباط نتائج العينة بالنسبة إلى إجمالي المجتمع الإحصائي، كما يُقِيم المراقب الأنظمة وعمليات الموضوع مثل إجراء تقييم الضوابط الداخلية، وذلك للوصول إلى الاستنتاج العام في عمليات رقابة التأكيد المعقول. ولا يتبع هذا المنهج، يجب أن يحظى فريق الرقابة بالكفاءات اللازمة والمناسبة لهذه الظروف.

³⁹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.85

يمكن الهدف -في عمليات رقابة التأكيد المحدود- في الوصول إلى مستوى من التأكيد الهادف بالنسبة إلى المستخدمين المستهدفين بحيث يعتمد على طبيعة محدودة لإجراءات الرقابة ومداها وتوقيتها.

توفر الموارد الأخرى. تتطلب عمليات رقابة التأكيد المعقول مزيدًا من الوقت والموارد مقارنةً بعمليات رقابة التأكيد المحدود التي تُجري في نفس موضوع الرقابة وبنفس النطاق، نظرًا لعدد ونطاق إجراءات الرقابة التي يتم اختبارها في مهمات رقابة التأكيد المعقول؛ ولذلك يميل الجهاز الأعلى للرقابة ذو الموارد المحدودة إلى إجراء رقابة تأكيد محدود، وينبغي وضع ذلك في الاعتبار من خلال إعطاء الأولوية لاحتياجات المستخدمين، ومن خلال دراسة العوامل الأخرى كالأهمية النسبية والمخاطر.

3.7 الملخص

يوضح هذا الفصل عملية التخطيط السنوية والمتعددة السنوات الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، التي ترتبط بالخطة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة، والتي يتم تنفيذها من خلال الخطة السنوية. تتطلب عملية إعداد الخطة السنوية تحليل المهمات التي يجب أن ينفذها الجهاز الأعلى للرقابة والموارد المتوفرة لهذه المهمات، إذ يجب أن يزال الجهاز الأعلى للرقابة أعماله في نطاق الموارد المتوفرة لديه لإكمال المهمات الإلزامية وتلك الاختيارية. كما أنه يوضح اعتبارات التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، ويقدم نماذج أوراق العمل وإرشادات لإتمام هذه العملية. وبمجرد اختيار الجهاز الأعلى للرقابة لموضوعات الرقابة، واتخاذ قرارات بشأن موضوعات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، يتم تخطيط مهمة الرقابة. سيتناول الفصل الرابع عملية التخطيط للرقابة من أجل مهمة رقابة الالتزام الفردية.

ملحق 3.1: توثيق مهمة الرقابة المحتملة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
4000.64

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

المهام الرقابية المحتملة	
وحدة تنظيمية	اسم المهمة
الصلة بالأولوية الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة	
1- مجال الرقابة	
الأنشطة الرئيسية: الإطار القانوني: المعلومات المالية ومعلومات أخرى: الأدوار والمسؤوليات:	
2- أسباب الرقابة	
المخاطر	
المصلحة العامة ومصلحة الأطراف ذات العلاقة	الملاءمة: الأهمية النسبية:
القيمة المضافة المحتملة (بما في ذلك الأثر والتوقيت والتغطية)	المهام الرقابية السابقة: التوقيت:
3- تنظيم الرقابة	
أسئلة الرقابة (الأسئلة الرئيسية والأسئلة الفرعية الممكنة) أو ما يمكن أن يقيمه المراقب: معايير الرقابة (أو مصادر المعايير): المصادر الرئيسية لأدلة الرقابة: الجهات محل الرقابة:	
4- ملاحظات	
الجدوى (الصعوبات المحتملة في الرقابة/الموضوعات القابلة للرقابة،...): مصادر الرقابة المقدره: استخدام النتائج الحالية للرقابة (الجهاز الأعلى للرقابة أو مراقب آخر)	
<div style="text-align: right;"> <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا </div>	
5 - جهات الاتصال	

استكمال نموذج توثيق مهمة الرقابة: دليل العملية المقترح

<p>توثيق عملية تحديد المهمات الرقابية المحتملة. قد تحدد الفرق المختلفة في الجهاز الأعلى للرقابة مهمات رقابية مختلفة، ويجب تكرار هذه العملية في كل مهمة رقابية محددة لتمكين الإدارة من الموافقة على قائمة المهمات الرقابية. سيُدرج المشرف أو الإدارة المهمات المحددة في التخطيط العام لرقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.64</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>الدليل</p> <p>خذ بعين الاعتبار النص الوارد في القسم 3.4 بالفصل 3 مع هذا الدليل، ثم اكتب في الصف الأعلى صلته بالأولويات الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة. يمكن استخلاص ذلك من الخطة الإستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة، حيث إنها حددت المجالات الرئيسية ذات الأولوية التي سينصب عليها تركيز الجهاز الأعلى للرقابة في فترة التخطيط الإستراتيجي. إذا لم تجد صلة واضحة بالخطة الإستراتيجية، ومع ذلك رأي الفريق أنه يجب النظر في الموضوع، اكتب السبب الداعي لذلك.</p> <p>الصف 1 يشير إلى الأنشطة الرئيسية لمجال الرقابة، والمعلومات القانونية والمالية والمعلومات الأخرى ذات الصلة، والشخص المسؤول عن هذا المجال، مما يُعطي لمحة عن المجال الذي يخضع للنظر.</p> <p>الصف 2 اكتب المخاطر الرئيسية المتوقعة من المجال في هذه المرحلة، والمصلحة العامة ومصلحة الأطراف ذات العلاقة في المجال، وأي قيمة مضافة محتملة بما في ذلك الأثر والتوقيت والتغطية. يتم تغطية الأهمية النسبية بطبيعة الحال في هذه المرحلة من التخطيط على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة. اكتب كيف يشكل المجال أهمية للأطراف ذات العلاقة.</p> <p>الصف 3 اكتب الطريقة التي يمكن تنظيم الرقابة بها. لا تكون أسئلة الرقابة محددة تمامًا في هذه المرحلة، إلا أنه يمكن تقييم هذه الأسئلة المؤقتة، إلى جانب معايير الرقابة المحتملة والمصادر الرئيسية المحتملة لأدلة الرقابة والجهات محل الرقابة التي قد تدخل في نطاق الرقابة.</p> <p>الصف 4 اكتب الصعوبات المحتملة في المهمة الرقابية؛ أي الموضوعات القابلة للرقابة، وموارد الرقابة اللازمة والاستخدام المحتمل لنتائج الرقابة القائمة. سيساعد ذلك الإدارة في تحديد ما إذا كان يجب إدراجها في الخطة أم لا.</p> <p>الصف 5 اكتب معلومات عن أعضاء الفريق الذين اقترحوا المهمات الرقابية.</p>	
<p>قد يراجع شخص بدرجة وظيفية أعلى من المراقب الاقتراح مع مراعاة سياق الجهاز الأعلى للرقابة بطريقة عملية، ويمكن توثيق ذلك في النموذج. وستستند هذه العملية إلى هيكل الجهاز الأعلى للرقابة وتشكيل فريق الرقابة. ويصدق المراجع على الاقتراح ويرسله إلى الإدارة أو المشرف.</p>	<p>المراجعة</p>
<p>يستخلص المشرف على الرقابة والإدارة إمكانية خضوع المهمة المقترحة للرقابة. وتساعد هذه العملية الإدارة في ترتيب الأولويات الإستراتيجية المحددة في الخطة وفي تحقيق الأهداف التي تم التخطيط لها.</p>	<p>الملخص</p>

ملحق 3.2: وضع خطة عمل سنوية أو متعددة السنوات

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

4000.64

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

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

الاستنتاج:

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

(التوقيع)

الاسم:

التاريخ:

المراجع:

التوقيع، التاريخ:

استكمال خطة العمل السنوية أو متعددة السنوات: دليل العملية المقترح

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 استكمال النموذج
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.64	متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة
تذكر مدة خطة الرقابة بالأعلى، وتُعطى المهمات المقررة في الصفوف والموارد المطلوبة في الأعمدة. يوجد أدناه توضيح للصفوف، بينما تتضمن أعمدة الموارد حجم العمل الذي يُجرىه فرد واحد أسبوعيًا والتكلفة والإطار الزمني، وقد تم تناولهم مع المهمات في الصفوف أدناه:	الدليل
<p>الصف 1 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. استكمل الصف المعني مع مراعاة أعمدة الموارد مثل حجم العمل المطلوب الذي يُجرىه فرد واحد أسبوعيًا والتكاليف والإطار الزمني. عند تسجيل جميع المهمات، أضف الأعمدة في صف "الإجمالي" الخاص بجميع المهمات غير الرقابية.</p>	
<p>الصف 2 بطريقة مماثلة، اكتب جميع المهمات الرقابية الإلزامية التي يجب على الجهاز الأعلى للرقابة القيام بها بموجب صلاحيته القانونية هذا العام، مثل الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام ومتطلبات الرقابة الأخرى التي يقتضيها التشريع. استكمل عمود الموارد لكل مهمة واحسب إجمالي الموارد المطلوبة لجميع المهمات الإلزامية.</p>	
<p>الصف 3 يجب استكمال صف المهمة الرقابية المحددة بنفس الطريقة، بحيث يتم استكمال المعلومات المتعلقة بحجم العمل المطلوب الذي يُجرىه فرد واحد أسبوعيًا والتكاليف والإطار الزمني في الأعمدة لكل مهمة محددة. احسب إجمالي الموارد المطلوبة لكل مهمة محددة.</p>	
<p>الصف 4 استكمل الموارد المطلوبة لجميع وظائف الدعم الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، ومنها 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.</p>	
<p>الصف 5 حدد إجمالي الموارد التي يحتاجها الجهاز الأعلى للرقابة لإجراء جميع الأنشطة أو المهمات. سيوضح في هذه المرحلة الموارد التي يمتلكها الجهاز الأعلى للرقابة، والموارد التي يحتاج إليها لإتمام المهمات الإلزامية غير الرقابية ووظائف الدعم. اقتطع جميع هذه الموارد من إجمالي الموارد، ومن ثم يمكنك تخصيص الموارد المتبقية للمهمات الرقابية المحددة.</p>	
بناءً على المعلومات الواردة في الجدول وتحليل الموارد، تم 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

ملحق 3.3: مصفوفة كفاءة فريق الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.85
(يجب استكمال هذا النموذج مرة كل عام قبل بداية كل دورة رقبة، وهو ليس مخصص لكل ارتباط)

اسم الجهة	فترة الرقابة

المسؤول عن تقييم كفاءة الفريق	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

أ. مصفوفة الكفاءة

جوانب الكفاءة (يرجى الرجوع إلى الجدول ب)				معلومات عن أعضاء فريق الرقابة ومسمياتهم	المسلسل
عدد السنوات التي شغل فيها المراقب دور الرقابة على هذه الجهة المحددة أو الجهات المماثلة	الثغرة بين الكفاءات الفعلية والمطلوبة	المؤهلات والخبرات الفعلية لأعضاء فريق الرقابة	الكفاءة المطلوبة من حيث المؤهلات والخبرات		
				مشرفو الرقابة	1
				الاسم	
				قائد الفريق	2
				الاسم	
				عضو الفريق	3
				الاسم	
				عضو الفريق	4
				الاسم	
				عضو الفريق	5
				الاسم	

ب-1. تقييم الكفاءات الرئيسية المطلوبة من أعضاء فريق الرقابة والإجراءات التي يجب اتخاذها لمعالجة هذه الثغرة

هل يمتلك أعضاء الفريق المعني الكفاءات الرئيسية*؟ (نعم/لا) (من الجدول أ)					المشاركة في رقابة الجهة العام الماضي	فريق الرقابة
الإطار الزمني المستغرق لمعالجة الثغرات	المساهمة بقيم ومزايا في الجهاز الأعلى للرقابة	التعامل بمهنية	التواصل بفاعلية مع الأطراف ذات العلاقة	ضرب مثال يحتذى به في القيادة		
قائد الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم

الملخص

يملك فريق الارتباط برمته الكفاءات الرئيسية التي تؤهله لتنفيذ الرقابة. تم تحديد التدابير اللازمة لمعالجة نقص الكفاءات قبل بدء الرقابة وخلالها.

ب-2. تقييم الكفاءات العملية المطلوبة والإجراءات التي يجب اتخاذها لمعالجة هذه الثغرة

هل يمتلك أعضاء الفريق المعني الكفاءات العملية* ذات الصلة؟ (نعم/لا) (من الجدول أ)					المشاركة في رقابة الجهة العام الماضي	فريق الرقابة
الإبلاغ عن نتائج رقابة الالتزام ومتابعتها بفاعلية.	اتخاذ إجراءات رقابة الالتزام وتوثيقها وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	تقييم المخاطر وإدارتها أثناء رقابة الالتزام	إبداء فهم للسياق والبيئة والجهة أثناء رقابة الالتزام	إضافة قيمة من خلال إجراء مهام رقابة الالتزام المتوافقة مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة		
قائد الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم
عضو الفريق						
						الاسم

الملخص العام

يملك فريق الارتباط برمته القدرات والكفاءات الرئيسية والعملية والخبرة المناسبة التي تؤهله لتنفيذ الرقابة. تم تحديد التدابير المناسبة لمعالجة نقص الكفاءات قبل بدء الرقابة وخلالها.

(اسم/المشرف)

المسمى

التاريخ:

استكمال مصفوفة كفاءة فريق الرقابة: دليل العملية المقترح

<p>تحديد ما إذا كان فريق الرقابة برمته يمتلك الكفاءات الرئيسية والعملية لتخطيط المهمة الرقابية وتنفيذها. كما ستحدد أيضًا الثغرات الموجودة بين الكفاءات اللازمة لإجراء الرقابة لجهة معينة وبين الكفاءات الفعلية للفريق المكون لتنفيذ الرقابة. سيعالج المشرف أو الإدارة الثغرات المحددة في مصفوفة كفاءة الفريق قبل بدء الرقابة وخلالها.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.85</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>الجدول أ: مصفوفة كفاءة الفريق – يكمن الهدف في تحديد الكفاءات المطلوبة والكفاءات الفعلية لكل عضو من أعضاء الفريق ومعالجة الثغرات إن وجدت، وتحديد خبرة كل عضو في الفريق في إجراء الرقابة على تلك الجهة المحددة أو على جهات مماثلة.</p> <p>العمود 1 أعضاء الفريق ومسمياتهم. يتيح المسمى للمشرف أساسًا يتأكد بناءً عليه من توفر الخبرة المناسبة في أعضاء فريق الرقابة.</p> <p>العمود 2 اكتب الكفاءة المطلوبة من حيث المؤهلات والخبرات اللازمة لإجراء الرقابة على هذه الجهة. يقرر المشرف على الرقابة أو قائد الفريق وفقًا لتقديرهما المؤهلات والخبرات المطلوبة للنظر في طبيعة عمليات الجهة ودرجة تعقيدها. تستند الكفاءات إلى الجدول ب 1 وب 2.</p> <p>العمود 3 اكتب المؤهلات الفعلية والخبرات ذات الصلة لكافة أعضاء فريق الرقابة.</p> <p>العمود 4 حدد أي اختلاف بين الكفاءات الفعلية والمطلوبة لكل عضو في الفريق.</p> <p>العمود 5 اكتب عدد السنوات التي شغل فيها المراقب دور الرقابة على هذه الجهة أو الجهات المماثلة. قد تعوض الخبرة المكتسبة من الرقابة على هذه الجهة الثغرات في الكفاءات الأخرى لعدد من السنوات.</p>	<p>الدليل</p>
<p>الجدول ب-1: تقييم الكفاءات الرئيسية المطلوبة في أعضاء فريق الرقابة والإجراءات التي يجب اتخاذها لمعالجة الثغرات – يكمن الهدف في التعرف على الكفاءات الرئيسية ذات الصلة لدى أعضاء فريق الرقابة المطلوبة لإجراء الرقابة بناءً على الثغرات التي تم تحديدها في الجدول أ أعلاه، يمكن تحديد الإجراءات اللازمة وتنفيذها لمعالجة الثغرات قبل المهمة الرقابية وخلالها وبعدها، وقد تشكل أساسًا لتحديد احتياجات التدريب الخاصة بأعضاء فريق الرقابة.</p> <p>العمود 1 اكتب أسماء أعضاء الفريق ومسمياتهم الواردة في الجهاز الأعلى للرقابة.</p> <p>العمود 2 اكتب خبرة كل عضو في رقابة الجهة العام الماضي. تقدم هذه المعلومات مساهمة قيمة خلال عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة حيث يحظى أعضاء الفريق بذاكرة مؤسسية للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة.</p> <p>العمود 3 اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق سلوك أخلاقي في جميع المواقف ومساءلة شخصية واحترام للاختلافات في جميع المواقف.</p> <p>العمود 4 اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق تفهمًا للأطراف ذات العلاقة وتواصلوا معهم بفاعلية.</p> <p>العمود 5 اكتب ما إذا سعى أعضاء الفريق إلى تحقيق الجودة من خلال تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلة، وإذا أبدوا مهارات تتعلق بالمهمة الرقابية الرئيسية وتكنولوجيا المعلومات، سعوا إلى التميز باستمرار.</p> <p>العمود 6 اكتب ما إذا ساهم أعضاء الفريق في أداء الجهاز الأعلى للرقابة، وساهموا في الإدارة الفاعلة، وحرصوا بوجه عام على تحقيق المصلحة العامة.</p>	<p>الدليل</p>

الدليل	<p>العمود 7</p> <p>اقترح حلول لمعالجة ثغرات الكفاءة إن وجدت. قد يحدد المشرف على الرقابة أو قائد الفريق ما إذا كانت المعرفة والمهارات التي يحظى بها الفريق عمومًا ستعوض عن أي ثغرات في الكفاءات. وإذا لم تعوض عنها، فيمكن أن يقترح المشرف إجراءات لحل هذه الثغرات.</p>														
	<p>الجدول ب-2: تقييم الكفاءات العملية المطلوبة والإجراءات التي يجب اتخاذها لمعالجة أي ثغرات. –</p> <p>يُكمن الهدف في تحديد الكفاءات العملية ذات الصلة لدى أعضاء فريق الرقابة المطلوبة لإجراء الرقابة. بناءً على الثغرات التي تم تحديدها في الجدول أعلاه، يمكن تحديد الإجراءات اللازمة وتنفيذها لمعالجة الثغرات قبل المهمة الرقابية وخلالها وبعدها، وقد تُشكل أساسًا لتحديد احتياجات التدريب الخاصة بأعضاء فريق الرقابة.</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="1002 622 1086 651">العمود 1</td><td data-bbox="560 622 890 651">اكتب أسماء أعضاء الفريق ومسمياتهم.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 663 1086 692">العمود 2</td><td data-bbox="204 663 890 752">اكتب خبرة كل عضو في رقابة الجهة العام الماضي. تقدم هذه المعلومات مساهمة قيمة -خلال عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة- حيث يحظى أعضاء الفريق المتمرس بذاكرة مؤسسية للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 797 1086 826">العمود 3</td><td data-bbox="204 797 890 954">اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا لكيفية إضافة ممارسة رقابة الالتزام قيمة من خلال تعزيز المساءلة والشفافية عند استخدام الأموال العامة، وإذا أبدوا القدرة على تطبيق المفاهيم الرئيسية لرقابة الالتزام بشكل مناسب عند ممارسة الرقابة، وإذا حرصوا على الجودة عند إجراء رقابة الالتزام، وإذا أبدوا تقديرًا وتشككًا مهنيًا أثناء رقابة الالتزام.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 999 1086 1028">العمود 4</td><td data-bbox="204 999 890 1088">اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا للسياق الأشمل للقطاع العام وأطر الالتزام على المستوى المؤسسي، وكذلك أبدوا فهمًا لعمليات الجهة/الجهات ومخاطر الالتزام المرتبطة بها.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 1133 1086 1162">العمود 5</td><td data-bbox="204 1133 890 1200">اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم مخاطر الرقابة عند إجراء رقابة الالتزام، وعلى إدارة المخاطر أثناء عملية رقابة الالتزام.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 1245 1086 1274">العمود 6</td><td data-bbox="204 1245 890 1424">اكتب ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم المرجعيات والمعايير المعمول بها، وإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية في الجهة، ووضع وتنفيذ الإجراءات اللازمة لإدارة مخاطر الرقابة، وإجراء أساليب أخذ العينات، وجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة، وتقييم نتائج جميع إجراءات الرقابة وتحديد التأثيرات المحتملة على استنتاجات الرقابة والتوصيات، والحفاظ على الوثائق والتواصل مع الأطراف ذات العلاقة خلال المهمة الرقابية.</td></tr> <tr> <td data-bbox="1002 1469 1086 1498">العمود 7</td><td data-bbox="204 1469 890 1536">اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على إعداد تقارير الرقابة باستخدام الصيغ المحددة، ومتابعة نتائج الرقابة.</td></tr> </table>	العمود 1	اكتب أسماء أعضاء الفريق ومسمياتهم.	العمود 2	اكتب خبرة كل عضو في رقابة الجهة العام الماضي. تقدم هذه المعلومات مساهمة قيمة -خلال عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة- حيث يحظى أعضاء الفريق المتمرس بذاكرة مؤسسية للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة.	العمود 3	اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا لكيفية إضافة ممارسة رقابة الالتزام قيمة من خلال تعزيز المساءلة والشفافية عند استخدام الأموال العامة، وإذا أبدوا القدرة على تطبيق المفاهيم الرئيسية لرقابة الالتزام بشكل مناسب عند ممارسة الرقابة، وإذا حرصوا على الجودة عند إجراء رقابة الالتزام، وإذا أبدوا تقديرًا وتشككًا مهنيًا أثناء رقابة الالتزام.	العمود 4	اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا للسياق الأشمل للقطاع العام وأطر الالتزام على المستوى المؤسسي، وكذلك أبدوا فهمًا لعمليات الجهة/الجهات ومخاطر الالتزام المرتبطة بها.	العمود 5	اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم مخاطر الرقابة عند إجراء رقابة الالتزام، وعلى إدارة المخاطر أثناء عملية رقابة الالتزام.	العمود 6	اكتب ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم المرجعيات والمعايير المعمول بها، وإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية في الجهة، ووضع وتنفيذ الإجراءات اللازمة لإدارة مخاطر الرقابة، وإجراء أساليب أخذ العينات، وجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة، وتقييم نتائج جميع إجراءات الرقابة وتحديد التأثيرات المحتملة على استنتاجات الرقابة والتوصيات، والحفاظ على الوثائق والتواصل مع الأطراف ذات العلاقة خلال المهمة الرقابية.	العمود 7	اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على إعداد تقارير الرقابة باستخدام الصيغ المحددة، ومتابعة نتائج الرقابة.
العمود 1	اكتب أسماء أعضاء الفريق ومسمياتهم.														
العمود 2	اكتب خبرة كل عضو في رقابة الجهة العام الماضي. تقدم هذه المعلومات مساهمة قيمة -خلال عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة- حيث يحظى أعضاء الفريق المتمرس بذاكرة مؤسسية للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة.														
العمود 3	اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا لكيفية إضافة ممارسة رقابة الالتزام قيمة من خلال تعزيز المساءلة والشفافية عند استخدام الأموال العامة، وإذا أبدوا القدرة على تطبيق المفاهيم الرئيسية لرقابة الالتزام بشكل مناسب عند ممارسة الرقابة، وإذا حرصوا على الجودة عند إجراء رقابة الالتزام، وإذا أبدوا تقديرًا وتشككًا مهنيًا أثناء رقابة الالتزام.														
العمود 4	اكتب ما إذا أبدى أعضاء الفريق فهمًا للسياق الأشمل للقطاع العام وأطر الالتزام على المستوى المؤسسي، وكذلك أبدوا فهمًا لعمليات الجهة/الجهات ومخاطر الالتزام المرتبطة بها.														
العمود 5	اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم مخاطر الرقابة عند إجراء رقابة الالتزام، وعلى إدارة المخاطر أثناء عملية رقابة الالتزام.														
العمود 6	اكتب ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على تقييم المرجعيات والمعايير المعمول بها، وإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية في الجهة، ووضع وتنفيذ الإجراءات اللازمة لإدارة مخاطر الرقابة، وإجراء أساليب أخذ العينات، وجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة، وتقييم نتائج جميع إجراءات الرقابة وتحديد التأثيرات المحتملة على استنتاجات الرقابة والتوصيات، والحفاظ على الوثائق والتواصل مع الأطراف ذات العلاقة خلال المهمة الرقابية.														
العمود 7	اذكر ما إذا كان أعضاء الفريق قادرين على إعداد تقارير الرقابة باستخدام الصيغ المحددة، ومتابعة نتائج الرقابة.														
الخلاصة	<p>يجب أن يستخلص المشرف على الرقابة ما إذا كان الفريق برمته يمتلك القدرات المناسبة والكفاءات الأساسية والعملية والخبرة اللازمة لتخطيط الرقابة وتنفيذها، ويجب أن يقترح التدابير المناسبة لمعالجة أي ثغرات في الكفاءة. وقد يرسل المشرف على الرقابة ذلك إلى إدارة الجهاز الأعلى للرقابة لمعالجة المشكلات على المستوى التنظيمي من أجل ضمان توفر الكفاءات اللازمة للمهام الرقابية المستقبلية.</p>														
أدلة الإثبات الخاصة بالمشرف والمراجع	<p>يسجل القائم على تقييم كفاءة الفريق والقائم على مراجعة ذلك أدلة الإثبات الخاصة بهم. وقد يكون المقيم قائد فريق الرقابة وقد يكون المراجع هو المشرف على الرقابة. وسيستند التقييم إلى هيكل وعمليات الجهاز الأعلى للرقابة وفريق الرقابة. ويجب أن يصدق المراجع عليه بمجرد اكتمال التقييم ومراجعته.</p>														

الفصل 4

مستوى الارتباط الرقابي لتخطيط رقابة الالتزام

المحتويات

- 4.1 المقدمة
- 4.2 إستراتيجية الرقابة
- 4.3 تحديد موضوع الرقابة ونطاقها ومعاييرها
- 4.4 تعيين أهداف للرقابة
- 4.5 عملية التخطيط للرقابة
- 4.6 إعداد خطة الرقابة
- 4.7 الملخص
- الملاحق: نماذج أوراق العمل للفصل 4
- الملاحق

4.1 المقدمة

لقد استعرض الفصل الثالث كيفية تحديد أولويات مواضيع الرقابة المحتملة أو المجالات التي سيتم إجراء الرقابة عليها وإعداد خطة الرقابة السنوية من قبل الجهاز الأعلى للرقابة. وسيغطي هذا الفصل عملية تخطيط التكاليفات الرقابية الفردية. ينطوي التخطيط للرقابة على جمع المعلومات وتقييمها واتخاذ القرارات بشأن نطاق الرقابة ونهجها وتوقيتها ومواردها، ويكمن الهدف من ذلك في الحد من مخاطر الرقابة أو مخاطر الوصول إلى نتيجة أو رأي خاطئ بشأن الرقابة، حيثما اقتضى الأمر، إلى أدنى مستوى مقبول من خلال وضع إستراتيجية وخطة للرقابة تصف كيفية إجراء الرقابة والموارد المطلوبة لتقديم الرقابة بكفاءة. تفرض المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المراقب التخطيط للرقابة على نحو يضمن تنفيذ الرقابة بطريقة اقتصادية وذو كفاءة وفاعلية وفي الوقت المناسب. ينبغي للمراقبين القائمين على تخطيط الرقابة أن يكونوا على دراية بمتطلبات الالتزام التي يمكن تطبيقها على الموضوع المراد مراقبته، فنحن أولاً ننظر في الاعتبارات الأولية لتخطيط الرقابة، ثم شرح مفصل لعملية التخطيط للرقابة بما في ذلك تقييم المخاطر والأهمية النسبية.

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.137، يقوم المراقب بتطوير إستراتيجية الرقابة وخططها وتوثيقها؛ كما أنهما يصفان كيفية إجراء الرقابة لإصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف والموارد اللازمة لذلك والجدول الزمني لأعمال الرقابة.

4.1.1 مخرجات التخطيط

تتمثل مخرجات تخطيط الرقابة في إستراتيجية الرقابة وخططها التي تستخدم كافة الموارد وتضع الإستراتيجية العامة للرقابة، وتتمثل أيضاً في برامج الرقابة التي تتضمن التعليمات المتعلقة بطبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها الواجب تنفيذها. ولا ينبغي للمراقب البدء في عملية الرقابة حتى يتم إعداد الخطة والموافقة عليها من قبل السلطة المختصة في الجهاز الأعلى للرقابة.

يتضمن تخطيط رقابة الالتزام -بشكل عام- مرحلتين: أولاً، وضع المراقبين إستراتيجية شاملة لنطاق الرقابة والتأكيد عليها وتحديد توقيتها وإجرائها. وثانياً، إعداد المراقبين خطة رقابة -استناداً إلى تلك الإستراتيجية- تبين نهجاً مفصلاً وخطوات محددة لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتعين القيام بها وأسباب اختيارها.

يساعد التخطيط الملزم على توجيه الاهتمام المناسب إلى المجالات الهامة للرقابة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم عملية الرقابة وإدارتها بشكل سليم للاستجابة لاحتياجات المستخدمين بكفاءة وفعالية، كما يساعد التخطيط الملزم المراقب على تحديد الأعمال بشكل صحيح لأعضاء الفريق وتسهيل الإشراف عليها ومراجعة أعمالها. علاوة على ذلك، يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المراقبون والخبراء حيثما أمكن.

تختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف الظروف المحيطة بعملية الرقابة؛ مثل: تعقيدات موضوع الرقابة الرئيسي والمعايير. وفيما يلي أمثلة لبعض الموضوعات الأساسية التي ينبغي وضعها في الاعتبار عند إجراء التخطيط:

- خصائص الرقابة التي تحدد نطاقها، بما في ذلك خصائص الموضوع الأساسي والمعايير.
- التوقيت المتوقع وطبيعة التواصل المطلوب.
- مدى ملاءمة المعرفة التي تم اكتسابها من خلال عمليات الرقابة الأخرى التي يقوم بها المراقب لحساب الطرف المسؤول.
- عملية رقابة الالتزام.
- استيعاب المراقب للطرف المسؤول وبيئته، بما في ذلك المخاطر التي تجعل الموضوع غير متوافق مع المعايير.
- بيئة المراقبة والرقابة الداخلية للجهة.
- تحديد المستخدمين المستهدفين، واحتياجاتهم من المعلومات، ودراسة الأهمية النسبية، ومكونات مخاطر الرقابة.
- مدى خطر الاحتياط على عملية الرقابة.
- طبيعة الموارد اللازمة لإجراء عملية الرقابة وتوقيتها ومداها؛ مثل: متطلبات الموظفين والخبرة، بما في ذلك طبيعة مشاركة الخبراء ومداها.
- وجود وظيفة الرقابة الداخلية ومدى تغطيتها.

قد يقرر المراقب مناقشة عناصر التخطيط؛ على سبيل المثال، نطاق ومعايير الرقابة مع موظفي الطرف المسؤول لتسهيل إجراء عملية الرقابة وإدارتها؛ ورغم كثرة ورود هذه المناقشات، إلا أن إستراتيجية الرقابة الشاملة وخطة الرقابة يقعان ضمن مسؤولية المراقب، كما أنه من الضروري عند مناقشة الموضوعات التي تتضمن إستراتيجية الرقابة الشاملة عدم الكشف عن فاعلية عملية الرقابة؛ فعلى

سبيل المثال، قد تفضي مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية وتوقيتها مع الطرف المسؤول إلى الكشف عن فاعلية عملية الرقابة من خلال جعل الإجراءات سهلة التوقع.

في عمليات الرقابة الأصغر أو الأقل تعقيداً، يمكن إجراء الرقابة كاملةً بواسطة فريق رقابة صغير. ومما يميز الفريق الصغير: سهولة التنسيق والتواصل بين أعضائه، ولا ينبغي أن يتسم وضع إستراتيجية الرقابة الشاملة في مثل هذه الحالات بالتعقيد أو استهلاك الوقت؛ ويختلف ذلك باختلاف حجم الكيان ومدى تعقيد الرقابة بما في ذلك موضوع الرقابة الأساسي والمعايير وحجم فريق الرقابة.

ينبغي للمراقبين أيضاً وضع عناصر قانونية لأداء عملهم باستنباطها من صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، ومسؤوليات المراقبين في القطاع العام، والوضع الدستوري، ومسؤوليات الجهة محل الرقابة، فضلاً عن توقعات المستخدمين المستهدفين، ويساعد هذا الاستنباط على توفير إطار مرجعي لمراقبي القطاع العام لاستخدامه في تطبيق التقدير المهني طوال عملية الرقابة بالكامل.

4.1.2 أهمية التخطيط وطبيعته

يساعد التخطيط الجيد على ضمان تخصيص جهود الرقابة على أساس المخاطر وتحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، ويتم تنظيم الرقابة وإدارتها بشكل صحيح كي يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وفعالة.

تختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها بحسب حجم الموضوع المُراقب ومدى تعقيد وخبرة المراقب السابقة مع الجهة محل الرقابة. على الرغم من التركيز على التخطيط للرقابة في مرحلة التخطيط، إلا أنه لا يتم في هذه المرحلة فقط، بل هو عملية مستمرة ومتكررة؛ فهو نشاط يستمر طوال الرقابة ويستجيب للظروف الجديدة مثل التغيرات غير المتوقعة في عمليات أو أنظمة الجهات محل الرقابة أو النتائج غير المتوقعة التي سيتم الكشف عنها خلال مرحلة فحص الرقابة.

ينبغي الاعتراف بأن رقابة الالتزام ليست سلسلة نظراً للخطوات الميكانيكية التي يتعين استكمالها. الأهم من ذلك هو ضرورة ممارسة التقدير والشك المهنيين عند التخطيط وكذلك عند أداء عمليات الرقابة وإعداد التقارير بشأن المهمات الرقابية. كما يجب على المراقبين مراعاة المعرفة المُستمدة من عمليات رقابة الأداء ذات الصلة في هذا المجال. ويوضح الشكل 0.3 عملية التخطيط التي يغطيها هذا الفصل بالتفصيل.

الشكل 0.4 عملية التخطيط للرقابة



4.2 إستراتيجية الرقابة

تشكل إستراتيجية الرقابة الأساس للبت فيما إذا كان من الممكن تنفيذ الرقابة، وتصف إستراتيجية الرقابة ما يجب القيام به، بينما تصف خطة الرقابة كيفية القيام بذلك. ويتمثل الغرض من إستراتيجية الرقابة في توثيق / تصميم القرارات العامة، وقد تتضمن الإستراتيجية ما يلي:

- موضوع الرقابة والنطاق والمعايير والخصائص الأخرى لرقابة الالتزام مع الأخذ في الاعتبار صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة.
- نوع الارتباط (ارتباطات التأكيد أو ارتباطات التقرير المباشر).
- مستوى الضمانات المقدم.
- تشكيل فريق الرقابة وتوزيع العمل عليه، بما يشمل الحاجة إلى خبراء، وتواريخ رقابة الجودة.
- التواصل مع الجهة محل الرقابة و/أو المكلفين بالحوكمة.
- مسؤوليات إعداد التقارير، وكذلك المواعيد، والجهة، والشكل الذي سيتم تقديم هذه التقارير به.
- الجهات التي تشملها الرقابة.
- تقييم الأهمية النسبية.
- ترتيبات رقابة الجودة.

يغطي الملحق 3.1 من الفصل الثالث جوانب إستراتيجية الرقابة، ويمكن استخدام المعلومات المستمدة من هذا الملحق لصياغة إستراتيجية الرقابة. ولاستكمال إستراتيجية الرقابة، يرجى الرجوع إلى الملحق 4.1: مصفوفة إستراتيجية الرقابة ودليل عملية إكمال النموذج.

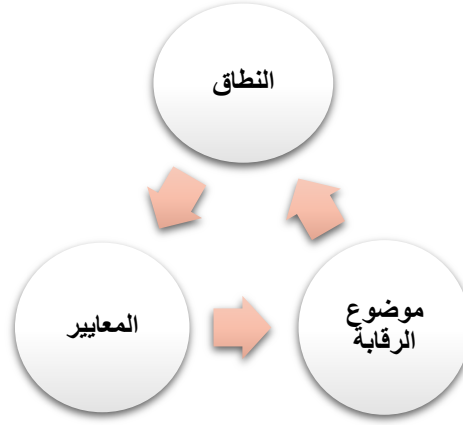
4.3 تحديد موضوع الرقابة ونطاقها ومعاييرها

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 107, 4000: عندما يكون للجهاز الأعلى للرقابة حرية التصرف لاختيار تغطية رقابة الالتزام، يحدد المراقب موضوع الرقابة المطلوب قياسه أو تقييمه وفقاً للمعايير.

موضوع الرقابة

يُعد تحديد الموضوع والمعايير إحدى الخطوات الأولى التي يجب تنفيذها في التخطيط لرقابة الالتزام وإجرائها. قد يكون موضوع الرقابة مماثلاً لما تم تحديده في بادئ الأمر ومدرج في خطة رقابة الالتزام السنوية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة، ويرجع ذلك إلى أن المخاطر التي تم تحديدها في البداية في مرحلة التخطيط السنوية للرقابة لم تعد موجودة أو قد تكون هناك مخاطر إضافية لم تكن واضحة في مرحلة التخطيط السنوي؛ ومن ثم، يتعين على فريق الرقابة تقييم ما إذا كان موضوع الرقابة في خطة الرقابة السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لا يزال صالحاً أو بحاجة إلى تغييرات.

ترتبط مفاهيم الموضوع والمعايير والنطاق بعضها، ولذلك يتعين على المراقبين إدراك أن هذه المفاهيم تؤثر على بعضها البعض كما هو موضح في الشكل 3.1 أدناه.



الشكل 3.1: العلاقة بين موضوع الرقابة والنطاق والمعايير

ينبغي للمراقبين ممارسة التقدير المهني عند مراجعة العلاقات الموضحة في الشكل أعلاه، ويكمن الهدف من هذه المراجعة في تحديد نطاق رقابة الالتزام بشكل صحيح للتأكد من توفير تغطية كافية بأن عملية الرقابة ذات معنى وتضيف قيمة للمستخدمين المستهدفين. ينبغي ملاحظة أن نطاق رقابة الالتزام قد يتغير أثناء إجراء الرقابة إذا توصل المراقبون إلى معلومات جوهرية تفرض عليهم إعادة النظر في النطاق، ويجب إدخال هذه التغييرات في خطة الرقابة.

تلتزم الأجهزة العليا للرقابة دائماً بإعداد تقارير رقابة عالية الجودة، وبالتالي؛ ينبغي تركيز اهتمامهم على موضوع الرقابة والمعايير لإعداد تقرير هادف يلبي توقعات المستخدمين المستهدفين؛ لذلك تحاول الأجهزة العليا للرقابة دائماً التوصل إلى:

- جوانب موضوع الرقابة الهامة،
- إتاحة المعايير المناسبة لاستخدامها في قياس الموضوع.

فيما يلي بعض الأمثلة على موضوع الرقابة الذي يُمكن استخدامه كمرجع:

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

يجب أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد والتقييم وفقاً لمعايير الرقابة المناسبة. ويجب أن تكون ذات طبيعة تمكن المراقب من استنتاج مستوى التأكيد الضروري. وهذا يعني جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لدعم استنتاج الرقابة وأرائها.

قد يكون موضوع الرقابة إما موضوعياً أو معتمداً على كيان، وقد يشمل موضوع الرقابة الموضوعي كيانات متعددة في جميع أنحاء الحكومة وسوف يتطلب تخطيطاً دقيقاً وتنفيذاً للرقابة لضمان معالجة الموضوع بشكل سليم من أجل الوصول إلى استنتاج بشأن الرقابة. وإذا فكر فريق الرقابة الذي يخطط لرقابة الالتزام بالموضوعية اعتماداً على الضوابط، فلا بد من النظر في الضوابط الموجودة عبر الكيانات المختلفة التي تؤثر على موضوع الرقابة قبل اتخاذ هذا القرار.

نطاق الرقابة

يشير نطاق الرقابة في الأساس إلى المجال والمدى والفترة الزمنية المشمولة في رقابة موضوع معين. وبمجرد بدء أعمال التخطيط، فإن تحديد نطاق الرقابة بوضوح أمرًا مهمًا في تحديد الموازنة والموارد البشرية والوقت اللازم لفحص الرقابة وتحديد ما سيتم إعداد تقارير عنه وتقديمه إلى البرلمان. وينطوي تحديد نطاق الرقابة على تضيق عملية الرقابة على عدد قليل نسبيًا من المسائل ذات الأهمية التي تتعلق بهدف الرقابة والتي يمكن رقابتها من خلال الموارد المتاحة لفريق الرقابة. وفي عملية رقابة الالتزام متعددة الكيانات أو الموضوعية، يشمل النطاق تحديد الكيانات التي ستُدرج في الرقابة.

لتحديد الموضوعات ذات الأهمية بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، يتعين على فريق الرقابة فهم موضوع الرقابة بدقة، مع مراعاة الأمور التالية:

- المصالح أو التوقعات العامة أو التشريعية أو القضايا البارزة.
- التأثير على المواطنين.
- المشروعات ذات التمويل العام الكبير.
- المستفيدون من الأموال العامة.
- أهمية بعض أحكام القانون.
- مبادئ الحوكمة الرشيدة.
- أدوار مختلف هيئات القطاع العام.
- حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام.
- انتهاكات محتملة للقوانين المعمول بها وغيرها من اللوائح التنظيمية التي تحكم نشاط الجهة العامة أو الديون العامة أو العجز في الموازنة العامة أو الالتزامات الخارجية.
- عدم الالتزام بالضوابط الداخلية أو عدم وجود نظام رقابة داخلي مناسب.
- النتائج المحددة في المهام الرقابية السابقة.
- مخاطر عدم الالتزام التي تشير إليها أطراف ثالثة.
- مدى ملاءمة توقيت رقابة المسألة.

يساعد تحديد نطاق الرقابة بعناية في وقت مبكر من العملية على زيادة كفاءة وفعالية الرقابة، ويجب أن يكون بيان النطاق واضحًا حول أي مجالات مرتبطة بالرقابة ولكن غير مدرجة فيها.

معايير الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.110: عندما يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحيات اختيار تغطية عمليات رقابة الالتزام، يتعين على المراقب تحديد معايير الرقابة ذات الصلة قبل إجراء الرقابة لتوفير أساس للاستنتاج/الرأي حول موضوع الرقابة.

يتميز كل من موضوع الرقابة ومعاييرها بالترابط والاتساق، لذلك، فإن تحديد معايير الرقابة التي تتوافق مع الموضوع عبارة عن عملية تكرارية. وعند رقابة موضوع معين، يتعين على المراقب التأكد من وجود معايير مقابلة للرقابة. وقد يتم بالفعل تحديد موضوع الرقابة ومعاييرها ذات الصلة من خلال صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريعات الوطنية.

ترد معايير الرقابة ضمناً في ارتباطات التأكيد من خلال عرض المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة على أساس المعلومات التي تم إعدادها. وفي هذه الحالات، يتعين على المراقب تحديد معايير الرقابة ذات الصلة لاستخلاص استنتاجات حول صحة المعايير الواردة ضمناً في معلومات موضوع الرقابة من قبل الطرف المسؤول.

وقد تُعنى رقابة الالتزام بالنظامية أو الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). رغم أن النظامية تُشكل محط التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، إلا أن الانضباط قد يكون وثيق الصلة بالموضوع كذلك، نظرًا لسياق القطاع العام الذي تتحكم به توقعات معينة تتعلق بالإدارة المالية وسلوك الموظفين الحكوميين. وبناءً على صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، قد تدرس المهام الرقابية أيضًا درجة الالتزام بالمبادئ المقبولة عمومًا الممارسات المثلى المعترف بها عمومًا التي تحكم سلوك الموظفين الحكوميين (الانضباط). وتكون معايير الرقابة المناسبة لرقابة الالتزام بالانضباط إما مبادئ مقبولة عمومًا أو ممارسات وطنية أو دولية مثلى، وقد تكون هذه المعايير في بعض الحالات غير مدونة أو مفهومة ضمناً أو تستند إلى مبادئ القانون المعمول

بها. وهذا من شأنه توفير مرونة كافية للجهاز الأعلى للرقابة من أجل اعتماد معايير ذات صلة بالدولة التابع لها في الرقابة المتعلقة بالانضباط.

وقد تُستمد معايير الانضباط المناسبة مما يلي:

- التوقعات العامة للإدارة المالية، مثل الالتزام بنظام مراقبة داخلية يتسم بالفعالية والكفاءة.
- توقعات المستفيدين فيما يتعلق بفائدة البضائع أو جودة الخدمات والأعمال.
- متطلبات التخصيص الشفاف وغير المتحيز للأموال العامة والموارد البشرية.
- القواعد واللوائح التنظيمية المالية.
- قواعد السلوك المقررة/المنصوص عليها والمبادئ الأخلاقية.
- التصريحات والتوصيات الخاصة بلجنة الحسابات العامة أو اللجان البرلمانية المماثلة.

في بعض الحالات، تتطلب القوانين واللوائح التنظيمية مزيداً من التفسير لاستخلاص معايير الرقابة ذات الصلة. وإذا نشأت حالات توجد بها أحكام متضاربة أو قد يكون هناك شك في التفسير الصحيح للقوانين أو اللوائح التنظيمية أو السلطات الأخرى ذات الصلة، فقد يجد المراقب أنه من المفيد النظر في النوايا والافتراضات الواردة في القوانين أو التشاور مع الهيئة المعنية المسؤولة عن التشريع. وقد ينظر المراقب أيضاً في القرارات السابقة ذات الصلة التي اتخذتها السلطات القضائية.

تظهر معايير الرقابة المناسبة لأي من النظامية أو الانضباط الخصائص التالية:

- **الملاءمة:** تؤدي المعايير ذات الصلة إلى معلومات حول موضوعية تساعد على صنع القرار من قبل المستخدمين المستهدفين.
- **الاكتمال:** تكتمل المعايير عندما لا تغفل معلومات موضوع الرقابة المعدة وفقاً لها العوامل ذات الصلة التي يُتوقع تأثيرها بصورة معقولة على قرارات المستخدمين المستهدفين على أساس هذه المعلومات.
- **الموثوقية:** ينتج عن المعايير الموثوقة استنتاجات مناسبة عندما يقوم مراقب آخر باستخدامها وفحصها بنفس الطريقة وفي ظل نفس الظروف.
- **الحيدة:** تفضي المعايير المحايدة إلى معلومات حول موضوعية خالية من التحيز حسب الضرورة في ظروف الارتباط.
- **القابلية للفهم:** تؤدي المعايير القابلة للفهم إلى معلومات حول موضوع الرقابة يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.
- **الفائدة:** ينتج عن المعايير المفيدة نتائج واستنتاجات تلبي احتياجات المستخدمين للمعلومات.

مثال: تحديد موضوع الرقابة والنطاق والمعايير	
الحالة	
تهدف الرقابة إلى مراجعة سياسة توريد المشتريات الخاصة بهيئة الخدمات الصحية الوطنية (NHS) بمقارنة بمتطلبات توريد المشتريات الوطنية ومدى التزام ممارسات توريد المشتريات التي تتبعها هيئة الخدمات الصحية الوطنية بالمبادئ التوجيهية الخاصة بالمشتريات والتعاقدات 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 2014 حتى 31 ديسمبر 2015. ويمكننا تحديد موضوع الرقابة والنطاق والمرجعيات التي تؤخذ منها معايير الرقابة من خلال الفقرة الواردة أعلاه.	
موضوع الرقابة هو النشاط أو المشروع أو العملية أو البرنامج الذي يقرر المراقب فحصه. وفي الحالة المذكورة أعلاه، فإن الموضوع هو سياسة توريد المشتريات وممارسات الشراء التي تنتهجها هيئة الخدمات الصحية الوطنية.	موضوع الرقابة
يوضح نطاق الرقابة بشكل أساسي تغطية فحوصات الرقابة ومداها. وفي الحالة المذكورة أعلاه، يمكن تحديد نطاق الرقابة على أنه سياسة توريد المشتريات ومراحل التخطيط وتوفير الموارد في دورة حياة عملية توريد المشتريات التي تغطي جميع أنشطة توريد المشتريات لمدة 18 شهراً ابتداءً من 1 يوليو 2014 حتى 31 ديسمبر 2015.	نطاق الرقابة
يُقصد بالمعايير المقاييس المستخدمة لقياس موضوع الرقابة، وتؤخذ المعايير من المرجعيات (القوانين واللوائح والسياسات والمبادئ التوجيهية وما إلى ذلك). في الحالة المذكورة أعلاه، ستؤخذ المعايير مما يلي:	المعايير
<ul style="list-style-type: none"> • المبادئ التوجيهية لتوريد المشتريات والتعاقدات الحكومية • سياسات توريد المشتريات الوطنية 	

4.4 تعيين أهداف للرقابة

يحدد هدف الرقابة ما يهدف المراقب إلى الإجابة عليه في عملية الرقابة، ويتعين على المراقبين إظهار الموضوعية في اختيار أهدافهم الرقابية بما في ذلك تحديد المعايير، كما ينبغي لهم أيضاً التأكد من التوثيق الكافي لبيان كيفية تحديد هدف الرقابة والموضوع والمعايير والنطاق. وتنعكس هذه الأمور على إستراتيجية الرقابة لتوثيق/اتخاذ القرارات العامة، والتي قد تحتوي على هدف الرقابة والموضوع والنطاق والمعايير والخصائص الأخرى لرقابة الالتزام، مع مراعاة صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة.

تستلزم أهداف الرقابة لمختلف التعاملات اعتبارات مختلفة. على سبيل المثال، إذا كان الارتباط مستمد من الخطة الإستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة، فإنه ينبغي تحديد هدف الرقابة بالنظر إلى ما تعترض الخطة الإستراتيجية تحقيقه. من ناحية أخرى، إذا تم الارتباط الرقابي بطلب من البرلمان، ينبغي النظر في الحاجة البرلمانية عند تحديد هدف الرقابة.

4.5 عملية التخطيط للرقابة

يضع المراقب خطة رقابة لرقابة الالتزام، وتوفر إستراتيجية الرقابة إسهاماً أساسياً في خطة الرقابة، وقد تتضمن خطة الرقابة ما يلي:

- تقييم المخاطر والضوابط الداخلية المتعلقة بالرقابة.
- إجراءات الرقابة المصممة كاستجابة للمخاطر.
- طبيعة إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيتها ومداها وموعد تنفيذها.
- أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها أثناء الرقابة.

يتطلب تقييم المخاطر فهم الكيان أو موضوع الرقابة وضوابطه الداخلية لمتابعة نموذج مخاطر الرقابة والوصول إلى سجل المخاطر. ثم يقوم المراقب بوضع إجراءات الرقابة لجميع المخاطر المحددة ويحدد مصادر الأدلة من أجل التوصل إلى استنتاج حول المخاطر والتوصل في نهاية المطاف إلى هدف الرقابة. وفيما يلي وصف لعملية التخطيط التدريجي للرقابة تفصيلاً.

4.5.1 فهم الجهة أو موضوع الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131: ينبغي أن يتعرف المراقب على الجهة محل الرقابة وبيئتها، بما في ذلك الضوابط الداخلية للجهة وذلك تمكين التخطيط الفعال للرقابة وتنفيذها.

إن فهم الجهة محل الرقابة/موضوع الرقابة أمر بالغ الأهمية لرقابة الالتزام، إذ يمكن استخدامها في تحديد الموضوع والنطاق والمعايير والأهمية النسبية للرقابة وخطر عدم الالتزام الذي يمكن الاسترشاد به في نهج الرقابة. ولذلك ينبغي للمراقب فحص العوامل التي سنناقشها فيما يلي للتعرف على الجهة محل الرقابة في ضوء المرجعيات المعنية. وقد تغطي رقابة الالتزام الموضوعية أكثر من جهة، وفي هذه الحالات ينبغي للمراقبين التعرف على كل الجهات التي تندرج أنشطتها ضمن نطاق الرقابة. فعلى سبيل المثال، تُجري بعض الأجهزة العليا للرقابة رقابة الالتزام على استخدام أكثر من جهة للأموال، ولتحقيق ذلك قد يحتاج المراقب إلى النظر في الإستراتيجيات والعمليات وحوكمة الجهات.

