



لجنة المعايير المهنية والرقابية

دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبة

(فهرس المحتويات)

رقم الصف حة	البيان	التسلسل
١	مقدمة	١
٢	المصطلحات المستخدمة في الدليل	٢
٦	فصل تمهيدى: مفاهيم * الجودة * رقابة الجودة * ضمان الجودة	٣
١١	الجزء الاول – نظام رقابة الجودة	٤
١١	الفصل ١-١ أطار رقابة الجودة في مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة	٥
٣٦	الفصل ٢-١ عناصر نظام رقابة الجودة في مستوى المهمة الرقابية . المعايير الدولية للأنتوساي (ISSAI) : ضبط الجودة في مجال رقابة البيانات المالية	٦
٤١	الجزء الثاني – مراجعات ضمان الجودة	٧
٤٢	الفصل ١-٢ مراجعات ضمان الجودة :أصنافها ومسارها	٨
٥١	الفصل ٢-٢ مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي (على مستوى الجهاز الرقابي)	٩
٥٩	الفصل ٢-٣ أ أهداف الرقابة المالية ومسارها	١٠
٦٩	الفصل ٢-٣ ب أهداف رقابة الاداء ومسارها	١١
٨٤	الفصل ٢-٤ أ-مراجعة ضمان الجودة في مستوى الرقابة المالية	١٢
٩٣	الفصل ٢-٤ ب-مراجعة ضمان الجودة في مستوى مهمة رقابة الاداء	١٣
١٠٣	الجزء الثالث – وظيفة ضمان الجودة	١٤
١٠٤	الفصل ١-٣ أنشاء وظيفة ضمان الجودة	١٥
١٠٩	الفصل ٢-٣ إدارة وحدة ضمان الجودة	١٦

مقدمة:

أقرت منظمة الإنتوساي (INTOSAI)، في مبادئها الجوهرية الأهمية البالغة لمسألة الجودة العمل الرقابي، وكذا الدور الذي يؤديه ضمان الجودة للحفاظ عليها. وتماشيا مع هذا المبدأ، سعت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) بالتعاون مع "مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)"، إلى النهوض بجودة عمل الأجهزة الأعضاء بها من خلال التوصية باتباع الآليات التي تحقق تنمية وظيفية ضمان الجودة في تلك الأجهزة.

وفي سبيل تحقيق ذلك، تم إعداد هذا الدليل الذي يوفر توجيهات عملية لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في إقليم الأرابوساي على إرساء وتعزيز أنظمة رقابة الجودة وتنفيذ مراجعات فعالة لضمان الجودة.

حيث يتضمن الدليل معلومات إضافية حول متطلبات ضمان الجودة في مستوى الجهاز ومستوى مهمات الرقابة المالية ورقابة الأداء. ذلك أن مثل أشكال هذه المراجعات تعد شرطا لا غنى عنها لوظيفة ضمان جودة ذات معنى. وقد تم الاعتماد على دليل الجودة الذي أعدته IDI مبادرة تنمية الانتوساي.

المصطلحات المستخدمة في هذا الدليل

الإجراءات التحليلية: هي عملية تقييم للمعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أو غير المالية. كما تشمل الإجراءات التحليلية أيضاً على الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تنحرف انحرافاً مؤثراً عن المبالغ المتوقعة.

الوثائق الرقابية: كل الوثائق المرتبطة بالعملية الرقابية تخطيطاً وتنفيذاً وتقريراً ومتابعة بما في ذلك الوثائق المكونة للملف الدائم، والوثائق الأخرى من بينها أوراق العمل والوثائق المكونة لادلة الإثبات.

أدلة الإثبات: المعلومات التي يستعملها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه، وتشتمل على المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى. علماً بأنه من غير المتوقع أن يتعامل المدقق مع كافة المعلومات الموجودة.

وتتضمن أدلة المراجعة - والتي تكون بطبيعتها تراكمية - أدلة يتم الحصول عليها من خلال إجراءات يتم القيام بها أثناء عملية المراجعة، وكذا التي يتم الحصول عليها من خلال مصادر أخرى مثل عمليات مراجعة سابقة أو إجراءات رقابة الجودة في المؤسسة من أجل قبول العميل أو في استمرار التعامل معه.

الملف الرقابي: ملف أو أكثر سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو في أي صورة أخرى، ويتضمن كافة الوثائق الرقابية التي تم استخدامها في القيام بمهمة التأكد (عملية التدقيق).