وبشكل أكثر تحديداً، يجب على المراقب فهم وتقييم ما إذا كانت الأهداف والغايات الأساسية والمقاييس التي سيتم إعمالها على النحو المبين في الخطة الإستراتيجية للجهة محل الرقابة تتماشى مع التغطية والمعايير الإلزامية المطلوبة؛ وأن الأهداف المحددة في خطط النشاط الإستراتيجي والبرامج مرتبطة بالنتائج؛ وأن يتم توجيه الأنشطة والعمليات نحو تحقيق أهداف وغايات الجهة محل الرقابة والذي يجب أن تستجيب بدورها لجميع متطلبات الالتزام الخاصة بالجهة وألا تتعارض الإجراءات القانونية المطبقة على عمليات الجهة محل الرقابة والجهات الأخرى مثل السياسات الإدارية والإجراءات الداخلية والتعليمات/الأوامر مع الأعمال القانونية المعيارية.

يجب أن يركز فهم المراقب للجهة وعملياتها على العناصر الضرورية للمساعدة في التوصل إلى استنتاج بشأن أهداف الرقابة، وعادةً ما يحتاج الفريق إلى فهم ما يلي:

- إطار العمل القانوني — الأساس القانوني للنشاط والأجزاء ذات الصلة من اللائحة المالية وقوانين الأعمال والقواعد والأنظمة الأخرى.
- التنظيم العام وحوكمة النشاط/الجهة محل الرقابة، بما في ذلك الهيكل التشغيلي والموارد والترتيبات الإدارية.
- العمليات التجارية — السياسة المعنية والأهداف والإستراتيجيات والمواقع وأنواع/حجم/قيم البرامج/المشروعات.

- **مخاطر الأعمال** المرتبطة بأهداف الجهة وإستراتيجياتها والتي قد تؤدي إلى حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية. يشمل ذلك فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة بالجهة (على سبيل المثال، الحصول من الإدارة على أسماء الأطراف ذات الصلة وطبيعة العلاقات وأي معاملات تم عقدها مع هذه الأطراف أثناء تلك الفترة الزمنية).
- **مقاييس الأداء** — يتيح فهم هذه المقاييس (على سبيل المثال، مؤشرات الأداء وتحليل التباين) للمراقب أن ينظر فيما إذا كانت الضغوط الرامية إلى تحقيق أهداف الأداء قد تؤدي إلى إجراءات إدارية تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية أو عدم الانتظام.

إن الفهم الشامل للجهة محل الرقابة، كما هو موضح في القوانين والسياسات والمعايير يساعد المراقب على إدراك وقت حدوث عدم الالتزام وتقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها من خلال إجراءات الرقابة.

يرجى الرجوع إلى الملحق 4.2: فهم الجهة وبيئتها المحيطة بها، بما في ذلك دليل العملية والإشارة إلى المصادر المحتملة للوثائق لفهم الجهة.

4.5.2 تقييم المخاطر

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.52 يقوم المراقب بإجراءات للحد من خطر التوصل إلى نتائج غير صحيحة لأدنى مستوى مقبول.

يُعد تقييم المخاطر أهم خطوة في عملية التخطيط، فهو يوجه المراقب للتركيز على القضايا الرئيسية التي يجب النظر فيها للرقابة، مع مراعاة القيود المتعلقة بالموارد والوقت. ويرتبط تقييم المخاطر أيضاً بمخاطر الرقابة المستمدة من مفهوم الارتباط التأكيدي كما هو موضح في الأقسام أدناه، لذا يجب عدم الخلط بين تقييم المخاطر ومخاطر الرقابة. تقييم المخاطر هو عملية لتقييم مخاطر عدم التزام موضوع الرقابة بالمعايير، ويتعلق الأمر بضرورة تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات قد تفضي إلى اتخاذ قرارات سليمة؛ أما مخاطر الرقابة فهي مخاطر قد توصل المراقب إلى استنتاج غير صحيح، وهي مرتبطة بمقدار أدلة الرقابة التي يتعين على المراقب جمعها للتوصل إلى نتيجة بالمستوى اللازم من الضمانات.

فهم العلاقة بين مخاطر الرقابة وتأكيد الرقابة

نموذج التأكيد. وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فإن رقابة الالتزام هي عبارة عن ارتباط تأكيد. ويقوم المراقبون بتزويد المستخدم المستهدف بتأكيدات بشأن التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وكما سبق توضيحه، قد يكون التأكيد معقولاً أو محدوداً بطبيعته، ويرتبط التأكيد ارتباطاً مباشراً بمخاطر الرقابة، فإذا كانت مخاطر الرقابة منخفضة، فإن التأكيد المقدم سيكون مرتفعاً.

يتوافق مستوى تأكيد الرقابة عند 95% مع مخاطر الرقابة بنسبة 5%، ويمكن الحصول على تأكيد شامل للرقابة من ثلاثة عناصر: تأكيد متواصل وتأكيد رقابة وتأكيد جوهرى. وتكمل هذه التأكيدات المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة ومخاطر الاكتشاف في نموذج مخاطر الرقابة.

مخاطر الرقابة هي عكس تأكيد الرقابة، فمخاطر الرقابة تكمن في خطر الوصول إلى استنتاج خاطئ يكون المراقب على استعداد لتحمله. من الناحية العملية، لا يمكن تجنب مخاطر الرقابة. وفي القطاع العام، عادةً ما تكون نسبة مخاطر الرقابة 5% لعمليات الرقابة التي تقدم تأكيداً معقولاً، ونتيجة لذلك، فإن درجة التأكيد = 100 - مخاطر الرقابة (5%) = 95%. ومع ذلك، يتعين على المراقبين النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محددة في هذا الشأن تتعلق بالجهاز الأعلى للرقابة أم لا، كما يتعين على المراقبين القيام بإجراءات الرقابة للتأكد من أن نسبة مخاطر الرقابة 5% أو أقل لتوفير تأكيد معقول من الرقابة.

تتمثل عناصر مخاطر الرقابة فيما يلي:

- الخطر المتأصل في موضوع الرقابة؛
- مخاطر الرقابة — الخطر المتمثل في كون الضوابط الداخلية ذات الصلة المرتبطة بالمخاطر المتأصلة غير مناسبة أو لا تعمل بشكل صحيح؛
- مخاطر الاكتشاف — خطر أن تؤدي الإجراءات التي يقوم بها المراقب إلى استنتاج أو رأي غير صحيح.

وينظر في جميع عناصر مخاطر الرقابة الثلاثة (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف) معاً أثناء تقييم مخاطر الرقابة.

نموذج مخاطر الرقابة. يساعد نموذج مخاطر الرقابة المبين أدناه المراقبين على تحديد مدى شمولية أعمال الرقابة لتحقيق التأكيدات المطلوبة لاستنتاجاتهم. ويشكل نموذج مخاطر الرقابة نموذجاً مجرداً لتعزيز انتباه المراقبين إلى جمع أدلة الرقابة، وهو:

مخاطر الرقابة = المخاطر المتأصلة x مخاطر المراقبة x مخاطر الاكتشاف

يجب أن تكون هذه المعادلة متوازنة دائماً. وكلما زاد تقييم المراقب لمستوى المخاطر المتأصلة و/أو مخاطر المراقبة، انخفضت مخاطر الاكتشاف، ويتطلب ذلك مزيداً من العمل الموضوعي للرقابة (أحجام عينات أكبر). وبالمثل، كلما انخفض التقييم المجمع للمخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة، زادت مخاطر الاكتشاف، وهذا بدوره يعني عملاً أقل موضوعية ومزيداً من العمل على الأنظمة والضوابط الداخلية. كما يلزم اختبار المزيد من الأنظمة والضوابط، حيث يجب التحقق من افتراض التخطيط، بالإضافة إلى إسهام أنظمة العمل أيضاً في التأكيد العام. مخاطر الاحتيال هي عنصر من المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة على حدٍ سواء.

يمكن للمراقب من خلال تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة للجهة وتقييمها، أن يحدد طبيعة إجراءات جمع الأدلة اللازمة لاختبار الالتزام بالمعايير ومداها. فكلما ارتفع مستوى المخاطر، زاد حجم أعمال الرقابة المطلوبة للحد من مخاطر الاكتشاف بما فيه الكفاية لتحقيق المستوى المقبول لمخاطر الرقابة.

ويعتبر تقييم المخاطر حكماً وليس قياساً دقيقاً. ويُقدر المراقب مستوى كل عنصر بناءً على التقدير المهني والذي يسترشد بالإجراءات المبينة أدناه.

يجب مراعاة مخاطر الرقابة في الحالات التالية:

- التخطيط للرقابة، بما في ذلك تصميم إجراءات الرقابة؛
- تنفيذ إجراءات الرقابة؛
- تقييم نتائج اختبارات الرقابة التي أُجريت.

من الواضح أن تقييم المخاطر هو الجانب الأكثر أهمية لنموذج التأكيد في القدرة على توفير تأكيد معقول، بينما تتمثل مخاطر الاكتشاف في فشل المراقب في تنفيذ الإجراءات والحصول على استنتاجات خاطئة وتحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة، وبالتالي يكون تحديد المخاطر العامة لعدم الالتزام هو الجزء الرئيسي في عملية التخطيط للرقابة.

تتمثل نقطة البداية لعملية تقييم المخاطر في تقييم المخاطر المتأصلة والتقييم المبدئي لأنظمة الإشراف والمراقبة (ضعيفة أم جيدة أم ممتازة)، والهدف من ذلك هو تقدير درجة الثقة التي يمكن استخلاصها من هذه الأنظمة. تبعاً للنتائج، يتعين تحديد مستوى الاختبار الجوهرى لتوفير مستوى الثقة المتبقي، وبالنظر إلى أن التأكيد بنسبة 95% مطلوب بشكل عام من اختبار الرقابة، فإن طبيعة ومدى اختبارات الرقابة المخططة ستتباين بناءً على تقييم المراقب للمخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة (المعروفة بتقييم المخاطر المجمع).

لن يكون قيام المراقبين بجمع الأدلة للحصول على تأكيد أو ثقة مطلقة بنسبة (100%) أمر عملي أو فعال لتقليل التكلفة بل سيكتشفون كل حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية؛ وبدلاً من ذلك، يحاول المراقبون ضمان توفير استنتاجاتهم وآرائهم المستوى المطلوب من التأكيد، اعتماداً على نوع ارتباطات الرقابة.

من أجل تحديد مخاطر عدم تحقيق الجهة لأهدافها المتعلقة بالالتزام وتقييمها، ينبغي للمراقب القيام بإجراءات تقييم المخاطر في وقت مبكر من عملية الرقابة قدر الإمكان، ويشمل تقييم المخاطر تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة وتحديد مخاطر الاكتشاف.

4.5.3 تحديد المخاطر المتأصلة

المخاطر المتأصلة: توصف المخاطر المتأصلة بأنها "خطر غياب الضوابط" وفيما يتعلق بالرقابة، فإن المخاطر المتأصلة هي المخاطر المرتبطة بطبيعة الأنشطة والعمليات والهياكل الإدارية التي سيحدث فيها عدم الالتزام، والذي إذا لم يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه من خلال الضوابط الداخلية، سيؤدي إلى عدم قدرة الجهة على تحقيق أهدافها من حيث الموثوقية والشرعية/النظامية. ويُقدر المراقب المخاطر المتأصلة بناءً على فهمه لأنشطة الجهة.

من الممارسات الجيدة للعثور على المخاطر المتأصلة أن تسأل "ما الذي قد يحدث بشكل خاطئ؟" ثم "هل يهتم المراقبون بما يمكن أن يحدث؟" حيث يتعين على المراقبين -خلال تقييم المخاطر المتأصلة- اتباع نهج تفصيلي ومنهجي. ويمكن النظر إلى المخاطر المتأصلة من ثلاث جهات:

- المخاطر العامة
- مخاطر الاحتيال
- مخاطر "الجانب الآخر من المعايير"

المخاطر العامة

قد تسمى هذه المخاطر بالمخاطر العامة: مخاطر تنطبق في كل مرة يتم فيها اتخاذ إجراء. إن ترك المنزل والوصول إلى الطريق السريع يضع السائقين في معظم هذه المخاطر، التي هي ببساطة جزء من الحياة. وأثناء عملية تقييم المخاطر للجهة محل الرقابة، يتعين على المراقب التفكير في هذه الأنواع من المخاطر باعتبارها مخاطر عامة.

مثال

بالنظر إلى أحد الأنهار في مدينة سياحية، إذا كانت المدينة السياحية معروفة بأنشطتها المائية وكانت المدينة السياحية ومياه النهر ملوثة، هل سيسبب ذلك أيًا من المخاطر المذكورة أعلاه؟ نعم، إنه في الواقع سيسبب لهم جميعًا، وقد يحدث موت وإصابة لشباب من مستخدمي الطوافات أو سباح، وبالتالي يمكن جلب السمعة السيئة للمنطقة لإصابة العديد من السياح. ومن الواضح أن السياح سيجرون ترتيبات سفر بديلة ويحصلوا على أموالاً من المدينة، وإذا كانت تهدف هذه البلدة الصغيرة للرخاء الاقتصادي والضيافة، فإن النهر الملوث لن يساعدهم.

مخاطر الاحتيال يتعين على المراقبين بعد ذلك النظر في مخاطر الاحتيال، وهو الخطر المتمثل في قيام شخص ما بخداع الجهة أو تضليلها بطريقة معينة. وغالباً ما يتم تعريف الاحتيال على أنه خداع تم ممارسته عمداً لمكاسب غير شرعية أو غير قانونية. ويقسم خبراء الاحتيال المعتمدون الاحتيال إلى ثلاث فئات رئيسية: فساد، واختلاس أصول، وبيانات احتيالية.

في مثال النهر في المدينة السياحية، قد تشمل مخاطر الاحتيال التواطؤ بين موظفي المدينة المسؤولين عن سلامة المياه وأكبر منتجع على النهر، حيث قد يلجأ مالك المنتجع إلى رشوة موظفي المدينة للتغاضي عن سوء نوعية المياه خلال ذروة الموسم السياحي. وفي القسم 4.5.3 من هذا الفصل، يتم تحديد المزيد من تفاصيل مخاطر الاحتيال.

تعتمد مخاطر الاحتيال إلى حدٍ ما على النوع الأخير من المخاطر — أي مخاطر "الجانب الآخر من المعايير".

مخاطر "الجانب الآخر من المعايير". وهي مخاطر عدم التزام الجهة لمعايير الرقابة أو استيفائها.

مثال

يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت الجهة تفي بمتطلبات حكومية بأن يكون لجميع المشاركين في برنامج معين دخل أقل من مستوى الفقر، حيث يكون معيار المراقب هو مستوى الفقر، والجانب الآخر من هذا المعيار (أي؛ الخطر المتأصل) هو وجود مشاركين في البرنامج ممن هم فوق مستوى الفقر وبالتالي غير مؤهلين للحصول على دعم البرنامج.

وللمضي خطوة أخرى، فإن الخطر المتأصل هو عدم استفادة المستفيدين من البرنامج. والأخطر من ذلك أنه يمكن للأشخاص الأكثر رخاءاً نسبياً الحصول على موارد وضعت لمساعدة الفقراء.

في مثال النهر في المدينة السياحية، كان هدف المدينة (أو المعايير التي وضعتها السلطة) هو تحقيق أقصى قدر من السياحة المربحة، والجانب الآخر من هذا الهدف أو المعايير (أي؛ المخاطر المتأصلة) هو إمكانية انخفاض السياحة بسبب تلوث المياه.

المتنبون بالمشاكل. ينبغي أن يكون المراقب جيداً في التنبؤ بالمشاكل (أو في هذه الحالة، مخاطر عدم الالتزام) في موضوع الرقابة. وهذا هو السبب في تقييم المخاطر المتأصلة حول: تحليل الجهة والتنبؤ بكل المشاكل التي تحيط بها. وينبغي للمراقب النظر في المعايير التي يقوم عليها تقييم الجهة، وأن يتساءل عن سبب استخدامه لهذه المعايير. ما الغرض من المتطلبات؟ وما الذي ينتوي المشرعون أو السلطات منعه بموجب ذلك القانون أو اللوائح التنظيمية؟ ومن ثم يستطيع المراقب تصور إذا ما كانت اللوائح التنظيمية تحاول منع حدوثه. ومن سيؤثر وما الذي من شأنه أن يؤثر؟ وما التأثير؟

يتعين على المراقب في هذه المرحلة ممارسة الشك المهني في تفكيره ثم تدوين نقاط المشاكل المحتملة التي تم تحديدها في عملية التفكير. ومن خلال هذه العملية سيكون لدى المراقب قائمة بالمخاطر المتأصلة في الجهة.

عملية تقييم مخاطر الجهة. قد تكون عملية تقييم المخاطر الخاصة بالجهة، إن وجدت، مصدرًا للمعلومات حول المخاطر. على سبيل المثال، قد تحتوي الخطة السنوية للجهة على المخاطر الحرجة المحددة لمجالات معينة في الجهة المعنية، ويقدم تقرير النشاط السنوي الخاص بها نظرة عامة على المخاطر الحرجة التي يتم مواجهتها ومدى تأثيرها على تحقيق أهداف الجهة. ومع ذلك، ينبغي للمراقب ممارسة الشك المهني لأن المخاطر التي تحددها الجهة محل الرقابة قد لا تتناول تلك المخاطر الهامة لأغراض الرقابة، وقد تكون هذه المعلومات متحيزة.

بمجرد تحديد المخاطر، يتعين على المراقب وضعها بالترتيب من خلال عملية تقييم المخاطر عن طريق النظر في "الحجم والاحتمالية".

الحجم والاحتمالية. تتمثل الخطوة التالية -بعد تحديد المخاطر- في تصفية المخاطر مرة أخرى من خلال النظر في حجمها واحتمالاتها. أولاً، توقع المخاطر العامة والاحتمال و"الجانب الآخر من المعايير" والتنبيه بمشاكل موضوع الرقابة، بعد ذلك، يمكن النظر في حقائق المخاطر المحددة، بحيث لا يضطر المراقبون إلى متابعة جميع أنواع الخصائص الخاصة بالموضوع محل الرقابة.

لكي يبقى الخطر على مصفوفة المخاطر المتأصلة، يجب أن يغطي كل من الجوانب المتعلقة بالحجم والاحتمالية، حيث تجيب معرفة الحجم عن سؤال "هل حجم الخطر كبير؟"، وتجيب الاحتمالية عن سؤال "هل يمكن حدوث ذلك بالفعل؟".

سيولي المراقب قدرًا أقل من الاهتمام إلى المخاطر ذات الحجم الكبير واحتمالية منخفضة، وأخرى ذات حجم صغير واحتمالية عالية، أما المخاطر كبيرة الحجم وعالية الاحتمالية يتم تقييمها على أنها مخاطر متأصلة في تقييم المخاطر.

كيف يمكن للمراقب التوصل إلى المخاطر المتأصلة؟ قد يعقد فريق الرقابة، كجزء من عملية تقييم المخاطر، جلسة عصف ذهني للنظر في طبيعة وحجم المخاطر المحتملة لعدم الالتزام، ويمكن الجمع بين هذه الجلسة وجلسة العصف الذهني حول مخاطر الاحتيال. كما قد يتحدى المراقب نفسه ليكون موضوعيًا وحاسمًا عند تحديث تقييمات المخاطر السابقة وتوثيق التغييرات في بيئة الأعمال التجارية.

قد ينظر الفريق في الظروف والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر عدم الالتزام، وقد تغطي هذه مجموعة واسعة من الظروف والأحداث مثل اللوائح التنظيمية الحالية وبيئة الجهة التي تعمل بها ونظم تكنولوجيا المعلومات والموثوقية والإدارة المالية والتشغيلية وإدارة شؤون الموظفين التابعة للجهة.

قد تسهل القضايا المذكورة أعلاه، بالإضافة إلى عوامل أخرى محددة في المعايير، إجراء مناقشات مثمرة خلال جلسة العصف الذهني لفريق الرقابة. ولهذه العوامل جذور في مخاطر الأعمال التجارية التي أدت في الماضي إلى مشكلات للرقابة.

تحديد أهمية المخاطر. من المتوقع أن يقوم المراقب في كل عملية رقابة بتحديد واحدة أو أكثر من المخاطر الهامة قبل النظر في الضوابط ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يشكل المخزون الكبير للمعادن الثمينة خطرًا كبيرًا في رقابة الجهة العاملة في تجارة المعادن. وفيما يتعلق بالمخاطر الكبيرة، يجب على المراقب:

- النظر في وضع الضوابط ذات الصلة وتنفيذها،
- تجنب الاعتماد على الإجراءات التحليلية وحدها،
- الاعتماد على الأدلة التي جُمعت فقط في الفترة الحالية لضمان تأكيد الرقابة.

يجب على المراقب، كجزء من تقييم المخاطر، تحديد أي من المخاطر المحددة في تقديره، تمثل المخاطر التي تتطلب تقدير خاص أثناء عملية الرقابة (والتي يتم تعريفها على أنها "مخاطر هامة").

إن تحديد المخاطر الهامة، التي تنشأ في معظم عمليات الرقابة، هو أمر يتعلق بالتقدير المهني للمراقب، فعند ممارسة هذا التقدير، يجب على المراقب النظر في المخاطر المتأصلة لتحديد ما إذا كانت طبيعة الخطر أو الحجم المحتمل لعدم الالتزام (بما في ذلك احتمال أن يؤدي الخطر إلى حالات متعددة من عدم الالتزام) واحتمالية حدوث المخاطر من النوع الذي يتطلب تقدير خاص أثناء عملية الرقابة.

كثيرًا ما تنشأ المخاطر الكبيرة من مخاطر الأعمال التجارية التي قد تؤدي إلى عدم الالتزام. لذلك ينبغي للمراقب، عند النظر في طبيعة المخاطر، أن ينظر في عدد من الأمور، بما في ذلك ما يلي:

- ما إذا كان الخطر ناتج عن الاحتيال،
- ما إذا كان الخطر متعلق بأي من التطورات الاقتصادية أو المحاسبية أو أية تطورات أخرى، وعليه يتطلب اهتمامًا خاصًا،
- مدى تعقيد المعاملات،

- ما إذا كان الخطر يشمل المعاملات الهامة مع الأطراف الأخرى،
- درجة الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطر، خاصة تلك التي تتضمن مجموعة واسعة من عمليات القياس المبهمة،
- ما إذا كان الخطر يشمل معاملات غير روتينية هامة خارج المسار الطبيعي للأعمال التجارية الخاصة بالجهة أو على الأقل التي تبدو غير تقليدية.

غالباً ما ترتبط المخاطر الهامة بمعاملات غير روتينية وموضوعات تقديرية هامة. فالمعاملات غير الروتينية هي معاملات غير معتادة، إما بسبب حجمها أو طبيعتها، ولذلك فهي تحدث بشكل غير منتظم. كما قد تشمل الموضوعات التقديرية وضع تقديرات محاسبية تنطوي على قدر كبير من عمليات القياس المبهمة. ينبغي للمراقب إجراء تقييمًا أوليًا للمخاطر المتأصلة على المستوى العام (مجال السياسة أو الجهة ككل) من أجل تحديد مجالات المخاطر المحددة لعملية الرقابة التي يجب أخذها في الاعتبار عند تخطيط إجراءات الرقابة وتنفيذها. وقد يقيّم المراقب المخاطر المتأصلة لتكون مخاطر مرتفعة أو مخاطر متوسطة أو مخاطر منخفضة. وفي المناطق التي تكون فيها المخاطر المتأصلة مرتفعة، يلزم التأكد من إدارة مخاطر الرقابة بشكل ملائم.

4.5.4 تحديد مخاطر المراقبة

تتمثل مخاطر المراقبة في فشل ترتيبات الضوابط الداخلية في منع حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية أو كشفها وتصحيحها في الوقت المناسب. ويقيّم المراقب مخاطر المراقبة بناءً على تقييم الضوابط الداخلية للجهة. وفي الحالات التي يُرجح أن تكون فيها مخاطر المراقبة مرتفعة، أي عدم وجود ضوابط أو قيود محدودة، ينبغي للمراقب الحصول على تأكيدات الرقابة اللازمة في معظمها من الاختبار الموضوعي، حيث لا يمكن الاعتماد على الضوابط الداخلية للجهة.

يفرض التقييم الأولي لمخاطر المراقبة على المراقب النظر في خمسة عناصر للضوابط الداخلية. ومع ذلك، يتمثل الاعتبار الأساسي للمراقب فيما إذا كان هناك مراقبة محددة تمنع أو تكشف وتصحح عدم الالتزام وكيفية إتمام ذلك، بدلاً من تصنيفها كعنصر معين. وفي حالة عدم وجود مراقبة متوقعة، ينبغي للمراقب الاستفسار عن أي ضوابط تعويضية قد تحل محلها ويكون لها نفس التأثير. قد يكون تقييم المراقب لمخاطر المراقبة إما بدون مراقبة أو مراقبة ضعيفة أو مراقبة لائقة أو مراقبة قوية.

بالإضافة إلى تقييم مخاطر المراقبة بالنسبة لجميع المخاطر الهامة، ينبغي للمراقب أيضاً تقييم ضوابط الجهة على تلك المخاطر، في تقدير المراقب، التي من غير الممكن تخفيضها إلى مستوى مقبول باستخدام إجراءات جوهرية فقط. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، إذا كان نظام معلومات الجهة يسمح بمعالجة تلقائية عالية بأقل قدر من التدخل اليدوي. سيوفر تقييم الضوابط واختبارها من حيث الدقة واكتمال المعلومات فقط أدلة رقابة كافية ومناسبة.

الضوابط الداخلية

تعتبر الضوابط الداخلية، على النحو المستخدم في المعايير الدولية، عملية متكاملة (أي سلسلة من الإجراءات التي تتدخل أنشطة الجهة) تتأثر بإدارة وموظفي الجهة. وصُممت الضوابط الداخلية لمعالجة المخاطر وتقديم تأكيدات معقولة تحت السعي في مهمة الجهة، وتحقيق الأهداف العامة التالية:

- الوفاء بالتزامات المساءلة؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة؛
- حماية الموارد من الضياع وسوء الاستخدام والتلف؛
- تنفيذ العمليات المنظمة والأخلاقية والاقتصادية والكفاءة والفعالية.

يتم تغطية الضوابط الداخلية بشكل أفضل في نموذج لجنة المنظمات الراعية الموضح هنا. حيث يقوم المراقبون الذين يتبعون النموذج بطرح أسئلة تتعلق بالضوابط التي تتمحور حول العناصر الخمسة الموجودة على المكعب.

وهذه العناصر الخمسة هي؛ بيئة المراقبة، وتقييم المخاطر، وأنشطة المراقبة، والاتصالات والمعلومات، والرصد. كما يجب توثيق استجابات العميل.

عناصر الضوابط الداخلية. يمكن تقسيم أنظمة الضوابط الداخلية، بما في ذلك أنظمة تكنولوجيا المعلومات، إلى خمسة عناصر مترابطة:

- بيئة المراقبة
- تقييم المخاطر
- المعلومات والتواصل
- أنشطة المراقبة
- الرصد

فهم الروابط بين العناصر الخمسة لنموذج لجنة المنظمات الراعية

من المهم لإظهار العلاقات بين العناصر الخمسة، رؤية أن جميع الضوابط يتم إنشاؤها للتخفيف من المخاطر، وبعبارة أخرى، يخلق تقييم الجهة للمخاطر في منظمتها الخاصة الحاجة إلى الضوابط. بعد أن تحدد الجهة المخاطر التي تواجهها، ستحتاج إلى تصميم الضوابط (أنشطة المراقبة) للتخفيف من تلك المخاطر، ويجب مشاركة هذه الضوابط في جميع أنحاء المنظمة (المعلومات والاتصالات)،

غير أن جميع العمليات الرسمية المعمول بها لا تجعل المراقب جيدًا إذا خالف أولئك المسؤولون عن إدارة الجهة القواعد وتجاوزوا الضوابط. إن احترام الضوابط يتعلق بـ "بيئة المراقبة"، وينبغي ألا تفترض الإدارة أن كل شيء على ما يرام وأن تتخذ نهج عدم التدخل بمجرد تصميم نظام المراقبة، كما تحتاج إلى إعداد عملية للرصد لتأكيد الحدوث الفعلي لما كانت تعتقد حدوثه. وفيما يلي شرح مفصل لكل عنصر من هذه العناصر.

بيئة المراقبة

تتضمن بيئة المراقبة حوكمة المنظمة وإدارتها، وتحدد الطريقة التي تؤثر بها المنظمات على وعي موظفيها من خلال المراقبة، وتركز إلى حد كبير على المواقف والوعي والإجراءات التي يتخذها المسؤولون بصدد تصميم الضوابط الداخلية وإعمالها ورصدها. كما أنها تُشكل حجر الأساس لجميع العناصر الأخرى لعملية المراقبة الداخلية حيث توفر النظام والهيكل التنظيمي.

وتتضمن عناصر بيئة المراقبة ذات الصلة باستيعاب المراقب ما يلي:

- التواصل وإنفاذ النزاهة والقيم الأخلاقية؛
- الالتزام بالكفاءة؛
- مشاركة الأطراف المكلفة بالحوكمة؛
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل؛
- الهيكل التنظيمي؛
- إسناد السلطة والمسؤولية؛
- سياسات الموارد البشرية وممارساتها.

عادةً ما يتم الحصول على الأدلة المتعلقة ببيئة المراقبة من خلال مزيج من الاستفسارات والملاحظة، على الرغم من إمكانية فحص الوثائق الداخلية الرئيسية (مثل؛ قواعد السلوك المهني والمخططات التنظيمية).

تقييم المخاطر

تقييم المخاطر هو عملية تحديد المخاطر ذات الصلة بتحقيق أهداف الجهة وتحليلها، وهو ما يشكل أساسًا لتحديد كيفية إدارة المخاطر. ونظرًا لأن الظروف الاقتصادية والتنظيمية والتشغيلية للجهة مستمرة التغير، سيكون هناك حاجة إلى آليات داخل الجهة لتحديد المخاطر المحددة المرتبطة بالتغيير والتعامل معها.

كما ينبغي للمراقبين الحصول على معلومات كافية حول عملية تقييم المخاطر داخل الجهة لفهم كيفية نظر الإدارة في المخاطر ذات الصلة بموضوع الرقابة وتقرير كيفية التعامل مع تلك المخاطر. ومن بين الأمثلة على الظروف التي قد تسبب المخاطر؛ وجود الموظفين الجدد أو التغييرات في صلاحيات الجهة أو قيود الموازنة أو التشريعات الجديدة أو الأنشطة الجديدة أو التكنولوجيا الجديدة أو التغييرات في الأنظمة المعلوماتية وإعادة هيكلة الشركات.

المعلومات والتواصل

تشمل أنظمة المعلومات والاتصال تلك النظم والآليات أو الأساليب والسجلات المنشأة لتحديد أنشطة الجهة ومعاملاتها، وتجميعها وتحليلها وتصنيفها وتسجيلها وإعداد تقارير بشأنها، وذلك للحفاظ على المساواة عن الأنشطة ذات الصلة. وتنتج الأنظمة المعلوماتية

تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية ومالية ومعلومات متعلقة بالالتزام. وتتيح التقارير إمكانية تشغيل عمليات الجهة والتحكم فيها، فهي لا تتناول فقط البيانات المتولدة داخليًا، ولكن أيضًا معلومات حول الأحداث الخارجية والأنشطة والظروف اللازمة لإفادة عملية صنع القرار وإعداد التقارير الخارجية.

ينطوي التواصل على توفير فهم واضح للأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالضوابط الداخلية على الأنشطة. ويجب أيضًا أن يحدث التواصل الفعال بمعناه الأوسع، الذي يتدفق خلال المنظمة. كما يجب على جميع الموظفين تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا بوجوب أخذ مسؤوليات المراقبة على محمل الجد، كما يتعين عليهم فهم دورهم في نظام الضوابط الداخلية، وكذلك كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بعمل الآخرين، ويجب أن يكون لديهم وسائل لتوصيل المعلومات الهامة في المراحل الأولى. ثمة هناك حاجة إلى التواصل الفعال مع الأطراف الخارجية، مثل البرلمان والوزارات التنفيذية والهيئات التنظيمية والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

أنشطة المراقبة

أنشطة المراقبة هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، فهي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر من أجل تحقيق أهداف الجهة، ولأنشطة المراقبة أهداف مختلفة وتطبق على مختلف المستويات التنظيمية والوظيفية. ويمكن تصنيف إجراءات المراقبة على النحو التالي:

- التفويض على نحو سليم والموافقة على المعاملات والأنشطة.
- الفصل الملائم بين الواجبات التي تقلل من الفرص المتاحة لأي شخص ليكون في وضع يسمح له بارتكاب الأخطاء أو المخالفات أو إخفاؤها في أداء واجباته—على سبيل المثال، تكليف أشخاص مختلفين بمسؤولية تفويض المعاملات وحفظ الأصول وتسجيلها.
- تصميم الوثائق والسجلات الكافية واستخدامها للمساعدة على ضمان التسجيل السليم للمعاملات والأحداث، مثل الوثائق والفواتير المرقمة مسبقًا.
- الأساليب الوقائية الكافية بشأن الوصول إلى الأصول والسجلات واستخدامها، مثل الإصدارات الآمنة وترخيص الوصول إلى برامج الكمبيوتر.
- عمليات الفحص المستقلة للأداء والتقييم السليم للمبالغ المسجلة، على سبيل المثال، الفحوصات الكتابية والتسويات ومراجعة الإدارة للتقارير.

الرصد

الرصد هو عملية تقييم جودة أداء الضوابط الداخلية بمرور الوقت، ويشمل تقييم تصميم الضوابط وعملها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. ويتحقق ذلك من خلال أنشطة الرصد المستمرة أو التقييمات المنفصلة أو مزيج من الاثنين. ويحدث الرصد المستمر في سياق العمليات، وهو يشمل كل من أنشطة الإدارة والإشراف المنتظمة، والإجراءات الأخرى التي يتخذها الموظفون للقيام بمهامهم. يعتمد نطاق التقييمات المنفصلة وتكرارها في المقام الأول على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات الرصد المستمرة. كما ينبغي الإبلاغ عن أوجه القصور بالضوابط الداخلية في المراحل الأولى، مع إبلاغ الإدارة العليا والمجلس بالمسائل الخطيرة.

ثمة علاقة مباشرة بين الأهداف، وهي ما تسعى الجهة لتحقيقه، وبين عناصر الضوابط الداخلية التي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف. وتُعد جميع العناصر ذات صلة بكافة فئات الأهداف، فعند النظر إلى أي فئة واحدة—فعالية وكفاءة العمليات، على سبيل المثال—يجب أن تكون جميع العناصر الخمسة موجودة وتعمل بفعالية للوصول إلى أن الضوابط الداخلية على العمليات تتسم بالفعالية.

الضوابط الداخلية في المنظمات الصغيرة

لا يوجد لدى معظم المنظمات الصغيرة أو المنظمات التي لا تتبع النموذج برنامج للرصد ولا تعد تقييمًا رسميًا للمخاطر. حيث توجد بعض الجهات الصغيرة جدًا (أو أنظمة المراقبة فيها ضعيفة جدًا) والتي غالبًا لا يكون لديها أي ضوابط رسمية على الإطلاق. رغم أنه من غير المثالي عدم استخدام جميع عناصر لجنة المنظمات الراعية، إلا أنه أمر معقول بالنسبة للجهات الأصغر.

يمكن لجهات الشركات الكبرى أو الجهات الحكومية الفعالة إدارة النطاق الكامل لنموذج لجنة المنظمات الراعية، وذلك لأن لديهم المال والموارد البشرية الفعالة والقيادة والخوف الشديد والمحفز من السلطات للتحقق باستمرار من التزامهم، والعوامل التي تسمح لهم بإنشاء النموذج بالكامل.

فبدلاً من تغطية التفاصيل الكاملة للعناصر الخمسة، قد يطرح المراقبون التساؤلات التالية في جهات أصغر أو جهات ذات أنظمة مراقبة أضعف، وذلك للكشف عن عناصر لجنة المنظمات الراعية:

عناصر لجنة المنظمات الراعية	أسئلة يجب طرحها
أنشطة المراقبة	كيف تتأكد أن الجهة الخاص بك: <ul style="list-style-type: none"> تلتزم بالمعايير ذات الصلة؟ تنشئ قوائم مالية أو غيرها من القوائم المتوافقة مع إطار إعداد التقارير الموحد؟ تعمل بكفاءة وفعالية؟
تقييم المخاطر	كيف تعلمت أن (نشاط المراقبة) ضروري لضمان الالتزام؟
المعلومات والتواصل	كيف ومتى تبلغ الناس بأن (نشاط المراقبة) مطلوب؟
الرصد	ما العملية المستخدمة لضمان تنفيذ (نشاط المراقبة) بشكل صحيح ومستمر؟
بيئة المراقبة	ما موقف الإدارة من الضوابط؟ يمكن للمراقب، من خلال النظر إلى الإجابة على الأسئلة الأخرى، الحصول على رؤية حقيقية حول مواقف الإدارة. بيئة المراقبة عبارة عن ملخص لعناصر الضوابط الأخرى.

كيف يمكن للمراقب فهم الضوابط الداخلية للجهة

ينبغي في البداية تحديد أهداف المراقب منفهم وإجراء تقييم أولي للضوابط الداخلية. وقد تشمل هذه الأهداف ما يلي:

- المساعدة في تصميم طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها.
- التوصل إلى فهم لمدى التحسينات التي تجري في أنظمة المراقبة الداخلية على أساس سنوي.
- التوصل إلى استنتاجات حول فعالية نظام المراقبة الداخلية.

الاختبارات المفصلة. ينظر المراقب في تصميم المراقبة عند تحديد ما إذا كان سيتم النظر في أعمالها أم لا. ولفهم عملية المراقبة وتأكيداتها، يقوم المراقب بتنفيذ "الاختبارات المفصلة" لعدد قليل من المعاملات (لا يزيد عن ثلاثة). وينبغي عدم اعتبار الحصول على فهم لضوابط الجهة بمثابة اختباراً لفعاليتها التشغيلية؛ ويتم إجراء هذه الاختبارات في مرحلة الفحص.

التركيز على الضوابط الرئيسية ذات الصلة. ينبغي النظر فقط في الضوابط ذات الصلة بهدف الرقابة، وتعد هذه النقطة هي المسألة التي يتمحور حولها التقدير المهني للمراقب سواء كانت الضوابط الفردية أو المشتركة مع الآخرين متعلقة بالرقابة. علاوة على ذلك، ينبغي للمراقب تحديد الضوابط التي تعتبر أساسية. ويُعتبر عدد الضوابط الرئيسية التي سيتم اختيارها للاختبار بمثابة الحد الأدنى المطلق لضمان تغطية جميع المخاطر ذات الصلة، كما تشمل العوامل ذات الصلة مسائل مثل:

- الأهمية النسبية.
- أهمية المخاطر ذات الصلة.
- حجم الجهة.
- طبيعة عمل الجهة، بما في ذلك خصائصها التنظيمية والملكية.
- تنوع عمليات الجهة وتعقيدها.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- الظروف والعنصر المطبق من الضوابط الداخلية.
- طبيعة الأنظمة وتعقيدها التي تشكل جزءاً من الضوابط الداخلية للجهة، بما في ذلك استخدام منظمات الخدمات.
- ما إذا كانت تمنع الضوابط المحددة، بشكل فردي أو بالاشتراك مع الآخرين، الأخطاء الجوهرية أو تكشفها وتصحيحها وكيفية القيام بذلك.

انظر الملحق 4.3 فهم بيئة الضوابط الداخلية والمراقبة ودليل العملية لإكمالها.

انظر الملحق 4-أ: الخاص بالظروف والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر عدم الالتزام.

تحديد مخاطر الاكتشاف

مخاطر الاكتشاف، التي تقع تحت سيطرة المراقب، هي المخاطر المتمثلة في عدم اكتشاف المراقب عدم الالتزام الذي لم يُصحح من قبل الضوابط الداخلية للمنظمة. وتتعلق مخاطر الاكتشاف بطبيعة إجراءات المراقب وتوقيتها ومداها التي يحددها المراقب لتقليل مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول. ومن ثم فهي وظيفة لفعالية إجراءات الرقابة وتطبيقها من قبل المراقب. تساعد الأمور التالية

على تعزيز فعالية إجراءات الرقابة وتطبيقها والحد من إمكانية قيام المراقب بتحديد إجراء غير مناسب للرقابة أو إساءة تطبيق إجراءات الرقابة المناسبة أو إساءة تفسير نتائج الرقابة:

- التخطيط الكافي.
- التكليف الصحيح للأفراد في فريق الارتباط.
- تطبيق الشك المهني.
- الإشراف على أعمال الرقابة المنجزة ومراجعتها.

مثال

- إذا كانت هناك حاجة إلى خفض مخاطرة الرقابة، فإنه يمكن تقليل مخاطر الاكتشاف عن طريق تنفيذ إجراءات جوهرية، حيث يوفر ذلك احتمالية أكبر بأن يقوم المراقب بالكشف عن حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية أو المخالفات.
- إذا كان المراقب ينتوي الاعتماد على الضوابط الداخلية، فعليه إجراء اختبارات الضوابط الرقابية، وفي حالة عدم عمل الضوابط على النحو المقصود (وبالتالي زيادة مخاطر المراقبة)، يجب تقليل مخاطر الاكتشاف، مما يعني زيادة في الإجراءات الجوهرية،

ومع ذلك، يمكن تخفيض مخاطر الاكتشاف فقط، وليس القضاء عليها، بسبب القيود المتأصلة في عملية الرقابة، ووفقاً لذلك، فإن بعض مخاطر الاكتشاف ستكون موجودة دائماً.

أما الطريقة التي يمكن بها الحد من مخاطر الاكتشاف —الخطر المتمثل في عدم اكتشاف المراقب للخطأ أو عدم الالتزام— تتمثل في مراجعة موضوع الرقابة بطريقة مخططة ومنظمة على النحو المذكور أعلاه عن طريق تحديد المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة إلى أقصى حد ممكن.

تأثيرات المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة على مخاطر الاكتشاف. لقد ناقشنا حتى الآن الكيفية التي يتم بها تحليل المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة، والجمع بينهما لتوجيه المراقب لتحديد إجراءات الرقابة. وستتيح المصفوفة للمراقب النظر فيما سيفعله كاستجابة لمجموعات المخاطر المتأصلة ومخاطر المراقبة، ويُطلق على استجابة المراقب مخاطر الاكتشاف.

وفيما يلي قائمة من الخيارات للمراقب للنظر فيها:

إذا كانت المخاطر المتأصلة...	إذا كانت الضوابط...	يمكن للمراقب الاستجابة من خلال...
<ul style="list-style-type: none"> • مرتفعة • متوسطة • منخفضة 	<ul style="list-style-type: none"> • بدون ضوابط • ضوابط ضعيفة • ضوابط لائقة • ضوابط قوية 	<ul style="list-style-type: none"> • قضاء المزيد من الوقت على ذلك • قضاء بعض الوقت على ذلك • فحصها • عدم النظر فيها لتخضع للرقابة • كتابة النتيجة • التوصية بعدد أقل من الضوابط

عقب هذه العملية، سيكون لدى المراقب قائمة بالمخاطر التي يتعين النظر فيها خلال عملية الرقابة، والتي سيتم تسجيلها بعد ذلك في سجل المخاطر المجمعة المغطى في القسم 4.5.6 من هذا الفصل.

4.5.5 تحديد مخاطر الاحتيال

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.58، يتعين على المراقب النظر في مخاطر الاحتيال خلال جميع مراحل عملية الرقابة، وأن يقوم بتوثيق نتيجة التقييم.

يُشكل كل من الاحتيال والفساد خطراً كبيراً على القطاع العام، وفوق الخطر الكامن للاحتيال والفساد أي من أشكال الخسارة المالية، لأنهما يتسببان في آثار سلبية عظيمة تقع على سمعة الجهة وبيئة العمل الداخلية، كما قد تقلل كثرة حالات الاحتيال والفساد من ثقة الشعب بجميع هيئات القطاع العام. ويتم دراسة مخاطر الاحتيال وتقييم الأهمية النسبية المتعلقة بحالات الاحتيال داخل النطاق المتسع لرقابة القطاع العام.

ما الاحتيال والفساد؟

قد يتخذ الاحتيال والفساد أشكالاً عدة، ويتميز الاحتيال عادةً بشكلٍ متعمد من الخداع لتسهيل اختلاس الأصول أو التستر عليها، بينما يتضمن الفساد خرق للثقة في أداء الموظفين لمهامهم،⁴⁰ ويُعد الفساد أحد أنواع الاحتيال الذي يتكوّن من موظف حكومي يتلقى المكاسب أو الرشاوى أو العمولات الخفية (المالية أو العينية) مقابل تقديم خدمة أو ميزة لا يستحقهما الراشي.⁴¹

غالبًا ما توجد ثلاثة عناصر أساسية لقيام أحد الأشخاص بالاحتيال أو الفساد: الفرصة، والحافز/الضغط، والتبرير/السلوك. وينبغي التعامل مع هذه العناصر الثلاثة خلال عمليات المراقبة الداخلية للجهة. قد تُشير عمليات المراقبة الداخلية التي تتسم بالضعف إلى وجود حالات احتيال، وقد يكون هذا الأمر، اعتمادًا على صلاحياتها، بمثابة نقطة انطلاق مناسبة للمراقبين الباحثين عن مؤشرات لأعمال الاحتيال والفساد المحتملة. فهناك كثير من الإجراءات يُمكن تطبيقها لمنع الاحتيال والفساد، وذلك من خلال التعامل مع عمليات الرقابة الداخلية الضعيفة.

تحديد مخاطر الاحتيال. ينبغي للمراقب عند تقييم مخاطر الاحتيال الاهتمام بأن الضوابط الداخلية ذات الصلة قد تكون موثقة، إلا أن هذا لا يضمن أن هذه الضوابط استخدمت على النحو المطلوب، ويعتمد الأشخاص المتهمون بالاحتيال على ضعف الضوابط؛ لذلك ينبغي للمراقبين أن تكون لديهم عقلية "المجرمين" عند إجراء التقييم، وينبغي لهم محاولة الوصول إلى الثغرات المحتملة أو الأساليب التي قد تؤدي إلى حصول أحد الأشخاص الداخليين أو جهة خارجية على ميزة غير قانونية أو غير عادلة. وقد تنشئ الأجهزة العليا للرقابة ذات الموارد الكافية فريق لتقييم المخاطر يُمكنه توفير عدة أنواع من المدخلات التي تعتمد على مختلف أنواع المعرفة والخبرة والمهارة.

يجمع المراقبون -كجزء من عملية المراقبة التي تلي التقييم الأولي لمخاطر الاحتيال- أدلة كافية ومناسبة تتصل بموضوع الرقابة، وذلك من خلال أداء إجراءات الرقابة المناسبة، ولا يُعد اكتشاف الأنشطة غير القانونية المحتملة -بما في ذلك الاحتيال- الهدف الرئيسي من إجراء رقابة الالتزام، ولا يُدرج مراقبو القطاع العام عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمهم للمخاطر، لكنهم يبقون حذرين لأي مؤشر يدل على وجود أنشطة غير قانونية أو احتيال أثناء إجراء العمل المنوط بهم.

إن إدارة الممتلكات العامة محفوفة بمخاطر عدم الالتزام، فدانًا ما تكون الممتلكات عالية القيمة أكثر عرضة للسرقة أو فقدان، وهذا يشمل الأموال أو البضائع أو العقارات أو رأس المال البشري أو المعلومات كأصول عامة قيمة.

إذا توصل مراقبي القطاع العام -أثناء إجراء عمليات رقابة الالتزام- إلى حالات عدم التزام، فقد تُشير إلى أنشطة غير قانونية أو حالات احتيال، ينبغي لهم إبداء الاهتمام والحذر المهنيين لمواجهة الإجراءات القانونية أو التحقيقات المستقبلية المحتملة، كما ينبغي لهم الرجوع إلى المستشار القانوني أو الهيئات التنظيمية المناسبة.⁴²

قد يرفع المراقبون شكوكهم هذه إلى المستويات الإدارية المناسبة أو إلى الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات، ومن ثم متابعة تأكيد اتخاذ الإجراءات المناسبة. يرجع القرار إلى الجهاز الأعلى للرقابة في تحديد الإجراءات المناسب في حالات عدم الالتزام المرتبطة بالاحتيال أو التجاوزات الخطيرة، وذلك لاختلاف الاختصاصات والبنيات المؤسسية على الصعيد الدولي.⁴³ وينبغي لمراقبي القطاع العام إجراء ما يلزم للتأكد من الاستجابة بطريقة مناسبة تعتمد على صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة والظروف المحيطة بعملية الرقابة.

الملحق ب يغطي أسئلة قد تكون ذات صلة عند إجراء تقييم لمخاطر الاحتيال لأي جهة.

راجع الملحق 4.4: تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة تخطيط الرقابة.

راجع أيضًا الملحق 4-أ: أسئلة قد تكون ذات صلة عند إجراء تقييم لمخاطر الاحتيال لأي جهة.

4.5.6 نتيجة تقييم المخاطر: سجل المخاطر المجمعة

يتولى المراقبون، عند قيام الجهة بمعالجة عملياتها باستخدام الضوابط، فحص تلك الضوابط، بالإضافة إلى قيامهم بإجراءات تمكنهم من إعطاء تأكيدات بأن عمليات الجهة تمتثل لمعايير المراقبة.

⁴⁰ مراقبة الاحتيال والفساد، إرشادات الممارسات المثلى، لجنة مكافحة الجريمة والتجاوزات، كوينزلاند، أستراليا
⁴¹ وضع ديوان المحاسبة البرازيلي إستراتيجية لمكافحة الاحتيال والفساد في الإدارات العليا الحكومية، ويتوفر شرح مفصل لهذه الإستراتيجية على هذا الموقع الإلكتروني <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF>

⁴² المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 300

⁴³ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 400

في عملية تقييم المخاطر، يسأل المراقبون أولاً "ما الخطأ الذي يحتمل حدوثه؟" وذلك فيما يتعلق بموضوع الرقابة، وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد وضعت ضوابط كافية لضمان عدم حدوث أي خطأ، والذي يترتب عليه الاستجابة بشكل مناسب. يمثل الخطأ الذي يحتمل حدوثه المخاطر المتأصلة، أما استجابة الإدارة أو عدم استجابتها للضوابط الخاصة بتخفيف المخاطر المتأصلة فهي مخاطر المراقبة، وتسمى استجابة المراقب لمخاطر الاكتشاف.

بمجرد تحديد المخاطر بعد العملية الموضحة في القسمين 4.5.4 و 4.5.5، تضاف جميع هذه المخاطر إلى سجل المخاطر. ومن ثم، سيتم النظر فيها في مذكرة تخطيط الرقابة مع إجراءات الرقابة التي يتعين أداؤها تجاه كل المخاطر. **الملحق 4.5: يوفر سجل المخاطر** نموذج ورقة عمل مع دليل العملية.

يتعين على المراقبين في هذه المرحلة التحقق من إستراتيجية الرقابة. وينظر المراقب في عملية رقابة الالتزام في الترابط بين المخاطر القائمة وإستراتيجية الرقابة، وبناءً على قيمة الأدلة المكتشفة التي قد يجد المراقبون أنها مقبولة لاعتمادها في تقييم الضوابط الداخلية، يجب عليهم تحديد إستراتيجية الرقابة التي ينبغي اتباعها؛ فهل ينبغي اتباع نهج يعتمد على المراقبة أم نهج موضوعي يعتمد على الاختبار؟ ويجري المراقبون على أرض الواقع عددًا من عمليات المراقبة المحددة والمفصلة بغرض الاطمئنان إلى كفاءة العمل وفق الضوابط هذه، وينبغي للمراقبين أثناء إجراء عمليات الرقابة المفصلة إصدار حكم مهني لتحديد الأخطاء ومعرفة كيفية جمع الأدلة المناسبة والكافية للتأكد من صحة شكوكهم، وقد تعتمد إستراتيجية الرقابة على اختبار الضوابط أو الإجراءات الجوهرية.

4.5.7 تحديد مستويات الأهمية النسبية

عندما يتوصل المراقبون في القطاع العام إلى تأكيد معقول، يجب عليهم التخطيط لعملية الرقابة وإجرائها لتحديد ما إذا كانت المعلومات المرتبطة بموضوع الرقابة تلتزم بالمعايير القياسية في جميع جوانبها الجوهرية. ويغطي هذا القسم كيفية تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط.

ينبغي للمراقب النظر في الأهمية النسبية خلال:

مرحلة التخطيط: للمساعدة في تقدير مخاطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية وتحديد طبيعة الإجراءات الرقابية وتوقيتها ومداهها؛
مرحلة الفحص: الفحص عند النظر في معلومات جديدة قد تتطلب تدقيق الإجراءات المخطط لها وتقييم أثر عدم الالتزام؛
مرحلة إعداد التقارير: إعداد التقارير عند الوصول إلى الاستنتاجات النهائية وعند الضرورة لتكوين رأي الرقابة.

تمثل الأهمية النسبية مفهومًا أساسيًا في رقابة الالتزام، كما أنها تحدد مستويات عدم الالتزام الذي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين. عند تحديد الأهمية النسبية، يولي المراقب اهتمامًا لمجالات محددة من القطاعات التشريعية أو المصلحة العامة أو التوقعات والطلبات والتمويل العام الكبير وحالات الاحتيال.

يخضع تحديد الأهمية النسبية للتقدير المهني ويعتمد على طريقة فهم المراقب لاحتياجات المستخدمين. ويمكن الحكم على موضوع ما أنه ذو أهمية إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعرفة به على قرارات المستخدمين المستهدفين.

وغالبًا ما يُنظر إلى الأهمية النسبية من جانب القيمة فقط إلا أن لديها جوانب كمية ونوعية أخرى. وقد تجعل الخصائص الكامنة لبند أو مجموعة من البنود ذات أهمية نسبية في طبيعتها، ومع ذلك قد يكون الحدث مهمًا نسبيًا بفعل السياق المحيط به عند حدوثه. ومن العناصر الهامة التي ينبغي وضعها في الاعتبار أثناء إصدار التقدير هي المتطلبات اللازمة والمنفعة العامة أو توقعاتهم والقطاعات التشريعية والطلبات والتمويلات الضخمة، ويمكن أيضًا اعتبار قضايا مثل الاحتيال من العناصر الهامة، حتى لو كان المبلغ المعني صغير.

وأثناء تقييم الأهمية النسبية لأي من حالات عدم الالتزام المحددة، يكون من الضروري دراسة بعض الأمور كالمعايير والشروط وأسباب عدم الالتزام ونتائجه، وقد يحدث هذا عندما يُمتثل القانون أو اللوائح أو الشروط المتفق عليها شرطًا استثنائيًا للالتزام كأن يمنع الدستور المعالجة في الإنفاق من الموازنة المتفق عليها.

النواحي الكمية والكيفية

يجب على المراقبين النظر في الأهمية النسبية الكمية والكيفية.

الأهمية النسبية الكمية. يتحدد ذلك من خلال تحديد قيمة عددية – مستويات الأهمية النسبية، وتمثل هذه المستويات عاملاً حاسماً في حساب كل من أحجام العينات للإجراءات الجوهرية وتفسير نتائج الرقابة. تتحقق القيمة العددية بأخذ نسبة من قاعدة مناسبة تعكس، في رأي المراقب، المقاييس التي من المرجح أن يعتبرها مستخدمو المعلومات ذات أهمية. وبالنسبة للأهمية النسبية الكمية، يمكن تطبيق نسبة من المستويات تتراوح بين 0.5% و 5%. رغم أن هذا الاختيار يُعد مسألة تقديرية، إلا أنه يستند إلى تقييم المراجع للضوابط الداخلية وتقييم المخاطر وحساسية موضوع الرقابة واحتياجات المستخدمين المستهدفين. وبناءً على احتياجات المستخدمين، قد تطبق مستويات مختلفة. وبالإضافة إلى نسبة المستويات، يمكن أيضاً تعيين سقف للكمية المطلقة.

عادة ما تكون القاعدة هي مجموع النفقات (أي استخدام اعتمادات الالتزام لرقابة الالتزامات واستخدام اعتمادات السداد لرقابة المدفوعات) أو إجمالي الإيرادات لرقابة الشريعة والنظامية، أو مبلغ الميزانية العمومية لرقابة الموثوقية.

تتصل العوامل الكمية بحجم عدم الالتزام مقارنة بالكمية التي تم الإبلاغ عنها، ويُمكن تلخيص جوانب المتعلقة بمعلومات الموضوع فيما يلي:

- الحالات التي تتضمن أعداداً؛
- عندما تكون المعلومات حول موضوع الرقابة عبارة عن بيان بفعالية الضوابط، قد يكون عدد الحالات الملحوظة لعدم الالتزام بالضوابط عاملاً كمياً ذا صلة.

توضيح: حساب الأهمية النسبية الكمية الكلية

لحساب الأهمية النسبية الكمية، يتعين على المراقب أولاً تحديد أساس الأهمية النسبية المناسب والنسبة المئوية التي يتعين تطبيقها. ويتم تحديد النسبة بناءً على حالة المخاطر والضوابط وحساسية موضوع الرقابة واحتياجات المستخدم. في هذا المثال نستخدم نسبة 1.5% معتبرين أن موضوع الرقابة حساس نسبياً.

<p>انخفاض حساسية موضوع الرقابة ←</p> <p>5% ← 0.5%</p>	
أساس الأهمية النسبية	مستوى الأهمية النسبية - 1.5%
إجمالي الإنفاقات	345,000,000
مستوى الأهمية النسبية	$345,000,000 \times 1.5/100 = 5,175,000$

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 للمراقب النظر في مدى انتشار عدم الالتزام.

عند استخدام الجدول، ستزداد النسبة المئوية للمستويات المطبقة على أساس الأهمية النسبية المختارة مع انخفاض التعريف أو حساسية الموضوع المطروح للرقابة. كما سيزداد التعريف أو حساسية موضوع الرقابة المطروح، على سبيل المثال، مع مقدار الاهتمام السياسي أو الإعلامي الذي يجتذبه ومدى استخدامه الفعلي من قبل المديرين أو البرلمانين لمساءلة الطرف المسؤول.

سيؤثر مستوى الأهمية النسبية بشكل مباشر على حجم أعمال الرقابة التي يتعين القيام بها. ويحدد فريق الرقابة النسب المئوية المراد استخدامها اعتماداً على أساس الأهمية النسبية المعتمد. يجب أن يعتمد اختيار النسبة فقط على تعريف المخاطر أو خصائص موضوع الرقابة، أي مستوى الاهتمام العام والبرلماني فيها، خاصة إذا كان تقرير الرقابة سيستخدم كأداة رئيسية في مساءلة الطرف المسؤول.

كما ينبغي لفريق الرقابة النظر في تعريف مخاطر مجالات معينة من موضوع الرقابة ويجب أن يخطط لاختبارات إضافية بشأن مخاطر محددة تم تحديدها بدلاً من وضع أساس أهمية نسبية منخفض لمجرد وجود مجالات معينة في بعض أجزاء موضوع الرقابة.

ينبغي لفريق الرقابة أن يكون على علم بأنه قد تكون هناك حالات لا تنطبق فيها الأهمية النسبية الكمية على الإطلاق على موضوع معين يجري رقبته في رقابة الالتزام، ومن ثم، تصبح الجوانب الكيفية للأهمية النسبية أكثر بروزاً.

نظرًا لاختلاف سمات المخاطر وحساسية المعاملات وفعالية الضوابط الداخلية بالنسبة لمختلف مجالات موضوع الرقابة، فقد يتم أيضًا تعيين مستويات الأهمية النسبية لمجالات مختلفة من موضوع الرقابة. وفي هذه الحالة، قد يضع المراقب في الحسبان تحديد مستويات الأهمية النسبية لمجالات مختلفة 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 الضوابط الداخلية وفعاليتها اختلافاً كبيراً، يجوز للمراقب تطبيق نسبة مستويات مناسبة للتعبير عن ذلك.

الأهمية النسبية الكيفية. ينبغي على المراقبين أيضًا في رقابة الالتزام تقييم الأهمية النسبية الكيفية. ورغم أنها غير جوهرية من الناحية الكمية، إلا أنه يمكن لبعض أنواع عدم الالتزام أو المخالفات أن يكون لها أثر جوهري على موضوع الرقابة. وتتضمن الأهمية النسبية الكيفية بنود قد تكون إما جوهرية بطبيعتها أو سياقها.

الجوانب الكيفية. يُقصد بالجوانب الكيفية الطبيعة والخصائص وما إلى ذلك، ويمكن للجوانب الكيفية التعبير عن كون بعض الحالات المنخفضة من عدم الالتزام ضمن الأهمية النسبية وقد تكون حالات عدم الالتزام غير متصلة بالقيمة أو الكمية أو الحجم، وفيما يلي بعض الأمثلة لفهم الأهمية النسبية الكيفية التي لا تتصل بالكمية على الإطلاق.

مثال 1:

تقضي أحكام قانون البناء بإجراء فحوصات سنوية، ومع ذلك لم تُجرِ 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 يكون عدم الالتزام ذا أهمية نسبية بفعل سلسلة الأحداث التي قد تقع لسلامة ساكني هذا البناء، وإذا 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.

مثال 2:

تقضي شروط إحدى اتفاقيات التمويل بأنه يجب على الشخص الذي يستلم المال إعداد القوائم المالية ومن ثم إرسالها إلى المنظمة المانحة في تاريخ مُحدد، غير أنه لم يتم إعداد هذه القوائم المالية أو إرسالها في هذا التاريخ. قد تكون حالة عدم الالتزام هذه جوهرية وقد لا تكون كذلك بناءً على ما إذا كان قد تم إعداد هذه القوائم المالية وإرسالها بعد ذلك أم لا، وبناءً على مدة التأخير وأسباب هذا التأخير والآثار التي قد يُسببها عدم الالتزام...إلخ.

يرجع الحكم على الأهمية النسبية للعوامل الكيفية والكمية عند دخولها ضمن عملية رقابة ما حول الأهمية النسبية إلى التقدير المهني للمراقب، وقد تشمل العوامل الكيفية، على سبيل المثال:

- العلاقة بين أجزاء مختلفة من موضوع الرقابة إذا كان عدم الالتزام في أحد مجالات الموضوع يؤثر على الآخرين.
- طبيعة إحدى حالات عدم الالتزام، مثل: طبيعة عدم الالتزام التي يتم رصدها من خلال عملية المراقبة إذا كانت المعلومات حول موضوع الرقابة يسري عليها المراقبة،
- هل حالة عدم الالتزام نتيجة لعمل مقصود أم غير مقصود؟

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 الظروف التالية:

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

العناصر الجوهرية بحسب السياق. تتعلق العناصر الجوهرية بحسب 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.

ومن الأمثلة على ذلك، أنه في حين أن القيمة الإجمالية لعدم الالتزام تقل عن مستويات الأهمية النسبية، فإن المراقب يدرك أن الأطراف ذات العلاقة مثل البرلمان قد أبدوا اهتمامًا خاصًا بالمخالفات في موضوع الرقابة. وبالتالي، ينظر المراقب في القضايا الجوهرية حتى وإن كانت قيمتها غير جوهرية. كما يتعين الإفصاح عن القضايا الجوهرية حسب الطبيعة أو السياق.

تحديد مستويات كيفية أو مستويات مقبولة من عدم الالتزام

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد مستويات الأهمية النسبية بسبب عدم إمكانية تقدير عدم الالتزام كمياً أو بمقاييس نقدية، قد يكون من الأنسب أن يقوم فريق الرقابة بوضع مستويات مقبولة لعدم الالتزام في موضوع الرقابة ككل وفي المجالات المختلفة من موضوع الرقابة حسب الاقتضاء. ومع ذلك، ينبغي للفريق أيضاً أن يحدد بوضوح ماهية حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية أو الانحراف، باعتبار أن عدم الالتزام بمختلف مستويات السلطات مثل التشريعات البرلمانية واللوائح التنظيمية والمبادئ التوجيهية سيختلف من حيث الأهمية.

إذا كان تعريف موضوع الرقابة حساساً وهناك اهتمام كبير من البرلمان والجمهور ووسائل الإعلام، فإن معدل عدم الالتزام الأقل احتمالاً سيقتضي مزيداً من اختبارات الرقابة ومزيداً من التأكيد على المجالات التي تم تقييمها.

لقد ذكرنا من قبل أن الأهمية النسبية تتم دراستها في سياق العوامل الكمية والكيفية إن أمكن، وبشكل عام، فإن الجانب الكمي هو الحجم، ويمكن عادة، من حيث القيمة، أن يكون النسبة المئوية والعدد والمقدار وما إلى ذلك. كما يتطلب الاستنتاج المتعلق بالأهمية النسبية لعدم الالتزام، التي تم تحديدها نتيجة للإجراءات التي تم إجرائها، التقدير المهني للمراقب. ويُمكن توضيح هذا المفهوم من خلال المثال التالي:

قد تتمسك الجهة عند إجراء رقابة الالتزام بتسعة أحكام من القانون أو اللوائح ذات الصلة لكنها لا تتمسك بحكم واحد، ففي هذه الحالة ينبغي توفر تقدير مهني للتوصل إلى استنتاج يوضح إمكانية التزام هذه الجهة بمجمل القانون أو اللوائح ذات الصلة من عدمه. وعلى سبيل المثال، يُمكن للمراقب دراسة أهمية الحكم الذي لا تلتزم به الجهة وعلاقته بالأحكام الأخرى من القانون واللوائح ذات الصلة.

الملحق 4.6 يقدم نموذج ورقة عمل حول تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط، بالإضافة إلى دليل العملية.

4.5.8 تحديد حجم العينة واختيار العينات

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.172: ينبغي للمراقب أن يمارس انتقاء العينات الرقابية، عند الاقتضاء، لتوفير قدر كافٍ من البنود لاستخلاص استنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذين اختيرت منهم العينة. وأن يراعي المراقب عند تصميم عينة رقابية الغرض من إجراءات الرقابة وخصائص المجموعة التي سيتم استخلاص العينة منها.

تُعرّف انتقاء العينات الرقابية بأنها تطبيق إجراءات الرقابة على أقل من 100 في المائة من البنود الداخلة في فئة المجتمع الإحصائي والتي لها صلة بالرقابة. وقد تكون العينة كمية أو كيفية، اعتماداً على نطاق الرقابة والحاجة إلى المعلومات لإلقاء الضوء على موضوع الرقابة من عدة زوايا.

يُستخدم أخذ العينات الكمية عندما يسعى المراقب إلى استخلاص استنتاجات حول المجتمع الإحصائي ككل عن طريق اختبار عينة من البنود المختارة منه. وعند أخذ العينات الكمية، يجب تقليل مخاطر العينة إلى أدنى مستوى مقبول. غير أن 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.

يُعد أخذ العينات الكيفية بمثابة إجراء انتقائي يُجرى بوصفه عملية متعمدة ومنهجية لتحديد عوامل الاختلاف في موضوع الرقابة. وقد يقوم المراقب بأخذ عينة على أساس خصائص الأفراد أو المجموعات أو الأنشطة أو العمليات أو الجهة محل الرقابة ككل. ويتطلب أخذ العينات الكيفية دائماً تقييماً دقيقاً ومعرفة كافية بموضوع الرقابة.

عندما يختار المراقب حالات لدراسة متعمقة، فإنه عادة ما ينتج عن ذلك عينات صغيرة نسبياً يمكنها الإجابة عن مزيد من الأسئلة الاستكشافية وتقديم معلومات جديدة وتحليلات ورؤية في موضوع الرقابة. وقد يكون من المناسب استخدام طريقة أخذ العينات القائمة على المخاطر بدلاً من النهج الإحصائي عند اختيار العناصر للاختبار، على سبيل المثال عند التعامل مع مخاطر هامة محددة.

تحديد حجم العينة

قبل اتخاذ قرار بشأن حجم العينة، يتعين على فريق الرقابة البت في معدل عدم الالتزام المقبول ومعدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي.

معدل عدم الالتزام المقبول. إن المعدل المقبول لعدم الالتزام في الاختبار هو الحد الأقصى لمعدل عدم الالتزام الذي يقبله المراقبون من المجتمع الإحصائي. وبصفة عامة، إن الحد الذي يتجاوزه، إذا تجاوزه المعدل الفعلي لعدم الالتزام، سيؤثر على استنتاج أو رأي المراقب بشأن المجتمع الإحصائي وموضوع الرقابة. وفي هذا الصدد، من المهم أن نضع في الاعتبار أنه ليس كل عدم التزام بالمعايير له نفس الأهمية وليس كل عدم التزام يصبح نتيجة الرقابة ويُعد تقرير عنها. كما يتعين على المراقبين ممارسة تقديرهم المهني لتحديد ماهية عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية لموضوع بعينه، مع الأخذ في الاعتبار، على سبيل المثال التسلسل الهرمي للسلطات غير الملزمة وطبيعة عدم الالتزام وسببه وأثره المحتمل.

عند تحديد معدل عدم الالتزام المقبول، ينبغي لفريق الرقابة في مرحلة التخطيط أن ينظر فيما يلي:

- مستوى مخاطر المراقبة المقيم.
- درجة التأكيد المطلوبة.

كما يحتاج المراقبون إلى مراعاة حساسية موضوع الرقابة، على سبيل المثال، الاهتمام من البرلمان ووسائل الإعلام والجمهور. وهناك علاقة عكسية بين معدل عدم الالتزام المقبول وحجم العينة، فإذا أظهر التقييم المجمع للمخاطر أن هناك حاجة إلى مزيد من التأكيد الجوهري، فسيكون معدل عدم الالتزام المقبول منخفضاً والعكس صحيح. يرد في الجدول الموضح في الملحق 4-ب نطاق عدم الالتزام المقبول لمستوى ثقة بنسبة 95٪. ومع ذلك، فإن القرار المتعلق بمعدل عدم الالتزام المقبول هو تقدير مهني للمراقب، مع مراعاة العوامل التي نوقشت أعلاه.

معدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي. استناداً إلى فهم عمليات الرقابة السابقة التي أجريت حول الموضوع والتأكيد المتأصل وتأكيد الرقابة، يتعين على فريق الرقابة في مرحلة التخطيط أيضاً تحديد معدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي، وهو مدى الانحراف أو عدم الالتزام الذي يأمل المراقب أن يجده بين المجتمع الإحصائي. وثمة علاقة مباشرة بين تحديد المراقبين لمعدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي وحجم العينة.

ويرجع ذلك إلى حقيقة أنه في حالة إعداد تقرير عن عدد كبير من حالات عدم الالتزام في رقابة السنة السابقة وأن التقييم المجمع للمخاطر لا يقدم سوى قدر ضئيل من التأكيد، فإن الخطر المتمثل في عدم التزام الموضوع للمعايير مرتفع، لذلك يتطلب الأمر مزيداً من التأكيد الجوهري، والذي يحتاج إلى حجم أكبر من العينة.

ونادراً ما يساوي معدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي أو يتجاوز معدل عدم الالتزام المقبول. ويمكن استخدام جدول العينات الإحصائية الوارد في الملحق 4-ج لتحديد حجم العينة بعد أن يقرر فريق الرقابة معدل عدم الالتزام المقبول ومعدل عدم الالتزام المتوقع للمجتمع الإحصائي.

توضيح: تحديد حجم العينة

على سبيل المثال، إذا كان معدل عدم الالتزام المتوقع 1.5% ومعدل عدم الالتزام المقبول هو 6%، يمكن استخدام جدول العينة الإحصائية لتحديد حجم العينة على النحو التالي:

معدل عدم الالتزام المقبول						
معدل عدم الالتزام المتوقع	2%	3%	4%	5%	6%	7%
0.00%	149	99	74	59	49	42
0.25%	236	157	117	93	78	66
0.50%	313	157	117	93	78	66
0.75%	386	208	117	93	78	66
1.00%	590	257	156	93	78	66
1.25%	1030	303	156	124	78	66
1.50%		302	102	124	103	66
1.75%		562	227	153	103	88

حجم العينة 103 كما هو موضح في الجدول.

إلى جانب وجود مجتمعات إحصائية صغيرة -على سبيل المثال، مجتمعات إحصائية أقل من 250 بنّاء- قد يتبنى الجهاز الأعلى للرقابة سياسة اختبار 10-15% من المجتمع الإحصائي كحد أدنى، ويخضع تحديد حجم العينة إلى التقدير المهني، ويعتمد على تقييم مخاطر الارتباطات المحددة واحتياجات المستخدم.

انتقاء البنود للاختبار

ثمة ثلاث أساليب متاحة للمراقب عند تحديد البنود المطلوب اختبارها:

- اختيار جميع البنود (فحص 100% من العناصر)،
- اختيار بنود معينة،
- اختيار عينات الرقابة.

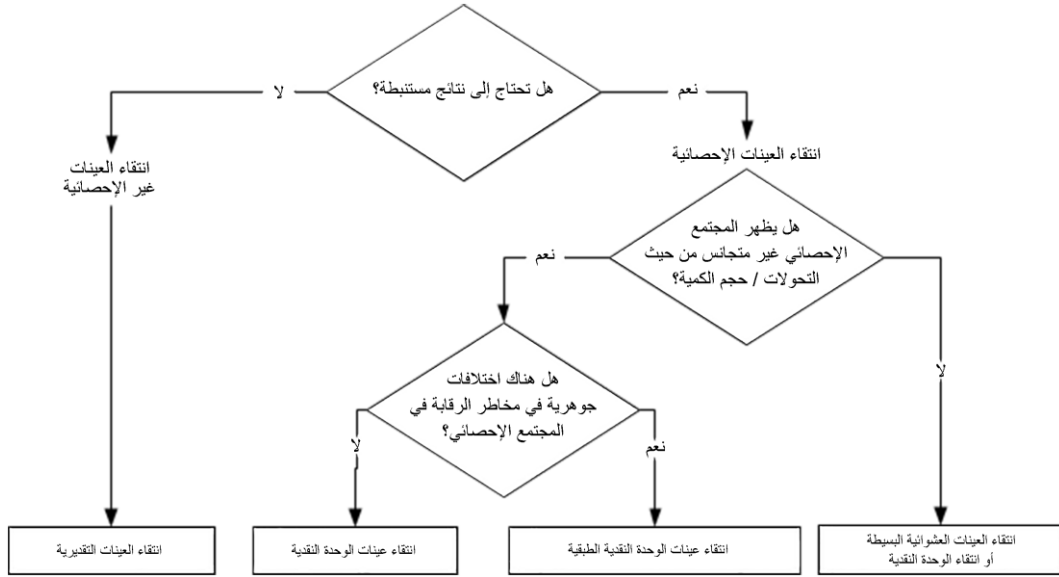
اختيار الأسلوب هو أمر يتعلق بالتقدير المهني للمراقب، استناداً إلى تقييم المخاطر والأهمية النسبية وكفاءة الرقابة وتكلفتها، ولكن ينبغي أن تكون الطريقة المختارة فعالة في تحقيق الغرض من إجراءات الرقابة، وفيما يلي وصف للأساليب الثلاثة.

اختيار جميع البنود. يُعد أسلوب اختيار جميع البنود مناسباً عندما يكون عدد العناصر صغيراً ولكن ذو قيمة عالية أو عندما تكون المخاطرة عالية أو عندما تسمح تقنيات الرقابة بمساعدة الكمبيوتر (CAATS) باختبار جميع البنود بكفاءة. ومن الأكثر شيوعاً في الاختبارات الجوهرية (اختبارات التفاصيل) مقارنة باختبارات الضوابط الرقابية.

اختيار بنود معينة أو اختيار عينات الرقابة. يختار المراقب بنود معينة من مجتمع إحصائي بسبب خصائصها الخاصة، وهي عادة ما تكون بنود عالية القيمة أو عالية المخاطر (على سبيل المثال، مبالغ مرتفعة أو منخفضة نسبياً أو بنود ذات قيمة سالبة، إلخ) أو بنود تمثل نسبة كبيرة من موضوع الرقابة قيد المراجعة. إنه أسلوب مفيد في اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية، وأيضاً لفهم الجهة أو لتأكيد تقييم المخاطر الذي أجراه المراقب، وعلى الرغم من كونه وسيلة فعالة لجمع أدلة الرقابة، إلا أنه ليس اختياراً لعينات الرقابة، ولا يمكن عرض النتائج على كافة المجتمع الإحصائي، غير أنه قد يلعب دوراً كجزء من نهج الرقابة الذي يوفر تأكيدات معقولة دون اختيار عينات الرقابة.

ينبغي أن تتطابق طريقة انتقاء العينة المستخدمة مع خصائص المجتمع الإحصائي. ينبغي أن يقرر فريق الرقابة أنسب طريقة لاختيار العينات. وسيساعدك المخطط التالي في الوصول إلى أنسب الأساليب.

تحديد طريقة اختيار العينة المراد استخدامها



انتقاء العينات التقديرية (انتقاء العينات على أساس المخاطر). يتضمن اختيار العناصر من المجتمع الإحصائي وفقاً لمعايير محددة مسبقاً وموثقة استناداً إلى تقدير المراقب، ولا يمكن انتقاء العينات التقديرية أو القائمة على المخاطر إذا كان الهدف من العينة هو استقرار النتائج. وينبغي للمراقبين عند إعداد التقرير بالنتائج الحرص على عدم تضليل القراء بالاعتقاد بأن النتائج تمثل المجتمع الإحصائي.

انتقاء عينة عشوائية بسيطة. تتمثل الميزة الرئيسية لانتقاء العينات العشوائية البسيطة في أن جميع المعاملات أو وحدات اختيار العينات لها نفس الفرصة في اختيارها للخضوع للاختبار، فهذا من غير المحتمل أن يتم اختيار معاملة ذات قيمة عالية عن واحدة ذات قيمة منخفضة. رغم أن هذا الأسلوب هو الأكثر مباشرة لتطبيقه، إلا أن استخدامه في اختبارات التفاصيل يقتصر عموماً على الحالات التي تكون فيها وحدات انتقاء العينات التي تشكل مجالاً ما من موضوع الرقابة متجانسة إلى حد ما.

انتقاء العينات بطريقة منهجية. يُعد انتقاء العينات بطريقة منهجية بمثابة طريقة لانتقاء العينات الإحصائية التي يتمتع فيها كل بند بفرصة متساوية في الاختيار. ويستخدم الأعمال العملي لأسلوب انتقاء العينات بطريقة منهجية نقطة بداية عشوائية ثم الفاصل الزمني بين انتقاء العينات وذلك للتقدم من خلال الإنفاق. على سبيل المثال، إذا كان المراقب يرغب في اختيار 100 بند من مجتمع إحصائي يتكون من 20000 بند، يكون الفاصل الزمني الموحد لكل بند هو الترتيب الـ 200. حيث يقوم المراقب بتحديد البند الأول خلال الفترة الزمنية الأولى وتحديد كل بند خلال الفاصل الزمني للعدد الترتيبي الـ 200، ويتم تحديد العنصر الأول بشكل عشوائي.

انتقاء عينات الوحدات النقدية. يعتبر انتقاء العينات من الوحدات النقدية طريقة لانتقاء عينات إحصائية من المرجح أن تظهر فيها المعاملة ذات القيمة العالية في العينة أكثر من القيمة الأدنى، وتكون فرصة المعاملة التي يجري اختيارها متناسبة بشكل مباشر مع حجمها، وبالتأكيد سيتم اختيار أي معاملة تتجاوز متوسط الفاصل الزمني أخذ العينات. يُستخدم أسلوب انتقاء عينات الوحدات النقدية على نطاق واسع في عملية الرقابة أكثر من انتقاء العينات العشوائية البسيطة لأنه عادة ما يكون أكثر كفاءة، بمعنى أن هوامش عدم اليقين في تقديرات الخطأ تكون أضيق بشكل عام.

مع ذلك، قد تكون الحسابات المتضمنة في استخلاص عينة الوحدة النقدية مرهقة، وتمثل الطريقة الوحيدة العملية فعلاً إذا أمكن حوسبتها، وإحصائياً يُعد هذا الأسلوب صالح فقط للمجتمعات الإحصائية التي لديها معدلات خطأ منخفضة.

انتقاء عينات الوحدات النقدية طبقية. يقسم انتقاء عينات الوحدات النقدية طبقية المجتمع الإحصائي إلى عدة مجموعات فرعية (طبقات)، ويجب تحديد الطبقات مسبقاً وفقاً لخصائص مختلفة داخل المجتمع الإحصائي، على سبيل المثال، وفقاً للمخاطر. وينبغي للمراقب أن يستخدم التقدير المهني عند تحديد هذه الخصائص بما في ذلك معرفته بالمجتمع الإحصائي الخاضع للرقابة. ويتم في كل طبقة تحديد عدد من البنود مع انتقاء عينات الوحدات النقدية. وقد يختلف عدد البنود المراد تحديدها باختلاف كل طبقة.

تقييم نتائج العينة لخصائص الالتزام غير النقدية

تعتبر حالات عدم الالتزام المحددة في إحدى العينات مهمة وينبغي تقييمها لمعرفة ما إذا كان لها تأثير مباشر وجوهري على موضوع الرقابة. وسواء كان أسلوب انتقاء العينات مطبق إحصائياً أو تقديرياً، ينبغي للمراقب تقييم طبيعة عدم الالتزام وسببه وأثره لتحديد ما إذا كانت كافة الحالات جوهرية أم غير جوهرية، والتوصل إلى استنتاج حول مدى امتثال موضوع الرقابة مع المعايير المعمول بها.

ينبغي للمراقب عند تقييم النتائج لتشكيل استنتاج إحصائي حول اختبارات الالتزام، أن يقارن المعدل الأعلى لعدم الالتزام بمعدل عدم الالتزام المقبول. والمعدل الأعلى لعدم الالتزام هو مجموع المعدل الفعلي لعدم الالتزام والبديل المناسب لمخاطر انتقاء العينات.

بالنسبة لخصائص الالتزام غير النقدية، فإن حساب معدل عدم الالتزام الفعلي في عينة اختبار الالتزام يتضمن قسمة عدد حالات عدم الالتزام الملحوظة على حجم العينة. على سبيل المثال، إذا تم الكشف عن 4 حالات عدم التزام في عينة من بين 103، فإن معدل عدم الالتزام الفعلي هو $3.88\% (100 \times 103/4)$. وعادةً ما يكون معدل الاستثناء في العينة هو أفضل تقديرات المراقب للمجتمع الإحصائي الذي تم اختياره منه. ولتحديد المعدل الأعلى لعدم الالتزام، يمكن للمراقب استخدام جدول تقييم نتائج العينات الإحصائية في الملحق 4-ج. وبوفر الجدول تقييماً لمعدلات عدم الالتزام أعلى لجميع أحجام العينات الممكنة أو جميع حالات عدم الالتزام المحتملة التي تم تحديدها. لذلك، لكي يكون المراجع أكثر تحفظاً، يمكنه استخدام أصغر حجم عينة تالية لتحديد أعلى معدل لعدم الالتزام.

إذا كان أعلى معدل لعدم الالتزام أقل من معدل عدم الالتزام المقبول للمراقب، فيجب على المراقب أن ينظر في الأهمية النسبية لعدم الالتزام المحدد مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وأسباب عدم الالتزام وأثره على موضوع الرقابة والمستخدمين، والنظر في تعديل الرأي أو الاستنتاج تبعاً لانتشار عدم الالتزام.

وبدلاً من ذلك، إذا تجاوز أعلى معدل لعدم الالتزام معدل عدم الالتزام المقبول من قبل المراقب، فسينظر المراقب في استنتاج أن موضوع الرقابة لا يمثل للسلطات القائمة.

ويبين الشكل التوضيحي أدناه حساب معدل عدم الالتزام الفعلي وأعلى معدل لعدم الالتزام.

توضيح: حساب أعلى معدل لعدم الالتزام											
العدد الفعلي لحالات عدم الالتزام المكتشفة											
حجم العينة	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2

على سبيل المثال، في حالة:
معدل عدم الالتزام المقبول: (6%)
معدل عدم الالتزام المتوقع: (1.5%)
حجم العينة: 103:
حالات عدم الالتزام الفعلية الموجودة في العينة: 4:
عدم الالتزام الفعلي
ولذلك فإن المعدل هو $3.88\% = 100 \times 103/4$
مستوى الثقة: 95%
ومن ثم
معدل عدم الالتزام الأعلى =
المعدل الفعلي لعدم الالتزام + مخاطر انتقاء العينات
معدل عدم الالتزام الأعلى: 9.0%

أصغر حجم عينة تالية

- لتكوين ملخص عملية الرقابة، يتم مقارنة أعلى معدل لعدم الالتزام بمعدل عدم الالتزام المقبول.
- إذا كان معدل عدم الالتزام الأعلى < معدل عدم الالتزام المقبول، فإن موضوع الرقابة لا يتوافق مع المعايير.
- إذا كان معدل عدم الالتزام الأعلى > معدل عدم الالتزام المقبول، فإن موضوع الرقابة يمثل للمعايير.
- ومع ذلك، يتعين على المراقب النظر في الأهمية النسبية للقضايا وانتشار عدم الالتزام والبت في أنسب ملخص عملية رقابة.

إذا قام المراقب باختيار عينات غير إحصائية أو تقديرية، فإن مخاطر اختيار العينات قد لا تكون قابلة للقياس بصورة مباشرة؛ ومع ذلك، من المناسب بصفة عامة أن يخلص المراقب إلى أن نتائج العينة لا تدعم مستوى مقبولاً من الالتزام إذا تجاوز المعدل الفعلي لعدم الالتزام المعدل المتوقع لعدم الالتزام المستخدم في تصميم العينة.

تقييم نتائج العينة للقيمة النقدية لعدم الالتزام

إذا كانت عينة المجتمع الإحصائي تستند إلى قيم نقدية، يجوز للمراقب أن يقيم نتائج العينة لتحديد القيمة النقدية لعدم الالتزام ثم تنفيذها على المجتمع الإحصائي لحساب تقدير للقيمة المحتملة لعدم الالتزام.

ثمة نهجان يستخدمان بشكل شائع لتوضيح نتائج الالتزام بالنسبة للمجتمع الإحصائي النقدي. أولاً، إذا كان عدم الالتزام النقدي يمثل أخطاء بنسبة 100 في المائة من مجموعة من المعاملات ذات الحجم المماثل، يمكن استخدام نفس معدل عدم الالتزام الفعلي الذي تمت مناقشته سابقاً لخصائص الالتزام غير النقدية بالنسبة للمجتمع الإحصائي لتقدير القيمة النقدية المحتملة لعدم الالتزام. ويوضح المثال الأول في الشكل التوضيحي أدناه هذا الأسلوب.

يتمثل النهج الثاني لتنفيذ نتائج عينة الالتزام في تحديد القيمة بالدولار لعدم الالتزام في مجموع المجتمع الإحصائي في حساب معدل عدم الالتزام المحدد في العينة؛ وتم تفسير ذلك في المثال الثاني في الرسم التوضيحي أدناه.

توضيح: حساب القيمة النقدية لعدم الالتزام
مثال 1:
إذا تم الكشف عن 4 حالات عدم التزام في عينة من بين 103، فإن معدل عدم الالتزام الفعلي هو 3.88 في المائة (103/4). وبافتراض أن 4 حالات غير ملتزمة بنسبة 100 في المائة وأن المجتمع الإحصائي قد تم صنعه من معاملات متجانسة، فإن معدل عدم الالتزام البالغ 3.88 في المائة يمكن تطبيقه على القيمة النقدية الإجمالية للمجتمع الإحصائي لتقدير القيمة النقدية لعدم الالتزام في عدد المجتمع الإحصائي. إذا كانت القيمة الإجمالية لاختيار عينات المجتمع الإحصائي هي 5000000، فإن القيمة النقدية المتوقعة لعدم الالتزام هي 194000 (5000000 X 3.88%)
مثال 2:
على سبيل المثال، اختار المراقب عينات تبلغ قيمتها النقدية 20000 دولاراً، وتبلغ قيمة عدم الالتزام المحددة في العينات 650 دولاراً، مما يعطي نسبة 3 في المائة من عدم الالتزام في المعاملات التي تم اختبارها (660/20000). وبافتراض أن القيمة النقدية الإجمالية للمجتمع الإحصائي هي 5000000 دولاراً، فإن القيمة النقدية المتوقعة لعدم الالتزام تبلغ 150000 دولاراً (5000000 X 3%).
ثم يتم مقارنة القيمة النقدية لعدم الالتزام مقابل المستويات أو الأهمية النسبية من أجل التوصل إلى الاستنتاج.

6.4 إعداد خطة الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.137: يضع المراقب إستراتيجية الرقابة وخطتها وتوثيقها لتتصفاً معاً كيفية إجراء الرقابة لإعداد التقارير المناسبة في ظل الظروف والموارد اللازمة لذلك والجدول الزمني لأعمال الرقابة.

تُعد عملية إنهاء إستراتيجية الرقابة وخطتها هي الخطوة الأخيرة من عملية التخطيط، وتؤكد المعايير على الحاجة إلى وجود إستراتيجية للرقابة وخطة لها حيث يُساعد هذا الأجهزة العليا للرقابة في تحديد كيفية سير عملية الرقابة من البداية وحتى النهاية. وقد تمت دراسة متواصلة لجميع الجوانب الهامة لعملية رقابة الالتزام كما تم التوصل إلى تفاهم حول ما يجب تنفيذه (إستراتيجية الرقابة) وكيفية تنفيذه (خطة الرقابة)، وينبغي توثيق كل من إستراتيجية الرقابة وخطتها كتابياً مع تحديثها كلما دعت الحاجة خلال عملية الرقابة، ويشتمل التخطيط أيضاً المسائل المتعلقة بالتوجيه والإشراف والمراجعة وفريق الرقابة؛ ويشار إلى كل من إستراتيجية الرقابة وخطتها معاً كمذكرة التخطيط للرقابة.

4.6.1 خطة الرقابة

يحدد المراقب إستراتيجية الرقابة الشاملة وخطتها في الوثيقة، التي تحدد نطاق الرقابة وتوقيتها واتجاهها ويسترشد بها في وضع برنامج رقابة أكثر تفصيلاً. وقد تتضمن خطة الرقابة ما يلي:

- أ. طبيعة إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيتها ومداهها وموعد تنفيذها.
- ب. تقييم المخاطر والضوابط الداخلية المتعلقة بالرقابة.
- ج. إجراءات الرقابة المُصممة كاستجابة للمخاطر.
- د. أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها أثناء الرقابة.

يعرض الملحق 4.7 نموذج خطة الرقابة المقترحة مع دليل العملية.

4.6.2 تحديث خطة الرقابة

يقوم المراقب بتحديث إستراتيجية الرقابة وخطتها حسب الضرورة طوال عملية الرقابة، يأخذ المراقب الذي يعمل لدى الأجهزة العليا للرقابة مع السلطات القضائية - عند تخطيط عمليات رقابة الالتزام وتنفيذها - في الاعتبار الحاجة إلى:

- تحديد الشخص (الأشخاص) الذين قد يتحملون مسؤولية أفعال عدم الالتزام.
- الأخذ بعين الاعتبار أي فترة تقادم معمول بها.
- تمييز المسؤولية الشخصية عن أعمال عدم الالتزام والمسؤولية عن الأفعال غير القانونية (الاشتباه في الاحتيال).

في بعض الهيئات القضائية، يمكن إجراء عمليات رقابة الالتزام كجزء لا يتجزأ من مراجعة القوائم المالية. قد يرى المراقب أنه من الملائم دمج إستراتيجية الرقابة، وخطة الرقابة، وإجراءات الرقابة اللازمة لرقابة الالتزام في تلك الإجراءات اللازمة لرقابة القوائم المالية.

4.6.3 إجراءات الرقابة المخطط لها

يجب على الأجهزة العليا للرقابة مراجعة كل خطوة تحدث في عملية الرقابة بالتفصيل وإعادة تنظيمها وتوثيقها، وذلك خلال إعداد خطة الرقابة؛ وبهذه الطريقة تمثل خطط الرقابة في نهاية المطاف معاييرًا لتقييم سير أنشطة رقابة الالتزام وفقًا لها.

تتضمن إجراءات تخطيط عملية الرقابة وضع خطوات للاستجابة إلى مخاطر عدم الالتزام المحددة، وقد تختلف طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها اختلافاً كبيراً من عملية رقابة إلى أخرى، ورغم ذلك تشتمل إجراءات رقابة الالتزام في المجمع على وضع المعايير ذات الصلة وهي المرجعيات التي تحكم الجهة ومن ثم تقييم معلومات الموضوع ذات الصلة وفق هذه المرجعيات. يناقش الفصل 5 تنفيذ عمليات رقابة الالتزام وجمع الأدلة.

4.7 الملخص

لقد ناقش هذا الفصل الاعتبارات الأولية لتخطيط رقابة الالتزام والعملية التفصيلية المتدرجة للتخطيط للرقابة، ويوجه هذا الفصل أيضاً معلومات حول الوقت المناسب لتقديم تأكيد "محدود" والوقت المناسب لتقديم تأكيد "معقول". وينبغي للمراقبين أثناء وضع خطة الرقابة التركيز على مخاطر الرقابة، بما فيها الاحتيال، بغرض التوصل إلى رأي أو استنتاج مناسب، وتُقدم في النهاية جميع أوراق العمل المطلوبة لوضع خطة الرقابة.

الملحق 4.1: مصفوفة إستراتيجية الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.137

اسم الجهة	فترة الرقابة

أعدت مصفوفة إستراتيجية الرقابة بواسطة	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

1	2	3	4				
المجالات المعنية	عرض الموضوعات المرصودة والبارزة	هل لتلك الموضوعات أي تأثير على وضع خطة تفصيلية للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها؟ نعم/لا	إن كانت الإجابة نعم، اشرح بالتفصيل الآثار المترتبة على المجالات التالية، ولكن دون الاختصار عليها:				
			<table> <tr> <th>مرحلة إعداد التقارير</th><th>مرحلة التنفيذ</th><th>تقييم المخاطر</th><th>النطاق والتوقيت والإرشادات</th></tr> </table>	مرحلة إعداد التقارير	مرحلة التنفيذ	تقييم المخاطر	النطاق والتوقيت والإرشادات
مرحلة إعداد التقارير	مرحلة التنفيذ	تقييم المخاطر	النطاق والتوقيت والإرشادات				
الاستنتاج الكلي المستخلص من تحليل كفاءة الفريق والمتطلبات الأخلاقية							
القرارات المتعلقة بالارتباط							
موضوع الرقابة، والنطاق، والمعايير والخصائص الأخرى ذات الصلة برقابة الالتزام مع الأخذ في الاعتبار صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة.							
نوع الارتباط (ارتباطات التأكيد أو ارتباطات التقرير المباشر).							
مستوى الضمانات المُقدم.							
تشكيل فريق الرقابة وتوزيع العمل عليه، بما يشمل الحاجة إلى خبراء، وتواريخ رقابة الجودة.							

4				3	2	1
إن كانت الإجابة نعم، اشرح بالتفصيل الآثار المترتبة على المجالات التالية، ولكن دون الاختصار عليها:				هل لتلك الموضوعات أي تأثير على وضع خطة تفصيلية للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها؟ نعم/لا	عرض الموضوعات المرصودة والبارزة	المجالات المعنية
مرحلة إعداد التقارير	مرحلة التنفيذ	تقييم المخاطر	النطاق والتوقيت والإرشادات			
						<ul style="list-style-type: none"> مراجع مهمة الرقابة على الجودة وإسناد مجالات الرقابة إلى أعضاء الفريق ذوي الخبرة. مراعاة الوقت المناسب للموازنة في المواضع التي بها احتمالية أكبر لتعرضها لمخاطر عدم الالتزام.
						التواصل مع الجهة محل الرقابة و/أو المكلفين بالحوكمة.
						إعداد تقارير بالمسؤوليات بالإضافة إلى معرفة وجهة إرسال هذه التقارير وتاريخ إرسالها والشكل الذي يجب أن تتخذه عند إرسالها.
						الجهات التي تشملها الرقابية.
						تقييم الأهمية النسبية. – تحديد الأهمية النسبية الكيفية – تحديد الأهمية النسبية الكمية
						ترتيبات رقابة الجودة
						أمور مهمة أخرى

استكمال مصفوفة استراتيجية الرقابة: الدليل المقترح للعملية

<p>إن الهدف من هذا النموذج لأوراق عمل المهمة الرقابية هو إعداد مصفوفة شاملة لإستراتيجية الرقابة، والتي تفصل المجالات المعنية، ومعرفة كيف سيؤثر كل بند في التخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها، وكذلك في مرحلة إعداد التقارير الخاصة بعملية الرقابة. وتراعى نتائج تحليل المتطلبات الأخلاقية وكفاءة فريق الرقابة.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.137</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>الدليل</p> <p>العمود 1 قائمة بالمجالات المعنية عند رقابة الجهة، بما في ذلك التحليل الناتج عن السلوك الأخلاقي وكفاءة الفريق. واستنادًا إلى طبيعة الجهة المستهدفة في الرقابة وصعوبتها، يمكن أن تتضمن قائمة الأمور التي ينبغي النظر فيها أمورًا أكثر من تلك المقترحة. ويمكن تقسيم المجالات إلى أسئلة.</p> <p>العمود 2 سرد الأمور المرصودة في ضوء الأسئلة المدرجة في العمود 1.</p> <p>العمود 3 ملاحظات حول إذا ما كانت الأمور المرصودة والمذكورة في ضوء كل المجالات المعنية في العمود 1 سيكون لها تأثير في مراحل التخطيط للرقابة وتنفيذها وإعداد التقارير عنها.</p> <p>العمود 4 إذا كانت الإجابة على السؤال في العمود 3 "نعم" في كل المجالات المعنية، فإن هذا العمود سيتطلب توصيفًا للكيفية التي يمكنه بها التأثير في مجالات مثل نطاق الرقابة وتوقيتها واتجاهها وتقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات الرقابة وإعداد التقارير عن نتائج الرقابة.</p>	
<p>الخلاصة</p> <p>يتعين على قائد فريق الرقابة والمشرّف الانتهاء إلى أن العناية الملائمة قد توفرت لجميع المجالات المهمة التي تؤثر على المهمة الرقابية وأن إستراتيجية مناسبة اتبعت للتعامل مع الأمور التي كان من المحتمل أن تؤثر في تخطيط الرقابة وتنفيذها. وينبغي أن تشمل وثيقة الإستراتيجية على هذا الاستنتاج. إلى جانب ذلك يجري تحديث وثيقة أوراق العمل الخاصة باستراتيجية الرقابة على الدوام.</p>	
<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p> <p>في النهاية يتعين استيفاء بيانات الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد وسجل ورقة العمل، واسم المراجع. ويتعين على الفريق في مجموعه إعداد ورقة العمل هذه واستكمالها، ويمكن أن يوقعها قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذين تولوا مسؤولية الإعداد. كما يجب أن يوقع المراجع هذه الوثيقة.</p>	

ملحق 4.2: فهم الجهة وبيئتها

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

4000.131

اسم الجهة
فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

معلومات أساسية عن الجهة
البيئة الخارجية المؤثرة في الجهة
التوجيه البرلماني والمصالح
القوانين واللوائح المؤثرة في الجهة
القضايا ذات الصلة بمهمة الرقابة المعلن عنها في وسائل الإعلام
مجالات العمل الهامة المؤثرة في حياة المواطنين
البيئة الداخلية المؤثرة في الجهة
البنية التنظيمية ومصدر التمويل
أهداف الجهة وإستراتيجياتها

الوظيفة الأساسية أو طبيعة الجهة
وجود وظائف الرقابة الداخلية واستقلاليتها
انتقاء أنظمة الإدارة المالية وتطبيقها.
إجراءات الموازنة
أنظمة المحاسبة
متطلبات إعداد التقارير والمواعيد النهائية.
دراسة العوامل الأخرى المؤثرة على عمل الجهة
الموظفون الأساسيون في الجهة.
الملخص العام: المخاطر الهامة المؤثرة على الجهة (المخاطر الناتجة عن تشغيل جهة ما)

استكمال نموذج فهم الجهة وبيئتها: الدليل المقترح للعملية

<p>الهدف من هذا النموذج لورقة عمل المهمة الرقابية هو تأسيس فهم الجهة وتوثيقها، وفهم بيئتها، بما في ذلك الضوابط الداخلية ذات الصلة بالمهمة الرقابية. ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131 أن يُقِيم المراقب مخاطر عدم الالتزام عن طريق فهم الجهة وبيئتها.</p>	<p>الهدف العام من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131</p>	<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول بها</p>
<p>ينبغي للمراقب فهم الجهة وبيئتها حتى يتمكن من تقييم مخاطر عدم الالتزام في عمليات الجهة وأنشطتها المالية.</p> <p>وبناءً على القائمة الواردة بالنموذج أعلاه، يستطيع المراقب التوصل إلى فهم عام للجهة أخذاً بعين الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية. ومن الضروري أن يفهم المراقب العمل الأساسي للجهة. وعند توثيق فهم الجهة وبيئتها، ينبغي للمراقب 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.</p> <p>دراسة قائمة وثائق المصدر المذكورة في الجدول أدناه كمصدر ممكن للعثور على المعلومات اللازمة وتوثيقها.</p>	<p>الإرشادات</p>
<p>يجب أن يتحصل لدى فريق الرقابة الفهم الكافي للجهة القائمة بالفعل، وأن لدى كل مراقب في الفريق المعرفة اللازمة بالجهة. كما ينبغي أن يؤكد الفريق أيضاً على قوة الربط بين التوثيق وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييم بيئة المراقبة وتحديد الأنشطة الرقابية المتعلقة بالمخاطر المحددة.</p>	<p>الخلاصة</p>
<p>ينبغي استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد ورقة العمل ووثقها واسم المراجع في النهاية. في الوقت الذي ينبغي للفريق في مجموعه فهم الجهة ويمكن أن يوقعها قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذين تولوا مسؤولية الإعداد باعتباره المعد لها.</p> <p>كما يتعين على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على إتمام مراجعتها.</p>	<p>تسجيل الأدلة الصادرة عن أعضاء الفريق المسؤول ومن المراجع.</p>

استكمال نموذج فهم الجهة وبيئتها: الدليل المقترح للعملية

مصادر وثائق فهم الجهة:

الرقم.	المستندات	تم الحصول على المستندات. (نعم/لا)	مراجع ورقة العمل
1	صلاحيات المنظمة وأدوارها ومسؤولياتها		
2	مسودات القوائم المالية.		
3	الميزانية المعتمدة للحكومة، والمشروعات والمنظمات غير الحكومية.		
4	وثائق الخطة		
5	قائمة بالأنشطة الرئيسية المنفذة أثناء الفترة الخاضعة للرقابة		
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 موازنة صندوق التعاضد.		
12	مصادر التمويل الأخرى للجهة.		
13	قائمة بالمؤسسات الكبرى التي تتحمل النفقات		
14	محاضر اجتماع المراجعة		
15	ملفات المراسلة المهمة		
16	متطلبات إعداد التقارير المالية المعيارية		
17	إجراءات تدفق الأموال المشتملة على التعويضات والتسديدات		
18	التقارير الرقابية السابقة والتقارير الرقابية الداخلية		
19	قائمة بالحسابات البنكية وكشوف الحسابات		
20	القواعد المالية واللوائح		
21	قواعد توريد المشتريات		
22	وغيرها		

ملحق 4.3: فهم الضوابط الداخلية وبيئة المراقبة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