المدقق أو المراقب أو المراجع: يستعمل مصطلح "المدقق" أو "المراقب" أو "المراجع" للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذي يقوم (الذين يقومون) بعملية الرقابة أو أعضاء آخرون من الفريق الرقابي.

المعايير: هي أدوات قياس تحدد الإجراءات اللازم الالتزام بها وتستخدم في تقييم جودة أداء القائم بمهمة من مهام التدقيق وقد تكون المعايير رسمية تماماً أو رسمية نسبياً.

مجموعة التركيز: هي من الأشخاص الأكفاء يقومون بإجراء مناقشات لموضوع معين ويكونوا قادرين على التدريب بحيث تكون مناقشاتهم مصدر للمعلومات المتعلقة بالموضوع وتستخدم كمرجع و يشارك بها مختلف المستويات الوظيفية بالوحدة.

قائد المهمة الرقابية: الشخص المسؤول في الجهاز الرقابي عن المهمة الرقابية وتنفيذها وعن التقرير المنجز.

فريق المهمة الرقابية: جميع المراقبين الذين يقومون بتنفيذ المهمة الرقابية.

تقييم: تحديد المسائل ذات العلاقة وتحليلها، بما في ذلك القيام بإجراءات إضافية عند اللزوم، للتوصل إلى استنتاج معين حول أحد موضوعات.

الرقابة المالية: تقييم مستقل وتأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية لجهة ما تعرض البيانات المالية بعدالة وبما يتفق مع الإطار المحدد لإعداد التقارير المالية.

رقابة الأداء: هي رقابة تمكن من تقييم اقتصاد وكفاءة وفعالية الجهات الخاضعة للرقابة عند اضطلاعها بمسؤولياتها.

البيانات المالية: عَرْضُ مُهيكل للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة، بهدف الإبلاغ عن الموارد أو الالتزامات الاقتصادية لجهة ما في مرحلة زمنية معينة، أو عن التغييرات الطارئة عليها لفترة من الزمن وفق إطارٍ لإعداد التقارير المالية. وتتضمن الملاحظات ذات العلاقة عادة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وغيرها من المعلومات التوضيحية. ويشير مصطلح "البيانات المالية" عادة إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية كما تحددها متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، إلا أنه يمكن أن يشير أيضاً إلى بيان مالي واحد.

الجهات الحكومية: وحدة أو وكالة أو دائرة أو مكتب حكومي أو مجموعة موحدة مكونة من مثل هذه الجهات.

الاستقلالية:

أن يتنزّه الجهاز والأفرد المزاولون للحكم الشخصي عن كل المنافع الاقتصادية والمالية و أية علاقات أخرى. وبالطبع فإن هذا غير واقعي حيث إن كل فرد في المجتمع له علاقات ترتبط بالأطراف الأخرى. ولذلك يجب تقييم مدى جوهرية هذه المنافع الاقتصادية أو المالية أو العلاقات الأخرى وذلك في ضوء ما قد يعتقد طرف خارجي – موضوعي و على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة – بأنه غير مقبول. وتحقق هذه الاستقلالية للجهاز بالالتزام بالمتطلبات التي وضعها إعلاني أليما ومكسيكو ومدونة السلوك الأخلاقي لمنظمة الانتوساي.

لاستقلالية من حيث الجوهر: يقصد بها حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأى بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد و تسمح له بالعمل بنزاهة و موضوعية و ممارسة الشك المهني

الاستقلالية من حيث الشكل: يقصد بها الابتعاد عن الوقائع و الظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي – موضوعي و على دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة – أنه قد تم التأثير على نزاهة و موضوعية و الشك المهني للمؤسسة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التأكد.

الرقابة الداخلية: هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة. ويستتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف ، تحقق الأهداف العامة التالية:

- تنفيذ عمليات منظمة، أخلاقية، اقتصادية، تتسم بالكفاءة والفعالية.
- تقي بالتزامات المسائلة.
- تتوافق مع القوانين والضوابط المطبقة.
- حفظ الموارد من الضياع وسوء الاستخدام والتلف.

السلطة التشريعية/البرلمان: أي هيئة من الأشخاص منتخبة بشكل رسمي أو مختارة تعهد إليها مسؤولية سن القوانين والصلاحية في ذلك، نيابة عن كيان ذي سيادة.

التشريع: قانون أو مجموعة تسنها الهيئة التشريعية او تقترحها الحكومة ويضفي عليه البرلمان صفة رسمية.