4000.131

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO)	نعم	لا	التعليق
بيئة المراقبة: يوضح الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية			
1. هل المعايير السلوكية الشاملة الموجودة تتناول الممارسات المقبولة في الأعمال، وتضارب المصالح، والمعايير الأخلاقية المتوقعة والسلوكيات الأخلاقية للشركة؟ هل الجهة مسؤولة عن تعريف المعايير وتطبيقها؟			
2. هل يقدم المراقب نتائج استقصاءات الموظفين فيما يتعلق بالأخلاقيات، وبالمعلومات المماثلة المستمدة من أطراف خارجية؟			
3. هل يجري توصيل قواعد السلوك ودعمها بانتظام إلى جميع مستويات المنظمة، ومقدمي الخدمة الخارجيين والشركاء؟ هل جهود الإدارة لتوصيل المعايير كافية وفعالة لبناء الوعي وتشجيع الاستجابة؟			
4. هل يبرز المجلس والإدارة التزامهما بالمعايير الأخلاقية من خلال سلوكياتهم وتصرفاتهم؟ هل يوجد اتساق في شتى مستويات المنظمة؟			
بيئة المراقبة: ممارسات المسؤولية الإشرافية			
5. هل يقوم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بتحديد وحفظ وتقييم المهارات والخبرات اللازمة لأعضائه بطريقة دورية لتمكينهم من طرح أسئلة التدقيق للإدارة العليا واتخاذ الإجراءات المناسبة؟			
6. هل يقوم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بتحديد توقعات الأداء والنزاهة والقيم الأخلاقية لرئيس الجهة (أو دور مماثل)؟			
7. هل يقوم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بتولي مسؤولية الرقابة على تصميم الإدارة، وتنفيذها وإجراء عمليات الرقابة الداخلية؟			
بيئة المراقبة: وضع الهيكل والصلاحيات والمسؤوليات			
8. هل قام مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بإنشاء كيانات وإجراءات رقابية مناسبة (كمجلس الإدارة واللجان) للجهة؟			
9. هل يحتفظ مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بسلطة اتخاذ القرارات الهامة ومراجعة تكاليفات الإدارة وحدود الصلاحيات والمسؤوليات؟			

التعليق	لا	نعم	إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) للمراقبة الداخلية: التقييم
بيئة المراقبة: يبرز الالتزام بالكفاءة			
			10. هل يضم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة أعضاء يتمتعون بالمستوى المطلوب من المهارات والخبرات تكافئ مسؤولياتهم؟
			11. هل تم التكليف بمراجعات فعالية الرقابة بواسطة مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة دورياً و/أو كما هو مطلوب للأغراض التنظيمية، مع وجود فرص محددة ومعالجة للتحسن؟
			12. هل مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة فعال في ممارسة مسؤولياته الائتمانية (طبقاً لما تقتضيه التشريعات القضائية ذات الصلة) والعناية اللازمة في الرقابة (على سبيل المثال، الإعداد للاجتماعات وحضورها، ومراجعة القوائم المالية للجهة، وغيرها من المعلومات)؟
			13. هل يقيم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة الأداء والنزاهة والقيم الأخلاقية لرئيس الجهة (أو دور مماثل) ويقوم بالإجراءات الضرورية لمعالجة أوجه القصور؟
			14. هل توجد خطط للتدرج الوظيفي وخطط للطوارئ أو كلاهما لرئيس الجهة والمناصب الرئيسية الأخرى من أجل إسناد المسؤوليات الهامة للرقابة الداخلية؟
بيئة المراقبة: نفاذ المساءلة			
			15. هل يعترض مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة على الإدارة العليا من خلال طرح أسئلة التدقيق حول خطط الجهة وأدائها ويطلب إجراء متابعة وإجراءات تصحيحية عند الضرورة؟
			16. هل يقوم مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة بإجراءات لمعالجة أوجه القصور في الكفاءة والرقابة الداخلية وقواعد السلوك بين كل من رئيس الجهة، والمنظمة ومقدمي الخدمة الخارجيين التابعين لها؟
			17. هل يوائم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بين التعويضات والحوافز والمكافآت بطريقة مناسبة بما في ذلك تقدير الضغوط ذات الصلة إلى جانب الوفاء بمسؤوليات الرقابة الداخلية عند تحقيق الأهداف؟
تقييم المخاطر			
			1. هل يأخذ مجلس الإدارة أو الهيئة المماثلة في اعتباره المخاطر المحورية القادمة من مصادر خارجية مثل مطالبات الدائنين، والظروف الاقتصادية واللوائح وعلاقات العمل والاستدامة عند تحقيق الأهداف؟ هل تحدد المنظمة القضايا والاتجاهات ذات الصلة؟
			2. هل تراعي المنظمة المخاطر الهامة لتحقيق الأهداف والناتجة من مصادر داخلية كاستمرار الأعمال والحجز والإحلال الوظيفي لكبار الموظفين وتمويل ووفرة الأموال الخاصة بالبرامج الرئيسية والتعويضات التنافسية والمزايا وأمن الأنظمة المعلوماتية والنسخ الاحتياطي للنظم؟ هل تحدد المنظمة القضايا والاتجاهات ذات الصلة؟
			3. هل لدى الإدارة إجراءات مطبقة لتقييم المخاطر بطريقة استباقية عند حدوث تغييرات مهمة، كالتغييرات في الحكومة والتحولات الاقتصادية/الجيوستراتيجية، والاحتيايل وتجاهل الإدارة للضوابط الداخلية؟
			4. هل يطبق مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة مستوى معقول من الشكوكية ويعترض على تقييم الإدارة للمخاطر؟

التعليق	لا	نعم	إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) للمراقبة الداخلية: التقييم
أنشطة المراقبة			
			1. هل يتولى مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة مسؤولية الإشراف على الإدارة العليا لتنفيذ أنشطة المراقبة بطريقة تتسم بالفعالية؟
			2. هل يملك مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة التأمين الضروري من الإدارة والمراقبين الداخليين والخارجيين وغيرهم (حسب ما تقتضيه الحاجة) بحيث تكون أنشطة المراقبة مصممة تصميمًا فعالاً والتشغيل للتصدي جميع المخاطر الهامة لإعداد قوائم مالية موثوق بها؟
			3. هل يقوم مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة بإجراء تحقيقات دقيقة للإدارة فيما يتعلق بتحديد وتطوير ونشر أنشطة المراقبة في المناطق ذات المخاطر الضخمة وسبل المعالجة عند الضرورة؟ هل صممت الجهة أنشطة رقابية مسبقة من أجل التصدي لظهور مسبقاً لمعالجة مجالات المخاطر الهامة الناجمة؟
المعلومات والتواصل			
			1. هل يملك مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة والإدارة مستوى فعال من التواصل لتمكينهم من تحقيق مهامهم فيما يتعلق بأهداف الجهة ولتحقيق أعلى مستوى من التناغم في المسار وقواعد السلوك الأخلاقية للمديرين؟
			2. هل يتلقى مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة المعلومات التشغيلية والمالية الضرورية ذات الصلة بإنجاز الجهة للأهداف في الوقت المحدد وبالصيغة التي تيسر استخدامها؟ هل يراجع مجلس الإدارة ويناقش هذه المعلومات؟
			3. هل يطبق مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة الرأي الحاسم بفعالية ويتحرى دقة المعلومات المقدمة ويقدم آراء بديلة؟
			4. هل يراجع مجلس الإدارة أو جهة مماثلة الإقرارات للأطراف ذات العلاقة للتأكد من الاكتمال والتطابق والدقة؟
			5. هل يتلقى مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة اتصالات بخصوص المعلومات ذات الصلة الواردة في تقييمات أطراف أخرى؟
			6. هل توجد قنوات تواصل مفتوحة للسماح للمعلومات ذات الصلة بالتدفق لمجلس الإدارة أو جهة مماثلة من المواطنين والمستخدمين والموردين والمراقبين الخارجيين والمنظمين والمحللين الماليين وغيرهم؟
			7. هل تم تثبيت إجراءات فعالة ونشرها دورياً على المسؤولين والموظفين وغيرهم للسماح بالتواصل المفتوح لحالات الخطأ المشتبه بها التي ارتكبتها الجهة أو موظفيها؟

استكمال نموذج فهم الضوابط الداخلية وبيئة المراقبة: الدليل المقترح للعملية

<p>يقدم هذا النموذج فهماً للمسؤوليات الرئيسية لمجلس الإدارة من خلال جميع المكونات الخمس المتصلة فيما بينها لنظام الرقابة الداخلية لجهة ما كما هو موضح في إطار لجنة المنظمات الراعية (COSO) للرقابة الداخلية. ويركز دور المراقب داخل هذا النظام على الضوابط الداخلية لإعداد التقارير المالية والإجراءات التي وضعت لتصميم وإعمال ورصد نظام الجهة الشامل للرقابة الداخلية.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>المجمل</p> <p>هناك سلسلة من الأسئلة داخل كل مكون، والتي يجب على لجنة الرقابة تقييمها للتأكد لنفسها أن ضوابط مجلس الإدارة متبعة وتؤدي دورها. وينبغي مناقشة هذه الأسئلة في منتدى مفتوح مع الأفراد الذين لديهم استعداد للاستجابة للأسئلة. ويتعين على المراقب طلب إجابات مفصلة وأمثلة من فريق الإدارة والذي يجب أن يتضمن الأعضاء الرئيسيين لفريق الإدارة والمراقبين الداخليين وغيرهم.</p> <p>بيئة المراقبة</p> <p>إن بيئة المراقبة هي مجموعة المعايير والعمليات والكيانات التي توفر أساساً لتنفيذ الرقابة الداخلية في المنظمة ككل. وتضع الإدارة العليا معايير التزام القيادات الإدارية بمكونات البيئة الرقابية الأكثر أهمية فيما هو متعلق بأهمية الضوابط الداخلية وقواعد السلوك المتوقعة.</p> <p>تقييم المخاطر</p> <p>يتطلب تقييم المخاطر عملية ديناميكية وتكرارية لتحديد المخاطر وتحليلها لتحقيق أهداف الجهة ووضع أساس لتحديد الكيفية التي يجب إدارة المخاطر بها. كما تراعي الإدارة التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية ومن خلال نموذج العمل الخاص بها الذي من الممكن أن يعوق القدرة على تحقيق أهدافها.</p> <p>أنشطة الرقابة</p> <p>إن أنشطة المراقبة هي الإجراءات التي رسخت لها السياسات والإجراءات للمساعدة على التأكيد أن توجيهاات الإدارة لتخفيف المخاطر المتعلقة بإنجاز أهداف منفذة. وقد تم تطبيق أنشطة المراقبة على كافة مستويات الجهة وعلى مختلف المراحل داخل العمليات التجارية وفي كل أرجاء البيئة التكنولوجية.</p> <p>المعلومات والتواصل</p> <p>تعد المعلومات ضرورية للجهة لتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية لدعم تحقيق أهدافها. ويتم التواصل داخلياً أو خارجياً، ويزود المنظمة بالمعلومات اللازمة لتنفيذ الضوابط اليومية. ويمكن التواصل هيئة الموظفين من فهم مسؤوليات الرقابة الداخلية وأهميتها لتحقيق الأهداف.</p> <p>رصد الأنشطة</p> <p>تستخدم التقييمات المستمرة والمنفصلة أو مزيج من الاثنين للتحقق مما إذا كان أي من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، بما في ذلك الضوابط التي تؤثر على مبادئ كل مكون موجودة وفعالة. ويتم تقييم النتائج، والإبلاغ عن أوجه القصور في الوقت المناسب مع الإبلاغ عن الأمور الخطيرة للإدارة العليا ومجلس الإدارة.</p>	<p>الدليل</p>
<p>ويحتاج كلاً من قائد فريق الرقابة والمشرف إلى التأكد من أن جميع المجالات الهامة لبيئة المراقبة الجاري تقييمها حصلت على التقدير الكافي.</p>	<p>الخلاصة</p>
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قِيمُوا بيئة المراقبة والمراجع في النهاية. ويمكن لأحد أعضاء الفريق تقييم بيئة المراقبة، وفي هذه الحالة يجب أن يوقع كمقيم.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>الأدلة التي يقدمها المعد والمراجع</p>

الملحق 4.4: تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط للرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
4000.225

اسم الجهة
فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

طبيعة إجراءات الرقابة ومداهها	سجل العمل المُنفّذ	المخاطر المحددة
استعلم من مختلف الأطراف واحصل على الأدلة المتعلقة بما يلي:		
العمليات التي يجري تنفيذها لتحديد مخاطر الاحتيال في الجهة والرد عليها		
ما إذا كانت الإدارة على وعي بالاحتيال، أو الاحتيال المشتبه به أو فحص الاحتيال الذي يتم إجراؤه حاليًا ووضع نسخة من تقرير (تقارير) المهمة (المهمات) الرقابية الخاصة/أو الجنائية... إلخ في الملف.		
أي مخاوف من الممكن أن تكون لدى الشخص/الطرف بخصوص خطر أن القوائم المالية ربما تحوي أخطاء جوهرية كنتيجة للاحتيال.		
ما إذا كان هناك أي نقاط ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية محددة خلال العام قد جرت معالجتها بنجاح وبطريقة مناسبة		
عن طريق الاستفسار من الشخص/الطرف، وتوثيق أي مخاوف حول طبيعة تقييم الإدارة لنظم المحاسبة والرقابة ومدى ووتيرة كل منهما لمنع وقوع الاحتيال واكتشافه.		
اختبار ضوابط التخفيف		
عن طريق مناقشة الإدارة وتحديد أي ضوابط معينة تراها الإدارة مناسبة لتخفيف مخاطر الأخطاء الناتجة من الاحتيال.		
إجراء اختبارات الضوابط لتقييم فاعلية كل ضوابط التخفيف هذه توثيق: – إجراءات الرقابة المصممة، و – نتائج الرقابة للإجراء (الإجراءات).		
إذا ثبت عدم فعالية الضوابط، نفذ ما يلي: – توثيق ما إذا كان تقييم المخاطر الأصلية يحتاج إلى مراجعة أم لا، – تحديد تأثير إجراءات الرقابة المخطط لها.		
إجراءات تحديد مخاطر الاحتيال وعدم الالتزام الناجم عن تجاهل الإدارة للضوابط		
عن طريق مناقشة موظفين إداريين آخرين، حدد ما إذا كان هناك ضغط غير معتاد تبذله الإدارة بهدف تجاهل أي ضوابط داخلية من الممكن أن تكون موجودة.		
الحصول على فهم الجدوى الاقتصادية للتحويلات الهامة التي يصبح فريق الرقابة مدرّكًا لها والتي تعد خارج النطاق الطبيعي لعمل الجهة محل الرقابة أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراقب للجهة محل الرقابة والبيئة.		

المخاطر المحددة	سجل العمل المُنجز	طبيعة إجراءات الرقابة ومداه
		فحص أي وثائق ذات صلة تدعم الحاجة إلى هذا النوع من التحويلات وتقييم مدى معقوليتها بذلك.
إجراءات تحديد مخاطر الاحتيال وعدم الالتزام الناتج عن استخدام ممارسات المحاسبة		
		الحصول على فهم لعملية إعداد التقارير المالية والضوابط على قيود دفتر اليومية أو أي تعديلات أخرى.
		تقييم تصميم الضوابط على دفتر اليومية والتعديلات وتحديد ما إذا كان قد جرى تنفيذهم.
		مراجعة قيود دفتر اليومية التي تمت خلال العام المالي وتحديد قيود دفتر اليومية غير المناسبة أو غير المعتادة، أو التعديلات الأخرى خاصة خلال نهاية العام.
		تحديد توقيت الاختبار وتحديد بنود الاختبار.
		وبالنسبة لدفتر اليومية، واختبار الاستعداد الدفاتر المسجلة في سجل الحسابات العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد القوائم المالية.

مسودة

استكمال نموذج تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة تخطيط الرقابة: الدليل المقترح للعملية

<p>يكمُن الهدف من هذا النموذج في الحصول على معلومات بخصوص مخاطر الاحتيال كجزء من الفهم العام للجهة وبيئة المراقبة.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>المجمل</p> <p>رغم أن اكتشاف الأنشطة غير القانونية المحتملة بما في ذلك الاحتيال لا يعد الهدف الرئيسي من إجراء رقابة الالتزام، إلا أن المراقب يدرج عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمه للمخاطر، والبقاء على حذر لإشارات الأعمال غير القانونية بما في ذلك الاحتيال عند تنفيذه لعمله.</p> <p>استشارة مستشار قانوني</p> <p>ويُمكن للمراقب النظر في استشارة مستشار قانوني أو السلطات التنظيمية المختصة. ويُمكن أيضًا توصيل شكوكه إلى المستويات الإدارية المناسبة أو المكلفين بالحوكمة، ومن ثم متابعة الأمر للتحقق من اتخاذ الإجراء المناسب.</p> <p>المحكمة</p> <p>بسبب الصلاحيات المختلفة والهياكل التنظيمية الموجودة دوليًا، يمكن للمحكمة تحديد ما إذا كانت معاملة معينة غير قانونية وتشكل جريمة جنائية. غير أن الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطات القضائية يمكنها أن تخلص إلى أن معاملة معينة غير قانونية وقد تبرر فرض عقوبات على الشخص المسؤول وتحديد التعويضات المالية والأصول المختلصة والمدفوعات غير المستحقة أو غير الصحيحة.</p> <p>العقوبات أو التعويضات للمدفوعات غير المستحقة</p> <p>على الرغم من عدم تحديد المراقبين إن كان العمل غير القانوني يشكل مخالفة جنائية أو إذا كانت مسؤولية مدنية قد حدثت، إلا أنهم يتحملون مسؤولية تقييم ما إذا كانت المعاملات المعنية متفقة مع القوانين المعمول بها واللوائح التنظيمية أم تشكل تعديات من شأنها أن تفقد المحكمة إلى فرض عقوبات أو تعويضات للمدفوعات غير المستحقة أو غير الدقيقة أو الأصول المختلصة.</p>	<p>الدليل</p>
<p>ينبغي على فريق الرقابة والمشرّف استخلاص تقييم مخاطر الاحتيال ومخاطر الأفعال القانونية.</p>	<p>الخلاصة</p>
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي قيّم مخاطر الاحتيال والمراجع في النهاية. ويمكن لأحد أعضاء الفريق تقييم مخاطر الاحتيال، وفي هذه الحالة ينبغي التوقيع كـمقيم.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرّف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقًا لذلك.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعداد والمراجع</p>

الملحق 4.5: سجل المخاطر

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
4000.5.2

اسم الجهة	اسم الجهة
فترة الرقابة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الرقم	المجالات المندرجة تحت موضوع الرقابة	المخاطر المحددة	الربط بين المخاطر المتأصلة والرقابية ومخاطر الاحتيال	التعليقات

مسودة

استكمال النموذج الخاص بسجل المخاطر: الدليل المقترح للعملية

<p>إن الهدف من نموذج أوراق عمل الرقابة هو تسجيل مخاطر عدم الالتزام المحددة أثناء تقرير إجراءات تقييم المخاطر ويتطلب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يُقيم المراقب مخاطر عدم الالتزام الجوهرية من خلال فهم الجهة وبيئتها.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.52</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>المجمل</p> <p>يجب أن يتم تسجيل المخاطر في سجل المخاطر في آن واحد مع تحديد المخاطر المتأصلة والرقابية ومخاطر الاحتيال. ويمكن تحديث سجل المخاطر هذا -في مهمة رقابية لاحقة- بناءً على المخاطر الجديدة المحددة، دون الاضطرار إلى تنفيذ العملية برمتها مرة أخرى.</p> <p>العمود 1</p> <p>في هذا العمود، يمكن للمراقب تسجيل مجالات كبرى مختلفة لموضوع الرقابة حيث يتم تحديد المخاطر.</p> <p>العمود 2</p> <p>في هذا العمود، يجب على المراقب أن يسجل المخاطر المحددة في مجالات مختلفة. وعند تسجيل هذه المخاطر، يحتاج المراقب أن يضع في اعتباره "ما يمكن أن يقع من خطأ" كنتيجة للمخاطر المحددة.</p> <p>العمود 3</p> <p>يجب ربط المخاطر التي تم تحديدها وتسجيلها في سجل المخاطر بأنشطة المراقبة ومخاطر عدم الالتزام الجوهرية في وقت لاحق. ولهذا الغرض، كل المخاطر المحددة يمكن أن تقدم من خلال رقم تعريف موحد لتسهيل الرجوع إليها.</p> <p>العمود 4</p> <p>إضافة أي تعليقات للمخاطر المحددة والتفاصيل التي ينبغي مراعاتها أثناء المهمة الرقابية.</p>	<p>الدليل</p>
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين أعدوا سجل المخاطر والمراجع في النهاية. وينبغي على المعد، والذي قد يكون قائد الفريق أو أحد أعضاء الفريق، التصديق وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة-التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p>

الملحق 4.6: ضبط الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.125

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

1	2	3	4	5	6
المقياس المرجعي	المستوى	النسبة المئوية % المستخدمة للأهمية النسبية	حجم المجموعة	حجم الأهمية النسبية	حجم الأهمية النسبية المنقح
حجم المدفوعات	1 إلى 5%	5%	Xxxx	xxxx	
المراجعة	1 إلى 4%	4%	Xxxx		xxxx
- تحديد الأهمية النسبية الكمية					
تبرير المقياس المرجعي المستخدم (كيف يتم اشتقاق المبلغ الإجمالي)					
تبرير النسبة المئوية المستخدمة					
السبب وراء الأهمية النسبية المنقحة					
- تحديد الأهمية النسبية الكيفية					
الأهمية النسبية بحسب الطبيعة					
الأهمية النسبية بحسب السياق					
- تحديد المستويات الكيفية					

استكمال النموذج الخاص بتحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط: الدليل المقترح للعملية

<p>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.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.125</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>وهو الخطوة الأولى في تحديد الأهمية النسبية، وهو الأمر الذي سيكون له تأثير أيضًا على تكوين رأي أو استنتاج بشأن موضوع الرقابة في مرحلة إعداد التقارير. يحدد المراقب مستوى الأهمية النسبية عند بدء المهمة الرقابية من خلال استخدام التقدير المهني والتجربة المسبقة في مجال المهمة الرقابية. ويكمن الغرض في التأكيد على أن أي عدم التزام يقع دون مستوى الأهمية النسبية لن يؤثر على النتيجة النهائية أو الغرض الذي يستخدمه المستخدمون التقارير من أجله.</p>	<p>الدليل</p>
<p>العمود 1</p> <p>تحديد المقياس المرجعي المناسب عند تحديد الأهمية النسبية المخططة لموضوع الرقابة محل التقدير. في المثال الوارد، فإن المقياس المرجعي المختار هو مجموع مبالغ المدفوعات. ويحتاج المراقب، عند اختيار هذا المقياس المرجعي، إلى النظر فيما إذا كان هذا البند ضروريًا بالنسبة للمستخدمين أم لا. ويمكن تسجيل سبب اختيار المقياس المرجعي وفقًا لذلك في الصف الأول المخصص لتسجيل التعليقات المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية الشاملة.</p>	
<p>العمود 2</p> <p>تحديد الحد الأساسي للأهمية النسبية ويعتمد الحد الأساسي على سياسة الجهاز الأعلى للرقابة ويمكن أن يكون على سبيل المثال بين 0.5% إلى 2% أو 1% إلى 5% وقد يعتمد هذا أيضًا على نوع المقياس المرجعي المختار من موضوع الرقابة ككل.</p>	
<p>العمود 3</p> <p>انطلاقًا من الحد المذكور، حدد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على إجمالي قيمة السكان للوصول إلى مقدار الأهمية النسبية (في المثال المحدد هو 5% من مجموع المدفوعات). وسيتم تحديد النسبة المئوية للأهمية النسبية التي يتم تطبيقها من خلال حساسية البنود. وتمثل الحساسية مدى اعتبار البنود "حاسمة" من قبل المستخدمين. ويمكن تحديد النسبة المئوية التي يتم تطبيقها على النحو التالي:</p> <p>حساس للغاية: 1% حساس 2.5% غير حساس 5%</p>	
<p>العمود 4</p> <p>سجل إجمالي حجم المجموعة للمقياس المرجعي المختار المستمد من موضوع الرقابة.</p>	
<p>العمود 5</p> <p>استنبط مقدار الأهمية النسبية بتطبيق النسبة المئوية المختارة (من العمود 3) من إجمالي حجم المجموعة (العمود 4). وهذه هي قيمة الأهمية النسبية المخططة لموضوع الرقابة.</p>	
<p>العمود 6</p> <p>وهكذا يمكن تسجيل مقدار الأهمية النسبية المنقحة، إذا كانت هناك حاجة إلى تنقيح الأهمية النسبية. وللوصول إلى هذه القيمة، كرر نفس العملية المذكورة أعلاه. وباستخدام التقدير المهني، قد يذكر المراقب أيضًا ببساطة قيمة الأهمية النسبية المدققة دون الاضطرار إلى تطبيق النسبة المئوية المنقحة للمجتمع الإحصائي.</p>	
<p>تسجيل التفاصيل المتعلقة بتحديد الأهمية النسبية:</p> <p>1. في أدنى الصف 1، سجل تفاصيل استخدام المقياس المرجعي المختار، وكيفية استنباط القيمة الكلية واستخدامها كمقياس مرجعي.</p>	

<p>2. في أدنى الصف 2، سجل تبرير استخدام النسبة المئوية المختارة. ويعتمد السبب الرئيسي بصفة أساسية على الحساسية. كما قد يعتمد أيضًا على طبيعة الجهة والنظام المالي أيضًا.</p> <p>3. في أدنى الصف 3، سجل سبب مراجعة الأهمية النسبية، وذلك لتتبع سبب مراجعة قيمة الأهمية النسبية، وسبب الحاجة لمراجعتها.</p> <p>ضمن الأهمية النسبية الكيفية:</p> <p>1. في الصف 1، سجل التقدير للأهمية النسبية على حسب الطبيعة التي تحتاج إلى العناية بها أثناء الرقابة. ويعد هذا الجانب المحدد ذو أهمية كبيرة في رقابة القطاع العام.</p> <p>2. في أدنى الصف 2، سجل تقدير الأهمية النسبية على حسب السياق الذي يحتاج إلى العناية به أثناء الرقابة. وقد يكون هذا الأمر عدم التزام صغير بيد أنه قد يترك تأثيرًا كبيرًا. راجع الأقسام 4 5 7 والتي تتحدث حول الأهمية النسبية.</p> <p>3. أدنى الصف 3، سجل كيفية تحديد الحد الأساسي الكيفي للأهمية النسبية المتعلقة بموضوع الرقابة في ظل المهمة الرقابية.</p>	
<p>يجب أن يستكمل الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قاموا بحساب الأهمية النسبية والمراجع في النهاية. وعادة ما يكون قائد الفريق هو من يحسب الأهمية النسبية لكن بالتشاور مع مشرف الرقابة. وفي هذه الحالة، يتعين على قائد الفريق التصديق عليها باعتباره المعد لها.</p> <p>ويجب على المراجع، الذي عادةً ما يكون مشرف الرقابة، التصديق على هذه الوثيقة للتأكيد على مراجعتها.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p>

ملحق 4.7: خطة الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
4000.225

اسم الجهة
فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

وتعد مذكرة تخطيط الرقابة وثيقة مركبة تتكون من الأجزاء التالية:

الجزء أ:

أقسام مذكرة التخطيط
1. المقدمة
2. نبذة عن الجهة
3. نوع ارتباط رقابة الالتزام
4. الموضوع ونطاق الرقابة ومعاييرها
5. تحليل الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر
6. المخاطر المتأصلة

7. مخاطر الرقابة
8. مخاطر الاحتيال
9. مجموعة نتائج تقييم المخاطر في سجل المخاطر
10. تقدير الأهمية النسبية
11. انتقاء العينات

الجزء ب: نهج الرقابة والإجراءات المعتمد اتخاذها في الرقابة

5	4	3	2	1
إجراءات الرقابة التي يجب الاضطلاع بها	مصادر الأدلة	المعايير	الهدف	المخاطر المحددة (من سجل المخاطر)

الجزء ج: الترتيبات الإدارية

الجدول: تخصيص الموارد (بالساعات)

إجمالي ساعات الموازنة					مراحل المهام الرقابية
الإجمالي	الإدارة	المشرف	قائد الفريق	المراقب	
التخطيط					
					التقييم المبدئي
					إعداد ملف المراقبة
					فهم الجهة وتنفيذ تقييم المخاطر
					إعداد خطة الرقابة
					وغيرها
					الإجمالي
تنفيذ الرقابة (جمع الأدلة وتقييمها)					
					اجتماع البدء
					اختبار الضوابط
					الاختبارات الجوهرية
					مراجعة السياسات
					تنفيذ جميع الإجراءات
					أخرى
					الإجمالي
إعداد التقارير					
					إعداد خطاب الإدارة
					إعداد التقارير الخاصة بالرقابة مدعمة بالاستنتاج أو الرأي.
					الإجمالي
					الإجمالي الكلي

الجزء د: جدول المراقبة

مراحل الرقابة	التاريخ المحدد	تاريخ الإنجاز	التعليقات
خطة الرقابة			
إعداد			
مراجعة			
وافقت عليها الإدارة			
تنفيذ الرقابة العمل الميداني			
البدء			
إكمال			
إعداد التقارير الخاصة بالرقابة			
أعد مسودة التقرير			
راجعها			
وافقت عليها الإدارة			
إصدار تقرير الرقابة المالية			

الجزء هـ: تكوين فريق الرقابة ومتطلبات الاختصاصي

اسم المراقب	المسمى	دور التكليف
المراقب-1		قائد الفريق
المراقب-2		عضو الفريق
المراقب-3		عضو الفريق
المراقب-4		المشرف

استكمال نموذج مذكرة التخطيط للرقابة: الدليل المقترح للعملية

<p>إن ورقة العمل هي أساس لتوثيق مذكرة التخطيط التي سيرفعها الفريق للإدارة من أجل الموافقة عليها. إذ أنها تحتوي على إستراتيجية الرقابة وخطتها. ويتم تحديد استراتيجية الرقابة من خلال استخدام ورقة العمل في الملحق 4.1 ويجب إضافة المدخلات الواردة من هذا الملحق لمذكرة التخطيط، المكونة من خمسة أجزاء، من أ إلى هـ، كما هو موضح في نموذج مذكرة الرقابة. وقد جرى شرح عملية استكمال النموذج في الأجزاء الخمسة جميعها بالإضافة إلى مذكرة التخطيط أدناه</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.131</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة</p>
<p>يعد هذا الجزء هو الجزء السردي في المذكرة الذي يأخذ المدخلات الواردة من استراتيجية الرقابة وأوراق العمل بالملحق 4.1 إلى 4.4</p>	<p>الدليل</p>
<p>الجزء أ: المقدمة</p> <p>كتابة مقدمة قصيرة عن المهمة الرقابية وصلاحيات الأجهزة العليا للرقابة والمستخدمين المستهدفين. وتوثيق المؤسسة الخاضعة للرقابة. إذ يستهدف هذا الفصل تسجيل نتائج الأعمال المعتادة بما في ذلك الأنشطة الرئيسية والتشريعات الرئيسية لمتطلبات إعداد التقارير (المستخدمون المستهدفون)، إلخ.</p>	
<p>نبذة عن الجهة</p> <p>كتابة وصف تفصيلي عن الجهة الخاضعة للرقابة بما في ذلك الإطار التنظيمي للرقابة والأطراف ذات الصلة والتغييرات وجوانب الموضوع التي تغطيها عملية الرقابة الجوهرية، والمبالغ النقدية، وأحدث التغييرات والمستجدات ذات المغزى التي يمكن أن تحدث تأثيراً على الرقابة توثيق التشريعات ذات الصلة التي تلزم قيام الجهاز الأعلى للرقابة برقابة موضوع محدد على موضوع معين محل النظر. راجع الملحق 4.1: 2.1.</p>	
<p>نوع الارتباط</p> <p>المرجع في الملحق 4.1.2 توثيق نوع التعامل المخطط له، على سبيل المثال، مستوى التأكيد والتأكيد المعقول، في حالة ارتباط التأكيد أو ارتباط التقرير المباشر. توضيح أسباب القرار المتخذ بشأن نوع الرقابة وفي أغلب الحالات يكون ارتباط إعداد تقارير مباشرة حول التأكيد المنطقي.</p>	
<p>الهدف من الرقابة</p> <p>اكتب هدف الرقابة هنا. ومن ثم وثّق كيف أن تحديد هدف الرقابة إما لإبداء رأي أو تقديم استنتاج متعلق بالجهة/الموضوع. ما هو السؤال الذي تريد المهمة الرقابية الإجابة عليه؟ يمكن أن يعتمد هذا الأمر إما على أن يكون إعداد تقارير مباشرة أو ارتباط التأكيد.</p>	
<p>الموضوع والنطاق والمعايير</p> <p>اكتب الموضوع الخاص بالمهمة الرقابية بناءً على مجالات الرقابة المحددة أو الجهة المذكورة أعلاه. يتعين أن يكون الموضوع قابل للتحديد ويمكن تقييمه وفقاً لمعايير الرقابة المناسبة. وفي نفس الوقت، اكتب نطاق الرقابة وتحديد المعايير بناءً على التحليل. وضح بالتفصيل من أين اشتقت معايير الرقابة وأعرض أسئلة الرقابة الرئيسية ومعايير الرقابة ذات الصلة. الرجوع إلى الملحق 4.1.</p>	
<p>تحليل الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر</p> <p>اكتب إجراءات تقييم المخاطر المتبعة، بناءً على القسم 4.5 من الفصل 4 يعد هذا تقييماً مبدئياً للمخاطر (على سبيل المثال، التغييرات في أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة مع النتائج النهائية لتقييم المخاطر المركبة والتأكيد المتحصل). اذكر المعلومات الكلية الناتجة عن فهم الجهة وفهم الرقابة الداخلية. راجع الملحق 4.2، 4.3، و4.4</p>	
<p>المخاطر المتأصلة</p> <p>سيعتمد تقييم المخاطر المتأصلة (IR) على التقييم الشامل للجهة/موضوع الرقابة. ويتعين أن توضع موضوعات أخرى مثل "جميع الجهات الحكومية" جنباً إلى جنب مع المخاطر المتأصلة في جانب الموضوع في الاعتبار. راجع الأقسام 4.5.3 من الفصل 4. أدرج جميع المخاطر المتأصلة.</p>	
<p>مخاطر الرقابة</p> <p>اكتب تقييم عن مسؤوليات الرقابة الشاملة بناءً على نتائج فهم موضوع الرقابة والتقييم المبدئي لمخاطر الرقابة. ارجع القسم 4.5.3 من الفصل 4</p>	

	<p>مخاطر تقييم</p> <p>اكتب مخاطر الاحتيال المحددة. يتعين أن يكون مصدرها نموذج أوراق العمل المكتمل بالملحق 4.4. راجع الأقسام 4.5.3 من الفصل 4.</p> <p>نتيجة تقدير المخاطر المركبة</p> <p>وبناءً على نموذج التأكيد، قم بتوثيق نتائج تقييم المخاطر المركبة والتأكيد الجوهري المطلوب لإعطاء التأكيد المعقول لموضوع الرقابة.</p> <p>الأهمية النسبية</p> <p>راجع الملحق 4.1 حول تقييم الأهمية النسبية. يجري مراعاة كل من الأبعاد الكمية والكيفية للأهمية النسبية وتوثيقها راجع الأقسام 4.6 من الفصل 4 يجب أن تتبع المدخلات من نموذج أوراق العمل بالملحق 4.6 ضبط الأهمية النسبية عند التخطيط</p> <p>انتقاء العينات</p> <p>اعط وصفاً تفصيلياً لكل من نهج العينة، والمعدل المقبول لعدم الالتزام ومعدل عدم الالتزام بالمجتمع الإحصائي والعينات الإحصائية ووحدة العينة وحجم العينة وطريقة اختيار العينات. راجع الأقسام 4.7 من الفصل 4</p>
<p>الدليل</p>	<p>الجزء ب: نهج الرقابة والإجراءات المعتمد اتخاذها في الرقابة</p> <p>المخاطر المحددة</p> <p>ومن الملحق 4.5 بخصوص نموذج سجل المخاطر، أدرج جميع المخاطر لعدم الالتزام المادي هنا في هذا العمود</p> <p>مثال على أحد المخاطر المحددة: قد لا تملك وزارة الصحة سياسة توريد المشتريات الموافق عليها رسمياً و/أو كتيب تشغيل التوريدات وإذا كان لديها ما سبق، فقد لا تتفق السياسة مع القوانين واللوائح ذات الصلة.</p> <p>الهدف</p> <p>اكتب ما تهدف المهمة الرقابية إلى تحقيقه من خلال فحص تلك المخاطر. مثال: بخصوص المخاطر المذكورة أعلاه، تهدف المهمة الرقابية إلى تحديد ما إذا كان لدى وزارة الصحة سياسة توريد المشتريات الموافق عليها رسمياً أم لا، ثم التأكيد بعد ذلك على ما إذا كانت السياسة متسقة مع القواعد واللوائح التنظيمية الحكومية.</p> <p>المعايير</p> <p>يتم تعريف جميع المعايير المعمول بها بالتفصيل في الجزء أ. ويجب ذكر المعايير المحددة التي ينبغي للجهة الالتزام بها هنا.</p> <p>مثال: وبخصوص المخاطر المذكورة أعلاه، ستقيس المهمة الرقابية الحالة الفعلية في ضوء القسم 3: والجزء د1 (ب) T12013 الخاص باللوائح لتوريد المشتريات، وتحدد ما إذا كانت وزارة الصحة قد التزمت به أم لا.</p> <p>مصادر الأدلة</p> <p>اكتب قائمة بالمصادر الممكنة للأدلة الرقابية.</p> <p>مثال: وبخصوص المخاطر المذكورة أعلاه، فإن مصادر الأدلة الممكنة هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> -سياسة وزارة الصحة -سياسات الحكومة وتعليماتها -محاضر الاجتماع <p>إجراءات الرقابة التي يجب الاضطلاع بها</p> <p>اكتب عن إجراءات الرقابة التي يخطط الفريق لتأكيد ما سواء كانت الظروف في حالة اتساق مع المعايير أم لا.</p> <p>مثال: استفسر من الموظفين ووثق المناقشات المتعلقة بإطار سياسة وزارة الصحة بشأن توريد المشتريات. كما ينبغي لك مراجعة السياسات وملاحظة عدم الالتزام لمزيد من المناقشات مع العميل.</p>
<p>المرشد</p>	<p>الجزء ج: الترتيبات الإدارية</p> <p>يوثق هذا الجزء تنظيم الأعمال الرقابية وإدارته، وإعداد التقارير وترتيبات التواصل مع الطرف المسؤول، على سبيل المثال اجتماعات البداية والنهاية.</p> <p>العمود 1</p> <p>مراحل الرقابة: قم بتضمين المراحل الرئيسية والفرعية للرقابة. وقد يدرس فريق الجهاز الأعلى للرقابة المراجعة بناءً على مرحله الفرعية.</p> <p>العمود 2</p> <p>أدخل مجموع ساعات الموازنة، على سبيل المثال، يوميات الأشخاص أو الساعات المطلوبة لإكمال المهمة الرقابية. ويعد هذا تقديرًا يحتاج إلى تعديل وفقاً للسيناريوهات المحددة للجهاز الأعلى للرقابة. وسيساعد هذا إدارة الجهاز الأعلى للرقابة على تخصيص الموارد والتخطيط للرقابة بطريقة منتظمة. اكتب عدد الساعات أو الأيام، مع الأخذ في الاعتبار موقف وممارسات الجهاز الأعلى للرقابة الخاص بك.</p> <p>الجزء د: الجدول الزمني للرقابة:</p>

يحتوي على تفاصيل التواريخ سابقة التخطيط لإجراء المهمة الرقابية. أثناء إجراء المهمة الرقابية، قد يكون هناك بعض التغييرات، لذا فإن الجزء الخاص بـ "التاريخ المحقق" سوف تتم تعبئته لاحقاً، وتُضاف التعليقات استناداً إلى تقدم الرقابة.

الجزء هـ: تكوين فريق الرقابة ومتطلبات المتخصصين:

يتضمن تفاصيل عن موظفي الرقابة العاملين من أجل مهمة محددة. إذا كانت هناك أي ضرورة لخدمات المراقبين أو الخبراء أو الاختصاصيين، فإن هذه الضرورة يجب أن تُفصل من ناحية "لماذا" و "ما هو النطاق" الذي سيستخدمه المراقب للمهمة الرقابية.

مسودة

ملحق إضافي 4-أ:

الغرض	أسئلة يجب مراعاتها عند إجراء تقييم لمخاطر الاحتيال لأي جهة
المرجع	القسم 4.5.3

المسلسل	أسئلة يجب طرحها أثناء إجراء تقييم مخاطر الاحتيال
1	هل تضع الجهة الخاضعة للرقابة إطار عام لمراقبة حالات الاحتيال والفساد؟ يُقصد بإطار رقابة الاحتيال النظام الذي يحتوي على إجراءات متناسقة تم وضعها لمنع حالات الاحتيال وكشفها والتعامل معها.
2	هل يوجد تكامل بين السياسات والإجراءات المتعلقة بمنع الاحتيال والفساد والكشف عنهما مع بعضهما البعض ويعملان بطريقة متكاملة ومحكمة؟
3	هل أسهم جميع المستخدمين ذوي الصلة في صياغة ووضع السياسة الشاملة المتعلقة بمنع الاحتيال والفساد والكشف عنهما؟
4	هل تتعامل السياسة الشاملة مع العوامل المتعلقة بالاحتيال، مثل قواعد السلوك الأخلاقية للمديرين، وتقييم مخاطر الاحتيال، والضوابط الداخلية المعتمدة على المخاطر، وعمليات إعداد التقارير الداخلية، وعمليات إعداد التقارير الخارجية، والإفصاح عن المصلحة العامة، وقواعد السلوك المهني، وتثقيف الموظفين وتوعيتهم، ووعي المجتمع والعملاء؟
5	هل تعكس السياسة الشاملة أو أي سياسات أو إجراءات ذات صلة الاحتياجات المحددة للجهة الخاضعة للرقابة
6	هل تجري مراجعة إطار رقابة الاحتيال بشكل دوري؟ ومتى كانت آخر مرة تمت مراجعة الإطار فيها؟
7	هل يوجد منهج مُنظم لتطبيق التوصيات المهمة لعمليات المراجعة؟
8	هل جرى وضع التوصيات المتعلقة بالتغييرات أو التحسينات على السياسة وإجراءات التشغيل في الأولويات أو جرى تنفيذها؟
9	هل تنفذ الجهة اتصالات وبرامج ذات فعالية لزيادة الوعي بأطر رقابة الاحتيال الخاصة بها؟
10	هل يُمكن لكافة الأطراف الحصول على أطر عمل الجهة بسهولة ويسر؟
11	هل توضح جميع أطر العمل وعناصرها التزام الإدارة العليا بمبادئ الجهة وسياساتها؟
12	هل يوجد شخص / جهة مؤسسية تتولى زمام "الملكية" أطر رقابة الفساد والاحتيال؟

جدول حجم العينة الإحصائية لمستوى الثقة ونسبته المئوية 95%

الأهداف

القسم 4.7.3

المرجع

معدل عدم الالتزام المقبول											
20%	15%	10%	9%	8%	7%	6%	5%	4%	3%	2%	معدل عدم الالتزام المتوقع
14	19	29	32	36	42	49	59	74	99	149	0.00%
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	236	0.25%
22	30	46	51	58	66	78	93	117	157	313	0.50%
22	30	46	51	58	66	78	93	117	208	386	0.75%
22	30	46	51	58	66	78	93	156	257	590	1.00%
22	30	46	51	58	66	78	124	156	303	1030	1.25%
22	30	46	51	58	66	103	124	192	392		1.50%
22	30	46	51	77	88	103	153	227	562		1.75%
22	30	46	68	77	88	127	181	294	846		2.00%
22	30	61	68	77	88	127	208	390	1466		2.25%
22	30	61	68	77	109	150	234	513			2.50%
22	30	61	68	95	109	173	286	722			2.75%
22	30	61	84	95	129	195	361	1098			3.00%
22	30	61	84	112	148	238	458	1936			3.25%
22	40	76	84	112	167	280	624				3.50%
22	40	76	100	129	185	341	877				3.75%
22	40	89	100	146	221	421	1348				4.00%
30	40	116	158	240	478	1580					5.00%
30	50	179	266	532	1832						6.00%
37	68	298	585								7.00%
37	85	649									8.00%
44	110										9.00%
50	150										10.00%
88	576										12.50%
193											15.00%
720											17.50%

المصدر: المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (AICPA)، دليل عملية الرقابة، انتقاء العينات الرقابية 1 مارس 2014

الملحق الإضافي 4-ج:

الأهداف	جدول تقييم نتائج عينة إحصائية
المرجع	القسم 4.7.3

معدل عدم الالتزام العلوي لمستوى الثقة 95%:

العدد الفعلي لحالات عدم الالتزام التي تم اكتشافها											
حجم العينة	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4
300	1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.6
400	0.8	1.2	1.6	2.0	2.3	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9	4.3
500	0.6	1.0	1.3	1.6	1.9	2.1	2.4	2.7	2.9	3.2	3.4

المصدر: المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (AICPA)، دليل عملية الرقابة، انتقاء العينات الرقابية 1 مارس 2014

مسودة

الفصل 5

جمع الأدلة وتقييمها

المحتويات

- 5.1 المقدمة
 - 5.2 أدلة الرقابة
 - 5.3 جمع أدلة الرقابة
 - 5.4 تقييم أدلة الرقابة
 - 5.5 صياغة الاستنتاج
 - 5.6 إبلاغ نتائج الرقابة
 - 5.7 إجراء ارتباطات التأكيد المحدود
 - 5.8 الخلاصة
- الملاحق: نماذج أوراق العمل للفصل 5

5.1 المقدمة

تناولنا بالنقاش -في الفصل السابق- التقديرات الأولية في التخطيط وعمليات التخطيط، فقد انتقل المراقبون إلى مرحلة تنفيذ الرقابة بعد انتهائهم من مراجعة المحتويات والمعايير والنطاق واستراتيجية الرقابة المالية وخطتها. وبناءً على إجراءات الرقابة المحددة في خطة الرقابة المالية، قام المراقبون بجمع أدلة الإثبات وتقييمها كجزء من تنفيذ الرقابة. يوضح هذا الفصل الاعتبارات الأساسية للمراقبين في جمع أدلة الإثبات وتقييم الأدلة في ارتباط التأكيد المعقول. وفي نهاية الفصل، يتم تقديم التوجيهات المتعلقة بإجراء ارتباطات التأكيد المحدود.

5.2 أدلة الرقابة

يُقصَد بأدلة الإثبات المعلومات التي يستخدمها المراقب في الوصول إلى النتائج التي استند عليها رأي المراقب واستنتاجه الشامل. عادةً لا يفحص المراقبون جميع المعلومات المتاحة، فهذا لن يكون عملياً وسيكون مكلف للغاية وغير ضروري، إذ يمكن التوصل إلى الاستنتاجات والآراء عن طريق استخدام العينات المنتقاة وغيرها من أساليب اختيار العناصر التي سيتم فحصها. علاوة على ذلك، عادةً ما تكون أدلة الإثبات الموجودة مقنعة (أي توجيه المراقب في اتجاه محدد) بدلاً من كونها شاملة (أي تقديم إجابة قاطعة).

يضع المراقبون الإجراءات المناسبة ويُنفذونها للوصول إلى أدلة إثبات كافية ومناسبة لتكوين رأي أو استنتاج يتعلق بما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق من جميع النواحي وكذلك مع المعايير المحددة، كما ينبغي للمراقبين تحديد متى يكون دليل الإثبات كافياً ومناسباً لتقديم أساس يستند عليه الاستنتاج أو الرأي حتى يشمل ذلك نطاق الرقابة. تعد الكفاية والملاءمة مسألتين مترابطتين. ينبغي ممارسة التقدير المهني والشك وفقاً لكمية (الكفاية) ونوعية (الملاءمة) الأدلة المتوفرة عند إجراء الارتباط، لاسيما عند تحديد طبيعة إجراءات الرقابة التي سيجري اتخاذها ومداهما وتوقيتها.

أثناء التخطيط للرقابة، يُحدد المراقبون مخاطر الرقابة وغيرها من المخاطر ويضعونها في الاعتبار أثناء جمع أدلة الإثبات. كثيراً ما سيحتاج المراقب إلى مقارنة هذه الأدلة بأدلة الإثبات المستمدة من مصادر مختلفة ودمجها معاً لكي تفي الأدلة بمتطلبات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة. يتم تحديد طبيعة أدلة الإثبات الأساسية ومصادرها بواسطة الآتي:

- مستوى التأكيد الواجب تقديمه
- المعايير
- الأهمية النسبية
- موضوع الرقابة
- نطاق الرقابة

5.2.1 كفاية أدلة الإثبات: الكمية

الكفاية هي معيار كمية الأدلة اللازمة لدعم نتائج الرقابة والاستنتاجات. لا توجد صيغة للتعبير بشكل مطلق عن مقدار الأدلة التي يجب اعتبارها كافية، ولتقييم كفاية الأدلة، يحتاج المراقب إلى تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة كافية لإقناع الشخص المطلع بمنطقية النتائج أم لا.⁴⁴

ترتبط كمية أدلة الإثبات اللازمة بطبيعة المهمة الرقابية. على سبيل المثال، يحتاج المراقب إلى الحصول على أدلة أكثر من الأدلة اللازمة في ارتباط التأكيد المحدود لصياغة استنتاج ذي تأكيد معقول.⁴⁵ عادةً ما يتطلب نطاق الرقابة الأكثر شمولاً أدلة إثبات أكثر من تلك الأدلة اللازمة في النطاق الأكثر ضيقاً.

تتأثر أيضاً كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر الرقابة (فعلى سبيل المثال، كلما زادت المخاطر، زادت الأدلة المطلوبة على الأرجح)، كما تتأثر أيضاً بنوعية هذه الأدلة (فعلى سبيل المثال، كلما زادت جودة الأدلة، قلت الأدلة المطلوبة).⁴⁶ ولكن تذكر أن الحصول على كثير من الأدلة قد لا يعوض تدني الجودة.⁴⁷

يتأثر التقدير المهني للمراقب بما يعتبر دليلاً مناسباً وكافياً بالعوامل على النحو التالي:

- أهمية وجود عدم التزام محتمل أو انحراف الالتزام احتمال وجود تأثير جوهري على المعلومات حول موضوع الرقابة، إما بشكل فردي أو عند إدخالها مع عدم التزام محتمل آخر.
- مدى فعالية ردود الأطراف المسؤولة لمواجهة المخاطر المعروفة لكل من عدم الالتزام أو الانحراف عنه.
- الخبرة المكتسبة خلال عمليات الرقابة السابقة المتعلقة بحالات عدم الالتزام المحتملة المماثلة أو الانحراف عن الالتزام.
- نتائج إجراءات الرقابة المنفذة، ويشمل ذلك ما إذا كانت تحدد هذه الإجراءات عدم التزام معين أو انحراف عن الالتزام.

44 المعايير 4000.147

45 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.146 ISSAI

46 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.151 ISSAI

47 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.152 ISSAI

- مصدر المعلومات المتاحة ومدى موثوقيتها.
- الاقتناع بالأدلة.
- استيعاب الطرف المسؤول وبيئته.

5.2.2 ملائمة أدلة الإثبات: الجودة

الملاءمة هي مقياس جودة أدلة الإثبات. يشمل ذلك الصلة والصلاحية والموثوقية.⁴⁸

تشير **الملائمة** إلى مدى العلاقة المنطقية التي تتمتع بها الأدلة ومدى أهميتها بالنسبة للقضية المثارة، ولكي تكون الأدلة ذات صلة، يجب أن تساعد في الإجابة على الهدف الرقابي الفردي، كما تتطلب الصلة أيضًا انطباق الأدلة على الفترة التي يجري مراجعتها.

تشير **المصادقية** إلى مدى اعتماد الأدلة على أسس معقولة أو منطقية لقياس الأمور الخاضعة للتقييم، ويمكن القول بعبارة أخرى أن المصادقية تشير إلى مدى تعبير الأدلة عما يفترض التعبير عنه.

تشير **الموثوقية** إلى مدى اعتماد أدلة الإثبات التي تم جمعها والوصول إليها عن طريق سبل تتسم بالشفافية وقابلة للتكرار. تكون الأدلة موثوقة إذا كانت تلبى متطلبات المصادقية الضرورية. تتأثر موثوقية أدلة الإثبات بمصدرها—سواء كان داخل الجهة محل الرقابة أو خارجها، والنوع—سواء كان ماديًا أو وثائقيًا أو شفهيًا أو تحليليًا، ويعتمد على الظروف التي تم الحصول عليها في إطارها.

على الرغم من وجود بعض الاستثناءات، توضح التعميمات المفيدة التالية أن أدلة الإثبات أكثر موثوقية في الحالات التالية:

- عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج الجهة (مثل الحصول على التأكيد من طرف آخر)، على النحو المفترض لاستخلاصها داخليًا.
- عندما تكون خاضعة لضوابط فعالة ذات صلة إذا تم استخلاصها داخليًا.
- عندما يتم الحصول عليها مباشرة من المراقب (أي ملاحظة تطبيق المراقبة) بدلاً من الحصول عليها بطريقة غير مباشرة (أي طرح تساؤلات عن تطبيق المراقبة الداخلية).
- عندما تكون في الصيغة الوثائقية، سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو وسيط آخر، بدلاً من التصريحات اللفظية.
- عندما تكون وثائق أصلية بدلاً من أن تكون نسخ مصورة.

5.2.3 الاعتبارات الهامة الأخرى المتعلقة بأدلة الإثبات

يتحقق مزيد من التأكيد عادةً من الأدلة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة، أو ذات الطبيعة المختلفة، أكثر من تلك التي تم الحصول عليها من مصدر واحد، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة قد يُقوي أدلة أخرى أو قد يُشير لعدم موثوقية إحدى الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد. في الحالات التي يتعارض فيها الدليل الذي تم الحصول عليه من أحد المصادر مع الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر آخر، يلزم المراقب تحديد الإجراءات الإضافية المطلوبة لتسوية هذا التعارض.

يجب إيلاء اهتمام خاص للوثائق السرية. إذا تم تصنيف الوثائق التي تصدرها الإدارة على أنها سرية، سيناقش المراقب أو مشرفه، على مستوى ملائم، كيفية استغلال هذه المعلومات السرية على نحو أمثل. التعامل مع المعلومات والتوثيق المتعلق بحالات الاحتيال التي تم اكتشافها أو الاشتباه بها بعناية خاصة.

ينبغي على المراقب توثيق أدلة الإثبات في أوراق العمل، وتتضمن هذه الأدلة العمل الذي تم إجراؤه والنتائج والاستنتاجات والأسباب المنطقية للقرارات الرئيسية. يجب عدم تضمين المعلومات غير المتصلة بالعمل المنفذ أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

5.3 جمع أدلة الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.144: يخطط المراقب ويقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية لصياغة الاستنتاجات ذات مستوى التأكيد المحدد.

تعد عملية الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عملية منهجية ومتكررة نظرًا لكونها تتضمن:

- جمع الأدلة عن طريق تنفيذ إجراءات المراقبة المناسبة على النحو المخطط له.
- تقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها من حيث الكفاية (الكمية) والملاءمة (النوعية).

⁴⁸ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.148.

- إعادة تقييم المخاطر وجمع مزيد من الأدلة حسب الطلب.

وبينما المراقب ينفذ إجراءات الرقابة المخطط لها، دليل الإثبات -الذي تم الحصول عليه- يقود المراقب إلى تعديل طبيعة إجراءات الرقابة المخطط لها أو توقيتها أو مداها. قد تأتي معلومات لذهن المراقب تختلف كثيرًا عن المعلومات التي استندت عليها تقييمات المخاطر منذ البداية، على سبيل المثال، مدى الانحراف الذي يكتشفه المراقب من خلال تنفيذ إجراءات المراقبة قد يغير حكمه بخصوص تقييمات المخاطر، وقد يشير أيضًا إلى ضعف المادة في المراقبة الداخلية. ينبغي على المراقب في مثل هذه الظروف إعادة تقييم إجراءات المراقبة المنظمة بناءً على اعتبارات تمت مراجعتها من المخاطر المقدرة.

5.3.1 تنفيذ إجراءات الرقابة

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.158: يختار المراقب مزيج من تقنيات الرقابة لكي يتمكن من صياغة استنتاجات بواسطة مستوى التأكيد المحدد.

تقنيات جمع الأدلة

يمكن الحصول على الأدلة في مرحلة فحص الرقابة عن طريق إجراء مجموعة متنوعة من التقنيات. ينبغي للمراقب إصدار تقديرًا بشأن الطريقة (أو مزيج من الطرق) للحصول على أدلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب، ويجب أن يوازن موثوقية الأدلة مقابل تكلفة الحصول عليها. وهذه التقنيات هي:⁴⁹

- الملاحظة
- الفحص
- الاستفسار
- التأكيدات الخارجية
- إعادة الأداء
- إعادة الحساب
- الإجراءات التحليلية
- اختبار الضوابط الرئيسية
- الاختبار الموضوعي

تتطوي **الملاحظة** على النظر في أحد العمليات أو الإجراءات التي ينفذها الآخرون. توفر الملاحظة أدلة إثبات على أداء عملية أو إجراء ما، ولكنها تقتصر على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وفي الحقيقة إن الملاحظة قد تؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.⁵⁰ على سبيل المثال، عند تنفيذ رقابة الالتزام، قد تتضمن النظر في كيفية تنفيذ تقديم العطاء أو ملاحظة كيفية تقديم مدفوعات الاستحقاقات فعليًا.

يتضمن **الفحص** دراسة الكتب أو السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، إما ذات صيغة ورقية أو إلكترونية أو الفحص المادي. يراعي المراقب درجة الاعتماد على أي وثائق تم فحصها ويبقي واعيًا لخطر الاحتيال واحتمالية عدم صحة تلك الوثائق.⁵¹ عند القيام بفحص رقابة الالتزام، على سبيل المثال، يجب تضمين مراجعة ملفات الحالة/الوثائق ذات الصلة لتحديد ما إذا كان المستفيدون من الاستحقاقات قد استوفوا متطلبات الأهلية، أو فحص أحد الأصول مثل الجسر أو المبنى لتحديد ما إذا كان يتوافق مع مواصفات البناء المعمول بها.

يتضمن **الاستفسار** الحصول على معلومات من أفراد معينين داخل الجهة محل الرقابة وخارجها. بناءً على موضوع الرقابة ونطاقها، فإن المقابلات والاستبيانات وحدها لن تكون في معظم الحالات أدلة كافية ومناسبة. تشمل طرق جمع أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة التي يجب النظر فيها، على سبيل المثال، الوثائق المكتوبة التي يتم الحصول عليها من الجهة محل الرقابة.⁵² يُستخدم الاستفسار على نطاق واسع في عمليات الرقابة وإتمام الإجراءات الرقابية الأخرى، على سبيل المثال، عند مراقبة العمليات التي يتم تنفيذها، مثل عملية دفع الاستحقاقات داخل البلد/الدولة، ويمكن الاستفسار من المسؤولين عن كيفية التعرف على اللوائح ذات الصلة وتفسيرها، بما في ذلك التعديلات والتحديثات التي تطرأ على تلك اللوائح.

49 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.160.

50 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.161 ISSAI.

51 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.162.

52 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.163 ISSAI.

تستخدم الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية وسيلة طرح الاستفسارات على النحو الموضح في القوانين التي تنظم إجراءات الرقابة، وقد يتضمن هذا إعداد المراسلات الكتابية وإرسالها إلى الأشخاص المسؤولين ذوي الصلة الذين يسألون عن معلومات محددة يعتبرها فريق الرقابة ضرورية في دعم الاستنتاجات.⁵³

يوفر **التأكيد الخارجي** أدلة الإثبات التي حصل عليها المراقب باعتباره رد كتابي مباشر إلى المراقب من طرف آخر، وبالتالي، يحصل المراقب على الملاحظات مباشرة من المستفيدين أو الأطراف الثالثة غير المستفيدين التي تفيد بتلقيهم للمنح أو الأموال الأخرى التي تؤكد الجهة محل الرقابة على دفعها، أو التأكد من أن استخدام الأموال للغرض المحدد المنصوص عليه في شروط المنحة أو اتفاقية التمويل.⁵⁴

تتضمن **إعادة الأداء** اتخاذ نفس الإجراءات -على نحو مستقل- التي اتخذتها الجهة محل الرقابة بالفعل، والضوابط التي تم اتخاذها بشكل أساسي كجزء من المراقبة الداخلية للجهة. يمكن تنفيذ إعادة الأداء يدويًا أو باستخدام تقنيات رقابية بمساعدة الكمبيوتر، كما يكون هناك حاجة إلى الخبراء الخارجيين عندما تتضمن العملية مسائل عالية التقنية.⁵⁵

تتكون **إعادة الحساب** من التحقق من دقة الوثائق أو السجلات رياضياً، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب إما يدويًا أو إلكترونياً.⁵⁶ وفيما يلي بعض الأمثلة على إعادة الأداء:

- مراجعة ملفات الحالة الفردية للتأكد من اتخاذ الجهة محل الرقابة القرارات الصحيحة أو تقديم الخدمة المناسبة وفقاً للمعايير ذات الصلة.
- خطوات عملية إعادة الأداء للتحقق من ملاءمة التأشير أو أدونات الإقامة الصادرة.
- إعادة حساب الخصومات الضريبية على جدول رواتب الموظفين في الوحدات محل الرقابة للتحقق من دفع المبالغ الصحيحة المستحقة في الضرائب.

يمكن استخدام **الإجراءات التحليلية** كجزء من تحليل المخاطر وعند جمع أدلة الإثبات. يمكن جمع أدلة الإثبات إما بمقارنة البيانات أو التحقق من التقلبات أو تحديد العلاقات التي تبدو غير متناسقة مع ما كان متوقعاً بناءً على البيانات السابقة أو الخبرة السابقة للمراقب، وقد تساعد تقنيات تحليل الانحدار أو غيرها من الأساليب الرياضية مراقبي القطاع العام في مقارنة النتائج الحقيقية بالنتائج المتوقعة. لا يجب أن تكون الإجراءات التحليلية هي التقنية الوحيدة المستخدمة.

في ارتباطات التأكيد المحدود، عادةً ما تكون الإجراءات التحليلية والفحوصات كافية لصياغة استنتاج ذو تأكيد محدود، في حين أنه يجب صياغة استنتاج ذو تأكيد معقول على أساس مزيج من تقنيات الرقابة.⁵⁷

مع ذلك، في الإجراءات التحليلية لرقابة الالتزام، يجوز مساعدة المراقب في تقييم الالتزام في حالات معينة فقط. على سبيل المثال، عندما تخضع المخصصات في إطار خطة المنح للحد الأقصى للقيمة ويكون عدد المتلقين معروفاً، يجوز للمراقب استخدام الإجراءات التحليلية للتحقق مما إذا تم خرق الحد الأقصى المسموح.

يمكن استخدام هذه التقنيات أو مزيج منها في اختبارات الضوابط أو الإجراءات الجوهرية.

يتضمن **اختبار الضوابط الرئيسية** اختبار الضوابط التي وضعتها الإدارة لتقليل مخاطر عدم الالتزام أو خطر حدوث خطأ جوهري في معلومات موضوع الرقابة. بالنسبة لمعظم موضوعات الرقابة، يعد اختبار الضوابط الرئيسية طريقة فعالة لجمع أدلة الإثبات.⁵⁸

يتضمن **الاختبار الموضوعي** المعاملات المفصلة والأنشطة مقابل معايير الرقابة. يجب دائماً تضمين الاختبار الموضوعي في ارتباطات التأكيد.⁵⁹

تتناول الأقسام التالية بالتفصيل كيفية إجراء اختبارات الضوابط والاختبارات الموضوعية عملياً.

إجراء اختبارات الضوابط

يتولى المراقب أداء اختبارات الضوابط لتأكيد التقييم المبدئي للضوابط الرئيسية التي ينوي الاعتماد عليها. ينطوي هدف اختبارات الضوابط على تقييم ما إذا كانت تلك الضوابط الرئيسية تعمل بفاعلية واستمرارية أثناء فترة المراجعة.

إذا أكدت اختبارات الضوابط على تشغيل هذه الضوابط بفاعلية واستمرارية طوال فترة المراجعة، فبالتالي يمكن الاعتماد على هذه الضوابط، ويمكن إجراء اختبار الحد الأدنى. عند اكتشاف عدم تشغيل هذه الضوابط بفاعلية واستمرارية طوال فترة المراجعة، ينبغي للمراقب إعادة تقييم منهج الرقابة وزيادة مدى الاختبار الموضوعي الذي سيتم إجراؤه.

⁵³ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 4000.171

⁵⁴ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 4000.164

⁵⁵ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 4000.165

⁵⁶ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.166

⁵⁷ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 4000.169

⁵⁸ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.168

⁵⁹ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.167

تنطوي التقنيات المستخدمة عمومًا في اختبار الضوابط الرئيسية الملاحظة والتحقيق والفحص وإعادة الحساب أو مزيجًا مما سبق. يوضح الجدول التالي كيفية اختبار فاعلية عمل الضوابط الرئيسية:

الجدول 5.1: كيفية اختبار فاعلية عمل الضوابط الرئيسية

الحصول على الأدلة:	بواسطة إجراء اختبارات الرقابة تلك:
نوعية الضوابط وإدخال البيانات.	<p><u>اختبار ضوابط التطبيق</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • بناءً على التخطيط لضوابط التطبيق وتحديد العمليات الرئيسية والملفات الرئيسية والمواجهة بالوحدات والأنظمة الأخرى والعلاقة مع سجلات المحاسبة وتقارير الإدارة. يجب تحديد أهداف الضوابط (الاكتمال والدقة والمصادقية والوصول المقيد) التي تتناول المخاطر المحددة (الوصول، الإدخال، الرفض، المعالجة) لكل مكون. • يجب تصميم الضوابط الرئيسية على النحو الذي يلائم أهداف الضوابط تلك عن طريق التحقيق والملاحظة والفحص وإعادة الأداء.
الاكتمال والموثوقية الخاصين بالمعاملات اللاتي من المتوقع أن يتم تغطيتهما بواسطة الضوابط.	<p><u>اختبار التأكيدات المعالجة</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • تحديد الضوابط الرئيسية التي تضمن اكتمال وموثوقية المعاملات وتضمن أيضًا فاعليتهما من خلال إعادة الأداء إذا لزم الأمر.
كيفية تطبيق الضوابط، ومدى اتساقها، في أوقات مناسبة طوال الفترة.	<p><u>المتابعة في اختبار الضوابط</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • فهم/توثيق تدفق المعاملات والسياسات وإجراءات المراقبة. • تأكيد العملية والبيانات المستخدمة في الضوابط ووقت المراقبة المحدد. • إجراء مقابلة مع الأفراد الذين يجرّون المراقبة حول نوع المعلومات التي يبحثون عنها وكيفية الكشف عن الأخطاء وعدم الالتزام و/أو الانحرافات وكيفية التعامل معها. <p><u>اختبار البنود الفردية</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • إذا كان المراقب لا يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية عن طريق المتابعة في الاختبار، فبإمكانه استخدام إجراءات المعاينة لاختبار البنود الفردية. • العينة المستخدمة إما للضوابط وحدها (اختبار وحيد الغرض) أو تكون هي نفس العينة التي تم أخذها بغرض الاختبار الموضوعي (اختبار متعدد الأغراض).
تصحيح الأخطاء المكتشفة.	<ul style="list-style-type: none"> • مراجعة الإجراءات التصحيحية والتحقيق في متابعتها.
الأدلة والتوثيق يدعمان تطبيق الضوابط.	<p><u>مراجعة أدلة الضوابط</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • الأدلة على تفويض المعاملة المختارة (توقيع مسؤول التفويض والوحدة المسبقة، إلخ). • أدلة على المراجعة بواسطة مسؤول آخر (الخاصة بالعمليات الحسابية للبيانات الصحيحة، إلخ). • أدلة على التحقق من الالتزام بقواعد الموازنة والشرعية/النظامية/التوثيق.
حساسية ضوابط الإدارة والرصد.	<p><u>اختبار ضوابط الإدارة والرصد</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • ضمان تشغيل ضوابط الإدارة والرصد بانتظام واتساق أثناء فترة المراجعة. • التحقق من قيام الإدارة بتحليل نتائج الضوابط واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر.

الملحق 5.1: يوفر اختبار فاعلية عمل الضوابط نموذج ورق العمل مع دليل العملية لاختبار الضوابط.

إجراء الاختبارات الموضوعية

تم تصميم الإجراءات الجوهرية أثناء مرحلة التخطيط لتكون متجاوبة مع تقييم المخاطر ذات الصلة، وينطوي الغرض منها على الحصول على أدلة الإثبات لتحديد مواطن عدم الالتزام. ومع ذلك، بصرف النظر عن المخاطر المُقيّمة ومستوى الاعتماد، ينبغي على المراقب تصميم الإجراءات الجوهرية واتخاذها (اختبارات التفاصيل) لكل مجال مادي. تشمل اختبارات التفاصيل التي يمكن إجراؤها عادة تلك الموجودة في الجدول 5.2.

الجدول 5.2: الإجراءات الجوهرية

اختبار التفاصيل	المجالات
العمليات الحسابية	إعادة أداء الحسابات المتعلقة بالدعاوى والمنح، إلخ.
تحليل (باستثناء المراجعة التحليلية)	تحليل نتائج العمل عن طريق المراقبين الداخليين والمراقبين الآخرين. تحليل الأساس القانوني والالتزامات القانونية والتزامات الموازنة والأهلية وإجراءات المناقصة
إعادة الأداء	إعادة أداء المعاملات التي تم فحصها/مراقبتها بالفعل
الفحص	<ul style="list-style-type: none"> الأصول المادية العقود الدعاوى تقارير ما قبل المراقبة وما بعدها التقارير الرقابية (الداخلية والخارجية) تقارير الرصد الوثائق الداعمة، كالفواتير ووثائق توريد المشتريات العامة وتحليل التكاليف مقارنة بالفوائد والصور وسجلات المستفيدين
التحقيق والتأكيد	<ul style="list-style-type: none"> التحقيق مع إدارة وفريق عمل الجهة محل الرقابة تعميم الأرصدة البنكية تعميم الحسابات المدينة
الملاحظة	عمليات التحقق في الموقع

يتعين على المراقب إجراء اختبارات للتفاصيل في مرحلة التخطيط، ما لم يتطلب تقييم نتائج اختبارات الضوابط لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت و/أو مدى اختبارات التفاصيل. عند إجراء اختبارات التفاصيل، يتعين على المراقب إيجاد:

- أحد البنود المحددة غير المناسبة لتطبيق إجراءات الرقابة. في هذه الحالة، ينبغي تنفيذ إجراءات الرقابة على بند بديل. على سبيل المثال، يمكن اختيار شيك موقوف عند اختبار أدلة تفويض الدفع. إذا كان المراقب مقتنعاً أن الشيك موقوف بشكل صحيح بحيث لا يشكل خطأ، يتم فحص بديل يتم اختياره بشكل مناسب.
- إذا كان المراقب غير قادر على تطبيق إجراءات الرقابة المصممة على بند محدد نظراً لفقدان الوثائق المتعلقة بذلك البند. إذا تعذر اتخاذ إجراء رقابي بديل مناسب على هذا العنصر، فيعتبر المراقب أن هذا العنصر خاطئاً. كما يراعي ما إذا كانت أسباب عدم القدرة على تطبيق الإجراءات الرقابية المناسبة لها آثار على المخاطر المتأصلة أو مخاطر المراقبة أو على الاعتماد على تمثيل الإدارة.

الملحق 5.2: يوفر تنفيذ إجراءات الرقابة الجوهرية نموذج ورقة عمل مع دليل عملي للاختبار الموضوعي. يرد في الملحق 5.3 نموذج استمارة النتائج من الاختبار الموضوعي مع الدليل العملية.

الشك والتقدير المهني في جمع أدلة الإثبات

تستمر عملية جمع الأدلة حتى يثق المراقب بوجود أدلة كافية ومناسبة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه والذي سيدعم استنتاج أو رأي المراقب.⁶⁰

يتعين على المراقبين الالتزام بالشك المهني طوال عملية الرقابة للحد من المخاطر التالية:

- الإشراف على الظروف غير العادية.
 - المبالغة في التعميم عند استخلاص النتائج من الملاحظات.
 - استخدام افتراضات غير ملائمة في تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما وتقييم النتائج المستخلصة من ذلك.
- يشمل الشك المهني في تقييم الأدلة التي جمعها المراقب إجراء استجواب عن الأدلة غير المتسقة وموثوقية الوثائق والردود على الاستفسارات، كما يشتمل على ملاحظة مدى كفاية الأدلة -التي تم الحصول عليها- وملاءمتها في ظل الظروف.

⁶⁰ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 4000.150

لا يتوقع أن يتجاهل المراقب خبرته السابقة عن المكلفين بتقديم الأدلة من ناحية الصدق والأمانة، ومع ذلك، فالاعتقاد بصدق وأمانة من يقدم الأدلة، لا يعفي المراقب من الشك المهني خلال إجراء المراقبة المالية.

يُطبق التقدير المهني في تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير الرقابة ذات الصلة، وفي اتخاذ قرارات مستنيرة طوال عملية الرقابة. يطبق المراقب التقدير مع التطبيق الخاص بالتدريب والمعرفة والخبرة ذات الصلة بالحقائق والظروف. علماً بأنه تم مناقشة أهمية التقدير المهني في تحديد المخاطر خلال الفصل السابق. ويكون التقدير المهني للمراقب ضرورياً بصفة خاصة للقرارات التالية:

- طبيعة إجراءات المراقبة المستخدمة وتوقيتها ومداهما للوفاء بمتطلبات معايير المراقبة وجمع أدلتها.
- ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة، وما إذا كان الأمر يحتاج لعمل أكثر لتحقيق أهداف معايير الرقابة ذات الصلة. في حالة التأكيد المحدود على رقابة الالتزام بوجه خاص، يتطلب من التقدير المهني تقييم ما إذا تم الحصول على مستوى تأكيد قوي أم لا.
- استخلاص النتائج المناسبة بناءً على الدليل الذي تم الحصول عليه.

مراعاة عدم الالتزام الذي قد ينتهي بأفعال احتيالية وغير قانونية

قد يتعرض المراقب -خلال مسار المهمة الرقابية- إلى حالات من عدم الالتزام التي قد تنتهي بأفعال احتيالية. رغم أن اكتشاف عمليات الاحتيال ليس بالهدف الأساسي لرقابة الالتزام، إلا أنه يجب على المراقبين تضمين عوامل الاحتيال الخفية في تقييمهم للمخاطر والانتباه لمؤشرات الاحتيال عند تنفيذ عملهم.⁶¹ وعندما يحدد المراقب إحدى حالات الاحتيال، يتعين عليه ممارسة العناية المهنية اللازمة والحذر اللازمين للالتزام بالولاية القانونية للجهاز الأعلى للرقابة في مثل هذه الظروف. يجب على المراقب أن يضمن عدم تعارض عمله مع أي إجراءات قانونية أو تحقيقات مستقبلية.

يُقصد بالاحتيال في رقابة الالتزام في الأساس إساءة استغلال السلطة العامة، كما يُقصد به أيضاً إعداد التقارير المزورة الخاصة بقضايا الالتزام. وقد تشكل حالات عدم التزام المؤسسات إساءة استخدام متعمدة من السلطات العامة لمخصصات غير مناسبة. ويشتمل تنفيذ السلطات العامة على اتخاذ القرارات والامتناع عن اتخاذها والأعمال التمهيديّة وتقديم الاستشارة ومعالجة المعلومات وغيرها من الأفعال التي تصب في صالح الخدمة العامة. إن المزايا غير المناسبة هي مزايا ذات طبيعة اقتصادية أو غير اقتصادية ويتم الحصول عليها من خلال إجراء أعمال مقصودة من قبل فرد أو أكثر من الإدارة، أو المسؤولين عن الحوكمة، أو الموظفين، أو أطراف أخرى.

كما هو موضح في الفصل 4، تخطيط رقابة الالتزام، تتضمن العوامل التي تساهم في عملية الاحتيال ما يلي:

- المراقبة الداخلية الضعيفة،
- تجاهل الإدارة للمراقبة الداخلية،
- التواطؤ بين الموظفين،
- التواطؤ بين الموظفين وأطراف أخرى.

يستخدم المراقبون تقنيات مختلفة لجمع الأدلة كما هو موضح أعلاه. قد تُستخدم بعض هذه التقنيات بشكل كبير في تحديد حالات الاحتيال كما هو موضح أدناه.⁶²

الملاحظة: يتولى المراقبون ملاحظة مدى التزام الإدارة والموظفين بالسياسات والإجراءات وعمليات المراقبة الداخلية، وقد تظهر عملية الملاحظة بيئة مراقبة ضعيفة بما في ذلك انعدام الأخلاقيات والسلامة من جانب الإدارة العليا، وهذا من شأنه فرض مخاطر جمة عن التلاعب بالمؤسسة.

الفحص: يتولى المراقبون فحص القيود اليومية بما في ذلك القيم المتداولة بشكل كبير عند إغلاق الحساب أو بالقرب من إغلاقه.

الاستفسار: يعقد المراقبون مقابلات مع أعضاء الإدارة العليا/الموظفين الرئيسيين وملاحظة التغييرات التي تطرأ على سلوك الإدارة والموظفين في إشارة إلى الغش والفساد واحتمالية الخطر والأحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود تلاعب.

المراجعات التحليلية: يقارن المراقبون المعلومات المالية من فترة لأخرى وذلك لتحديد علاقات البيانات المالية غير العادية، وقد تشير الزيادة غير المتوقعة في الإنفاق أو العائدات إلى وجود تلاعب.

يتعين على المراقبين معرفة كيفية استجابة إدارة الجهات محل الرقابة إلى نتائج المراقبة وتقاريرها، ويعد هذا مؤشراً على مدى خطورة الجهة تجاه أمور الالتزام. عندما لا تعطي الإدارة الأهمية اللازمة للمخالفات التي تم التعرف عليها والتي تنعكس في الوثائق بسبب عدم وجود أي معلومات تتعلق بالإجراءات التصحيحية المتخذة، فإن خطر الاحتيال في هذا النوع من البيئة سيكون أعلى. كما يتعين على المراقبين الانتباه إلى تلك الإشارات عند تنفيذ تقييم المخاطر في إجراء المهمة الرقابية.

⁶¹ المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (400.51 و 400.55)

⁶² عوامل الخطر لمراقبي الدولة، جيرري إي سبرات (2009)، مساعد مراقب تشريعي لدى أركانساس للرقابة التشريعية، الولايات المتحدة الأمريكية، يمكنك الاطلاع على البحث كاملاً على الموقع التالي:

http://www.nasact.org/conferences_training/nsaa/conferences/AnnualConferences/2009AnnualConference/PresentationsHandouts/Spratt,%20Jerry.pdf

وإذا شك المراقبون في الأعمال غير القانونية أو التلاعب - عند جمع أدلة الإثبات- يحق للمراقبين تقييم ما إذا كان الدليل متماشياً مع القوانين واللوائح أم لا. بالتعاون مع إدارة الأجهزة العليا للرقابة، يلاحظ المراقب صلاحية الأجهزة العليا للرقابة وسياسات رفع التقارير الداخلية. عندما يجد المراقب تلاعب مشكوك فيه، يتعين عليه معرفة كيفية إبلاغ السلطات المسؤولة وتتبعها لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة.

توثيق العمل الرقابي

يجب تسجيل نتائج اختبار الرقابة في أوراق العمل. ينبغي مناقشة التناقضات والقضايا المتعلقة مع الجهة محل الرقابة والاختلافات التي تم حلها قبل التوصل إلى استنتاجات. ومن الأهمية بمكان بالنسبة للمراقبين فهم الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها في جمع الأدلة. يعد جمع الأدلة مرحلة أساسية في مسار رقابة الالتزام قبل تقييم الاستنتاجات والحصول عليها. وسنتناول بالنقاش هذا الموضوع في الجزء التالي.

5.4 تقييم أدلة الرقابة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.179: يجب على المراقب مقارنة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها مع معايير الرقابة المذكورة لصياغة نتائج الرقابة لاستنتاج (أو استنتاجات) الرقابة.

يناقش الجزء السابق من هذا الفصل إجراءات الرقابة المحددة في عملية تخطيط الرقابة والتي اعتمد عليها المراقبون في جمع أدلة إثبات كافية وملائمة. وتتمثل الخطوة التالية التي تشكل جزءاً من المهمة الرقابية في تقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات. يشرح هذا الجزء من الفصل الاعتبارات الرئيسية التي يراعيها المراقبون في تقييم الأدلة وصياغة استنتاجات الرقابة بالامتنال مع الرقابة في كل من ارتباطات التصديق وارتباط تقرير مباشر.

5.4.1 تقييم الأدلة المُجمعة بواسطة إجراءات الرقابة المختلفة

باستخدام الحكم والشك المهنيين، يقوم المراقب بتقييم الأدلة التي تم جمعها وكذلك الآراء الواردة من الجهة محل الرقابة. وفي عملية التقييم، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كان هناك أدلة إثبات كافية وملائمة لصياغة الاستنتاجات. من أجل الوصول إلى رؤية متوازنة وموضوعية، تستلزم عملية التقييم النظر في جميع الأدلة المقدمة فيما يتعلق بنتائج الرقابة. وعن طريق تقييم نطاق العمل المُنجز، يحدد المراقب إذا ما كان قادراً على استخلاص النتائج. إذا كان نطاق العمل غير كاف، فقد يفكر المراقب في إجراء المزيد من الإجراءات أو تعديل الرأي بسبب محدودية النطاق.

عند تقييم الأدلة، يدرس المراقب الأهمية النسبية. بناءً على الأهمية النسبية، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت نتائج الرقابة مادياً بما يكفي لاستنتاج أن الموضوع، من جميع النواحي المادية، يتوافق أو لا يتوافق مع معايير الرقابة. اعتماداً على خصائص موضوع الرقابة، يأخذ المراقب في الاعتبار القيمة والطبيعة أو السياق. وهذا يعني أن حالات عدم الالتزام التي يمكن للمستخدمين المعنيين النظر فيها مادياً بطبيعتها أو سياقها يمكن أن تؤدي أيضاً إلى استنتاج بشأن عدم الالتزام.

يمكن أن تشمل الأهمية النسبية من حيث القيمة على الكميات (المبالغ النقدية) أو المعايير الكمية الأخرى مثل عدد المواطنين أو الجهات المشتركة، أو مستويات انبعاثات الكربون، أو تأخير المواعيد النهائية، أو غير ذلك.

وعند تطبيق الأهمية النسبية، يراعي المراقب ما يلي:

- وضوح البرنامج محل النظر وحساسيته (على سبيل المثال، هل يحوز هذا الموضوع على اهتمام كبير؟ وهل يؤثر على المواطنين الضعفاء؟ وما إلى ذلك).
- احتياجات الهيئة التشريعية وعامة الناس والمستخدمين الآخرين وتوقعاتهم لتقرير الرقابة.
- طبيعة الهيئات المعنية.

تقييم الأدلة

يقيم المراقبون الأدلة التي تم الحصول عليها، مع تحديد ما إذا كانت هذه الأدلة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر الرقابة -أو عمل استنتاج غير صحيح- إلى أدنى مستوى مقبول. من أجل الوصول إلى رؤية متوازنة وموضوعية، تستلزم عملية التقييم النظر في جميع الأدلة المقدمة فيما يتعلق بنتائج الرقابة.

سيقود تقييم الأدلة إلى صياغة الاستنتاجات من قبل المراقب. كما تعد صياغة الاستنتاجات ذات نتائج اختبارات الضوابط علمية شائعة لدى ارتباطات التأكيد أو ارتباطات إعداد التقارير المباشرة. هذه هي 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. حيث أنه متاح لارتباطات التقرير المباشر استخدام العينات الإحصائية والاعتماد على المراقبة الداخلية، فليس من الإجباري إجراء اختبار الضوابط لكل ارتباط من ارتباطات التأكيد. يتم تقرير التقدير المهني على منهج الرقابة في مرحلة التخطيط. من الممكن تنفيذ ارتباطات التأكيد دون وضع أي اعتماد على الرقابة الداخلية (أي بدون اختبار الضوابط) بحيث يتم الحصول على جميع التأكيدات من الاختبار الموضوعي.

إذا تم تطبيق العينات الإحصائية في ارتباطات التقرير المباشر، فإن موضوع الرقابة يعتمد على القيمة، ويكون عدم الالتزام قابلاً للقياس الكمي، ويمكن اتباع نفس العملية لصياغة الاستنتاج.

طبيعة وأسباب الأخطاء وعدم الالتزام

عند اختبار الضوابط، يتمثل الخطأ في انحراف المراقبة ويتم التعبير عن الأخطاء الكلية كمعدل للانحراف أو مدى تكرار الانحراف. وعند إجراء الاختبارات الجوهرية على التفاصيل، يتمثل الخطأ في المبالغ النقدية، على سبيل المثال، في عدم الالتزام ويتم التعبير عنه

كمعدل الأخطاء المتوقع. في جميع الظروف، يجب على المراقب التحقق في طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على الهدف من إجراء الرقابة المحدد وعلى المجالات الأخرى للرقابة. يمكن أن تساعد مراعاة أسباب الأخطاء في صياغة توصيات واضحة وفعالة من حيث التكلفة في تقارير الرقابة.

وعند تحليل الأخطاء التي تم اكتشافها، قد يلاحظ المراقب الأسباب التالية وأنواع الأخطاء:

- قد تنقسم بعض الأخطاء بميزة مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الحالات، قد يقرر المراقب تحديد جميع البنود في المجتمع الإحصائي الذين لديهم سمة مشتركة ويوسع نطاق إجراءات الرقابة في تلك الفئة.
- وفي حالات نادرة، قد يكون أي خطأ أو عدم التزام أمرًا شاذًا (بمعنى أنه لا يمثل بشكل واضح عدم الالتزام بين المجتمع الإحصائي). وفي الحالات التي يكون فيها عدم الالتزام أمرًا شاذًا، يجب أن يتمتع المراقب بدرجة عالية من اليقين بأن هذه الحالة لا تمثل المجتمع الإحصائي. يصل المراقب إلى اليقين عن طريق القيام بإجراءات رقابية إضافية للحصول على إثباتات مناسبة وكافية تفيد بأن الخطأ لا يؤثر على بقية المجتمع الإحصائي.
- قد تنتج الأخطاء من تجاوز الإدارة للرقابة، وفي هذه الحالة يجب على المراقب التشكيك في التقييم الأولي للضوابط الداخلية وقد ينتج أيضًا الخطأ من واحد أو مجموعة من أنواع الأسباب التالية:
 - أسباب عرضية
 - أسباب متعمدة
 - نتيجة تعقيد اللوائح التنظيمية المعمول بها
 - نتيجة المعلومات غير المناسبة أو التطبيق الخاطئ للوائح التنظيمية
 - نتيجة التصميم الضعيف لأنظمة الإشراف والمراقبة
 - نتيجة عدم مراعاة الهياكل والإجراءات المحددة
 - نتيجة إخفاق الضوابط الرئيسية لأنظمة الإشراف والمراقبة

تخطيط وتقييم نتائج العينة

بمجرد الانتهاء من إجراء اختبارات الرقابة، يتعين على المراقب مراجعة جميع الأخطاء المحددة والنظر فيما إذا كانت أدلة الإثبات تمكن المراقب من الوصول إلى استنتاج مناسب حول المجتمع الإحصائي لكل اختبار رقابة. يجب على المراقب، بشكل منفصل عن حالات عدم الالتزام وانحرافات المراقبة، تقييم ما إذا كانت جوهرية أو فردية أو كلية. هناك ثلاثة سيناريوهات محتملة فيما يتعلق بمعدل الانحراف أو معدل الخطأ المتوقع الناتج عن اختبارات الرقابة وتفسيرها.

السيناريوهات المحتملة الناتجة عن اختبارات الرقابة وتفسيرها

معدل الانحراف (اختبارات الضوابط) أو معدل الخطأ المتوقع بالإضافة إلى الخطأ (الأخطاء) المعروف (اختبارات التفاصيل):	التفسير
أقل من مستويات الأهمية النسبية التي حددها المراقب	<ul style="list-style-type: none"> • يمكن بالتالي الاعتماد على الضوابط • تعتبر التأكيدات مرضية
أقل من مستويات الأهمية النسبية ولكنها قريبة منها.	<ul style="list-style-type: none"> • يراعي المراقب درجة إقناع نتائج العينة في ضوء الإجراءات الرقابية الأخرى، وقد يحصل على أدلة إثبات إضافية
يتجاوز مستويات الأهمية النسبية التي حددها المراقب.	<ul style="list-style-type: none"> • يتم تقييم الضوابط على أنها لا تعمل بفاعلية • التأكيدات غير مرضية، وبالتالي يوجد خطر عدم الالتزام المادي

إذا كان تقييم نتائج العينة يشير إلى أن تقييم الخاصية ذات الصلة من السكان يحتاج إلى مراجعة، يجوز للمراقب أن يطلب من الإدارة التحقيق في الأخطاء المحددة واحتمال حدوث أخطاء أخرى، وإجراء أي تعديلات ضرورية؛ و/ أو تعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية الأخرى. على سبيل المثال، بالنسبة لاختبارات الضوابط، يجوز للمراقب تمديد حجم العينة أو اختبار المراقبة البديلة أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات الصلة.

اختبارات المراقبة: تقييم النتائج

تقييم المراقب لما يمثل الانحراف عن الالتزام الجوهرية أحد مسائل التقدير المهني التي تتضمن اعتبارات السياق فضلاً عن جوانب المعاملات أو المسائل ذات الصلة من ناحية الكم (الحجم) والكيف (الطبيعة). على سبيل المثال، يراعي المراقب طبيعة القوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة ومدى الانحراف أو قيمته المالية.

يجب على المراقب تقييم نتائج اختبار الضوابط على مستوى كل ضابط رئيسي فردي من أجل الوصول إلى تقييم شامل لفاعلية الضوابط. يدرك مفهوم فاعلية تشغيل الضوابط أن بعض الأخطاء قد تحدث في طريقة تطبيق الضوابط من قبل الجهة. عند النظر في الأخطاء المحددة، ينبغي على المراقب تحديد ما إذا كانت اختبارات الضوابط التي تم إجراؤها توفر أساساً مناسباً لاستخدامها كأدلة إثبات، وما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء اختبارات إضافية للضوابط، أو ما إذا كان يلزم معالجة المخاطر المحتملة لعدم الالتزام باستخدام الإجراءات الجوهرية.

إذا قرر المراقب الاعتماد على الضوابط الداخلية وصمم منهج رقابي وفقاً لذلك، فإن الهدف من اختبارات الرقابة هو التأكد من مدى الاعتماد على هذه الضوابط. يمكن أن تكون نتائج اختبارات الضوابط على النحو التالي:

- إذا قام المراقب، عند اختبار الضوابط، بالتأكد من أنها تعمل بشكل فعال ومستمر طوال الفترة، عندئذٍ سيحافظ على منهج الرقابة المعتمد في مرحلة التخطيط.
- إذا لوحظت بعض نقاط الضعف، ولكن كان النظام العام يعتبر غير موثوق به، عندها يتم مراجعة تقييم مخاطر الرقابة ويزداد حجم الإجراءات الجوهرية وفقاً لنموذج التأكيد.
- إذا كانت الضوابط لا تعمل كما ينبغي، فعندئذٍ لا يمكن الحصول على تأكيد فيما يتعلق بالامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها. وبعد ذلك يجب على المراقب أن يحصل على أدلة الإثبات بشكل رئيسي أو حصري من الاختبار الموضوعي.

وقد يتمثل الهدف المنفصل الآخر في الإبلاغ عن فعالية الضوابط الداخلية، وفي هذه الحالة يكون التقييم على فعالية الضوابط في حد ذاتها (على سبيل المثال، فعال مقابل غير فعال). في إطار هذا السيناريو، يكون تقييم طبيعة وأسباب الأخطاء مهماً أيضاً على وجه الخصوص في ضوء التوصيات المحتملة.

الاختبارات الجوهرية: تقييم النتائج

يجب تسجيل الأخطاء التي يتم العثور عليها عند إجراء اختبارات التفاصيل بدقة، خاصة عند اختبار عينة إحصائية، بحيث يمكن توقع أو استنباط نتائج الرقابة.

يعرض الجدول 5.3 مثالاً لعملية اتخاذ القرار والخطوات المختلفة المطلوبة عند استخدام عينة إحصائية في عملية رقابة الالتزام. يشرح هذا القسم أيضاً الاعتبارات الضرورية في مثل هذا السيناريو. يرجى ملاحظة أنه بالنسبة لرقابة الالتزام، قد لا تسمح أهداف الرقابة أو أسئلة الرقابة أو الموضوع قيد الرقابة وما إلى ذلك باستخدام منهج إحصائي أو قد لا يكون هذا النهج الإحصائي أكثر الطرق فعالية لإجراء المهمة الرقابية. في مثل هذه الحالات، سيتعين على المراقب تطبيق الحكم المهني والوسائل البديلة لتتمكن من التوصل إلى استنتاج شامل.

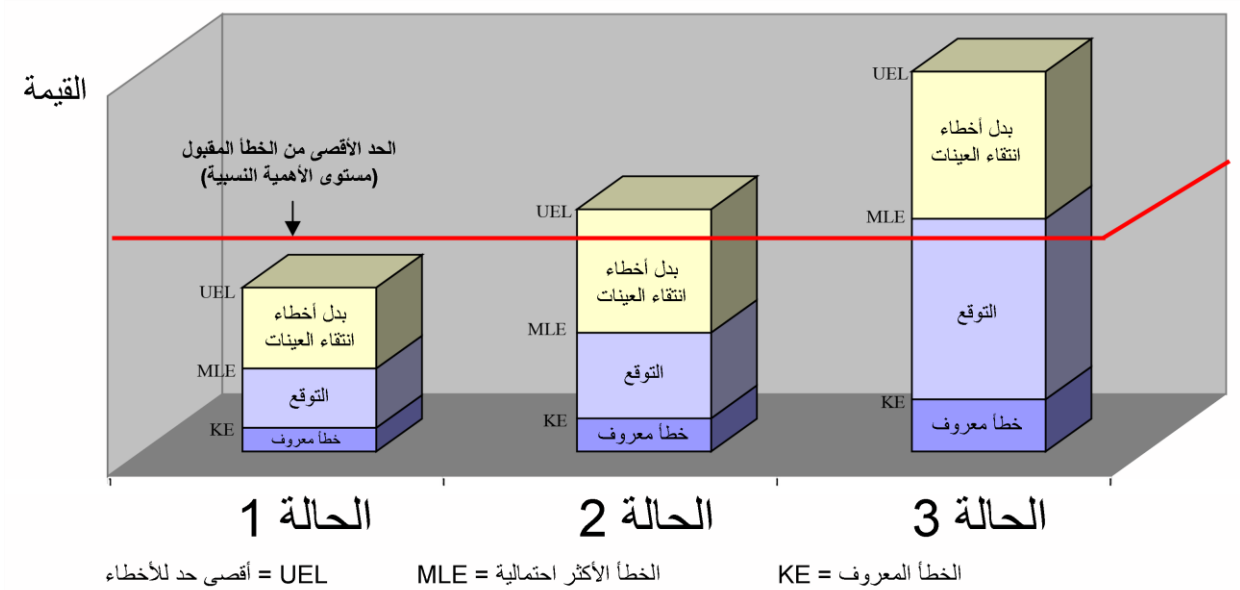
الجدول 5.3 - مثال على تقييم نتائج الاختبار الموضوعي باستخدام العينة الإحصائية

مرحلة الرقابة	الخطوات ذات الصلة التي يضطلع بها المراقب	التقديرات الرئيسية وخطوات مرحلة الدراسة
اختبار الضوابط الرقابية	(القسم 5.3.1) تحديد ما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال صالحاً	تقييم نتائج اختبار الضوابط على مستوى كل ضابط رئيسي فردي من أجل الوصول إلى تقييم شامل لفاعلية الضوابط. يجب على المراقب تحديد ما إذا كان يجب معالجة المخاطر المحتملة لعدم الالتزام باستخدام الإجراءات الجوهرية، على سبيل المثال، هل لا تزال افتراضات التخطيط بشأن مخاطر الرقابة صالحة، وبالتالي لا يزال حجم العينة للاختبار الموضوعي كافياً؟
الاختبار الموضوعي	بالنسبة للمعاملات أو الأنشطة الواردة في العينة الإحصائية (القسم 5.3.1)، قم بتحليل كل معاملة أو نشاط تم اختباره فردياً	تحليل كل معاملة أو نشاط تم اختباره: هل هناك مشكلة في الالتزام؟ إذا كان الجواب نعم، فهل الخطأ قابل للقياس وهل هو جوهري؟ إذا كان الجواب نعم، فهل الخطأ منهجي أم شاذ؟
الاختبار الموضوعي	(5.3.1) حساب النسبة المئوية للخطأ والقيمة المالية له	إذا كان خطأ الالتزام ليس حالة شاذة ويمكن قياسه كمياً، فاحسب نسبة الخطأ والقيمة النقدية للخطأ القابل للقياس الكمي المكتشف فيما يتعلق بالقيمة المسجلة للمعاملة عند المستوى المعني لكل معاملة أو نشاط ذي صلة.

الاختبار الموضوعي	(5.3.1) تحليل الأدلة لكل معاملة أو نشاط مختبر	فهم طبيعة الأخطاء الموجودة في المعاملات الفردية وسببها
تقييم نتائج الاختبار	استنباط النتائج	توقع جميع الأخطاء النقدية الموجودة في عينة المجتمع الإحصائي
تقييم نتائج الاختبار	مراعاة تأثير الخطأ المتوقع على هدف الرقابة المحدد وعلى المجالات الرقابية الأخرى	يدرس المراقب الخطأ الكلي للمجتمع الإحصائي للحصول على رؤية واسعة لمقياس الأخطاء، وللمقارنة بين هذا المؤشر لأفضل تقدير لمستويات الأهمية النسبية (الخطأ المسموح به أو عدم الالتزام)

5.4.2 تقييم النتائج الشاملة للمعينة الإحصائية

إذا كان موضوع الرقابة مدفوعاً بالقيمة، ويمكن قياس عدم الالتزام كمياً، يتم استخدام النهج الموصوف هنا للوصول إلى استنتاج رقابي شامل، نظراً لتطبيق العينات الإحصائية.



الاستنتاجات التي سيتم التوصل إليها

الموقف 1: يكون الحد الأقصى للأخطاء والخطأ الأرجح أقل من مستويات الأهمية النسبية. تعد هذه نتيجة واضحة، مثل عدم الالتزام الجوهري.

الموقف 2: يتجاوز الحد الأقصى للأخطاء مستوى الأهمية النسبية ولكن يكون الخطأ الأرجح أقل من مستويات الأهمية النسبية. هذه هي النتيجة التي ينبغي على المراقب مراعاتها:

- الطلب من الجهة محل الرقابة التحقيق في عدم الالتزام
- إجراء المزيد من الاختبارات
- ممارسة إجراءات الرقابة البديلة ليتم الوصول إلى التأكيد الإضافي

الموقف 3: يتجاوز الخطأ الأكثر احتمالية خطأ مستوى الأهمية النسبية. بينما يقل الحد الأدنى للأخطاء عن مستوى الأهمية النسبية، وهنا يجب على المراقب مراعاة ما يلي:

- الطلب من الجهة محل الرقابة التحقيق في حالات عدم الالتزام
- إجراء المزيد من الاختبارات
- ممارسة إجراءات الرقابة البديلة ليتم الوصول إلى التأكيد الإضافي

يمكن أن يكون الحد الأدنى للخطأ إما أقل من مجموع الأخطاء المعروفة أو أكثر منها. وبالتالي، لا يكون هذا موضحاً في الرسم التخطيطي:

الموقف 4: (غير موضح في الرسم التخطيطي): يتجاوز الحد الأدنى للأخطاء والخطأ الأرجح مستويات الأهمية النسبية. تعد هذه أيضاً نتيجة واضحة لعدم الالتزام الذي لا يتطلب المزيد من التقدير.

نتيجة لقيود الوقت، عادةً ما يكون المراقبون، في ممارسة المهمة الرقابية الحقيقية، مجبرين على استخدام الخيار الثالث في هذه الاحتمالات - إجراءات الرقابة البديلة التي تقدم تأكيداً إضافياً - للحصول على تأكيد إضافي.

ينبغي تحليل الأخطاء المكتشفة في عملية تدريجية لتحديد ما إذا كانت ذات صلة لإدراجها في استنتاج أو رأي الرقابة وإلى أي مدى. هذا يتضمن تحليل ما يلي:

- ما إذا كانت المتطلبات القانونية (شروط الدفع أو مشكلات الالتزام الأخرى) تتأثر،
- ما إذا كانت الأخطاء قابلة للقياس الكمي وجوهرية (أي أعلى من مستوى الأهمية النسبية، وإذا لم تكن كذلك، سواء كانت جوهرية من حيث الطبيعة أو السياق)
- ما إذا كانت الأخطاء غير قابلة للقياس الكمي، أي أن الخطأ لا يرتبط مباشرة بالبند المراجع أو أن تأثيره غير قابل للقياس، وفي هذه الحالة يتم النظر في إجمالي مبلغ البند المعني عند تحديد مدى خطورة الخطأ
- ما إذا كانت الأخطاء منهجية أو حالات شاذة
- أثر الأخطاء الشامل كنتيجة لاستنباط النتائج القابلة للقياس الكمي. يمكن استخلاص النتائج فقط إذا أسفر إجراء الاختيار عن عينة تمثيلية.

إذا كان من الممكن حساب خطأ الالتزام كمياً، فإنه ينبغي حساب النسبة المئوية للخطأ والقيمة النقدية للخطأ القابل للقياس الكمي المكتشف فيما يتعلق بالقيمة المسجلة للمعاملة عند المستوى المعني. بناءً على صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة، يمكن التمييز بين النسبة الممولة من الموازنة التي يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة من أجلها حقوق الرقابة والنسبة الممولة من أطراف أخرى.

لا تؤخذ في الاعتبار الأخطاء التي يتم تحديدها أثناء العمل التكميلي خارج نطاق العينات التمثيلية إلا إذا كانت مرتبطة بالمعاملات التي يغطيها نطاق الرقابة (المجتمع الإحصائي محل الرقابة)، ولا يتم عرضها على جميع المجتمع الإحصائي، ولكن يتم أخذها في الاعتبار على أساس المبالغ المطلقة.

يفهم المراقب طبيعة الأخطاء المكتشفة وسببها. يجب تقييم طبيعة الأخطاء المحددة وأسبابها بعناية وتأثيرها المحتمل على هدف الرقابة المحدد والمجالات الرقابية الأخرى التي تم تقييمها.

الأخطاء التي تم اكتشافها وتصحيحها بناءً على مبادرة من قبل الهيئة الإدارية قبل إغلاق السنة (السنوات) المالية، وبشكل مستقل عن عمليات التحقق التي يتم إجراؤها ضمن المهمة الرقابية، لا ينبغي أن تؤخذ في الحسبان عادة لأنها تظهر فاعلية عمل النظام.

من أجل اختبار التفاصيل، يجب على المراقب دراسة جميع الأخطاء النقدية الموجودة في العينة المتعلقة بالمجتمع الإحصائي والنظر في تأثير الخطأ المتوقع على هدف الرقابة المحدد وعلى المجالات الأخرى للرقابة. بالنسبة للعينات غير الإحصائية، ينبغي على المراقب تقدير عدم الالتزام المحتمل للمجتمع الإحصائي. يرجع الرجوع إلى الرسم التوضيحي في الفصل 4 حول التخطيط لكيفية دراستها على كل المجتمع الإحصائي وتحديد القيمة النقدية لعدم الالتزام.

يدرس المراقب الخطأ الكلي للمجتمع الإحصائي للحصول على رؤية واسعة لمقياس الأخطاء، وللمقارنة بين هذا المؤشر بأفضل تقدير لمستويات الأهمية النسبية (الخطأ المسموح). بالنسبة لاختبارات التفاصيل، (إجراءات الاختبار المطبقة على عناصر فردية محددة)، فإن الخطأ المسموح به هو ذلك التحريف المسموح به أو عدم الالتزام، وسيكون مبلغاً أقل من مستوى الأهمية النسبية المستخدم في فئة المعاملات الفردية التي يتم إخضاعها للرقابة.