الإدارة: شخص أو (أشخاص) يتمتع (بتمتعون) بمسؤولية تنفيذية لإدارة عمليات هيئة معينة. وتشمل الإدارة بالنسبة إلى بعض الهيئات في بعض الأنظمة القانونية، عددا من الأفراد يكلفون بالحوكمة - (مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس إدارة) أو فردا (مثل المدير المالك).

المعايير المهنية: يشير لفظ المعايير المهنية إلى كلا من المعايير الدولية للرقابة ، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

القطاع العام: الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل حكومات الولايات والمحافظات والأقاليم)، والحكومات المحلية (مثل السلطات المحلية في المدينة أو البلدة) والهيئات الحكومية ذات العلاقة (مثل الوكالات والمجالس واللجان والشركات والمنشآت).

المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: يُنظر فيها وفق تعريفها الوارد في قواعد السلوك المهني معيار رقم (٣٠) من معايير الانتوساي وقد بين من معايير الإنتوساي للسلوك الأخلاقي. ويعرف معجم المصطلحات التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين هذا المصطلح بكونه يعني "المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق المهمة الرقابية والمراجع المعني برقابة جودة المهمة"، ويشمل ذلك عادة الجزئين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (مدونة الاتحاد) إلى جانب المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تقييدا.

كفاية (أدلة الإثبات الرقابية): مقياس لكمية أدلة الإثبات الرقابية. وتتأثر كمية أدلة الإثبات اللازمة بتقييم المدقق لمخاطر تحريف البيانات المالية، علاوة على طبيعة هذه الأدلة (أي كما وكيف).

الجهاز الأعلى للرقابة المالية: الجهاز العام التابع لدولة معينة، مهما كانت تسميته أو تشكيلته أو تنظيمه، الذي يمارس بموجب القانون أعلى وظيفة تدقيق عام لتلك الدولة. وبالنسبة إلى بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يوجد مراجع عام واحد مُعين يقوم بدور شبيه بدور "الشريك في المهمة الرقابية" ويتمتع بمسؤولية شاملة عن عمليات الرقابة على القطاع العام. ومن الأجهزة ما تكون منظمة على هيئة محكمة أو مجلس محاسبة أو يكون لها نظام جماعي أو مجلس إدارة.

فصل تمهيدي

مفاهيم الجودة * رقابة الجودة * ضمان الجودة

يصف هذا الفصل التمهيدي المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالجودة ورقابة الجودة وضمنان الجودة. ويتحقق التمييز بين هذه المفاهيم من خلال الفقرات التالية التي تشرح خصائص الجودة والاختلافات بين ضمان الجودة ورقابتها. ويعتبر التحكم في الجودة وضمنانها جانبان مختلفان لآلية قوية لمراقبة الجودة، وكلاهما مؤثران في فعالية أداء الجهاز الأعلى للرقابة.

١. مفهوم الجودة وخصائصها:

"الجودة هي مدى الالتزام بمسار أو بنتيجته مجموعة من الشروط الموضوعية سلفا والتي يُعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة" (١).

ويسعى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية إلى أداء عمله الرقابي على نحو يتميز بمستوى عال ومتسق من الجودة فيما يتصل بالأبعاد التالية (٢):

- دلالة المسائل التي تُعنى بها أعماله الرقابية وقيمتها.
- الموضوعية والإنصاف الذين تقوم عليهما عمليات تقييمه والآراء التي تصدر عنه.
- مدى تخطيط واكمال الأعمال الرقابية وتنفيذها.
- حماية الآراء أو الاستنتاجات وصحتها، ووجاهة التوصيات، ومناسبة المسائل الأخرى الواردة في تقاريره الرقابية وغيرها من المنتجات.
- الانضباط الزمني لإصدار التقارير الرقابية والخدمات الأخرى ذات الصلة بالأجال القانونية وتلبية حاجات المستخدمين المقترضين.
- وضوح عرض التقارير الرقابية والأعمال ذات الصلة.
- فعالية النتائج والآثار المحققة.

(١) دليل الاجهزة التوجيهي في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.

(٢) المصدر: لجنة الاتصال لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالاتحاد الأوروبي.