عندما يعتبر انحراف الالتزام أمر شاذ، فإنه لا يعتبر ممثل لعدم الالتزام في المجتمع الإحصائي. وبالتالي، يمكن استثنائه من الدراسة. ومع ذلك، فإنه لا يزال هناك حاجة إلى مراعاة تأثيره، إذا لم يتم تصحيحه، بالإضافة إلى توقع عدم الالتزام غير الشاذ.

الملحق 5.3 يمكن استخدام البحث عن نموذج لاختبار الالتزام الجوهري للمخاطر المحددة وإجراءات الرقابة التي تم إجراؤها لتسجيل السبب.

5.4.3 تقييم النتائج الشاملة للمعاينة التقديرية

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.184: بناءً على نتائج الرقابة والأهمية النسبية، يجب على المراقب أن يستخلص استنتاجاً حول ما إذا كان موضوع الرقابة متوافقاً، من جميع النواحي الجوهرية، مع المعايير المطبقة.

يقوم المراقب بصياغة الاستنتاج العام، أو الرأي الرقابي، في تقييم جميع الأدلة ذات الصلة فيما يتعلق بالأهمية النسبية المحددة. بناءً على الأهمية النسبية، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت نتائج الرقابة جوهريّة بما يكفي لاستنتاج أن الموضوع، من جميع النواحي الجوهرية، يتوافق مع معايير الرقابة أم لا.

حسب ما تم مناقشته في القسم السابق، تعتمد أنواع الاستنتاجات الرقابية على نوع المهمة الرقابية. وإذا كان هذا عبارة عن ارتباط تأكيد، فبإمكان المراقب صياغة رأي أو استنتاج. وإذا كان عبارة عن ارتباط التقرير المباشر، فإنها عادة ما تكون استنتاجاً، على الرغم من احتمالية أن تكون رأياً أيضاً. سيتم تناول هذا الأمر مع مزيد من التفاصيل في الفصل 6 الخاص بإعداد التقارير.

وحيث لا يمكن قياس حالات عدم الالتزام المحددة كمياً، تصبح مستويات الأهمية النسبية أكثر بروزاً. في عملية التخطيط، يدرك المراقبون جيداً ما إذا كانت الأهمية النسبية الكمية أو مستوى الأهمية النسبية أكثر صلة بموضوع 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. يتم تحديد هذا المستوى أو المستوى غير المقبول من عدم الالتزام بعد النظر في العوامل التي نوقشت 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 عبارة عن ممارسة متعلقة بتوريد 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:
 - التخطيط لتوريد المشتريات - 3%
 - المصدر - 5%
 - إدارة العقود - 4%

يجب تحديد مستوى المجالات الفردية بعد مراعاة المخاطر المتضمنة في كل مجال، وحالة الضوابط، وسجل الالتزام الماضي الخاص بالجهة في هذه المجالات فضلاً عن مراعاة العوامل التي تم مناقشتها في الفصل 4 الخاص بالتخطيط.

عند صياغة الاستنتاج العام، يتعين على المراقب حساب معدل عدم الالتزام الفعلي. أولاً، يحدد المراقب حالات عدم الالتزام التي تم ملاحظتها في الاختبارات. على سبيل المثال، إذا كان حجم العينة الذي تم اختبارها هو 40، وكان منها 5 عينات غير مطابقة للمعايير، فإن حالات عدم الالتزام الملاحظة هي 5 وهو العدد الفعلي لعدم الالتزام الملحوظ. لتحديد معدل عدم الالتزام الفعلي والذي يتم التعبير عنه كنسبة مئوية، تكون الصيغة كما يلي: (العدد الفعلي لحجم عدم الالتزام / العينة) $100 \times$. في هذه المرحلة، يطبق المراقب نموذج تقييم نتائج العينة المستخدم في الفصل 4 حول التخطيط.

مثال

إذا كان إجمالي حجم العينة الذي تم اختبارها 40 وكانت حالات عدم الالتزام المحددة 5، فإن معدل عدم الالتزام الفعلي سيكون $12.5\% = 100 \times (5/40)$. إذا تم ممارسة أخذ المعايير التقديرية، يمكن للمراقب 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 للمراقب 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، أن حالة عدم الالتزام غير متفشية. في هذه الحالة، يجب على المراقب تعديل الاستنتاج بطريقة يتم إعلانها بشكل واضح. ولصياغة الاستنتاج الشامل، يجوز للمراقب أن يقارن مباشرة معدل الانحراف الفعلي للالتزام بمستوى عدم الالتزام المسموح به. ويرجع ذلك إلى حقيقة أنه عندما يتم تطبيق المعايير التقديرية، قد لا يكون من المناسب استقراء النتيجة، لأنه لا يمكن قياس مخاطر المعايير الكمية.

وإذا تم ممارسة المعايير الإحصائية، يمكن للمراقبين استخدام الجدول الإحصائي في الملحق د-4 من الفصل 4 لحساب أقصى معدل لعدم الالتزام ومن ثم مقارنته بالمستوى المسموح به من عدم الالتزام (المستوى) من أجل صياغة الاستنتاج الشامل.

5.4.4 توثيق نتائج الرقابة وتطوير التوصيات

ناقش القسم السابق نهجاً منهجياً يُستخدم لتقييم الأدلة في مهمات التصديق، بما في ذلك الأدلة التي تم جمعها وتقييمها من خلال اختبار الضوابط والاختبار الموضوعي. يصف هذا القسم تقييم الأدلة في رقابة الالتزام الخاصة بارتباطات إعداد التقارير المباشرة. يقوم

المراقبون بإجراء الاختبار الموضوعي في معظم ارتباطات التقرير المباشر. ويرجع ذلك إلى أنه في مرحلة التخطيط أثناء تحديد المخاطر، قرر المراقبون وجود ضوابط داخلية محدودة للغاية أو غير موجودة في الجهة. واعتماداً على مدى نجاح الجهة في إدارة موضوع الرقابة، قد يقرر المراقبون عدم إجراء اختبار وتقييم للضوابط الداخلية بشكل منفصل، بل النظر في الضوابط ذات الصلة بالإضافة إلى الاختبار الموضوعي.

بالنسبة لارتباطات إعداد التقارير المباشرة، يخطط المراقبون إجراءات الرقابة لجمع الأدلة عن المخاطر التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط. توثق مذكرة التخطيط في جدول المخاطر جميع مخاطر اختبار الرقابة الذي يتم إجراؤه عن طريق تطبيق إجراءات الرقابة المختلفة. بمجرد تنفيذ إجراءات الرقابة لكل المخاطر التي يتم تحديدها في مرحلة التخطيط، يتم ملء مصفوفة النتائج بإجراءات المخاطر والرقابة الخاصة بها. يوضح الجدول 5.4 قالب مصفوفة النتائج. يكون هذا لغرض الإبلاغ المباشر حيث لا يتم أخذ العينات الإحصائية لأن عدم الالتزام ذو طبيعة نوعية.

الجدول 5.4: نموذج مصفوفة النتائج

الرقم.	المخاطر	الرقابة المعايير	الحالة/ الدليل	النتائج	سبب النتائج وأثرها	الخلاصة	التوصيات

في ارتباطات إعداد التقرير المباشر، يقيم المراقب الأدلة المجمعة ويوثق العملية كورقة عمل في مصفوفة النتائج. وهذا ما يشبه نموذج الاستنتاجات المستخدم في ارتباطات التأكيد؛ ومع ذلك، فقد نشأت في الغالب من الاختبارات الموضوعية للتفاصيل المتعلقة بجميع المخاطر التي تم تحديدها. يتمثل اكتشاف عدم الالتزام في الفجوة بين معيار الرقابة والحالة الموجودة في اختبار الرقابة. أثناء شرح الحالة، يحتاج المراقب إلى دعم التصريحات بجميع الوثائق ذات الصلة، على سبيل المثال ورقة العمل والأدلة وتحليل العمل المنجز الذي يدعم الأدلة. يشرح المراقب الطرق المستخدمة في الاختبار، والتي ربما تم تحديدها في مذكرة التخطيط كذلك.

في هذه المرحلة، يحدد المراقب أسباب عدم الالتزام وتأثيره. قد يؤدي عدم الالتزام إلى خسارة مالية أو خسائر أخرى للجهة، ويمكن أن يشير أيضاً إلى الطرف المسؤول عن عدم الالتزام. من المهم تحديد السبب الرئيسي لعدم الالتزام أثناء تقرير أهمية الأسباب. إذا أنهى المراقب تحليل السبب على مستوى السطح أو سبب واضح (على سبيل المثال، فشل الجهة في الالتزام بتقديم الخدمات المطلوبة للمركبات لأنه لم يكن لديه ما يكفي من المركبات)، فإن السبب الرئيسي الأساسي لعدم الالتزام لا يتم تحديده وسيكرر حدوث عدم الالتزام بغض النظر عن عدد عمليات الرقابة التي يتم تنفيذها.

على سبيل المثال، فيما يتعلق بمسألة المركبة المذكورة أعلاه، يجب تحديد السبب الجذري لعدم وجود مركبات كافية للجهة. عادةً ما يتم تحديد هذا النوع من الأسباب الجذرية باستخدام أدوات تحليل السبب الجذري المناسبة، على سبيل المثال. العصف الذهني، مخطط السبب والأثر (إيشيكوا) والمخطط التدفقي والأسباب الخمسة. تعد أداة الأسباب الخمسة هي أداة تحليل السبب الجذري الأبسط. "تستخدم تقنية الأسباب الخمسة" طريقة طرح الأسئلة لاستكشاف العلاقة بين السبب والأثر الكامنة المشكلة. يستمر المحقق بشكل أساسي في السؤال "ماذا" حتى يصل إلى استنتاج ذو أهمية. ينبغي طرح خمسة أسئلة على الأقل بشكل عام، على الرغم من أن الأسئلة الإضافية قد تكون مطلوبة أحياناً إذا لم يتم تحديد السبب الحقيقي بعد. تم شرح تحليل الأسباب الجذرية الخاصة بالنتائج المتعلقة بمشكلة المركبة وتوصياتها بشكل إضافي في الجدول أدناه.

النتائج	أسطول المركبات لم يستوف مقدار التوافر المستهدف
تحليل السبب الجذري باستخدام الأسباب الخمسة:	
السبب 1	لم تكن المركبات متاحة عادةً نتيجة لمشكلات ميكانيكية
السبب 2	عدم وجود فنيين كافيين في الموقع لعمل تصليحات ضرورية
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 استراتيجية توظيف
التوصيات	الأعراض المستهدفة يجب على الجهة التأكد من تحقيق أسطول المركبات لهدف التوافر.
التوصيات	استهداف السبب الجذري: يجب على الجهة وضع خطة تعاقب واستراتيجية توظيف بغرض دعم أنشطة الصيانة،

واستناداً إلى التحليل، يتم التوصل إلى استنتاج بشأن المخاطر الخاصة، سواء كانت عن الالتزام أو عدم الالتزام، وغالباً ما تستند التوصيات المناسبة والقابلة للتنفيذ على السبب الجذري المحدد. إذا تعذر تحديد السبب الجذري، لن تصيف التوصيات أي قيمة إلى الجهة لتصحيح عدم الالتزام المحدد. على سبيل المثال، في الحالة المتعلقة بالمركبة، مع تحليل السبب الجذري الذي تم إجراؤه عن

طريق الإجابة على الأسئلة الخمسة، تبين أنه لم يتم توفير خدمة المركبة لأن موازنة برامج تدريب السائقين قد تم إيقافها ولم يكن هناك ما يكفي من السائقين المهرة لتقديم الخدمات. في حين أنه إذا أنهى المراقب عملية التحليل في المستوى السطحي أو السبب الواضح، فستكون التوصية مباشرة: يجب على الجهة ضمان توفير خدمة المركبة وفقاً للنظام المطلوب. لن يؤدي ذلك إلى أي تحسن في نظام الجهة المعنية.

بعد الانتهاء الكامل من مصفوفة النتائج الخاصة بجميع المخاطر المحددة في مرحلة التخطيط، يحدد المراقب ما إذا كان عدم الالتزام جوهرياً أم لا. وفي هذه المرحلة يطبق المراقب مفهوم الأهمية النسبية للقيمة والطبيعة أو السياق. إذا كان من الممكن قياس عدم الالتزام من الناحية الكمية، يمكن تطبيق الأهمية النسبية الكمية المحددة في مرحلة التخطيط. إذا كان عدم الالتزام غير جوهري ولكنه نوعي، يمكن تطبيق مستوى الأهمية النسبية الكمية في مرحلة التخطيط. (يرجى الرجوع إلى الفصل 4 حول التخطيط) فيما يلي العوامل التي يتعين على المراقبين أخذها في الاعتبار عند تطبيق التقدير المهني لتحديد ما إذا كان عدم الالتزام جوهرياً أم لا:

- المبلغ المعني (يمكن أن يكون هذا مبلغ نقدي) أو قياسات أخرى كعدد الأشخاص المعنيين وتأخيرات الأيام والأوقات، إلخ.
- آثار عدم الالتزام وعواقبه
- وضوح موضوع الرقابة الخاضع للرقابة وحساسيته
- توقعات الهيئة التشريعية أو عامة الناس أو غيرهم من الأطراف ذات العلاقة والمستخدمين النهائيين لتقرير الرقابة
- طبيعة وأهمية السلطات التي تحكم في موضوع الرقابة
- القيمة النقدية لعدم الالتزام

الملحق 5.4: تقدم مصفوفة نتائج الرقابة نموذج ورقة العمل مع الدليل العملي لإعداد نتائج كل خطر يتم تحديده.

5.4.5 استخدام عمل الآخرين

عند استخدام عمل المراقبين الآخرين، يجب على المراقب الالتزام بما يلي:

- مراعاة استقلالية وموضوعية المراقب الآخر
- مراعاة الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في المهمة الرقابية المحددة
- مراعاة نطاق عمل المراقب الآخر
- تحديد فعالية التكلفة الخاصة باستخدام مثل هذا العمل
- اتخاذ الإجراءات للحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية على أن عمل المراقب الآخر مناسب لأهداف المراقب في سياق المهمة الرقابية المحددة (والتي قد تتطلب الوصول إلى أوراق عمل المراقب الآخر).
- مراعاة النتائج الهامة الخاصة بالمراقب الآخر عند تحليل نتائج هذا العمل وتفسيرها. عندما تكون هذه النتائج هامة للرأي، ينبغي على المراقب مناقشة هذه النتائج مع المراقب الآخر والنظر فيما إذا كان من الضروري إجراء اختبار رقابة إضافي أم لا.

يجب أن يفهم المراقب الخارجي وظيفة الرقابة الداخلية، بما في ذلك وضعه ونطاقه التنظيمي، وذلك عند فهم الضوابط الداخلية. عند النظر في استخدام أعمال الرقابة الداخلية، يجب على المراقب تقييم ما يلي، مع الوضع في الاعتبار الأهمية النسبية والمخاطر المتضمنة، وموضوعية أدلة الإثبات:

- الموضوعية والكفاءة الفنية الخاصة بموظفي الرقابة الداخلية
- ما إذا كانت أعمال الرقابة الداخلية تتم عن طريق الرعاية المهنية الواجبة
- أثر أي قيود مفروضة على الرقابة الداخلية من قبل الإدارة.

عند ممارسة أعمال الرقابة الداخلية، يجب على المراقب الخارجي اتخاذ إجراءات خاصة بتقييم مدى كفاءته، وذلك مع الأخذ في الاعتبار نطاق العمل وما إذا كان تقييم وظيفة المراقبة الداخلية مناسباً. وبشكل خاص، يقيم المراقب الخارجي ما يلي:

- مهارات القائمين على تأدية العمل وخبراتهم
- ما إذا كان هناك إشراف ومراجعة وتوثيق للعمل
- ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وذات صلة وموثوق بها
- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم الوصول إليها مناسبة وما إذا كانت التقارير تتسق مع العمل المنجز
- ما إذا كانت الاستثناءات والمسائل غير العادية التي حددتها الرقابة الداخلية قد تم حلها بشكل صحيح.

يتم الاستفادة من خبرات المراقب من أجل إتاحة الفرصة لفريق الرقابة للحصول على المعرفة الفنية أو المهارات اللازمة لتحقيق أهداف الرقابة. إذا كانت الخبرة الفنية مطلوبة وغير متوفرة داخل فريق الرقابة أو الجهاز الأعلى للرقابة، فيجب على المراقب تحديد ما إذا كان يجب إشراك خبير:

- تقييم ما إذا كان الخبير يتمتع بالقدرات والكفاءة والموضوعية اللازمين (بما في ذلك عدم وجود تضارب في المصالح) لأغراض الرقابة،

- فهم مجال خبرة الخبير بما يكفي لتحديد طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه، وتقييم مدى كفاءته
- الموافقة الكتابية على طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه الذي يتعين القيام به وأدوار الخبير والمراقب والتواصل بين الطرفين، بما في ذلك أي تقرير.

يتعين على المراقب تقييم مدى كفاية عمل الخبير للأغراض الرقابية، بما في ذلك:

- مدى ملائمة ومعقولية نتائج الخبير، وما إذا كانت متوافقة مع أدلة الإثبات الأخرى
- إذا كان ذلك هاماً بالنسبة إلى استخدام المراقب لعمل الخبير ومدى ملائمة الافتراضات والأساليب المعقولة واكتمال البيانات الأصلية وصلتها ودقتها.

إذا رأى المراقب أن عمل الخبير غير كافٍ، يجب أن يوافق المراقب على المزيد من العمل الذي يتعين القيام به، أو القيام بإجراءات رقابية أخرى مناسبة.

عادة ما ينطوي دور الخبير على مساعدة فريق الرقابة، الذي يظل مسؤولاً عن رأي الرقابة أو الاستنتاج. وبالتالي، عند إصدار رأي رقابي ("واضح")، لا ينبغي على المراقب الرجوع إلى عمل الخبير. ومع ذلك، إذا كانت الإشارة إلى عمل خبير المراقب ذات صلة بفهم التعديلات المدخلة على رأي المراقب، فإن تقرير المراقب يشير إلى أن هذا المرجع لا يقلل من مسؤولية المراقب فيما يتعلق بهذا الرأي.

5.4.6 الأحداث اللاحقة

تحدث الأحداث اللاحقة المتعلقة بمهمات رقابة الالتزام هي أحداث، سواء مواتية وغير المواتية، بين نهاية فترة التقرير وتاريخ تقرير المراقب. يجب على المراقب اتخاذ إجراءات رقابية لتحديد ما إذا وقعت أي أحداث بين نهاية فترة إعداد التقارير وحتى تاريخ إصدار تقرير المراقب الذي قد ينتج عنه عدم التزام جوهري وبالتالي يتطلب الإفصاح عنه. ومع ذلك، لا يتوقع من المراقب إجراء مهمة رقابية مستمرة لجميع المسائل حيث قدمت الإجراءات الرقابية بالفعل استنتاجات مرضية.

يتم تنفيذ إجراءات الرقابة بقدر ما يمكن عملياً حتى تاريخ تقرير المراقب، مع الأخذ في الاعتبار تقييم مخاطر الرقابة. بالاعتماد على الوقت الذي انقضى منذ المهمة الرقابية الأخيرة، عادةً ما تتضمن إجراءات الرقابة هذه على ما يلي:

- مراجعة إجراءات الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة
- قراءة محاضر اجتماعات المسؤولين عن الحوكمة التي عقدت بعد نهاية فترة التقرير
- التحقيق عن الإدارة عما إذا وقعت أي أحداث لاحقة قد تؤدي إلى عدم التزام جوهري.

عندما يحدد المراقب الأحداث التي قد تؤدي إلى عدم الالتزام الجوهري، يجب عليه تحديد ما إذا تم الكشف عن هذه الأحداث بشكل كافٍ أم لا.

5.5 إبلاغ نتائج الرقابة

يجب على المراقب إبلاغ النتائج الهامة، بما في ذلك نقاط الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب للإدارة في جميع مراحل العملية الرقابية بما في ذلك مرحلة فحص الرقابة. ويمكن القيام بذلك عن طريق اختتام الاجتماعات في نهاية عمليات التحقق في الموقع، والتبادلات الكتابية بعد اختبار جزء فرعي من المهمة الرقابية (مثل الرقابة على الجهة الجغرافية المحددة أو مجموعة من المعاملات وما إلى ذلك) والاجتماعات الختامية المخصصة وما إلى ذلك.

يوفر الإبلاغ عن النتائج الأولية للجهة محل الرقابة للمؤسسة فرصة الرد وتمنح المراقب فرصة التحقق من صحة الوقائع، على سبيل المثال، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. يحلل المراقب استجابة الجهة محل الرقابة، مع التأكد من أخذ القضايا الصحيحة المثارة في الاعتبار عند صياغة التقرير النهائي.

5.6 إجراء ارتباطات التأكيد المحدود

في حالات نادرة، قد يتناول الجهاز الأعلى للرقابة موضوعات الرقابة حيث لا يتطلب المستخدم المقصود بالضرورة تقديم تأكيد مناسب. في مثل هذه الحالات، قد يختار الجهاز الأعلى للرقابة ارتباط التأكيد المحدود، ومع ذلك، ينبغي على الجهاز التأكد من تلبية مستوى التأكيد لاحتياجات المستخدمين المستهدفين.

وبالمثل، قد يختار الجهاز الأعلى للرقابة أيضاً توفير تأكيد محدود في الظروف التي يتكون فيها الموضوع الأساسي من عدد من المجالات أو الملامح المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، يمكن تقديم استنتاجات مختلفة بشأن كل مجال أو جانب من جوانب موضوع الرقابة، ولا يلزم بالضرورة أن تكون جميع هذه الاستنتاجات على نفس مستوى التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم الوصول إلى كل استنتاج بناءً على نطاق العمل الذي تمكن فريق الرقابة من تنفيذه. عندما يتم التعبير عن استنتاجات منفصلة حول موضوع الرقابة بمستويات مختلفة من التأكيدات، لتوضيحها على نحو أفضل، يجدر الإشارة إلى ذلك في تقرير الرقابة.

5.6.1 طبيعة الإجراءات الرقابية وتوقيتها ومداهما ضمن ارتباطات التأكيد المحدودة والمعقولة

ولأن مستوى التأكيد المقدم في ارتباط التأكيد المحدود أقل مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، فتختلف الإجراءات التي يطبقها فريق الرقابة من حيث الطبيعة والتوقيت وتكون أقل اتساعاً مما هي عليه في ارتباط التأكيد المعقول. يجوز للمراقبين استخدام إجراءات مختلفة، على النحو الموضح أدناه، في التخطيط أو إجراء ارتباط التأكيد المعقول أو المحدود. ومع ذلك، يعتمد المدى الذي يتم فيه استخدام كل إجراء وكذلك السياق على ظروف الارتباط ومستوى التأكيد الذي يجب الحصول عليه.

- الملاحظة
- الفحص
- إعادة الحسابات
- إعادة الأداء
- الإقرار
- الاستفسار
- المراجعة التحليلية:

يعتمد الاختيار بين هذه الإجراءات في المهمة الرقابية المحددة على عدة عوامل كمستوى التأكيد الذي يجب الحصول عليه والاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المستهدفين والأطراف ذات العلاقة الآخرين، وطبيعة موضوع الرقابة، وتوافر الوقت والتكاليف المعنية. تشمل الاختلافات الرئيسية بين نوعي الارتباط ما يلي:

- من المرجح أن تختلف الأهمية التي تم إعلانها إلى طبيعة إجراءات الرقابة المختلفة كدليل مصدر، اعتماداً على نوع الارتباط. على سبيل المثال، في ارتباط التأكيد المحدود، قد يجد فريق الرقابة أنه من الأنسب التركيز بشكل أكبر على استفسارات موظفي الجهة والإجراءات التحليلية، والتأكيد الأقل نسبياً أو عدم التركيز على اختبار الضوابط والحصول على أدلة من مصادر خارجية، قد يكون هذا هو الحال بالنسبة لارتباط التأكيد المعقول.
- في ارتباط التأكيد المحدود، قد يقوم فريق الرقابة باختيار عدد أقل من البنود للاختبار. أو قد يتخذ إجراءات أقل. على سبيل المثال، في ارتباط التأكيد المحدود، قد يقوم فريق الرقابة باتخاذ إجراءات تحليلية فقط في مجال معين، في حين يقوم فريق ارتباط التأكيد المعقول بإجراء كل من المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية الأخرى في هذا المجال.
- يتمثل الغرض الرئيسي من الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود في دعم الاتجاهات أو العلاقات المحتملة بدلاً من تحديد حالات عدم الالتزام الفعلية المتوقعة في ارتباط التأكيد المعقول في الرد على تقييم المخاطر.
- عندما يتم رصد تقلبات كبيرة أو اختلافات الاتجاهات أو العلاقات في ارتباط التأكيد المحدود، يتم جمع الأدلة المناسبة من خلال الاستفسارات وتحليل الردود الواردة في ضوء الظروف.

يتعين على المراقب إدراك أن ارتباط التأكيد عملية تكرارية. في بعض الأحيان قد يصادف المراقبون معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات التي كانت لديهم في البداية، الأمر الذي قد يتطلب من المراقب اتخاذ إجراءات إضافية.

5.6.2 توفير مستوى من التأكيد ذي مغزى

يجب على فريق الرقابة أن يخطط للمهمة الرقابية وأن يمارس تقديرًا مهنيًا للتأكد من أن مستوى التأكيد المقدم في ارتباط التأكيد المحدود له معنى كافٍ لخدمة غرض المستخدم المستهدف، مع مراعاة ظروف الارتباط. يمثل مستوى الضمان المجدي في المهمة الخاصة تقديرًا يعتمد على ظروف التفاعل، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات كمجموعة، والمعايير، وطبيعة موضوع الرقابة الخاص بالارتباط.

ونظرًا لاحتمالية اختلاف مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه في ارتباط التأكيد المحدود، فيجب أن يحتوي الملخص التنفيذي لتقرير المراقب على الإجراءات التي يتم تنفيذها، مع الإقرار بمدى ملاءمة طبيعة الإجراءات في ظروف الارتباط وتوقيتها ومداهما، لفهم الاستنتاجات التي تم الوصول إليها على نحو أفضل.

تشمل بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة في تحديد ما يشكل تأكيدًا ذا معنى في الارتباط المحدد، على سبيل المثال، ما يلي:

- سمات موضوع الرقابة الأساسي والمعايير، وما إذا كانت هناك أي حالات ذات صلة بموضوع الرقابة.
- تعليمات أو إشارات أخرى من الطرف المشارك، على سبيل المثال من البرلمان، حول طبيعة التأكيد الذي يسعى إليه الطرف المشارك من الجهاز الأعلى للرقابة. على سبيل المثال، قد يذكر طلب البرلمان على وجه التحديد الإجراءات أو القضايا الخاصة التي يراها ضرورية، أو جوانب معينة من موضوع الرقابة الذي ترغب من الجهاز الأعلى للرقابة تركيز الإجراءات الرقابية عليها. مع ذلك، قد يقرر الجهاز الأعلى للرقابة أن هناك إجراءات أخرى مطلوبة أيضًا للحصول على أدلة مناسبة وكافية للوصول إلى مستوى معقول من التأكيد.
- احتياجات المستخدمين المستهدفين للمعلومات كمجموعة. كلما زادت العواقب بشكل عام على المستخدمين المستهدفين للوصول إلى استنتاج غير مناسب، نظرًا لانحراف كبير في موضوع الرقابة الأساسي، ازدادت الحاجة إلى التأكيد لكي يكون ذا معنى بالنسبة لهم. على سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون نتيجة الوصول إلى استنتاج غير مناسب

- كبيرة لدرجة أن هناك حاجة إلى ارتباط التأكيد المعقول لفريق الرقابة من أجل الحصول على تأكيدات ذات معنى للمستخدمين في هذه الظروف.
- توقعات المستخدمين المستهدفين بأن يقوم فريق الرقابة بالوصول إلى استنتاج تأكيدي محدود حول موضوع الرقابة الأساسي ضمن إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

5.6.3 ملاءمة معايير الرقابة

لا تتأثر ملاءمة معايير الرقابة بمستوى التأكيد، بمعنى، إذا كانت المعايير غير مناسبة لارتباط التأكيد المعقول، فهي غير مناسبة أيضًا لارتباط التأكيد المحدود، والعكس بالعكس. يجب أن تشمل معايير الرقابة الخاصة بالنظامية أو الانضباط الخصائص الوارد ذكرها في 118 من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.

5.6.4 تقييم مخاطر الارتباط

تتأثر درجة تقييم المخاطر المتعلقة بالارتباط بظروف الارتباط ومستوى التأكيد المطلوب تقديمه. على سبيل المثال، يمكن أن يقرر فريق الرقابة في ارتباطات التأكيد المحدود الحصول على أدلة عن طريق وسائل تختلف عن اختبار الضوابط وفي هذه الحالة قد يكون النظر في مخاطر المراقبة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول حول نفس موضوع الرقابة الأساسي.

5.6.5 مناسبة موضوع الرقابة

لا تتأثر مناسبة موضوع الرقابة الأساسي بمستوى التأكيد، بمعنى، إذا كان موضوع الرقابة الأساسي غير مناسب لارتباط التأكيد المعقول، فسيكون أيضًا غير مناسب لارتباط التأكيد المحدود، والعكس بالعكس.

5.6.6 استخدام التقدير المهني

يعتبر التقدير المهني ضروريًا في تحديد المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، ويتعين على المراقبين اتخاذ قرارات مستنيرة طوال عملية الرقابة، ولن يكون هذا ممكنًا دون تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات الصلة في الظروف المعنية. تتسم ممارسة التقدير المهني بأهمية خاصة في تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة أو ما إذا كان يلزم إجراء المزيد من الإجراءات لجمع المزيد من الأدلة. يكون التقدير المهني ضروريًا في تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على مستوى معقول من التأكيد الذي يلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين، وخصوصًا في حالة ارتباط التأكيد المحدود.

5.6.7 فهم الجهة وظروف الارتباط

عادةً ما يكون فهم المراقبين للجهة وموضوع الرقابة وظروف الارتباط أقل من فهم الجهة أو الطرف المسؤول. يتطلب ذلك من المراقبين إدراك موضوع الرقابة وظروف الارتباط على نحو كافٍ. وبالمثل، فإن فهم المراقبين للجهة وموضوع الرقابة في التأكيد المحدود سيكون أقل عمقًا مما هو في ارتباط التأكيد المعقول.

نادرًا ما يكون هناك حاجة لفهم المراقبة الداخلية أو إجراء اختبارات المراقبة الداخلية في ارتباطات التأكيد المحدود. مع ذلك، قد يحتاج المراقب في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم المراقبة الداخلية، اعتمادًا على ظروف الارتباط وطبيعة موضوع الرقابة. إن تحديد المجالات المحتملة لعدم الالتزام الكبير يمكن المراقب من التركيز على تلك المجالات بمفردها في ارتباط التأكيد المحدود. على سبيل المثال، عندما يتعلق موضوع الرقابة بتوريد المشتريات، قد يركز المراقب على مراحل معينة في عملية توريد المشتريات التي تكون أكثر عرضة لعدم الالتزام. يمكن أن يقوم المراقب بتصميم الإجراءات على موضوع الرقابة بالكامل وتنفيذها عندما تتكون من مجال واحد فقط أو عندما يكون من الضروري وجود تأكيد على جميع مجالات موضوع الرقابة للحصول على مستوى معقول من التأكيد.

في كلا نوعي الارتباطات (التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) تساعد عملية تقييم مخاطر الجهة أيضًا المراقب في فهم الموضوع وظروف الارتباط.

5.6.8 تحديد ما إذا كانت الإجراءات الإضافية ضرورية في ارتباط التأكيد المحدود

في بعض الأحيان أثناء سير الارتباط، قد يلاحظ المراقبون حالات عدم الالتزام التي قد تكون كبيرة أو غير ذلك. في مثل هذه الظروف، يحتاج المراقبون إلى إصدار تقدير مهني وتحديد ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية مطلوبة. إذا اعتقد المراقبون أن عدم الالتزام الحالي لن يتسبب في تجاوز عدم الالتزام في هذا المجال للمستوى (مستوى عدم الالتزام المقبول)، فقد يقررون عدم اتخاذ إجراءات إضافية.

مثال:

إذا كان المستوى المحدد للمجال هو 10٪ ولن يؤدي عدم الالتزام المحتمل إلا إلى زيادة في عدم الالتزام الفعلي حتى 6٪، فقد لا تكون هناك حاجة لإجراءات إضافية، ما لم يعتقد المراقب بوجود عوامل نوعية أخرى تحتاج إلى النظر فيها.

تشمل الظروف التي تتطلب اتخاذ إجراءات إضافية ما يلي:

- عند اتخاذ إجراءات تحليلية، قد يقرر الممارس وجود تقلب أو علاقة لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف بشكل كبير عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية ضمن التوقعات، ولكنها على الرغم من ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد تكون هناك حاجة إلى اتخاذ إجراءات إضافية لأن خطر عدم الالتزام الجوهرى قد لا يكون مقبولاً في ظروف الارتباط.
- إذا أصبح المراقب على علم باحتمال حدوث عدم التزام جوهرى من خلال مراجعة المصادر الخارجية، فقد تكون هناك حاجة لاتخاذ إجراءات إضافية.
- إذا كان المستوى الخاص بهذا المجال هو 10٪، واكتشفت الإجراءات المخطط لها مبدئياً نسبة عدم التزام فعلية تبلغ 9٪، فقد تكون هناك حاجة إلى إجراءات إضافية لأن خطر عدم الالتزام الجوهرى قد لا يكون مقبولاً في ظروف المهمة.

إذا انتبه المراقب، في أحد ارتباطات التأكيد المحدود، إلى موضوع ما يعتقد أنه حالة عدم التزام جوهرى، فيقوم المراقب بتصميم إجراءات إضافية وتنفيذها.

5.7 الملخص

يمارس المراقبون التقدير المهني والشك طوال عملية الرقابة في تحديد ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية ومناسبة. ناقش هذا الفصل العوامل التي يجب على المراقبين مراعاتها لتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات، وسيناقش الفصل 6 كيفية انعكاس نتائج تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات على تقارير رقابة الالتزام.

الملحق 5.1: اختبار فاعلية عمل الضوابط

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000.144-149)

اسم الجهة	
فترة الرقابة	

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الخطوة 1: ربط بين التخطيط للمخاطر، أنشطة المراقبة، إجراءات الاختبار

1	2	3	4	5	6
الرقم المرجعي للضوابط	المخاطر	مرجع المخاطر	نشاط مراقبة للمخاطر	إجراءات اختبار الضوابط المنفذة	التعليقات
يرتبط بـ:	يرتبط بـ:			يرتبط بـ:	

الخطوة 2: إجراءات اختبار الضوابط المنفذة

1	2	3	4
العينة	العينة الرقم المرجعي	البنود المختبرة في العينات	الاستنتاج:
		البند 1 البند 2 البند 3 البند 4 البند 5	
1			
2			
3			
4			

الاستنتاج العام من اختبار الضوابط

استكمال القالب لاختبار فعالية عمل الضوابط: دليل العملية المقترح

<p>الهدف من استكمال النموذج</p> <p>الهدف من نموذج ورقة عمل المهمة هذه هو توثيق إجراءات اختبار الضوابط التي يقوم بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية لضمان توثيق العمل الذي يقوم به المراقب وفقاً لذلك. يرتبط هدف الاختبار بالمخاطر المحددة، كما يتم إجراء المهمة الرقابية على العينات المختارة.</p>	
<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (149-4000.144)</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>هناك خطوتان لاستكمال نموذج ورقة العمل على النحو الوضح أدناه:</p> <p>الخطوة 1:</p> <p>اربط المخاطر من وثيقة التخطيط التي تم تقديمها للاختبار، وسجلها في الحقل الوارد أعلاه. وبناء على ذلك، يتم اتباع المخاطر وأنشطة المراقبة وإجراءات اختبار الرقابة المحددة من وثيقة التخطيط.</p> <p>الخطوة 2:</p> <p>تحديد العينات ليتم اختبارها من نشاط مراقبة واحد في كل مرة. سجل أولاً الرقم المرجعي للضوابط والرقم المرجعي للمخاطر، لتأكيد أي من الضوابط تم اختبارها. سجل هذا في الحقل المخصص له في القالب، ثم انتقل إلى تسجيل تفاصيل العينات في الجدول المحدد. وتعتمد بيانات أو بنود العينة التي ستختبر على هدف الاختبار، ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من الإجراءات الرقابية.</p> <p>الخطوة 1: اربط بين التخطيط للمخاطر، أنشطة المراقبة، إجراءات الاختبار</p>	<p>الدليل</p>
<p>العمود 1</p> <p>في هذا العمود، تتبع الرقم المرجعي لنشاط المراقبة من السجل أو من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية (RMNC)/جدول سجل المخاطر المُستكمل في مرحلة التخطيط للرقابة. يسجل العمود 1 الرقم المرجعي للمراقبة، وبالتالي يوفر حالة من عناصر التحكم التي يتم اختبارها.</p> <p>العمود 2</p> <p>تتبع المخاطر المحددة في مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وتسجيلها في هذا العمود. تتبع المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة أولاً.</p> <p>العمود 3</p> <p>الاختيار لك لتتبع اسم المخاطر أو رقمها المرجعي في هذا التوثيق. يمكن تتبع الرقم المرجعي للمخاطر من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وتسجيله في هذا العمود.</p> <p>العمود 4</p> <p>تتبع اسم نشاط المراقبة من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر وتسجيلها في هذا العمود. يجب أن يتوافق مع الرقم المرجعي لنشاط المراقبة المسجل في العمود 1 وكذلك المخاطر التي تم تتبعها من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر.</p> <p>العمود 5</p> <p>في هذا العمود، يتم إضافة تعليق على إجراءات اختبار المراقبة المُصمم في مرحلة التخطيط من مخاطر عدم الالتزام الجوهرية/جدول سجل المخاطر. هذا هو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.</p>	
<p>الخطوة 2: إجراءات اختبار الضوابط المنفذة</p> <p>العمود 1</p> <p>في هذا العمود، سجل أعداد العينات. فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.</p> <p>العمود 2</p> <p>وثق الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود. عادة قد يكون هذا الرقم هو رقم وتاريخ قسائم الدفع أو قسائم الاستلام أو ما شابه من حيث الطبيعة.</p>	

<p>العمود 3</p> <p>في هذا العمود، سجّل تفاصيل البنود المختبرة في هذه العينة المحددة مقابل الضوابط. وستُحدد البنود التي ستخضع للاختبار في عينة معينة من خلال إجراءات اختبار الضوابط الموضوعة في مرحلة التخطيط لتحقيق هدف الاختبار.</p> <p>العمود 4</p> <p>الوصول إلى الاستنتاج فيما يخص كل عينة تم اختبارها وتسجيلها في هذا العمود، وهو ما سيشكل الأساس للوصول إلى استنتاج كلي.</p>	
<p>استنادًا إلى الضوابط المحددة مقابل كل مخاطرة تم اختبارها، استنتج ما إذا كانت الضوابط الموضوعة تعمل بشكل فعال. وعند القيام بذلك، يجب أولاً تسجيل أساس الاستنتاج، ثم الاختتام بأي من العبارات التالية:</p> <p>1. الضوابط تعمل بكفاءة.</p> <p>2. الضوابط لا تعمل بكفاءة.</p> <p>وينبغي بعد ذلك تتبع هذا الاستنتاج بالرجوع إلى مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر الواردة في العمود المحدد كـ "استنتاج لإجراءات اختبار الضوابط" وتسجيل "فعال" أو "غير فعال" أمام كل إجراء اختبار للضوابط.</p>	<p>نتيجة اختبار الضوابط</p>
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد هو قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p>

الملحق 5.2: تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000.144-149)

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

الخطوة 1: اربط بين التخطيط للمخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية

1	2	3	4
المخاطر	مرجع المخاطر	إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها	التعليقات
يرتبط بـ:	يرتبط بـ:		

الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها

1	2	3	4
العينة	العينة الرقم المرجعي	البند 1	البند 2
1		البند 3	البند 4
2		البند 5	
3			
4			

الاستنتاج الكلي الخاص بإجراءات الرقابة الموضوعية:

استكمال قالب إجراءات الرقابة الموضوعية: دليل العملية المقترح

<p>الهدف من قالب ورقة عمل المهمة الرقابية هذه هو توثيق إجراءات الرقابة الموضوعية التي قام بها المراقب في مرحلة تنفيذ المهمات الرقابية لضمان توثيق العمل الذي قام به المراقب وفقاً لذلك. يرتبط هدف الاختبار بالمخاطر المحددة، كما يتم إجراء المهمة الرقابية على العينات المختارة.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (149-4000.144)</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة:</p>
<p>يجب على المراقب اتباع خطوتين لاستكمال قالب ورقة العمل كما هو موضح أدناه:</p> <p>الخطوة 1: اربط المخاطر من وثيقة التخطيط التي تم تقديمها للاختبار، وسجلها في الحقل الوارد أعلاه. وبناء على ذلك، اربط المخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية المحددة من وثيقة التخطيط.</p> <p>الخطوة 2: حدد عينات الاختبار وعادة ما تكون العينات المختارة للإجراءات الموضوعية أكبر من العينات المختارة لاختبار الضوابط. ولذلك، يجب على المراقب تسجيل الرقم المرجعي الخاص بالمخاطر أولاً بحيث يتضح تمامًا أي خطر سيتم معالجته عن طريق تنفيذ إجراءات الرقابة الموضوعية. وتعتمد بيانات أو بنود العينة التي ستختبر على هدف الاختبار، ويجب استخلاص ما ينبغي اختباره من إجراءات الرقابة الموضوعية.</p> <p>الخطوة 1: اربط المخاطر وإجراءات الرقابة الموضوعية من التخطيط</p> <p>بعد تسجيل المخاطر التي سيتم اختبارها، ابدأ في استكمال الجدول الذي يتكوّن من أربع عناصر. يجب أن يركز المراقب أولاً على المخاطر الكبيرة ويضع إجراءات الرقابة الموضوعية التي تستجيب لتلك المخاطر وينفذها.</p> <p>العمود 1 اربط المخاطر المحددة من مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر وسجلها في هذا العمود. اربط المخاطر التي تم تقييمها على أنها مخاطر كبيرة أولاً.</p> <p>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.</p> <p>العمود 3 في هذا العمود، يتم ربط إجراءات الرقابة الموضوعية المصممة في مرحلة التخطيط مع مخاطر عدم الالتزام الجوهري/جدول سجل المخاطر. هذا هو العمل الذي يجب أن يقوم به المراقب.</p> <p>العمود 4 إضافة تعليق 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.</p>	<p>الدليل</p>
<p>الخطوة 2: إجراءات الرقابة الموضوعية التي تم تنفيذها</p> <p>وتُنفَّذ إجراءات الرقابة الموضوعية المنفذة على أنها تستجيب لمخاطر عدم الالتزام الجوهري التي تم تقييمها. اربط مرجع المخاطر وسجله في الحقل المحدد.</p> <p>العمود 1 في هذا العمود، سجّل أعداد العينات. فذلك يشير إلى عدد العينات المختبرة.</p> <p>العمود 2 وتُنفَّذ الرقم المرجعي للعينة في هذا العمود. عادةً قد يكون هذا الرقم هو رقم وتاريخ قسائم الدفع أو قسائم الاستلام.</p> <p>العمود 3 في هذا العمود، سجّل البيانات أو البنود المختبرة في هذه العينة تحديداً. وسُجِّد العناصر التي ستخضع للاختبار في عينة معينة من خلال إجراءات الرقابة الموضوعية المصممة وأهداف الاختبار المحددة في مرحلة التخطيط.</p>	

<p>العمود 4 في هذا العمود، يتم تسجيل الاستنتاج الذي تم الوصول إليه في كل عينة مُختبرة. وستشكل هذه القواعد الأساس للوصول إلى استنتاج كلي.</p>	
<p>من أجل الوصول إلى استنتاج شامل، يجب أولاً وضع أساس للاستنتاج، ويمكن التوصل إلى ذلك من خلال تلخيص الاستنتاجات لكل عينة ضمن العمود 4.</p> <p>وينبغي عندئذ ربط الاستنتاج العام مرة أخرى بالمخاطر المحددة في سجل المخاطر حتى يعرف المراقبون المخاطر التي أدت بالفعل إلى عدم الالتزام، كما أنه يمكن تقديم الاقتراحات استناداً إلى تلك التوصيات البناءة.</p> <p>يجب ربط أي استثناءات ملاحظة 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.</p>	<p>الاستنتاج الخاص بإجراءات الرقابة الموضوعية</p>
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد هو قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p>

الملحق 5.3: استمارة نتائج اختبار الالتزام الجوهري

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000.144-149)

اسم الجهة	فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

عنوان النتيجة

معلومات أساسية
المعايير
الحالة أو الحقيقة
التأثير
عدم الالتزام
سمات عدم الالتزام
يمكن الكشف عنه؟
تصنيف عدم الالتزام
طبيعة عدم الالتزام
تحديد كمية عدم الالتزام
مستوى عدم الالتزام
سبب عدم الالتزام
وصف النتيجة

استكمال استمارة نتائج اختبار الالتزام الجوهري: دليل العملية المقترح

<p>الهدف من استكمال النموذج</p> <p>الهدف من ملء قالب ورقة العمل هذا هو تسجيل النتائج الواردة من إجراءات الاختبار الموضوعي. هذا سيساعد المراقب في صياغة النتائج باستخدام مراجع مناسبة.</p>	
<p>المتطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (149-4000.144)</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p> <p>الهدف من ملء قالب ورقة العمل هذا هو تسجيل النتائج الواردة من إجراءات الاختبار الموضوعي. هذا سيساعد المراقب في صياغة النتائج باستخدام مراجع مناسبة.</p>
<p>يجب تكرار الإجراء لكل خطر على العينات المحددة.</p>	<p>الدليل</p>
<p>الصف 1</p> <p>عنوان النتيجة هو عبارة عن تصريح قصير يشرح الرسالة الرئيسية للنتيجة. ويمكن أن يشير إلى حالة عدم الالتزام الخاصة التي لاحظها المراقب، والتي يتم شرحها بعد ذلك في الأقسام التالية من النموذج.</p>	
<p>الصف 2</p> <p>معلومات أساسية عن المعاملة محل الرقابة والعملية، إلخ. على سبيل المثال، مبلغ، متى تم دفعه؟ ومن الذي دفعه؟ وما غرضه، وما إلى ذلك.</p>	
<p>الصف 3</p> <p>المعايير: عادة ما تتبع المعايير في رقابة الالتزام المتطلبات القانونية يمكن اقتباس العناصر الرئيسية للنتيجة أو الإشارة إليها. وهنا يُطرح السؤال "كيف يجب أن يكون" الموقف على النحو المنصوص عليه في المعايير.</p>	
<p>الصف 4</p> <p>الحالة أو الحقيقة: اكتب ما اكتشفه المراقب مقابل المعايير في الجهة محل الرقابة. يجب على سؤال "ماذا اكتشفت؟" بشكل أساسي.</p>	
<p>الصف 5</p> <p>التأثير: التحليل عند مقارنة المعايير مع الحالة أو الحقيقة. ما التأثير الذي نتج عن عدم الالتزام؟</p>	
<p>الصف 6</p> <p>عدم الالتزام: أكتب هنا تفاصيل عدم الالتزام - إذا كان قابلاً للاكتشاف أم لا وتصنيف عدم الالتزام وطبيعته، إذا أمكن، وتحديد مقدار عدم الالتزام الذي غالباً ما يكون مطلوباً لإثبات النتائج ومستوى عدم الالتزام وسببه، إلخ. استناداً إلى كل هذه المعلومات، اكتب وصفاً سردياً للنتائج.</p>	
<p>يجب استكمال الجدول الذي يشير إلى اسم الشخص الذي أعد واستكمل ورقة العمل هذه واسم المراجع في النهاية. ويمكن أن يكون المُعد هو قائد الفريق أو أحد الأعضاء الذي بإمكانه التصديق وفقاً لذلك.</p> <p>يجب على المراجع -الذي عادة ما يكون المشرف على الرقابة- التصديق على هذه الوثيقة لضمان مراجعة العمل الذي قام به الفريق وفقاً لذلك.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المعد والمراجع</p>

الملحق 5.4: مصفوفة نتائج الرقابة

متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة:: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.179

اسم الجهة
فترة الرقابة

إعداد	التوقيع	مراجعة واعتماد	التوقيع
الاسم:			
الوظيفة:			
التاريخ:			

مخاطر الرقابة						
النتائج						
1	2	3	4	5	6	7
مخاطر / أسئلة الرقابة	المعايير	الحالة / الدليل	النتائج	سبب النتائج وأثرها	الخلاصة	التوصيات

استكمال بيانات قالب مصفوفة نتائج الرقابة دليل العملية المقترح

<p>الهدف من ملء قالب ورقة العمل هذا هو تسهيل إعداد نتائج الرقابة بطريقة منهجية. يحتاج المراقب إلى ملء هذا القالب لكل مخاطرة وكتابة مذكرة، وفقاً لنموذج الجهاز الأعلى للرقابة الخاص بالنتائج. سيكون لديه مرجع التوثيق المطلوب لكل نتيجة وهذا سيضمن تغطية الأدلة والوثائق.</p>	<p>الهدف من استكمال النموذج</p>
<p>المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.179</p>	<p>متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المغطاة:</p>
<p>مخاطر الرقابة: هذا هو نفس ما ورد في خطة الرقابة، التي تشير إلى سجل المخاطر. بالنسبة لكل خطر أو مسألة رقابية، يجب تكرار البنود الواردة في الجدول أدناه.</p>	<p>الدليل</p>
<p>العمود 1 المخاطر المحددة في مرحلة التخطيط حسب العملية الموضحة: المشاكل التي يمكن أن تحدث.</p>	
<p>العمود 2 السلطات أو القواعد أو اللوائح التي تحكم الجهة/الأحداث/الحالة المعينة المستخدمة لتحديد الإجابة على الخطر، سواء أكانت متوافقة أم لا.</p>	
<p>العمود 3 ما الأمور التي اكتشفها المراقب في مهمة الرقابة، والوضع الحالي في الجهة، سواء كان ينحرف عن المعايير المحددة، ونتائج جمع الأدلة باستخدام أساليب/تقنيات/إجراءات مختلفة. ترتبط الأدلة بالمعايير.</p>	
<p>العمود 4 هذا هو الفرق بين المعايير (ما ينبغي أن يكون) والحالة (ما هو موجود)، من خلال تقييم الأدلة على الحالة الموجودة مقابل المعايير. عادةً ما يكون هناك العديد من الأدلة التي تقوم بصياغة النتائج.</p>	
<p>العمود 5 في حالة وجود عدم التزام، ما هو السبب؟ يمكن أن يكون الجهل بالقواعد المعمول بها أو تجاوز قرار الإدارة. يحتاج المراقب في هذه الحالة إلى تحديد السبب الجذري لعدم الالتزام بدلاً من كتابة ما هو واضح. ما هو تأثير أو نتيجة عدم الالتزام أو الانحراف فيما يتعلق بالخسارة أو أي ضرر آخر تتعرض له الجهة؟</p>	
<p>العمود 6 استناداً إلى النتائج، ما إذا كانت المخاطر تحت الرقابة غير متوافقة مع المعايير المعنية.</p>	
<p>العمود 7 مقترحات لمعالجة المشاكل الرئيسية أو السبب الجذري المحددة في العمود 5. يجب أن تأتي التوصيات من السبب الجذري المحدد. قد لا يكون هناك توصيات لجميع النتائج. عند اقتراح توصية ما، من الجيد أن تناقش مع الجهة المنطق وإمكانية الأعمال، وهذا سيعزز إمكانيات أعمال التوصية.</p>	
<p>التوثيق: ستتضمن جميع الأعمدة بيانات من المراقب. وينبغي إثبات كل هذه البيانات بأدلة كافية وملزمة مع توثيقها على النحو الواجب. ويجب توثيق عملية اتخاذ القرار لكل قرار يتخذه المراقب. كما يجب توثيق العمل المنجز وصولاً إلى استنتاج وتحليل البيانات أو المعلومات التي تم جمعها لصياغة القرار بشكل مناسب.</p>	
<p>يجب استكمال بيانات الجدول الذي يشير إلى أسماء الأشخاص الذين قاموا بملء بيانات القالب والذين راجعوه في النهاية. عادةً 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.</p>	<p>الأدلة المقدمة من المُعد والمراجع</p>

الفصل 6

إعداد تقارير رقابة الالتزام

المحتويات

- 6.1 المقدمة
- 6.2 مبادئ إعداد التقارير
- 6.3 إعداد التقارير حول ارتباطات التقرير المباشر
- 6.4 إعداد التقارير حول ارتباطات التأكيد
- 6.5 إعداد التقارير من قبل الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية
- 6.6 إعداد التقارير حول حالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها
- 6.7 إدراج الاستجابات الواردة من الجهة
- 6.8 إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة
- 6.9 متابعة المهمات الرقابية
- 6.10 الملخص

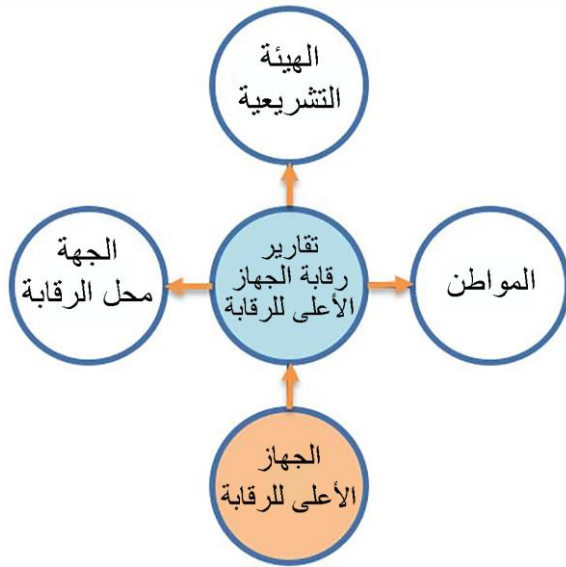
6.1 المقدمة

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.191: يلتزم المراقب بمشاركة الاستنتاج في شكل تقرير رقابي. ويُمكن صياغة الاستنتاج على هيئة رأي أو خلاصة أو إجابة عن أسئلة رقابية معينة أو توصيات.