٢. مفهوم رقابة الجودة

تتمثل رقابة الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في مجموعة من السياسات والإجراءات التي توضع بُغية التأكد من أن عمله الرقابي يتميز دائماً بالجودة العالية. فالجهاز يضع نظاماً لرقابة الجودة ويحافظ عليه بغرض أن يكفل له تأكيداً معقولاً بأن:

- الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمقتضيات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
- تقارير الجهاز الرقابية مناسبة للظروف القائمة.
- من ناحية أخرى، يجري تنفيذ رقابة الجودة ذات الصلة بأنشطة الجهاز التي تدعم كافة أعماله الرقابية، ومختلف نواحي الأعمال الرقابية الفردية، بما في ذلك:
- إثبات أن القيادة ملتزمة بالجودة.
- التأكد من أن المبادئ الأخلاقية قائمة ومتبعة.
- التأكد من أن كوادر الجهاز تتمتع بالكفاءة والتأهيل المناسب وتلتزم بأخلاقيات المهنة.
- اختيار مواضيع الرقابة.
- اتخاذ القرار بشأن توقيت الأعمال الرقابية.
- التخطيط للأعمال الرقابية.
- تنفيذ الأعمال الرقابية.
- تقييم استنتاجات الأعمال الرقابية.
- الإبلاغ بشأن نتائج الرقابة، بما فيها الاستنتاجات والتوصيات.
- متابعة التقارير الرقابية لضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة.
- متابعة فعالية رقابة الجودة بالجهاز وتصميمها، بما في ذلك فحص الملفات الفردية على نحو يضمن إصدار التقارير المناسبة.

٣. مفهوم ضمان الجودة

على الرغم من وجود خلط أحياناً في استعمال مصطلحي ضمان الجودة ورقابة الجودة، إلا أن هناك فرقاً واضحاً في نطاق ومعنى كل من المصطلحين.

ويتضمن ضمان الجودة دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز وتقييمه بما في ذلك المراجعة الدورية لجملة منتقاة من المهمات الرقابية التي جرى تنفيذها. أما الغاية فهي أن يكفل للجهاز تأكيداً معقولاً بأن نظام رقابة الجودة الذي يعتمده مصمم على نحو مناسب ويعمل على نحو فعال، وأن التقارير الرقابية مناسبة في ظل الظروف القائمة.

ويمكن القول إن ضمان الجودة هو المسار الذي يضعه الجهاز لتأكيد:

- أ- أن الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- ب- أن أنظمة رقابة الجودة قد جرى تصميمها وإرساؤها وتنفيذها على نحو فعال.
- ج- أنه قد جرى تحديد السبل الممكنة لتعزيز أنظمة رقابة الجودة أو تحسينها.
- د- أن التقارير التي يصدرها الجهاز مناسبة للظروف القائمة.

وهكذا فإن ضمان الجودة مسار تقييمي يهتم أساسا بتصميم نظام رقابة الجودة وعملياته ومخرجاته (أي التقارير)، ويتولى القيام بهذا التقييم أشخاص مستقلون عن النظام أو عن المهمة الرقابية قيد المراجعة. ويساعد ضمان الجودة على التأكد من أن التقارير والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير المطلوبة والممارسات الدولية الجيدة.

أما المزايا التي يمكن أن تتحقق بفضل وظيفة فعالة لضمان الجودة فهي كالتالي:

- تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال توثيق يفيد بأن المعايير المتعارف عليها يتم اعتمادها لدى القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير.
- تحسين الأداء الرقابي ونتائجه.
- تحسين كفاءة الأعمال الرقابية وفعالية التكاليف، مما قد يفضي إلى اقتصاد في الوقت وفي التكلفة.
- قياس أداء الجهاز والرفع من قدراته.
- إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة، وإثبات انطباق هذه الصفات على موظفي الجهاز أيضا.
- تقييم احتياجات التدريب وتوفير مدخلات بهذا الشأن لبرامج التدريب والتنمية.
- تحفيز موظفي الجهاز من خلال إثبات جودة العمل وإتاحة فرص التداول على الوظائف.
- تجنب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل الجهاز.

وهكذا إن ضمان الجودة هو عملية تقييم تركز على تصميم وعمل وإصدار (تقارير) ونتائج نظام رقابة الجودة من قبل أشخاص مستقلين عن النظام أو التدقيق قيد المراجعة. وليس الغرض من ضمان الجودة انتقاد نظم أو تدقيقات محددة، ولكن المساعدة على ضمان أن خدمات ومنتجات التدقيق تستجيب لأفضل الممارسات الدولية المطلوبة وكذا لاحتياجات أصحاب المصالح للجهاز.