يتناول هذا الفصل مرحلة إعداد التقارير لعملية الرقابة وكذلك توضيح شكل التقارير المُعدة لارتباطات رقابة الالتزام المختلفة، فضلاً عن محتوياتها. وكان الفصل الخامس قد تناول إجراءات الرقابة المتبعة، وتقنيات وطرق جمع أدلة الإثبات وتقييمها، وصياغة الاستنتاجات. وينفذ المراقب إجراءات الرقابة لتقليل مخاطر الرقابة وضمان أن الاستنتاج أو الرأي الذي يقدمه يناسب الظروف المحيطة بمهمة الرقابة. ويشكّل سريان هذا الضمان حجر الأساس لإعداد تقارير رقابة الالتزام.

يُمكن الغرض من التقارير الرقابية في إبلاغ المستخدمين المعنيين والجهة محل الرقابة والعامّة بنتائج عمل الجهاز الأعلى للرقابة. ويُعد إعداد التقارير جزءاً لا يتجزأ من المهمة الرقابية. إذ أنه يشمل تسجيل حالات عدم الالتزام بالمرجعيات المعمول بها وحالات مخالفتها، وكذلك المتابعة بغرض تحديد ما إذا كانت الجهة تتخذ إجراءات تصحيحية وتحمل المسؤولين عن حالات عدم الالتزام والمخالفات تبعات الإجراءات التي اتخذوها أم لا. كما يوفر الجهاز الأعلى للرقابة معلومات للمستخدمين المستهدفين من خلال نشر التقارير 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. ويُمكن استخدام هذه المعلومات في تأكيد الالتزام بالمرجعيات في إطار موضوع الرقابة. يُقدّم الجهاز الأعلى للرقابة، من خلال التقارير التي، يُعدها، المساعدة إلى المستخدمين المستهدفين لاستخدام سلطته في الرقابة على تنفيذ الجهة للموازنة والقوانين واللوائح.

والتقرير هو الناتج النهائي للمهمة الرقابية، ويُقدّم الجهاز الأعلى للرقابة فيه بصفة رسمية نتائج المهمة الرقابية التي أجازها على مدى التزام الطرف المسؤول بالمعايير المحددة. والعامل الرئيسي في إعداد تقرير جيد هو التواصل الفعال إلى جانب الحصول على نتائج واستنتاجات واضحة وموضوعية حول أهداف المهمة الرقابية؛ حيث تسمح للقارئ بفهم ما تم إجراؤه، والأسباب والوسائل، وتوفّر كذلك توصيات عملية، بدون المساس بموضوعية المراقب. ويُقدّم التخطيط والتنفيذ المناسبين الأساس الذي يقوم عليه تقرير رقابة الالتزام. ويوفر هذا التقرير منهجية للطرف المسؤول لاتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه معالجة حالات عدم الالتزام، أما بالنسبة للمراقب، فيمثل سبيل التخطيط لمتابعة نتائجها.



مستخدمو تقارير رقابة الجهاز الأعلى للرقابة

تبدأ مرحلة إعداد التقارير بصياغة الملاحظات المبدئية وتنتهي بنشر التقرير. ومن ثم تتضمن هذه المرحلة صياغة الجهاز الأعلى للرقابة للملاحظات الأولية والموافقة عليها، وإكمال إجراءات التناقض بالتعاون مع الجهة محل الرقابة، وتبني التقرير النهائي الصادر عن الجهاز الأعلى للرقابة والعروض التقديمية/المستندات المقدمة للمستخدمين المعنيين والنشر.

6.2 مبادئ إعداد التقارير

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.202: يلتزم المراقب بإعداد التقرير الرقابي استناداً إلى مبادئ الشمولية والموضوعية والتوقيت والدقة والتناقض.

وتتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام أن يكون التقرير المكتوب، الذي يعرض النتائج بالشكل المناسب، قد تم إعداده في نهاية كل مهمة رقابية. ويحدد قانون الجهاز الأعلى للرقابة أو صلاحيته شكل إعداد التقارير.

وينبغي أن يكون الرأي/الاستنتاج الوارد في ارتباطات التأكيد أو ارتباطات التقرير المباشر واضحًا بما يكفي لإزالة أي احتمالية لتفسيره بشكل خاطئ. ولضمان أن التقرير مُعد وفق معايير الجودة ويتعلق بجميع مستخدميه، يجب أن يتوافق مع المبادئ الخمسة لإعداد التقارير في الشكل والمحتوى. وتتلخص هذه المبادئ في الشمولية والموضوعية والتوقيت والانضباط الزمني والتناقض.⁶³

- تتطلب **الموضوعية** من المراقب أن يستخدم التقدير المهني والشك لضمان صحة التقرير على أرض الواقع وأن النتائج والاستنتاجات مُقدمة بطريقة ذات صلة وعادلة ومتوازنة.
- تتطلب **الشمولية** من المراقب دراسة جميع نتائج المهمات الرقابية ذات الصلة قبل إصدار التقرير. وينبغي توضيح العلاقة بين أهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بطريقة كاملة وواضحة.
- يتطلب **الانضباط الزمني** من المراقب إعداد التقرير في الوقت المطلوب إذا كانت النتائج يُمكن العمل وفقًا لها وذات صلة بالمستخدمين المستهدفين.
- تتطلب مبادئ **الدقة** والاستشارة من المراقب التحقق من دقة الحقائق مع الجهة محل الرقابة، والتأكد أن النتائج تقدّم صورة صحيحة ومنطقية.
- تتطلب مبادئ **التناقض** من المراقب تضمين استجابات الطرف المسؤول بشكل مناسب، وتقديم إجابات لهذه الاستجابات وتقييمها.

بالإضافة إلى ما سبق، ينبغي للتقارير أن تكون واضحة ومكتوبة بلغة بسيطة وسهلة الفهم، وخالية من الالتباس أو الغموض وأن تتسم بالإيجاز والتوازن. وينبغي للمراقب أن يقدّم في التقرير حججًا مقنعة مرفقة بأمثلة توضيحية. ويكون لدى فريق الرقابة وفق خطة الرقابة عددًا من الخيارات بشأن كيفية إعداد التقارير حول نتائج رقابة الالتزام. وينبغي كذلك على المراقب عند التوصل إلى قرار بشأن كيفية إعداد التقرير أن يراعي العوامل التالية:

- احتياجات المستخدم
- صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة
- التشريعات واللوائح التنظيمية ذات الصلة
- مستوى الضمان المقدّم
- نوع الارتباط
- ممارسات إعداد التقارير العرفية
- مدى تعقيد المشاكل الواردة في التقرير

هذه القائمة غير شاملة؛ ولذلك عند اتخاذ قرار بشأن طول تقارير رقابة الالتزام وهيكلها، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة مراعاة صلاحيته وإطار العمل القانوني بجانب متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية. وعند النظر إلى أنواع الارتباطات ودرجة التأكيد المقدّم، يمكن أن تكون تقارير رقابة الالتزام أحد الأنواع الأربعة التالية:

- إعداد التقارير المباشرة - التأكيد المعقول
- إعداد التقارير المباشرة - التأكيد المحدود
- ارتباطات التأكيد - التأكيد المعقول
- ارتباطات التأكيد - التأكيد المحدود

سنتناول في هذا الفصل بالتفصيل عملية إعداد تقارير التأكيد المعقول (والتأكيد المحدود)، وكذلك ارتباطات التأكيد - التأكيد المعقول (والتأكيد المحدود)، بالإضافة إلى صيغ هذه التقارير والاستنتاج والرأي على النحو الموضح أدناه.

⁶³ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 202/4000.

6.3 إعداد التقارير حول ارتباطات التقرير المباشر

تختلف تقارير ارتباطات التقارير المباشرة عن تقارير ارتباطات التأكيد في متطلباتها بخصوص نقل التأكيد. في تقرير ارتباطات التأكيد، ينبغي للأراء والاستنتاجات أن تنقل بصراحة مستوى التأكيد، بينما لا يكون هذا لازماً في تقرير ارتباطات التقرير المباشرة. في ارتباطات التقرير المباشرة، لا يُمكن للمراقب عدم تضمين بيان صريح حول التأكيد في موضوع الرقابة، غير أنه يتعين عليه تزويد المستخدمين بالدرجة اللازمة من الثقة عن طريق التوضيح الصريح لكيفية التوصل إلى النتائج والمعايير والاستنتاجات بأسلوب متوازن ومنطقي، ويجب أن يضيف كذلك لماذا ينتج عن دمج النتائج بالمعايير استنتاجاً شاملاً أو توصية عامة.

6.3.1 إعداد التقارير المباشرة حول التأكيد المعقول

في التقارير المباشرة حول التأكيد المعقول، يقدم المراقب تأكيداً من خلال قياس موضوع الرقابة وفق المعايير والصيغ والاستنتاج. ويوضح استنتاج مهمة الرقابة وجهة نظر المراقب 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.

عناصر التقرير

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.210: عناصر هيكل التقرير الرقابي لارتباطات إعداد التقارير المباشرة.

على أن يتضمن التقرير الرقابي ارتباط التقرير المباشر - التأكيد المعقول، العناصر التالية.

العنوان. ينبغي أن يتضمن عنوان التقرير بإيجاز موضوع الرقابة بطريقة يمكن فهمها عن طريق القراء بطريقة واضحة.

تحديد معايير الرقابة السارية ومستوى التأكيد. في التقارير الرقابية التي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة، يحدد الجهاز المعايير المتبعة أثناء إجراء المهمات الرقابية. وينبغي أن يتكون لدى المستخدمين وسيلة وصول إلى هذا البيان. وينبغي للجهاز أيضاً أن يشير إلى معايير الرقابة التي اتبعتها أثناء إجراء المهمة الرقابية المحددة الواردة بالتقرير. ولا يلزمه إدراج كل معيار استخدمه في المهمة الرقابية على حدة. وحتى يشير الجهاز الأعلى للرقابة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يتعلق برقابة الالتزام، يكون أمامه الخيارين التاليين:

الخيار 1: وضع معيار رسمي وطني يتوافق مع المبادئ الرئيسية للرقابة على القطاع العام (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100) وكذلك المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 400) أو

الخيار 2: الإشارة مباشرة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما يتعلق برقابة الالتزام (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000).

في الخيار الأول الذي تعتمد فيه معايير الرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة على المبادئ الرئيسية للرقابة على القطاع العام أو تتوافق معها، يُمكن وضع إشارة في تقارير المهمات الرقابية كما يلي:

لقد أجرينا مهمة الرقابة هذه بما يتوافق مع [المعايير الوطنية في (اسم) الجهاز الأعلى للرقابة]، وهي قائمة على [أو تتوافق مع] مبادئ الرقابة الأساسية (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100-999) للمعايير الدولية بالأجهزة العليا للرقابة.

في الخيار الثاني، يُمكن للأجهزة العليا للرقابة في بعض الولايات القضائية اختيار اتباع إرشادات رقابة الالتزام بصفتها المعايير الرسمية لعملها. وفي هذه الحالة، يُمكن وضع الإشارة كما يلي:

نحن نجري المهمة [المهام] الرقابية [رقابة الالتزام] بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة [فيما يتعلق برقابة الالتزام].

الخلاصة التنفيذية (حسب الاقتضاء). يستفيد المستخدمون من الخلاصة التنفيذية للعمل الذي تم إنجازه والطرق المستخدمة في فهم استنتاج المراقب. ولذلك، يجب أن تقدّم الخلاصة التنفيذية للقارئ الخارجي توضيحاً موجزاً حول كيفية إجراء مهمة الرقابة.

وتوضّح الخلاصة التنفيذية الأسئلة الرقابية وكيفية إجراء مهمة الرقابة والنتائج الرئيسية والاستنتاجات والتوصيات. وتسرد المعلومات كذلك في شكل خلاصة، وتتضمن أهم معلومات التقرير فقط. وتتراوح الخلاصة التنفيذية عادة من صفتين إلى ثلاث صفحات، وقد تكون أقل من ذلك حسب كل مهمة رقابية.

تتضمن الخلاصة التنفيذية فقرة عن خلفية الجهة التي أدت إلى ظهور الموضوع الرئيسي ومدى أهميتها. وتتضمن كذلك الهدف وأسئلة الرقابة ونهج الرقابة، وتصف النتائج الرئيسية للرقابة والاستنتاجات في شكل خلاصة من السهل قراءتها وفهمها. ومن هذا المنطلق، يحصل القارئ على نظرة عامة عن أهم المشاكل على الإطلاق في الموضوع. وتتضمن الخلاصة التنفيذية أيضاً التوصيات الأساسية لمهمة الرقابة والبيان الذي يؤكد صحة إتاحة الفرصة للجهة محل الرقابة للتعليق على التقرير.

وصف موضوع الرقابة والنطاق. يُقصد بموضوع الرقابة ما تم قياسه أو تقييمه سواء من معلومات أو حالة أو نشاط وفق معايير محددة. وينبغي توصيف ذلك الأمر بوضوح في تقرير الرقابة. فتحدد مقدمة التقرير نطاق الرقابة في شكل بيان واضح حول محور المهمة الرقابية ومداها وحدودها من حيث التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وتتضمن كذلك الفترة الزمنية التي تغطيها المهمة الرقابية.

المعايير المحددة. يتعين تحديد المعايير التي يتم تقييم موضوع الرقابة وفقاً لها في تقرير المراقب. فمن الأهمية بمكان تحديد المعايير بالتقرير، حتى يستطيع مستخدمو التقرير فهم أساس عمل مراقبي القطاع العام والاستنتاجات التي توصلوا لها. 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 دائماً 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 المراقب. وفي الحالات التي تتضارب فيها المعايير، يجب توضيح هذا التضارب، فضلاً عن توفير التوصيات على نحو مناسب.

وقد يكون من المناسب في ضوء الظروف المحيطة، الإفصاح عما يلي:

- مصدر المعايير المطبقة، وتحديد ما إذا كانت تدخل ضمن القانون أو اللوائح أو تم إصدارها من قبل مجموعات خبراء معتمدة أو معترف بها وتلتزم بإجراء عملية شفافة وواجبة النفاذ - بمعنى تحديد ما إذا كانت معايير قائمة في سياق موضوع الرقابة الأساسي (وإذا لم تكن كذلك، فإن وصف السبب في هذه الحالة يكون مناسباً).
- القياس أو طرق التقييم المستخدمة حينما تسمح المعايير المطبقة للاختبار من بين العديد الطرق.
- أي تفسيرات مهمة صدرت عن تطبيق المعايير المتبعة في ظل ظروف الارتباط.

توضيح الطرق المستخدمة وإظهار الأسباب المنطقية لاستخدامها. ينبغي للمراقب أن يصدر بياناً واضحاً عن الإجراءات المتبعة لجمع الأدلة عند الإجابة عن أسئلة الرقابة. وسيمكن هذا الأمر المستخدم من قراءة التقرير واتباعه واكتساب الثقة في صحة الاستنتاجات التي توصل إليها. وينبغي لتفاصيل العمل المنجز أن تشمل الأوجه التالية:

- الظروف الخاصة بالجهة (مثل الطبيعة المتغيرة لأنشطة الجهة مقارنة بنظيراتها في القطاع).
- ظروف الرقابة المحددة التي تؤثر على طبيعة الإجراءات المنجزة ومداها.
- مستوى التفاصيل حول توقعات المستخدمين المستهدفين التي ينبغي إدراجها في التقرير، وذلك وفق ممارسات السوق أو القوانين أو اللوائح المعمول بها.

ومن الضروري كتابة الخلاصة المنهجية بطريقة موضوعية، ما يسمح للمستخدمين المستهدفين بفهم العمل الذي تم إنجازه باعتباره حجر الأساس لصياغة استنتاج المراقب. ولا ينبغي للخلاصة مع ذلك أن تكون موجزة، بحيث يصعب فهم العمل الذي أنجزه المراقب، ولا سيما فيما يتعلق بكيفية التوصل إلى الاستنتاج أو تكوين الرأي.

النتائج. يضم قسم النتائج وصف المراقب للأدلة التي تم جمعها مقارنة بالمعايير. وتكون النتائج مكتوبة بطريقة منطقية، وفقًا للمعايير المحددة بطريقة تساعد القارئ على اتباع التدفق المنطقي لحجة بعينها. عند تضمين كميات ضخمة من البيانات لدعم نتائج المهمات الرقابية، يُمكن تضمين هذه البيانات في الملاحق.

صياغة الاستنتاج (الاستنتاجات) أو الرأي وفق الإجابات عن أسئلة رقابية محددة. يتضمن تقرير المراقب حول موضوع رقابة الالتزام استنتاجًا أو رأيًا يستند إلى العمل الرقابي المنفذ. 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.

الردود الواردة من الجهة محل الرقابة (حسب الاقتضاء). يُعد إدراج الردود الواردة من الجهة محل الرقابة من خلال إعداد تقارير حول وجهات نظر الطرف المسؤول جزءًا من مبدأ التناقض. ويُعد مبدأ التناقض سمة فريدة وبالغة الأهمية في الرقابة على القطاع العام؛ حيث يربط عرض نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح. ويتضمن الموافقة على الحقائق مع الجهة محل الرقابة للمساعدة على ضمان أنها كاملة ودقيقة ومقدمة بطريقة تنسجم بالنزاهة. ويتضمن كذلك، حسب الاقتضاء، إدراج ردود الجهة محل الرقابة إزاء المواضيع المطروحة سواء بشكل حرفي أو في الخلاصة.

التوصيات (حسب الاقتضاء). ينبغي أن يتضمن تقرير المراقب، حسب الاقتضاء، التوصيات المصممة للوصول إلى تحسينات. وبينما قد تكون هذه التوصيات بناءً للجهة محل الرقابة، ينبغي أن تبتعد عن الإطّباب بما يضر بموضوعية المراقب على القطاع العام خلال المهمات الرقابية التي سيجريها في المستقبل. وإذا وضع المراقب توصية محددة ولم يطبق الطرف المسؤول هذه التوصية بعينها ولكنه يدرس خيارًا آخر، فقد يميل المراقب في المهمات الرقابية التالية إلى الحكم على هذا الأمر باعتباره إخلالًا 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.

الاستنتاجات في إعداد التقارير المباشرة - ارتباطات التأكيد المعقول

قد يختلف إعداد التقارير لرقابة الالتزام وفق الأشكال المتنوعة للاستنتاجات أو الآراء (المقدمة في إعداد التقارير المباشرة وفي ارتباطات التأكيد في بعض الأحيان) الآراء المعيارية الموجزة (المقدمة في ارتباطات التأكيد). ووفق نوع التعامل (مباشر أو تصديق) أو مستوى التأكيد المقدم، يُمكن للمراقب اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان ينبغي إصدار استنتاج أم رأي، ويتعين توضيح هذا الأمر بطريقة تنسجم بالوضوح والصراحة.

ينبغي للاستنتاجات المقدمة في إعداد التقارير المباشرة بارتباطات التأكيد المعقول أن تكون مرتبطة بصفة مباشرة بموضوع الرقابة والأدلة التي تم جمعها. فقد توضح نتائج محددة في التقرير أو تضيف معنى لها في التقرير ذاته. وينبغي أن ينبع عدم الالتزام بالمعايير بطريقة منطقية من النتائج. إذ أن الاستنتاجات تصل إلى ما هو أبعد من مجرد إعادة طرح الأدلة. ويتم تحديد نتائج الرقابة من خلال مقارنة ما ينبغي أن يُطلق عليه (معايير التقييم) بما يحدث فعليًا (الشروط وفق دليل الإثبات). وتعكس الاستنتاجات خلاصة التقرير وفق هذه النتائج. وقد تتضمن الاستنتاجات تحديد موضوع عام أو نمط محدد في إطار النتائج.

وقد يجري أيضًا توضيح الاستنتاجات في صورة إجابة أكثر تفصيلًا عن أسئلة رقابية محددة. وبينما ينتشر الرأي في ارتباطات التأكيد، تُعد الإجابة عن أسئلة رقابية محددة أكثر انتشارًا في ارتباطات التقارير المباشرة.

6.3.2 إعداد التقارير المباشرة - التأكيد المحدود

خلاصة التقرير

نظرًا لأن العمل المنفذ في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل من العمل الموجود في ارتباط التأكيد المعقول ويكون محدودًا بطبيعته، فمن المهم تقديم خلاصة العمل المنفذ لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم مقدار العمل المنجز واستنتاج المراقب.

وتكون خلاصة تقرير ارتباط التأكيد المحدود مفصلة أكثر وينبغي أن تحدد أوجه القصور الموجودة في طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومقدارها لكي يكتسب القراء تقدير أفضل للاستنتاج الذي جرى التوصل إليه. وقد يكون من المهم كذلك أن نذكر في خلاصة العمل المنفذ أي إجراءات لم يجري تنفيذها ولكنها كان من الطبيعي أن تكون موجودة في مهمة التأكيد المعقول. ونظرًا لأن تقييم المخاطر المنجز في مهمة التأكيد المعقول يتجاوز التقييم الذي يحدث في ارتباط التأكيد المحدود، فإن تحديد جميع الإجراءات قد لا يكون ممكنًا.

الاستنتاجات/الآراء

ينبغي لصياغة الرأي أو الاستنتاج أن تعكس صلاحية الجهاز الأعلى للرقابة. ويُمكن للمراقب في هذا الوقت استخدام مصطلحات مثل "قانوني ومعتاد" أو "معتاد" أو "تم لخدمة أهداف البرلمان".

الاستنتاج/الرأي غير المُعدّل

في ارتباط التأكيد المحدود على الرأي غير المُعدّل "استنادًا إلى العمل المنفّذ والموضّح في هذا التقرير، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يتماشى في جميع النواحي الجوهرية [بالمعايير المطبقة]".

الاستنتاج/الرأي المُعدّل

من بين الأمثلة على الرأي المُعدّل: "وفق العمل المنجز والموضّح في هذا التقرير ما عدا [وصف الاستثناء]، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يتماشى مع جميع جوانب الأهمية النسبية [بالمعايير المطبقة]".

إن صياغة الأنواع الأخرى من استنتاجات الرقابة مثل الاستنتاج العكسي وإخلاء المسؤولية عن الاستنتاج يشبه كثيرًا كل من الاستنتاجات الخاصة بارتباط التأكيد المحدود وارتباط التأكيد المعقول.

6.4 إعداد تقارير حول ارتباطات التأكيد

6.4.1 ارتباطات التأكيد - التأكيد المعقول

في ارتباطات التأكيد، يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ويقدم معلومات حول موضوع الرقابة إلى المراقب. ويجمع المراقب حينئذ أدلة إثبات كافية ومناسبة لتقديم أساس منطقي لتكوين رأي أو استنتاج. ويوضح الاستنتاج في شكل نتائج أو خلاصات أو توصيات أو آراء.

في ارتباطات التأكيد مع التأكيد المعقول، يعبر الاستنتاج الذي توصل إليه المراقب عن وجهة نظر المراقب حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة تتوافق مع المعايير المعمول بها أم لا.

عناصر التقرير

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.218: عناصر هيكل التقرير الرقابي لارتباطات التأكيد

يتضمن التقرير الرقابي لارتباطات التأكيد بالتأكد المعقول، العناصر التالية.

العنوان. ينبغي أن يتضمن عنوان التقرير بإيجاز موضوع الرقابة الذي يسهل على القارئ فهمه.

المُخاطَب. يحدد المُخاطَب 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. كما أن المستخدمين المستهدفين هم الأشخاص الذين يوجه المراقب إليهم تقرير رقابة الالتزام. وقد يكون المستخدمون المستهدفون جهات تشريعية أو رقابية مكلفة من جانب الحكومة أو المدعي العام أو الجمهور.

وصف المعلومات المتعلقة بالموضوع والموضوع الأساسي عند الضرورة. يُقصد بموضوع الرقابة ما تم قياسه أو تقييمه سواء من معلومات أو حالة أو نشاط وفق معايير محددة. وينبغي توصيف ذلك الأمر بوضوح في تقرير الرقابة.

مدى المهمة الرقابية وحدودها، ويتضمن هذا المدة الزمنية التي تغطيها. يحدد الجزء المخصص لمقدمة التقرير 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 والمراقب. يعمل تحديد المسؤوليات النسبية على إعلام المستخدمين المستهدفين بأن الطرف المسؤول يتحمل مسؤولية الموضوع الأساسي، وأن المسؤول عن القياس أو المقيم يتحمل مسؤولية قياس موضوع الرقابة أو تقييمه وفق المعايير المعمول بها، وأن دور المراقب يتمثل في التوضيح باستقلالية عما تم توصل 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 20XX.xx.xx]، فإن إدارة الهيئة الحكومية ABC تتحمل مسؤولية [إعداد حسابات كاملة تتوافق مع بنود الاتفاقية].

مسؤولية المراقب

تضمن مسؤوليتنا في التعبير باستقلالية عن الاستنتاج حول [حسابات المشاريع] استنادًا إلى مهمتنا الرقابية. وقد أنجزنا العمل وفق [مبادئ الرقابة الأساسية وإرشادات رقابة الالتزام بمنظمة الانتوساي]. وتتطلب هذه المبادئ منا الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للمهمة الرقابية وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول سواء إن كان [استخدام أموال المشاريع يتوافق مع جميع الجوانب المهمة مع بنود اتفاقية التمويل بتاريخ 20XX.xx.xx أم لا].

وتتضمن المهمة الرقابية اتخاذ إجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم استنتاجنا. وتعتمد الإجراءات المتخذة على التقدير المهني للمراقب، بما في ذلك تقييم مخاطر حالات عدم الالتزام الجوهرية سواء كان ذلك بسبب احتيال أم لا. ونعتقد أن إجراءات الرقابة التي نتخذها هي الإجراءات التي نراها مناسبة في ظل الظروف المحيطة. ونعتقد كذلك أن الأدلة الرقابية المجمعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لاستنتاجنا.

معايير الرقابة. يتعين تحديد المعايير التي يتم تقييم موضوع الرقابة وفقًا لها في تقرير المراقب. فمن الأهمية بمكان تحديد المعايير بالتقرير، حتى يستطيع مستخدمو التقرير فهم أساس عمل مراقبي القطاع العام والاستنتاجات التي توصلوا لها. وقد يتم إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه وموثوق به.

تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد. عندما تعتمد معايير الرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة على المبادئ الرئيسية للرقابة بمنظمة الانتوساي أو تتوافق معها، فيمكن الإشارة إليها في تقارير الرقابة كما يلي:

لقد أجرينا مهمة الرقابة هذه بما يتوافق مع [المعايير]، وهي تعتمد على [أو تتوافق مع] المبادئ الأساسية للرقابة (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100-999) للمعايير الدولية بالأجهزة العليا للرقابة.

يُمكن للأجهزة العليا للرقابة في بعض الولايات القضائية اختيار اتباع إرشادات رقابة الالتزام بصفتها المعايير الرسمية لعملها. وفي هذه الحالة، يُمكن الإشارة إلى المعايير كما يلي:

نحن نجري المهمة [المهام] الرقابية [رقابة الالتزام] بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة [فيما يتعلق برقابة الالتزام].

خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة. يستفيد المستخدمون من خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة في فهم استنتاج المراقب. وفي الكثير من المهمات الرقابية، من المحتمل إجراء تغييرات لا نهائية في الإجراءات من الناحية النظرية. ومن الناحية العملية، يصعب توصيل هذه التغييرات بطريقة تنسم بالوضوح والبعد عن الغموض. وبناءً عليه، ينبغي لمخلص العمل المنجز أن يقدم توضيحًا موجزًا للقارئ الخارجي حول كيفية تنفيذ المهمة الرقابية.

تشمل العوامل التي يجب مراعاتها عند تحديد مستوى التفاصيل التي ينبغي توفيرها في خلاصة العمل المنجز ما يلي:

- الظروف الخاصة بالجهة (مثل الطبيعة المتغيرة لأنشطة الجهة مقارنة بنظيراتها في القطاع).
- ظروف الرقابة المحددة التي تؤثر على طبيعة الإجراءات المنجزة ومداه.
- مستوى التفاصيل حول توقعات المستخدمين المستهدفين التي ينبغي إدراجها في التقرير، وذلك استنادًا إلى ممارسات السوق أو القوانين أو اللوائح المعمول بها.

يجب كتابة الخلاصة بطريقة موضوعية، ما يسمح للمستخدمين المستهدفين بفهم العمل المنفذ باعتباره حجر الأساس لصياغة استنتاج المراقب. بيد أنه ينبغي التأكيد على أن الخلاصة لا يُفضل أن تكون موجزة إلى الدرجة التي يصعب فيها فهم عمل المراقبين ولا سيما الوسائل التي أوصلتهم إلى أو الاستنتاج أو الرأي.

الرأي/الخلاصة. بالنسبة لارتباطات التأكيد، سيجري نقل مستوى التأكيد عن طريق الاستخدام الملائم لآراء المهمة الرقابية الموحدة. وفيما هو متعلق بالمهام الرقابية المجمعة، يقيم المراقب أي معيار يعتمد كمرجع. وعند دمج رقابة الالتزام بالرقابة المالية، ينبغي للاستنتاج/الرأي حول جوانب الالتزام أن يكون منفصلاً بوضوح عن الرأي المتعلق بالقوائم المالية.

الردود الواردة من الجهة محل الرقابة (حسب الاقتضاء). يُعد إدراج ردود الجهة الواردة من محل الرقابة من خلال إعداد تقارير حول وجهات نظر المسؤولين في الطرف المسؤول جزءاً من مبدأ التناقض. ويُعد مبدأ التناقض سمة فريدة وبالغة الأهمية في الرقابة على القطاع العام؛ حيث يربط عرض نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجّع على التصحيح. ويتضمن الموافقة على الحقائق مع الجهة محل الرقابة للمساعدة على ضمان أنها كاملة ودقيقة ومقدمة بطريقة تتسم بالنزاهة. وقد يتضمن كذلك، حسب الاقتضاء، إدراج ردود الجهة محل الرقابة إزاء المواضيع المطروحة سواء بشكل حرفي أو في الخلاصة.

تاريخ إصدار التقرير. يتعين تحديد تاريخ التقرير الصادر بشأن رقابة الالتزام وتوقيعه. وينبغي للمراقب التأكد من عدم تحديد تاريخ التقرير قبل حصوله على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لدعم الرأي/الاستنتاج.

التوقيع. ينبغي توقيع تقرير رقابة الالتزام من قبل شخص يمتلك الصلاحية المناسبة للتوقيع، أي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة أو الشخص الذي خوّلت إليه هذه الصلاحية.

6.4.2 رأي المراقب في ارتباطات التأكيد

يقدم المراقب في ارتباطات التأكيد تأكيداً عن طريق تقديم بيان واضح حول مستوى التأكيد، وذلك عبر الآراء الموحدة أو الاستنتاجات الموحدة. وعند صياغة المراقب لرأيه، فعليه مراعاة مستوى التأكيد المقدم. ويوضح هذا القسم الرأي المقدم لارتباطات التأكيد والتأكيد المعقول والتأكيد المحدود.

رأي المراقب في ارتباطات التأكيد للمعقول

يجري التعبير في هذا الموطن عن رأي المهمة الرقابية بطريقة إيجابية، بحيث يحمل رأي المراقب وما إذا كان موضوع الرقابة ملتزم من جميع الجوانب المهمة أم لا، وسواء إن كانت المعلومات حول موضوع الرقابة تقدّم وجهة نظر صحيحة وعادلة وفق المعايير المعمول بها أم لا.

الرأي غير المُعدّل

في حالة عدم العثور على حالات عدم التزام جوهرية في ارتباطات التأكيد المعقول، فعلى المراقب توضيح رأي غير مُعدّل يفيد بأن:

معلومات موضوع الرقابة قد أعدت من جميع الجوانب المهمة بما يتوافق مع المعايير المعمول بها.

مثال على الرأي غير المُعدّل:

يرتبط موضوع رقابة الالتزام في هذا المثال بمكتب الضرائب الوطني، ولم تكشف المهمة الرقابية إلى وجود أي حالة عدم التزام بالقانون المعمول به.

..... [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير]

[لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ 20XX.xx.xx].

الرأي غير المُعدّل

استناداً إلى العمل الرقابي المحقق، توصلنا إلى أن مكتب الضرائب الوطني يلتزم من جميع الجوانب المهمة بالفصل A223 من قانون ضريبة القيمة المضافة.

الرأي المُعدّل

يعدل مراقبو القطاع العام رأيهم تعديلاً مناسباً في حالة ظهور حالات عدم التزام مهمة. وبالنظر إلى مدى عدم الالتزام، قد ينتج ما يلي:

- رأي مؤهل (إذا كانت حالات عدم الالتزام مهمة، ولكنها غير منتشرة) –
وفق العمل الرقابي المنجز، وجدنا أنه، فيما عدا [كتب الاستثناء]، تلتزم معلومات موضوع الرقابة بالجهة محل الرقابة في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المعمول بها].

- رأي مخالف (إن كانت حالات عدم الالتزام مهمة ومنتشرة) -
في رأينا، [موضوع الرقابة] لا تتوافق في جميع
الجوانب المهمة (بالمعايير المعمول بها) وحالات عدم الالتزام
متفشية

محدودية النطاق

بالنظر إلى مدى الحصر، قد ينتج ما يلي:

رأي مؤهل (إن لم يتمكن المراقب من الحصول على دليل إثبات كافٍ ومناسب والتأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية ولكنها غير منتشرة) -

في رأينا، باستثناء [اكتب الاستثناء]، لم يتمكن المراقب من
الحصول على دليل إثبات مناسب وكافٍ، وكانت التأثيرات المحتملة
مهمة لكنها غير منتشرة، أو

إخلاء مسؤولية (إذا كان المراقب غير قادر على العثور على دليل إثبات كافٍ ومناسب فيما يخص الالتزام بالمرجعيات،
والتأثيرات المحتملة تتسم بالأهمية والانتشار) -

إننا لا نعرب عن رأينا في هذا الموضوع. إذ لم نتمكن من
الحصول على دليل إثبات مناسب وكافٍ لإرساء قاعدة يستند عليها
لإبداء الرأي

مثال على رأي مؤهل في رقابة الالتزام:

يرتبط موضوع رقابة الالتزام في هذا المثال بمكتب الضرائب الوطني، وكشفت المهمة الرقابية إلى وجود حالة عدم التزام، مما أدى إلى فرض رسوم وغرامات إضافية على الجهة محل الرقابة. ولم يكن الانحراف في الالتزام جوهرياً بحيث يؤدي إلى وضع استنتاج عكسي.

..... [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير].....

[لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ 20XX.xx.xx].

أساسيات الرأي المؤهل

تلتزم تشريعات ضريبة القيمة المضافة مكتب الضرائب الوطني بإرسال تقارير ربع سنوية إلى البرلمان. لم يتم إعداد التقارير للفترة 1 أبريل 2013 إلى 30 يونيو 2013.

الرأي المؤهل

استناداً إلى المهمة الرقابية المحققة، وجدنا أنه باستثناء حالة عدم الالتزام التي لاحظناها في فقرة أساسيات الرأي المؤهل، يلتزم مكتب الضرائب المحلي في جميع الجوانب المهمة بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة.

الرأي المخالف

مثال على الرأي غير المخالف:

يرتبط موضوع الرقابة في هذا المثال بمكتب الضرائب المحلي، وكشفت المهمة الرقابية أن مكتب الضرائب لم ينفذ الإجراءات المنصوص عليها في القانون على دافعي الضرائب المتأخرين عن السداد

..... [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير].....

[لقد قمنا بمراقبة مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ 20XX.xx.xx].

أساسيات الرأي المخالف

تنص تشريعات ضريبة القيمة المضافة على أنه ينبغي فرض الجزوات والخصومات على حالات عدم الالتزام فيما يخص دافعي الضرائب المتأخرين الذين بلغت متأخراتهم عشرة آلاف دولار. وعلى الرغم من ظهور حالات تأخر بين دافعي الضرائب في هذه الفئة، إلا أن هذه الإجراءات لم تُنفذ كما هو وارد في القانون.

الرأي المخالف

استناداً إلى عمل المهمة الرقابية المنجز، وجدنا أنه بسبب أهمية الموضوع الذي لاحظناه في فقرة أساسيات الرأي المخالف أعلاه، لا يلتزم مكتب الضرائب المحلي في جميع الجوانب المهمة بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة.

مثال على إخلاء المسؤولية في رقابة الالتزام:

يتم إصدار إخلاء المسؤولية حينما يكون مراقب القطاع العام غير قادر على الوصول إلى استنتاج. وفي هذا المثال، كان سيتم إجراء رقابة الالتزام على مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة.

..... [أقسام تمهيدية مناسبة من التقرير] ...

[لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ 20XX.xx.xx].

أساسيات إخلاء المسؤولية

لم يحافظ مكتب الضرائب المحلي على ملفات الأفراد دافعي الضرائب بطريقة مناسبة بما في ذلك المعلومات المتعلقة بتقييم ضريبة القيمة المضافة. ولم تكن هناك ملفات كاملة وتتضمن تقييمًا سوى لـ 20 دافع ضرائب مسجل فقط من أصل 200. ولم تكن هناك إجراءات أخرى يُعتمد عليها يُمكننا تنفيذها لتحديد ما إذا كان مكتب الضرائب المحلي يلتزم بقانون ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بتقييم دافعي الضرائب.

إخلاء المسؤولية

استنادًا إلى المهمة الرقابية المنفذة وبفعل أهمية الموضوع الذي لاحظناه في فقرة أساسيات إخلاء المسؤولية أعلاه، لم نتمكن من التوصل إلى رأي أو صياغة حول مدى التزام مكتب الضرائب المحلي بما هو وارد في قانون ضريبة القيمة المضافة.

فقرات لفت الانتباه أو غيرها من فقرات الملاحظات

في بعض الحالات، ربما تكون هناك حاجة إلى الإسهاب في موضوعات بعينها وهي غير مؤثرة على رأينا حول الالتزام، ولكن من الضروري ذكرها بعد أن دخلت في حيز اهتمام المراقب. ويستخدم المراقب في هذه الحالات التأكيد على المواضيع أو فقرة المواضيع الأخرى. ويمكن أيضًا نقل النتائج التي لا تعد ذات أهمية أو التي نحتاج إلى إدراجها في تقرير المراقب إلى الإدارة خلال المهمة الرقابية. إذ أن إبلاغ هذه النتائج قد يساعد الجهة محل الرقابة على معالجة حالات عدم الالتزام وتجنب حدوث حالات مشابهة في المستقبل.

ويعتمد قرار إدراج فقرات لفت الانتباه أو غيرها من الفقرات البارزة على ما إذا جرى تقديمها أو الإفصاح عنها في معلومات موضوع الرقابة أم لا.

فقرات لفت الانتباه. إذا كان المراقب يعتقد أنه يجب جذب انتباه المستخدمين المستهدفين إلى موضوع مقدّم أو معلن في المعلومات المتعلقة بالموضوع، في تقدير المراجع، أمرًا ذا أهمية والتي تكون أمرًا أساسيًا في فهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع وعلى المراقب إضافة فقرة لفت انتباه.

فقرات الملاحظات الأخرى. إذا كان المراقب يعتقد أنه يجب توصيل موضوع آخر غير المواضيع الواردة أو الظاهرة في المعلومات حول موضوع الرقابة، بمعنى أن هذا الموضوع وفق تقدير المراقب يتصل بمدى فهم المستخدمين المستهدفين للمهمة الرقابية ومسؤوليات المراقب وتقرير الرقابة، فيجب على المراقب إضافة فقرة ملاحظة أخرى.

في حالة الموضوع الآخر، ينبغي للمراقب الإشارة في فقرة بأول التقرير وبطريقة مناسبة أن رأي المراقب لم يعدل فيما يتعلق بالموضوع. وفي حالة فقرة لفت الانتباه، يجب أن تشير هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المقدّمة أو الظاهرة في المعلومات حول موضوع الرقابة. يوضح النموذج أعلاه

مثال على فقرات لفت الانتباه أو غيرها من فقرات الملاحظات

الرأي

استنادًا إلى العمل الرقابي المحقق، توصلنا إلى أن مكتب الضرائب الوطني يلتزم من جميع الجوانب المهمة بالفصل 223A من قانون ضريبة القيمة المضافة.

لفت الانتباه

إننا نجذب الانتباه إلى ملاحظة xx في الحسابات التي تحتوي على تفاصيل بشأن إجمالي النفقات الإدارية وقدرها xxxx.xx دولار فيما يتعلق بتقارير المؤسسة حول الالتزام ببند اتفاقية التمويل. رأينا ليس مؤهلاً فيما يتعلق بهذا الموضوع.

موضوعات أخرى

إننا نجذب الانتباه إلى حقيقة أن هذا التقرير قد تم إعداده لاستخدام المنظمة المانحة XYZ، ولهذا السبب ومن ثم فإنه قد لا يكون مناسباً لخدمة هدف آخر.

6.4.3 ارتباطات التأكيد - التأكيد المحدود

في ارتباط بالتأكد المحدود، يذكر المراقب أنه استناداً إلى الإجراءات المتخذة، لم ينتهي إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن موضوع الرقابة يلتزم أو لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة بالمعايير المعمول بها. وقد تكون الإجراءات محدودة مقارنة بالعناصر اللازمة للتوصل إلى التأكيد المعقول. وينقل تقرير التأكيد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكيد المقدم.

ينص الرأي غير المعدل في ارتباط التأكيد المحدود:

استناداً إلى العمل المنفذ والموضح في هذا التقرير، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المطبقة].

ينص الرأي المعدل في ارتباط التأكيد المحدود:

بناءً على العمل المنجز والموضح في هذا التقرير باستثناء [كتب الاستثناء]، لم يرد إلى علمنا ما يدفعنا للاعتقاد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في جميع الجوانب المهمة [بالمعايير المطبقة].

6.4.4 استنتاج المراقب في ارتباط التأكيد

يتم تقديم استنتاجات ارتباط التأكيد بنفس الطريقة كما في مهمة إعداد التقارير المباشرة. تتضمن الاستنتاجات الموضحة بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول ما يلي:

- عند النظر إليها استناداً إلى الموضوع الأساسي والمعايير السارية، "في رأينا الجهة ملتزمة في جميع الجوانب المهمة مقارنة بالمعايير".
- عند النظر إليها من حيث معلومات الموضوع والمعايير المعمول بها، "في رأينا، تم إعداد التوقع حول نشاط الجهة بطريقة ملائمة في جميع الجوانب المهمة وفق المعايير".

6.5 إعداد التقارير من قبل الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.221: في الأجهزة العليا للرقابة ذو الصلاحيات القضائية، يتعين على المراقب النظر في دور المدعي العام أو المسؤولين عن التعامل مع المشكلات القضائية ضمن نطاق الأجهزة العليا للرقابة، ويجب أن يدرج كذلك عناصر التقارير المباشرة وارتباطات التأكيد، إن أمكن.

في الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية، يتعين على المراقب النظر في دور المدعي العام أو المسؤولين عن التعامل مع المشكلات القضائية ضمن نطاق الأجهزة العليا للرقابة، ويجب أن يدرج أيضاً العناصر التالية في الارتباطات المباشرة لإعداد التقارير والتأكيد:

- تحديد الأطراف المسؤولة والجهة محل الرقابة.
- الشخص (الأشخاص المسؤولين) المسؤول ومسؤولياتهم.
- تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل.
- مسؤوليات المراقب.
- خلاصة العمل المنجز.

- 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.
- الأشخاص المسؤولون وتوضيحاتهم فيما يتعلق بأفعال عدم الالتزام و/أو الأفعال غير القانونية المحتملة، حسب الاقتضاء.
- التقدير المهني للمراقب الذي يحدد ما إذا كان هناك مسؤولية شخصية لأفعال عدم الالتزام.
- قيمة الخسارة/إساءة الاستخدام/الإهدار الناتج والمبلغ الذي يجب سداذه مقابل المسؤولية الشخصية.
- أي إجراءات تم اتخاذها من قبل الأشخاص المسؤولين أثناء المهمة الرقابية لتدارك الخسارة/إساءة الاستخدام/الإهدار الناتج.
- حجج الإدارة فيما يتعلق بالأفعال غير القانونية/أفعال عدم الالتزام.

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

وقد تقوم الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية بإدخال الأطراف المسؤولة أو المسؤولية الشخصية لأفعال عدم الالتزام. ويمثل هذا في العادة اقتراحات وقرارات نهائية حول المسؤولية الشخصية والعقوبات التي يتم إصدارها في الإجراءات القضائية. ويمكن قياس المسؤولية الشخصية بمدى مشاركة الشخص في معاملة مخالفة (غير قانونية أو غير إلزامية أو مفرطة أو باهظة أو منافية للضمير) كما هو موضح في مستندات المعاملات التي وقع عليها هذا الشخص.

ينبغي للمراقب 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.

6.6 إعداد التقارير حول حالات الاحتيال والأفعال غير القانونية المشتبه بها

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.225: عند إجراء مهمات رقابة الالتزام، إذا عثر المراقب على حالات عدم التزام قد تشير إلى وجود أفعال غير قانونية أو احتيالية، فيجب عليه اتخاذ بالغ الحيلة والحذر المهنيين وإيصال هذه الحالات إلى الجهة المسؤولة. وعلى المراقب اتخاذ بالغ الحيلة في عدم التدخل في الإجراءات أو التحقيقات القانونية المستقبلية المحتملة.

6.6.1 إعداد التقارير حول الأفعال غير القانونية المشتبه بها

رغم أن اكتشاف الأنشطة غير القانونية المحتملة بما في ذلك الاحتيال لا يعد الهدف الرئيسي من إجراء رقابة الالتزام، إلا أن المراقب يدرج عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمه للمخاطر، والبقاء على حذر لإشارات الأعمال غير القانونية بما في ذلك الاحتيال عند تنفيذه لعمله.

ويمكن للمراقب النظر في استشارة مستشار قانوني أو السلطات التنظيمية المختصة. ويمكن أيضًا توصيل شكوكه إلى المستويات الإدارية المناسبة أو المكلفين بالحوكمة، ومن ثم متابعة الأمر للتحقق من اتخاذ الإجراء المناسب. نظرًا 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.

يمكن للمحكمة تحديد ما إذا كانت المعاملة المحددة غير قانونية وتشكل جريمة جنائية. بيد أنه يمكن للأجهزة العليا للرقابة التي لديها صلاحيات قضائية التوصل إلى أن معاملة محددة تُعد غير قانونية، ويمكن كذلك أن تسوغ فرض عقوبات على الشخص المسؤول وتحدد أيضًا التعويضات المالية والأصول المختلسة والمدفوعات غير المستحقة أو غير المشروعة.

على الرغم من عدم تحديد المراقبين إن كان العمل غير القانوني يشكل مخالفة جنائية أو إذا كانت مسؤولية مدنية قد حدثت، إلا أنهم يتحملون مسؤولية تقييم ما إذا كانت المعاملات المعنية متفقة مع القوانين المعمول بها واللوائح التنظيمية أم تشكل تعديات من شأنها أن تقود المحكمة إلى فرض عقوبات أو تعويضات للمدفوعات غير المستحقة أو غير الدقيقة أو الأصول المختلسة.

لا تتوافق الأعمال الاحتياطية بطبيعتها مع اللوائح وثيقة الصلة بالموضوع. ويُمكن للمراقب أيضًا أن يجد أن هناك اشتباه في وجود معاملات احتياطية، غير أنه لم يثبت بعد، أنها تتوافق مع المرجعيات. وينتج عن الاحتياط عادة ظهور تحفظات على الرأي في الالتزام الوارد في تقرير المراقب.

الأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية.

يُمكن للأجهزة العليا للرقابة تبليغ هيئة الادعاء بالأفعال غير القانونية والتي تقرر بدورها ما إذا كان هذا الأمر بحاجة إلى المحاكمة أم لا.

وإذا ظهرت شكوك في وجود أفعال غير قانونية أثناء المهمة الرقابية، يُمكن للمراقب أن يعمل على توصيل هذه الشكوك إلى المستويات الإدارية المناسبة وكذلك المكلفين بالحوكمة. ومن المرجح أن تكون هذه الأطراف المسؤولة عن الحوكمة هي جهات وزارية أو إدارية في مستوى أعلى بالتسلسل الإداري. ويُمكن للمراقب بحسب مقتضى الحال وكلما كان ذلك معقولاً، متابعة الأمر والتأكد أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قد اتخذوا الإجراء المناسب ردًا على الشبهات، مثل تبليغ سلطات إنفاذ القانون المعنية بالحادث. ويجوز للمراقب أيضًا إرسال تقريرًا بهذا الحادث مباشرة إلى سلطات إنفاذ القانون المعنية.

6.7 إدراج الاستجابات الواردة من الجهة

عندما تكون مسودة التقرير جاهزة، فإنها ترسل إلى الجهة محل الرقابة للتعليق عليها. وفي مرحلة سابقة أثناء إجراء المهمة الرقابية، تتم مناقشة الملاحظات الفردية والنتائج مع الجهة، إذ أن هذا يبقّي الجهة على اطلاع بسير المهمة الرقابية. ويضع المسح المبكر للحقائق حجر الأساس لإعداد تقرير سليم، وتقليل الوقت المستغرق في الموافقة على التقرير النهائي مع الجهة محل الرقابة.

وقد يستند الوسيط المستخدم في تقديم النتائج إلى الجهة محل الرقابة على الأشكال النظامية للجهاز الأعلى للرقابة مثل خطاب الإدارة أو نتائج المسودة. كما أن الجهة محل الرقابة ملزمة بالرد على مسودة التقرير. وبمجرد استلام التعليقات من الجهة، ينبغي للمراقب تحليل هذه الردود والتأكد أن المشكلات التي تطرحها الجهة محل الرقابة قد وضعت في الاعتبار أثناء صياغة التقرير النهائي.

من بين الممارسات الجيدة هي مناقشة المراقب لوثائق التوصيات مع الجهة، لأن المراقب قد يظن أنه يقدم توصية (توصيات) مفيدة. غير أنه أثناء النقاش، يُمكن أن تعلق الجهة على التطبيق العملي لتنفيذ التوصيات أو أن توضح صعوبات تنفيذ ذلك الأمر. واستنادًا إلى المناقشة، يُمكن للمراقب تعديل التوصيات ووضعها في صيغتها النهائية إن كان هذا مناسبًا. وأثناء إجراء المهمة الرقابية، يُمكن للمراقب مناقشة التوصيات الممكنة إذا كانت لديه فكرة واضحة، في تلك المرحلة، وبما يريدون أن يصبحوا عليه استنادًا إلى الأدلة المجمعة والاستنتاجات المحتملة. وسيساعد هذا الأمر المراقب على صياغة تقرير يتضمن توصيات فعالة.

استنادًا إلى الإطار القانوني للجهاز الأعلى للرقابة، سينشر المراقب التقرير بأكمله وبه التعليقات أو سينشره في شكل خلاصة أو نسخة معدلة أو يُمكنه عدم نشر التعليقات.

6.8 إرسال التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة

يُعد التواصل الجيد مع الجهة محل الرقابة والخبراء خلال عملية الرقابة بأسرها أمرًا مهمًا. ومن بين الممارسات الجيدة للجهاز الأعلى للرقابة إنشاء استراتيجية تواصل أو سياسة لتقديم إرشاد حول كيفية الربط بالجهة محل الرقابة والأطراف ذات العلاقة أثناء عملية إعداد التقرير. وقد تتناول هذه السياسة التواصل مع الأطراف ذات العلاقة الواردة أدناه.

الجهة محل الرقابة. تبدأ عملية التواصل بين المراقب والجهة محل الرقابة في مرحلة التخطيط للمهمة الرقابية وتستمر طوال سير المهمة الرقابية. وينبغي للجهاز الأعلى للرقابة إتاحة الفرصة أمام الجهة محل الرقابة 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 محل الرقابة لمناقشة تعليقات الجهة و/أو التوصل إلى فهم كامل للتعليقات و/أو الحصول على أي معلومات إضافية مهمة ذات صلة بالتعليقات. وإذا حدث تعارض، فينبغي أن تبذل 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.

البرلمان. يُعد التواصل مع البرلمان أمرًا لا يقل أهمية لأن البرلمان هو الجهة المنوط بها استخدام تقارير الجهاز الأعلى للرقابة لتحسين إدارة الحكومة ووضعها تحت المساءلة. وإذا حدث تجاهل للتقارير أو سوء فهم للرسائل، قد تضيق موارد الرقابة وقد تحوم الشكوك حول مصداقية الجهاز الأعلى للرقابة.

تساعد الأجهزة العليا للرقابة الجهات التشريعية مثل لجان الحسابات العامة (PAC) من خلال إخبار أعضاء البرلمان بالمعلومات ذات الصلة حول نتائج المهمة الرقابية المعنية، وتقديم هذه المعلومات إليهم. وبالإضافة إلى التواصل المبكر، من الضروري أن يحضر ممثل (ممثلون) عن الأجهزة العليا للرقابة في جلسات الاستماع التي تتم فيها مناقشة تقارير الرقابة. وينبغي للسلطة التشريعية الانتباه إلى حقيقة أن رقابة الالتزام تدور حول تحديد حالات عدم الالتزام وفقًا للمرجعيات.

وسائل الإعلام. بمجرد وصول التقرير إلى البرلمان، فإنها تصبح معلنة. وينشر 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 ذا فائدة وزاخر بالمعلومات، بدون الإخلال باستقلاليتها أو الحياد السياسي أو مخالفة الامتيازات البرلمانية. فيما يلي بعض النقاط التي ينبغي مراعاتها في التأكد من وجود تواصل فعال مع وسائل الإعلام فيما يتعلق بتقرير الرقابة:

- الإجابة على أسئلة وسائل الإعلام.
- تجهيز نشرات إخبارية مرتبطة بفرق المهمة الرقابية.
- تنظيم الأحداث الإعلامية وإدارتها مثل المؤتمرات الصحفية والمقابلات الشخصية.
- مساعدة الموظفين على وضع الأسئلة والإجابات في خطوط وسائل الإعلام.
- تزويد الموظفين بالتدريب الإعلامي.
- 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.

المواطنون والأطراف ذات العلاقة. يُعد المواطنون مصدرًا لأفكار الرقابة على القطاع العام، ومنبعًا لطلب إجراء مهمة رقابية، وكذلك مستخدمي التقارير الرقابية. ويمكن 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 خليطًا من المقابلات التلفزيونية والمقالات والمنشورات وكذلك استخدام موقع الجهاز الأعلى للرقابة.

كما أن الأطراف ذات العلاقة المهمين الآخرين هم ممثلو المجتمع الأكاديمي. وتتمتع هذه الأطراف بمعرفة متخصصة في مجالات محددة في الرقابة، وقد تقدم نظرة أكثر موضوعية وأقل ارتباطًا بالمصلحة الشخصية. وقد تكون المنظمات غير الحكومية مصدرًا مفيدًا للأفكار. فقد أجرت بحثها وحدها عن طريق الاستقصاءات ودراسات الحالة وقد يكون لديها مجموعة مختلفة من جهات الاتصال ذات الصلة. ويمكن تحفيز المجتمع المدني لممارسة الضغط على السلطة التشريعية للعمل في هذا الصدد، في حالة إذا كان لدى الجهاز الأعلى للرقابة مادة رقيقة المستوى يهتم بها.

6.9 متابعة المهمات الرقابية

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.232: يقرر المراقب متابعة الآراء/الاستنتاجات/التوصيات الخاصة بحالات عدم الالتزام في تقرير المراقبة متى كان ذلك مناسباً.

توصي إرشادات رقابة الالتزام المراقبين بمتابعة حالات عدم الالتزام متى كان ذلك مناسباً. وعملية المتابعة هي العملية التي يرصدها مراقب الالتزام للتأكد من اتخاذ الطرف المسؤول للإجراءات التصحيحية في التعامل مع حالة عدم الالتزام الواردة في تقرير (تقارير) الرقابة السابق. وفي الحالات التي تكون فيها المتابعة ضرورية، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة متابعة توصياته حتى يستطيع تقديم آخر المستجدات حول الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول والمبادرات التي تم اتخاذها تجاه الالتزام إلى المستخدمين المستهدفين. وينبغي 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 قابلة للتطبيق.

أسباب المتابعة

يُضطلع الجهاز الأعلى للرقابة بدور في 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. وتسهل عملية المتابعة من التطبيق الفعال للإجراءات التصحيحية وتقدم ملاحظات مفيدة للجهة محل الرقابة ومستخدمي التقرير والمراقبين وعند التخطيط لمهام رقابية في المستقبل. وتخدم المتابعة العديد من الأغراض بالنسبة للأطراف الثلاثة. ويشمل هذا ما يلي:

- بالنسبة للطرف المسؤول: توضيح مدى فاعلية الجهة محل الرقابة في معالجة المشاكل.
- بالنسبة للمستخدمين المستهدفين: تقديم آخر المستجدات حول ما أنجزه الطرف المسؤول والفجوات التي ما زالت قائمة، إن وجدت
- بالنسبة للمراقب: تقييم مدى فعالية عمله

ماهية المتابعة

ينصب تركيز المتابعة على ما إذا كانت الجهة محل الرقابة قد عالجت المواضيع التي أثارها في تقرير الرقابة بطريقة واضحة وفيما يلي أمثلة لما ينبغي متابعته:

- التوصيات في تقرير الرقابة
- المسائل التي أثارها المستخدمون المستهدفين، مثل البرلمان ولجان الحسابات العامة والجمهور.

من الضروري ملاحظة أن المراقب قد يقوم بتوسيع النطاق لتضمين جوانب أخرى ذات صلة غير موجودة بالتوصيات. والهدف الأساسي هنا هو تحديد ما إذا كانت الجهة قد التزمت بجميع التوجيهات اللازمة أم لا.

متى تنفذ المتابعة

يعتمد اتخاذ قرار بالوقت المناسب للمتابعة على عدد من العوامل. فإذا كانت الرقابة إحدى ارتباطات التأكيد، فقد لا يكون من الضروري المتابعة. وإذا توصل المراقبون إلى انحرافات كبيرة لها آثار على المواطنين، فينبغي متابعة النتائج حتى إن كان من المقرر إجراء هذا الارتباط الرقابي مرة واحدة فقط. أما إذا كان الارتباط مباشراً وينفذ على فترات محددة، فيجب إجراء متابعة. ينبغي للمراقب توفير وقت كافٍ للطرف المسؤول لتطبيق التوصيات والتأكد أن المتابعة ستكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين. ومن ثم فإن المراقب سيستخدم التقدير المهني في هذا الصدد. 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 للمراقب 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 للمراقب إجراء تقييم لتحديد مدى كفاية الإجراءات. ويمكن أن تشمل عمليات المتابعة الأخرى إجراء الجهة محل الرقابة وجهات أخرى لمراجعات وتقييمات داخلية.

وبغض النظر عن شكل المتابعة، ينبغي للمراقب العثور على أدلة إثبات كافية ومناسبة لدعم النتائج والاستنتاجات. ويمكن أن يتبع تقرير المتابعة نفس خطوات إعداد التقارير الخاصة بارتباط 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 محل الرقابة، أو يُمكنها اتخاذ قرار للاضطلاع ارتباط رقابي جديد تمامًا. وفي المهمات الرقابية التي تجري بانتظام، قد تشكل إجراءات المتابعة جزءًا من تقييم المخاطر بالعام التالي.

6.10 الملخص

بعد إنهاء المهمة الرقابية، يقوم المراقب بكتابة التقرير. وقد وُضِّح هذا الفصل الاعتبارات الأولية، أو بالأحرى مبادئ إعداد التقارير التي ينبغي للمراقب وضعها في الحسبان أثناء صياغة التقرير. وتتناول أيضًا متطلبات إعداد التقارير المختلفة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص بمهمات إعداد التقارير المباشرة وارتباطات التصديق في رقابة الالتزام. ووضِّح كذلك كيف يُمكن للأجهزة العليا للرقابة ذات الصلاحيات القضائية إعداد تقرير عن رقابة الالتزام بما يتوافق مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويُعد توصيل التقرير إلى الأطراف ذات العلاقة هو الهدف الأسمى من تنفيذ المهمة الرقابية، ويبلغ المراقب عن طريقه المستخدمين عن موضوع الرقابة الذي يتم إجراء مهمة رقابية بشأنه. ومن الأهمية بمكان أيضًا التواصل بشكل يسهل عملية الفهم على القراء. ومن هذا المنطلق، تناول الجزء الأخير من الفصل كيفية كتابة تقرير رقابة جيد. ويتناول الفصل السابع تنظيم أوراق العمل الرقابي وتوثيق عملية الرقابة.

مسودة

الفصل 7

التوثيق: أوراق العمل والتواصل

المحتويات

- 7.1 المقدمة
- 7.2 ما تلتزم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتوثيقه
- 7.3 الغرض من التوثيق وأوراق العمل
- 7.4 عناصر التوثيق
- 7.5 كيفية التوثيق: مكونات أوراق العمل
- 7.6 تنظيم توثيق أوراق العمل
- 7.7 كيفية مراجعة أوراق العمل
- 7.8 الاحتفاظ بالوثائق
- 7.9 قضايا السرية والشفافية
- 7.10 التواصل
- 7.11 الملخص

7.1 المقدمة

يقدم هذا الفصل المعلومات المطلوبة للمراقبين حول عملية التوثيق وأوراق العمل خلال إجراء رقابة الالتزام بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتعتمد مصداقية الرقابة وتأثيرها على جودة العمل الذي تؤديه الأجهزة العليا للرقابة. ويساعد التوثيق الدقيق خلال مهمة الرقابة (بدءًا من التخطيط وحتى مراحل إعداد التقارير) على تقديم الأجهزة العليا للرقابة تقارير رقابية عالية الجودة. ويوضح هذا الفصل كيفية استفادة المراقبين من عملية التوثيق في رقابة الالتزام لتحسين جودة عملهم. وقد تم اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والممارسات الجيدة ذات الصلة لتقديم إرشادات بشأن التوثيق.

غالبًا ما يحتاج المراقبون إلى الإبداع في عملية التوثيق لدعم استنتاجات الرقابة الخاصة بهم. حيث يقومون في عملية الرقابة بجمع عناصر الأدلة، وترتيبها، وتنظيمها في مجلدات ورقية أو إلكترونية. ولكن غالبًا ما يسأل المراقب، "ما الذي يجب عليّ توثيقه بالضبط؟" تجيب المعايير على ذلك مع تقديم إرشادات للتوصل إلى أوراق العمل المطلوبة. تقدم المعايير اقتراحات بشأن محتويات توثيق المهمة الرقابية أو تسلسلها أو تنسيقها وتترك شكل التوثيق للتقدير المهني للمراقبين.

يشرح هذا الفصل الفروق بين عناصر ورقة العمل. ويحدد أيضًا معايير توثيق أوراق العمل وكيفية مراجعتها.

7.2 ما تلتزم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتوثيقه

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.89: ينبغي للمراقب إعداد وثائق الرقابة بقدر كافٍ من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ينبغي للمراقب إعداد وثائق الرقابة في الوقت المناسب، وتحديثها باستمرار طوال مهمة الرقابة، وإكمال توثيق الأدلة التي تدعم نتائج الرقابة قبل إصدار التقرير الرقابي.

يشرح المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000 ذلك كالآتي:

90. إن الغرض من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية في العمل المنجز وتمكين مراقب متمرس ليس له صلة سابقة بالمهمة الرقابية لفهم المسائل المهمة التي تنشأ أثناء الرقابة والاستنتاجات والآراء التي وصل إليها بشأنها، والتقييمات المهنية المهمة المتخذة للوصول إلى هذه الاستنتاجات/الآراء. ويشمل التوثيق حسب الاقتضاء الآتي:

- (أ) شرح موضوع الرقابة.
 - (ب) تقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطتها والوثائق ذات الصلة.
 - (ج) الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية التي تغطيها الرقابة.
 - (د) طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة وتوقيتها ومداها.
 - (هـ) نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.
 - (و) تقييم الدليل الرقابي المكون للنتائج والاستنتاجات والآراء والتوصيات.
 - (ز) التقييمات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها.
 - (ح) التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبها.
 - (ط) المراجعات الإشرافية والإجراءات الوقائية المتخذة لرقابة الجودة.
91. ينبغي أن يكون التوثيق كافيًا لتوضيح الكيفية التي يحدد بها المراقب هدف الرقابة، وموضوع الرقابة، والمعايير والنطاق، بالإضافة إلى أسباب اختيار طريقة بعينها في التحليل. ولهذا الغرض، ينبغي تنظيم التوثيق لتوفير ربط واضح ومباشر بين النتائج والأدلة التي تدعم تلك النتائج.

92. فيما يتعلق بشكل خاص بمرحلة التخطيط للرقابة، يجب أن تحتوي الوثائق التي يحتفظ بها المراقب على:

- (أ) المعلومات اللازمة لفهم الجهة التي يتم رقابتها وبيئتها مما يمكن من تقييم المخاطر.
 - (ب) تقييم الأهمية النسبية لموضوع الرقابة.
 - (ج) تحديد المصادر المحتملة للأدلة.
93. يحتاج المراقب إلى اعتماد إجراءات مناسبة للحفاظ على السرية والحفظ الآمن لوثائق الرقابة، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية احتياجات المتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية للاحتفاظ بالسجلات ولتمكين إجراء أنشطة متابعة الرقابة.
94. بعد توثيق القرارات الرئيسية التي تم اتخاذها أمرًا ضروريًا لإثبات استقلالية ونزاهة المراقب في تحليله. ويتطلب وجود قضايا حساسة توثيق الحقائق ذات الصلة التي يعتبرها المراقب في اختيار مسار عمل معين أو في اتخاذ قرار معين. وبهذه الطريقة، يتم شرح الإجراءات والقرارات وتوضيحها.

95. في سياق الأجهزة العليا للرقابة ذات الاختصاصات القضائية، فإن التوثيق اللازم لتقديم مقترحات بالمسؤولية الشخصية تقع خارج نطاق هذا المعيار المهني.

تفسر المعايير الدولية من 4000.90 إلى 4000.95 الجوانب المختلفة للتوثيق وأوراق العمل كما يلي:

- الغرض من التوثيق
- عناصر التوثيق
 - التوثيق الكاف
 - توثيق القرارات الرئيسية التي تم اتخاذها
- تنظيم توثيق عملية الرقابة
- التوثيق في مرحلة تخطيط الرقابة
- الحفاظ على السرية

توضح جميع هذه الجوانب في الأقسام التالية من هذا الفصل.

7.3 الغرض من التوثيق وأوراق العمل

تعد أوراق العمل الواضحة جزءًا أساسيًا من الرقابة وتشكل عنصرًا هامًا من عناصر جودة الرقابة. ووفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، فإن الغرض من التوثيق هو تعزيز شفافية العمل المنجز، وتمكين مراقب متمرس ليس لديه صلة سابقة بالمهمة الرقابية لفهم الأمور الناشئة عن الرقابة. مما يسهل المهام الرقابية المهمة ويساعد 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 المراقبين.
- مساعدة المراقبين في إجراء المهمة الرقابية والإشراف عليها.
- السماح بمراجعة جودة الرقابة.

تسهيل أوراق العمل السليمة عملية المراجعة

يعتبر المراقبون أن المشرفين والمديرين ومراجعي جودة الرقابة والمراجعين النظراء هم المستخدمين الرئيسيين لأوراق العمل. وبالنظر إلى وجهة نظر المستخدم، يحتاج المراقب إلى التفكير فيما يريد المراجعون رؤيته والقواعد التي يريدون اتباعها. وبالنسبة لرقابة الالتزام، يكون المقياس المرجعي هو المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000 ومتطلباته هي تلك المذكورة أعلاه. فإذا لم يتم ذلك بشكل صحيح، فستكون مراجعة ورقة العمل أمرًا صعبًا بالنسبة للمراجع. وبصفتنا مراقبين، فإن مهمتنا هي جعل هذه المهمة سهلة قدر الإمكان للمشرف أو للمراجع.

يلزم المعيار المراقبين بإنشاء توثيق لعملية الرقابة يمكن أي "مراقب متمرس" من متابعة المهمة. والمقصود من المراقب المتمرس أي فرد (سواء كان يعمل داخل أو خارج المنظمة الرقابية) ذي كفاءات ومهارات تمكنه من إجراء المهمة الرقابية. وتشمل هذه الكفاءات والمهارات فهم

- المهمات الرقابية.
- المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- الموضوعات المتعلقة بتحقيق أهداف الرقابة.
- القضايا المتعلقة ببيئة الجهة محل الرقابة.

تساعد عملية التوثيق الدقيقة مراجعي العمل الرقابي على فهم العمل المنجز وكيفية إنجازه وأسباب إنجازه. لذا يحتاج المراقبون إلى إجراء عملية توثيق دقيقة في كافة مراحل الرقابة.

بشكل عام، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة وضع مجموعة موحدة من أوراق العمل والتأكد بشكل يجعلها متوافقة ومرضية للمشرف. كما يجب على المشرفين والمديرين توضيح ما يريدون من فرق الرقابة. وفي حالة تحديد التوقعات وكانت واضحة لجميع الأطراف، فلن يواجه المراقبون والمراجعون صعوبة في ذلك.

7.4 عناصر التوثيق

يشمل التوثيق حسب الاقتضاء الآتي:

- شرح موضوع الرقابة.
- تقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخططها والوثائق ذات الصلة.
- الأساليب المطبقة والنطاق والمدة الزمنية التي تغطيها الرقابة.
- طبيعة إجراءات الرقابة المطبقة وتوقيتها ومداه.
- نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.
- تقييم الدليل الرقابي المكون للنتائج والاستنتاجات والآراء والتوصيات.
- التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها.
- التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبيها
- المراجعات الإشرافية وغيرها من ضمانات رقابة الجودة المنفذة.

وقد تشتمل وثائق الأدلة المتعلقة بعدم التزام الهيئات المؤكد أو المشتبه به على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو الوثائق.
- محاضر الاجتماعات التي أجريت مع الإدارة والأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرار أو الأطراف الأخرى داخل الجهة أو خارجها.

ويحتاج المراقبون إلى توثيق إجراءات الرقابة المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بمعايير رقابة الالتزام المستخدمة في عملية الرقابة. كما يُعد المراقبون الوثائق التي توضح تنفيذ العمل على أرض الواقع مع المحافظة عليها.

لكي يتمكن المراقبون 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 المراقبين للمخاطر التي تم تقييمها،
- مدى تطبيق التقدير المهني (في اتخاذ القرارات)، خاصة عند دراسة الأهمية النسبية.
- الأهمية النسبية للأدلة التي تم الحصول عليها مقارنةً بالمعايير

وينبغي أن تشتمل الوثائق على تفاصيل كافية كي تمكن المراقب المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم العلاقة بين كل من موضوع الرقابة، والمعايير، ونطاق الرقابة، وتقييم المخاطر، وإستراتيجية الرقابة، وخطة الرقابة، وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداه ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات المراقب أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة.

7.5 كيفية التوثيق: مكونات أوراق العمل

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

○ ينبغي أن تحتوي أوراق العمل على:

- اسم المهمة الرقابية
- العنوان
- الأحرف الأولى من اسم المراقب

- تاريخ الإنجاز
 - رقم الصفحة والمرجع
 - المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات
 - إشارات مرجعية ثنائية الاتجاه
 - ينبغي أن تكون أوراق العمل:
 - منظمة ومقروءة
 - تشير إلى البرنامج
 - مفهومة بدون شرح إضافي
 - التحقق من الحسابات المهمة
 - تضمين الوثائق الأصلية حسب الضرورة
 - في حالة إصدار وثيقة من قبل الجهة، يتم كتابتها في أوراق العمل
 - الإشارة إلى المراجعة وتوضيح جميع النقاط
- تُوضح هذه المتطلبات بصورة أكثر تعمقاً أدناه:

تحمل ورقة العمل العنوان وتوقع وتاريخ

تحتوي كل ورقة عمل على الآتي:

- اسم المهمة الرقابية
- عنوان مميز لورقة العمل
- الأحرف الأولى من اسم المراقب
- تاريخ الإنجاز
- رقم الصفحة والمرجع

المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات

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

المصدر: من أين حصل المراقب على دليل ورقة العمل؟ من قدمها للمراقب؟ أي دليل نظر إليه المراقب؟ أين الدليل وكيف يمكن للمراقب الحصول عليه مرة أخرى؟

الغرض: ما السؤال الذي تسعى ورقة العمل هذه إلى الإجابة عليه؟ لماذا تم إنشاء ورقة العمل هذه، ولماذا تم إنجاز هذا العمل؟ ما الخطوة البرنامجية التي سيتم تليتها؟

الإجراءات: ماذا فعل المراقب بشأن ورقة العمل هذه؟ ما المنهجية التي استخدمها المراقب؟ ما الخطوات والإجراءات المفصلة التي قام بها المراقب؟

النتائج: ماذا نتج عن الإجراءات؟ ما نتائج تطبيق المنهجيات؟ يجب أن يحتوي ذلك على نفس اللغة والإعادة بسهولة إلى عنصر الإجراءات. هنا يحتاج المراقب إلى توفير تفاصيل كافية.

الاستنتاج: ما إجابة الأسئلة المطروحة في الغرض؟ هل كانت خطوة البرنامج مرضية؟ ماذا فعل المراقب مع أي مشاكل ظهرت؟ هل قام المراقب بنقل المشاكل إلى صفحة الاستنتاج أو ورقة التصرف؟

كل هذه المعلومات مفيدة للغاية للمشرف على الرقابة أو المراجع. وبدون هذه العناصر من ورقة العمل، يجب على المشرف أو المراجع وضع افتراضات في جميع أوراق العمل. حيث يحتاج المراقب إلى تقديم الاستنتاجات للمراجعين وتوجيههم لمتابعة العملية بسلاسة.

يعتبر الترابط بين العناصر أمراً مهماً. فعندما يتم إنشاء الترابط بشكل صحيح، يتطابق أيضاً الغرض والاستنتاجات مع الإجراءات والنتائج. مما يدل على وضوح الفكر ويدعم الاستنتاجات المنطقية التي قام بها المراقب. وفي معظم الحالات، تغطي مصفوفة نتائج الرقابة هذه العناصر في رقابة الالتزام. ومع ذلك، يجب شرح عناصر مصفوفة النتائج بالكامل، كما هو موضح في المثال التالي.

مثال على ورقة العمل
المصدر
تم حفظ ملفات الطلاب في مكتب المساعدات المالية للطلاب من قبل السيدة XYZ. اختبار طلاب الفصل الدراسي بالخريف لعام 2004.
الغرض
تحديد ما إذا كان الطلاب الذين يتلقون معونة مالية فيدرالية للطلاب مؤهلين أم لا لتحقيق الخطوة 2 من البرنامج في أهداف البرنامج.
الإجراء
تم أخذ عينة من 72 ملفاً من أصل 500,13 من الملفات. فحص كل ملف لتحديد ما إذا كانت الأوراق المناسبة موجودة في الملف واستيفاء الطالب بمتطلبات الأهلية الفيدرالية. السمات التي تم اختبارها هي كما يلي:
النتائج
من بين جميع السمات التي تم اختبارها على 72 ملفاً، لاحظنا خطأ واحداً فقط. أخطأ الطالب في أول صفحة من صفحات طلب المساعدة المالية.
الاستنتاج
يعد الطلاب الذين يتلقون مساعدات مالية مؤهلين. الخطأ الوحيد الذي لوحظ ليس مهماً ولن نتناوله بالتقرير.

شرح جميع علامات الاختيار

إن علامة الاختيار هي عبارة عن رمز صغير يشير إلى مهمة أكملها المراقب. على سبيل المثال، قد تشير علامة ٨ إلى أنه تم جمع عمود الأعداد، بينما تشير علامة $\sqrt{}$ إلى أنه قد تم التحقق من هذه السمة. لشرح علامات الاختيار في أوراق العمل، قد يكون لدى المراقب وسيلة إيضاح لعلامة الاختيار، والتي تتضمن جميع علامات الاختيار وتحتوي على وسيلة إيضاح داخل مجلد أوراق العمل.

جميع الإشارات المرجعية ثنائية الاتجاه

للإشارة إلى أوراق العمل، إذا حصل المراقب على رقم لورقة العمل أ من ورقة العمل ب، سيتكتب المراقب ب على ورقة العمل أ بالقرب من الرقم. وفي ورقة العمل ب، يكتب المراقب إشارة إلى ورقة العمل أ. قد تكون مراجعة أوراق العمل شبه مستحيلة بدون الإشارات المرجعية ثنائية الاتجاه.

تعد كل ورقة عمل منظمة ومقروءة وتشير إلى برنامج الرقابة ومفهومه بدون شرح إضافي. ولا تحتاج هذه المتطلبات إلى شرح لورقة العمل.

التحقق من الحسابات المهمة

يعتبر التحقق من الحسابات الهامة أمراً بالغ الأهمية في الرقابة. يحتاج شخص ما إلى جمع أو إعادة حساب الأرقام. بالنسبة للأرقام الكبيرة للغاية، يمكن للمشرف إعادة حسابها.

يتم تضمين الوثائق الأصلية حسب الضرورة

يفسر ذلك ما يحتاج المراجع في الواقع إلى فهمه حول ما تم اختباره. يجب أن يورد المراقب أي وثائق أصلية ستساعد المراجع. يشرح المثال أدناه الآتي:

مثال على الوثائق الأصلية

إذا قام المراقب بفحص 30 ملفاً للتأكد من أن مدير البرنامج قام بتأهيل وثيقة معينة بالأحرف الأولى، فلا يلزم تضمين نسخة من جميع الوثائق الثلاثين في نسخة الملف. ويعتبر وصف الملفات أو النماذج كافيًا بحيث يمكن لشخص ما تكرار العمل الذي قام به المراقب إذا لزم الأمر. لذلك قد يضيف المراقب وصفاً للملف، بما في ذلك التاريخ الذي تم إنشاؤه والاسم والأحرف الأولى لاسم المدير وتاريخ المراجعة. كما تساعد إضافة نسخة واحدة من النماذج إلى الملف أيضًا، لذا يمكن لمراجع أو مراقب آخر العثور على النماذج مرة أخرى بسهولة.

في بعض الحالات، قد تكون هناك نماذج بدون أحرف أولية. يمكن للمراقب نسخها ووضعها في أوراق العمل مع شرح لكيفية حل المشكلة. وبصفتك مراقب، يجب أن تنتظر ما إذا ستتناول المشكلة في التقرير أم لا. إذا كان الأمر كذلك، فيمكنك نسخ أو مسح الاستثناءات لتعزيز الأدلة الخاصة بك.

إذا قامت الجهة بإعداد وثيقة، يجب كتابتها على ورقة العمل

يشير هذا إلى المراجع الذي قام بإنشاء ورقة العمل، والتي تهم في تحديد مدى قوة الأدلة. بشكل عام، تعتبر الأدلة التي حصل عليها المراقب مباشرة أقوى من الأدلة التي توفرها الجهة. والسبب وراء ذلك هو أن الجهات لا تعتبر موضوعية مثل المراقبين حول المعلومات.

تمت الإشارة إلى المراجعة

فيما يلي بعض الأساليب لتحقيق هذا المطلوب. قد يقوم المراجع بـ:

- تأهيل جميع أوراق العمل وتأريخها
- تأهيل أوراق العمل المهمة فقط
- إنشاء قائمة مرجعية وإدراجها في مقدمة أوراق العمل.
- تأهيل المجلد
- كتابة تعليقات المراجعة وتضمينها في أوراق العمل.

7.6 تنظيم توثيق أوراق العمل

وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يجب تنظيم عملية التوثيق من أجل توفير صلة واضحة ومباشرة بين النتائج والأدلة التي تدعمها. يمكن تنظيم أوراق العمل بعدة طرق مختلفة. إن المراقب هو الذي يحدد كيفية القيام بذلك، أحيانًا مع النظام أو الممارسات الموجودة في الجهاز الأعلى للرقابة. قد يكون لدى المراقب العديد من أوراق العمل التي تدعم الرقابة، ولكن لكي تكون مفهومة لأي طرف خارجي، يجب أن تكون واضحة ومنظمة. يسهل استخدام مذكرة الخلاصة هذه العملية.

يمكن تسمية مذكرة الخلاصة بورقة إرشادية أو نموذج استنتاج أو مذكرة عليا تستند إلى ممارسات ومعايير الجهاز الأعلى للرقابة. قد تحتوي على مكونات تختلف عن تلك المذكورة هنا، والتي تستند أيضًا إلى ممارسات الجهاز الأعلى للرقابة. وتسهل مذكرات الخلاصة عمل المشرف والمراجع. كما يلتزم المراقب بتوضيح أفكاره وتوثيقها كتابة قبل إتمام الرقابة، مما يسهل فهم أوراق العمل بموجب كتابة هذه المذكرات.

ما هي مذكرة الخلاصة؟

تلخص مذكرة الخلاصة مجموعة من أوراق العمل. في التسلسل الهرمي لأوراق العمل، عادة ما تأتي مذكرة الخلاصة في المرتبة الثالثة، على الرغم من أنها قد تكون مكتوبة في اللحظة الأخيرة. ويكون التسلسل الهرمي كما يلي:

- هدف الرقابة
- برنامج الرقابة
- مذكرة الخلاصة
- أوراق العمل المفصلة

مثال على مذكرة الخلاصة

في رقابة قسم المشتريات وبعد جمع المعلومات وإجراء تقييم المخاطر، يقرر المراقب أن الهدف الشامل هو تحديد ما إذا كان قسم المشتريات يتوافق مع سياسات الشراء الهامة أم لا. ويندرج تحت هذا الهدف الشامل ثلاثة أهداف فرعية - لتحديد ما يلي:

- هل يتم شراء معدات تزيد قيمتها عن 9000 دولار وفقاً للسياسة؟
- هل إجراءات الشراء مكتوبة وفقاً للسياسة؟
- هل العقود المهنية متوافقة مع السياسة؟

سيقوم المراقب بإنشاء مجموعة من أوراق العمل لدعم كل هدف فرعي، وسوف يستخدم الأحرف لتسمية مجموعات من أوراق العمل.

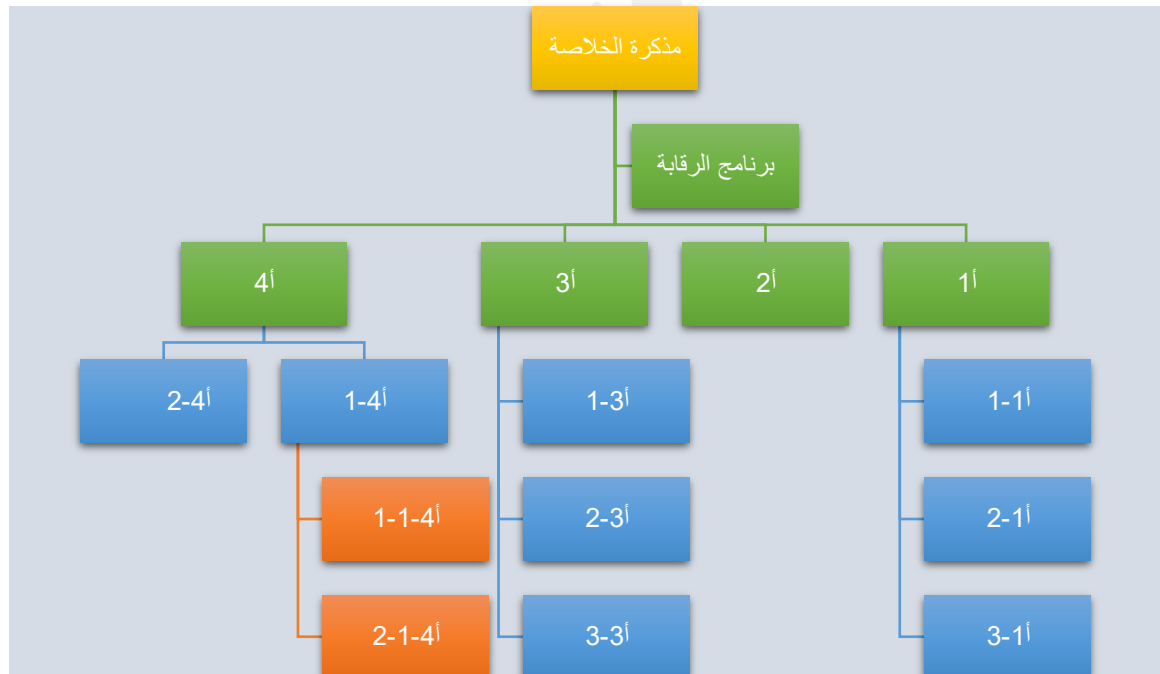
1. تجيب مجموعة ورقة العمل أ على الهدف الموضوعي 1: ما إذا كانت مشتريات المعدات التي تجاوزت 9000 دولار تم إجراؤها وفقاً للسياسة أم لا.

2. تجيب مجموعة ورقة العمل ب على الهدف الموضوعي 2: ما إذا كانت إجراءات الشراء مكتوبة وفقاً للسياسة أم لا.

3. تجيب مجموعة ورقة العمل ج على الهدف الموضوعي 3: ما إذا كانت العقود المهنية متفقة مع السياسة أم لا.

تلخص مذكرة الخلاصة الخاصة بالهدف الفرعي 1 ما هي سلسلة أوراق العمل أ التي تم إنجازها وكيف أجاب المراقب على هدف الرقابة مع جميع الأدلة ذات الصلة. بالتالي تتناول الإجابات أ-1 وأ-2 وأ-3 أداء كل إجراءات الرقابة ونتائجها.

إن مذكرة الخلاصة 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 خلاصة رئيسية تلخص سلسلة أوراق العمل أ، ب، ج وتعتبر عن هدف الرقابة الشامل: "هل يتوافق قسم المشتريات مع السياسات المهمة؟" يمكن للمراقب إعداد مذكرة خلاصة لجميع إجراءات الرقابة. تحتوي سلسلة أوراق العمل أ-4 أعلاه على الكثير من أوراق العمل وقد تضمن ملخصاً لمساعدة المراجع في الفرز من خلال المجموعة وتمييز ما قام به المراقب.

ما الذي تتضمنه مذكرة الخلاصة؟ تشتمل مذكرة الخلاصة على مكونات ورقة العمل - المصدر والغرض والإجراء والنتائج والاستنتاج، مع وصف سردي لهذه المكونات الخمسة في كل ورقة عمل. فيما يلي مثال على مذكرة الخلاصة للسلسلة أ.

مذكرة الخلاصة
المصدر
المقابلات والملاحظات والاختبارات الموضحة في سلسلة أوراق العمل أ.
الغرض
للإجابة على الهدف الفرعي "هل تتم عمليات شراء معدات تتجاوز 9000 دولار وفقًا لقانون الولاية؟"
الإجراء
نحن راضون عن خطوات البرنامج في المنطقة التي تم تحديدها، والتي دعنا إلى: <ul style="list-style-type: none"> • تكرار الخطوة الأولى للبرنامج • تكرار الخطوة الثانية للبرنامج • تكرار الخطوة الثالثة للبرنامج
النتائج:
قد لاحظنا العديد من البنود الهامة لعدم الالتزام: <ul style="list-style-type: none"> • تلخيص نتائج الخطوة 1 للبرنامج • تلخيص نتائج الخطوة 2 للبرنامج • تلخيص نتائج الخطوة 3 للبرنامج
الاستنتاج:
لم يلتزم قسم المشتريات بسياسات الشراء المهمة فيما يتعلق بشراء المعدات التي تزيد عن 9000 دولار. على وجه الخصوص، سمحت الإدارة لنفس الشخص بشراء معدات أكثر من 9000 دولار واعتماده. وقد تطورت هذه المشكلة إلى نتيجة في التقرير. حيث لم نجد أي مشتريات مشتبه بها.

يمكن أن تكون مذكرة الخلاصة بمثابة مسودة أولية للتقرير. بدلاً من الإشارة إلى النتيجة في ورقة عمل خارج مذكرة الخلاصة، يمكن للمراقب أن يدرجها في المذكرة، أو يمكن إضفاء الطابع الرسمي على القسم الذي يناقش فيه المراقب الهدف والنتيجة وإضافته لاحقًا إلى التقرير.

يمكن أن تكون مذكرة الخلاصة مفصلة للغاية أو شديدة الإيجاز. يمكن أن تكون مذكرة الخلاصة عبارة عن إعادة صياغة لكل ورقة عمل داخلة، بالإضافة إلى استنتاج شامل يختصر المجموعة بأكملها. أو يمكن أن يكون استنتاجًا شاملاً يلخص المجموعة بالكامل. إن إحدى الطرق الجيدة لتحديد مقدار التفاصيل التي يجب أن تحتويها مذكرة خلاصة هي الإشارة إلى الممارسات المحددة في الجهاز الأعلى للرقابة.

تهتم مذكرات الخلاصة بعدد لا بأس به من المحتويات المطلوبة من أوراق العمل. يتطلب المعيار أن يوثق المراقب ما يلي في أوراق العمل:

- الهدف والنطاق والمنهجية:
- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداه
- الدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه ومصدره والاستنتاجات التي تم التوصل إليها
- دعم التقديرات والنتائج والاستنتاجات والتوصيات المهمة
- دليل المراجعة الإشرافية

لا تعد المعايير واضحة بشأن الحفاظ على مذكرة الخلاصة. ولكن من الأفضل الحصول عليها من أجل وظائف المراقبين والمراجعين. حيث يمكن للمراقبين استخدام مذكرة الخلاصة للقيام بأغلبية هذا العمل. كما يمكن للمراقبين الاهتمام فقط بجزء من هذه المتطلبات في أوراق العمل التفصيلية الداعمة.

7.7 كيفية مراجعة أوراق العمل

غالباً ما يكون من الصعب للغاية فهم ما يفكر فيه المراقب وتتبع طريقة تفكيره أثناء الرقابة بمجرد النظر في مجموعة من أوراق العمل. فقد يستغرق الأمر ساعات للتعرف على الغرض العام من أوراق العمل. وهناك مبدآن من المبادئ التوجيهية البسيطة لمراجعة ورقة العمل يجعلان المهمة عملية سهلة:

- التحقق من المفاهيم قبل الاجراءات.
- مراجعة أوراق العمل التي تبدأ في أعلى التسلسل الهرمي لورقة العمل.

التحقق من المفاهيم قبل الاجراءات

مثال

أبدى أحد الفرق الرقابية رأياً بشأن قضايا السندات في الجامعة. وتولى أحد أقدم المراقبين دور الريادة في رقابة تحكيم السندات، وهو موضوع تقني. وقضى يومين في إجراء الرقابة وأعد ورقة عمل جيدة ومنظمة. وكانت عبارة عن جدول بيانات كبير يحتوي على العديد من الأعمدة والصفوف والكثير من علامات الاختيار والأرقام الملونة. ثم بدأت المشرفة مراجعة جدول البيانات هذا. وأعدت حساب الأعمدة أفقياً. وراجعت معنى جميع علامات الاختيار وأضافت واحدة. ثم بعد حوالي نصف يوم من المراجعة، أدركت أن المفهوم الكامن وراء ورقة العمل كان خاطئاً. حيث تتبع المراقب الأقدم أثراً واختبر سمات لا تتعلق بهدف الرقابة. وبالتالي تم إلغاء ورقة العمل بأكملها. لذا، لم يكن الوقت الذي قضاه المراقب - يومين، والمشرفة - نصف يوم، ضرورياً. ولو أن المشرفة قد فحصت مفهوم ورقة العمل قبل الإجراء، لكانت وفرت وقتها وموارد الرقابة.

إذاً كيف يمكن التحقق من المفهوم الكامن وراء ورقة العمل؟ إذا استخدم فريق الرقابة عناصر ورقة العمل (المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات) في ورقة العمل، فيجب أن يقرأ المراجع ذلك أولاً، وأن يولي اهتماماً شديداً لغرض ورقة العمل. وينبغي أن يتوافق الغرض مع خطوة برنامج الرقابة.

إنه من المهم تتبع التسلسل الهرمي لأوراق العمل. فإذا كان الجزء العلوي من التسلسل الهرمي يعمل بشكل جيد ويمكن فهمه، في هذه الحالة فقط يمكن للمراجع البحث في أوراق العمل من أسفل التسلسل الهرمي. مما يوفر الوقت والجهد.

يعد التسلسل الهرمي لأوراق العمل هو كما يلي:

- هدف الرقابة
- برنامج الرقابة
- مذكرة الخلاصة
- أوراق العمل المفصلة

يجب أن ينظر المراجع إلى هدف الرقابة أولاً. فإذا كان هدف الرقابة خاطئاً، فيمكنها التوقف عند هذا الحد. ويمكنها إعادة أوراق العمل إلى المراقب ويطلب منها العمل على الهدف وتغيير أوراق العمل وفقاً لذلك.

بمجرد رضا المراجع عن هدف الرقابة، يمكن له أن يراجع إما مذكرة الخلاصة أو برنامج الرقابة. ونظرًا لأن بعض المراقبين لا ينشئون مذكرات خلاصة، فقد يتعين عليه النظر في البرنامج. أو قد يضطر إلى الاطلاع على برنامج الرقابة إذا لم تكن مذكرة الخلاصة مفيدة.

إذا رأى أحد المراجعين أن البرنامج غير مترابط ولا يساعد على تحقيق هدف الرقابة، فيمكنه إيقاف مراجعة أوراق العمل مرة أخرى وإعادتها إلى المراقب. ولا يوجد هناك سبب لمواصلة العملية حتى تتم إعادة صياغة البرنامج.

على افتراض أن برنامج الرقابة الخاص بالمراقب ومذكرة الخلاصة جيدان، يمكن للمراجع الانتقال إلى أوراق العمل الداعمة التفصيلية. وينبغي أن تستوفي أوراق العمل هذه خطوات برنامج الرقابة.

7.8 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. وعادة ما توضح هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- المستندات المغطاة في نطاقها
- الشكل الذي يتم به الاحتفاظ بالمستندات/وأرشفتها
- الفترة التي يتم فيها الحفاظ على المستندات
- كيفية الوصول إلى هذه المستندات عند الحاجة إليها

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يرى ما إذا كان لديه سياسات وإجراءات للاحتفاظ بالوثائق، وإذا كان الأمر كذلك، فعليه أن يرى ما إذا كانت كافية أم لا. وفي حالة عدم ملائمة هذه السياسات أو الإجراءات، فيجوز للجهاز الأعلى للرقابة النظر في تعزيز سياساته وإجراءاته مع وجود متطلبات كافية للاحتفاظ بالوثائق الرقابية.

وقد يرجع السبب في وضع هذه المتطلبات إلى الأهمية التاريخية لأنواع محددة من الوثائق والتي قد تتطلب على سبيل المثال الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى في المحفوظات الوطنية للبلاد. وقد توجد متطلبات إضافية متعلقة بتصنيفات الأمن القومي تتضمن كيفية تخزين الوثائق. وينبغي أن يحاول مراقبو القطاع العام الاطلاع على التشريعات القابلة للتطبيق فيما يخص الحفاظ على الوثائق.

7.9 قضايا السرية والشفافية

تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى التأسيس والتأكيد على التزام المراقبين بالمتطلبات الأخلاقية لمراعاة سرية المعلومات الموجودة في وثائق الرقابة في جميع الأوقات، ما لم تمنح الجهة صلاحية محددة للكشف عن هذه المعلومات أو يكون هناك ضرورة قانونية أو مهنية للقيام بذلك. ويحتاج القطاع العام باستمرار إلى تحقيق التوازن بين السرية وضرورة توفر عنصر الشفافية والمساءلة. ويتطلب هذا التوازن بين السرية والشفافية التمتع بتقدير مهني لضمان تحديد الوثائق ذات الطابع السري بوضوح ومعاملتها على هذا النحو مع منح حق الاطلاع على هذه المعلومات في نفس الوقت عند الضرورة. وبالتالي من المهم التعرف على سياسات الأجهزة العليا للرقابة وإجراءاتها المتبعة للتعامل مع سرية المعلومات. وقد تنص هذه الإجراءات على أنواع وثائق الرقابة التي يجب اعتبارها سرية وأنواع وثائق الرقابة التي يجب إتاحتها للعامة وتحديد مسؤوليات التصريح بالكشف عن وثائق الرقابة بوضوح والإجراءات الروتينية المتبعة لإتاحة مثل هذه المعلومات عند الضرورة.

وعلاوة على ذلك، قد يتحمل مراقبو القطاع العام مسؤوليات قانونية إضافية تتعلق بسرية المعلومات. وترتكز هذه المسؤوليات على صلاحية الأجهزة العليا للرقابة أو التشريعات المرتبطة بالأسرار أو الخصوصية الرسمية. ويمكن أن ترتبط هذه التشريعات على سبيل المثال بعمليات رقابة خدمات الدفاع أو الصحة أو الخدمات الاجتماعية أو مؤسسات الضرائب. لذلك ينبغي على مراقبي القطاع العام التعرف على المتطلبات المحلية الخاصة لسرية المعلومات التي يلتزمون بها.

يتعرف المراقبون أيضًا على أي تشريعات تكفل حرية الاطلاع على المكاتبات الرقابية مع اعتبار الدفاتر الإلكترونية أو غيرها من الدفاتر متاحة للرقابة العامة. وقد يتضمن هذا النوع من المكاتبات الخطابات المرسلة من الجهة محل الرقابة والمستلمة منها أو الأطراف الأخرى والتي تتناول تجميع الأدلة الرقابية فضلاً عن اعتبارات وتقديرات قضايا الرقابة. ومن المعتاد في القطاع العام الاستجابة إلى طلبات الأطراف الخارجية للحصول على حق الاطلاع على وثائق الرقابة. وقد يمثل هذا الأمر حساسية شديدة عند محاولة الطرف الخارجي الحصول على معلومات بطريقة غير مباشرة من المؤسسة الرقابية التي لا يمكنها الحصول على المعلومات مباشرةً من الجهة محل الرقابة.

من حيث المبدأ، عندما تلتزم الجهة محل الرقابة قانونيًا بتجميع معلومات محددة والحفاظ عليها، تُحال كافة طلبات الأطراف الخارجية للحصول على هذه المعلومات عادةً إلى الجهة محل الرقابة. وفي الحالات التي يدرس فيها المراقبين منح حق الاطلاع على وثائق الرقابة، يستشير هؤلاء المراقبون الأطراف المعنية (مثل الجهة محل الرقابة التي تتعلق بها الطلبات) قبل الكشف عن المعلومات.

تتعقد الأجهزة العليا للرقابة، في بعض البيئات، مع مراقبين آخرين للقيام بالعمل الرقابي. وتتطلب الموافقة على مثل هذه التعيينات عادةً معرفة المراقب الذي ينفذ العمل إمكانية خضوع وثائق الرقابة إلى فحص الجهاز الأعلى للرقابة الذي قام بتعيينه. وقد تخضع وثائق الرقابة أيضًا إلى فحص مؤسسات المراجعة التي تمتلك حقوق قانونية للاطلاع على المعلومات المتعلقة بمهام المراقب.

7.10 التواصل

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.96: يجب أن يتواصل المراقب بطريقة فعالة مع الجهة محل الرقابة والمسؤول عن الحوكمة طوال عملية الرقابة.

دور التواصل

تحدث عملية التواصل خلال كافة مراحل الرقابة؛ قبل بدء الرقابة وخلال التخطيط المبدئي وأثناء تنفيذ المهمة الرقابية وصولاً إلى مرحلة إعداد التقارير. وينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولون عن الحوكمة بأي صعوبات بالغة تواجه المراقبين خلال عملية الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية. وينبغي للمراقب أيضاً إبلاغ الطرف المسؤول عن معايير الرقابة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000.99: ينبغي إبلاغ مستوى الإدارة المناسب وهؤلاء المكلفون بالحوكمة (إن أمكن) بحالات عدم الالتزام الجوهرية. كما يتم الإبلاغ عن المسائل الهامة الأخرى الناشئة عن المهمة الرقابية وذات الصلة المباشرة بالجهة.

وقد يساعد التواصل الجيد مع الجهة محل الرقابة خلال عملية الرقابة على زيادة فاعلية العملية وإيجابيتها. يعد التواصل الثنائي الفعال عاملاً مهماً في مساعدة ما يلي:

- المراقب والمسؤولون عن الحوكمة على استيعاب الموضوعات المرتبطة بسياق الرقابة وتطوير علاقة عمل بناءة. وينبغي الحفاظ على استقلالية المراقب وموضوعيته مع تطور هذه العلاقة.
- مراقبو القطاع العام الذين يحتاجون إلى الحرص الشديد للوفاء باحتياجات السلطة التشريعية أو الهيئات التنظيمية المناسبة وتوقعاتها بشأن الأمور التي تنقل إلى المستويات الإدارية الأخرى وخاصةً عندما تحظى هذه الأمور باهتمام أو تكهنت واسعة النطاق.
- المراقبون في الحصول على المعلومات المتعلقة بعملية الرقابة بالتعاون مع المسؤولين عن الحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المسؤولون عن الحوكمة المراقب في التعرف على الجهة وبيئة العمل بها وتحديد المصادر المناسبة لأدلة الرقابة وتقديم معلومات حول معاملات أو أحداث معينة.

عملية التواصل

تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى وجود نظام يرصد احتياجات المراقب لتقييم مدى ملاءمة التواصل الثنائي بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة للغرض من الرقابة. وفي حالة عدم ملاءمة هذا التواصل الثنائي، فينبغي للمراقب اتخاذ الإجراءات المناسبة. وقد تتضمن الإجراءات المناسبة في القطاع العام، التواصل مع السلطة التشريعية أو الهيئات التنظيمية المناسبة أو المؤسسات التمويلية.

7.11 الملخص

يركز هذا الفصل على أهمية التوثيق في عملية الرقابة لضمان جودة الرقابة. وينبغي للمراقب دائماً إعداد وثائق الرقابة ذات الصلة لعملية الرقابة المحددة قبل إصدار التقرير. كما أن تحديد شكل ومضمون الوثائق يعد أمراً يتعلق بالتقدير المهني للمراقب. ويفضل التواصل كتابياً نظراً لسهولة التوثيق الدقيق لهذا التفاعل.