٤. الجودة بمعايير الانتوساي

إن معايير الانتوساي (راجع الموقع التالي: [HTTP://WWW.ISSAI.ORG](http://www.issai.org)) مرتبة وفق شكل هرمي إلى أربعة مستويات هي على التوالي:

- المستوى الأول: مبادئ التأسيس (ISSAI 1): ويتضمن هذا القسم المبادئ التأسيسية للانتوساي (إعلان ليما).
- المستوى الثاني: المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 10) إلى (ISSAI 99): ويورد هذا القسم تفسير للمتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة على نحو سليم وإدارتها بشكل مهني.
- المستوى الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 110 إلى ISSAI 999): ويتضمن هذا القسم على المبادئ الأساسية لإجراء الرقابة على الجهات العامة.
- المستوى الرابع: التوجيهات الرقابية: ويترجم هذا القسم المبادئ الرقابية الأساسية إلى توجيهات أكثر تحديدا وتفصيلا وقابلية للتنفيذ مما يمكن استخدامه بشكل يومي في نطاق الأعمال الرقابية. وينقسم المستوى الرابع المتصل بالتوجيهات الرقابية إلى قسمين فرعيين، هما "التوجيهات الرقابية: توجيهات تنفيذية" و"التوجيهات الرقابية: توجيهات خاصة" (ISSAI 1000 إلى ISSAI 999).

وقد أولت الانتوساي أهمية خاصة للجودة تناولتها بمعايير من المستوى الثاني والثالث والرابع من السلم الهرمي للمعايير.

ومن ضمن المعايير المنتمية للمستوى الثاني والتي اهتمت بالجودة، نص المبدأ الثالث من المعيار 21 للانتوساي (ISSAI 21) على أنه: "يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية و حول تقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية". وهناك معايير أخرى للانتوساي تعزز هذه المطلب.

كما يعرض المعيار 40 الصادر عن الإنتوساي إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. والمعيار 40 مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (ISQC-1)، الصادر عن "مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي" (IAASB) والمنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

وفي حين يضع "المعيار 40 ISSAI إطارا لرقابة الجودة يستهدف الجهاز برمته، فإن "المعيار رقم 1220 للإنتوساي المستمد من المعيار الدولي للرقابة رقم 220، يضع معايير لرقابة جودة أعمال مهام الرقابة المالية الفردية. كما تضع معايير الإنتوساي لرقابة الأداء المتمثلة بالمعيار 3000 و3100 ومجموعة الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المتمثلة بالمعيار 4000 والمعيار 4100 والمعيار 4200 إطارا لرقابة الجودة على مستوى رقابة الأداء ورقابة المطابقة.

ويقع توثيق التزام الجهاز بالمعايير (ISSAI 1220) و (ISSAI 3000) و (ISSAI 3100) و (ISSAI 4000) و (ISSAI 4100) و (ISSAI 4200) في كل ملف رقابة حسب نوعها، في حين يقع توثيق إلتزامه بمعيار (ISSAI 40) في مواضع أخرى (على غرار الرقابة العامة للجهاز ، وتخطيطه، وسياساته وإجراءاته وممارساته الإدارية والمتصلة بموارده البشرية).

وجدير بالذكر أن العديد من الأدوات الرئيسية المستخدمة في الإلتزام بالمعايير المشار إليها تقوم على الترابط فيما بينها. من ذلك، أن الجهاز عندما تكون له منهجيات وأدلة رقابية ويقوم بتدريب مراجعيه على استخدامها ويحرص باعتمادها من قبلهم، فإنه يستجيب لمتطلبات المعيار 40 ISSAI . أما عندما تستخدم فرق الرقابة المنهجيات والأدلة للقيام بمهامها الرقابية، فإن هذا الاستخدام يُوثق في الملفات الرقابية ويُعد مستجيبا لـ "المعيار 1220 ISSAI والمعايير 3000 ISSAI و 3100 وISSAI 4000 وISSAI 4100 وISSAI 4200 وفقا" للمهمة المعنية.

وتقر معايير الانتوساي بحاجة الأجهزة إلى إرساء وظيفة ضمان الجودة.

الجزء الأول:

نظام رقابة الجودة

بعد أن تطرقنا في الفصل التمهيدي السابق إلى مفهوم الجودة وإلى الفرق بين نظام رقابة الجودة وبين مراجعة ضمان الجودة، سنقدم في هذا الجزء الأول من الدليل تفاصيل أكثر حول نظام رقابة الجودة. وسنركز في المرحلة الأولى على إطار نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز كما تم تحديده بالمعيار ٤٠ للإنتوساي ثم سنستعرض عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية كما تم تحديدها بالمعيار 1220 للإنتوساي.

الفصل ١-١

إطار رقابة الجودة في مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

مقدمة

يعرض المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) إطاراً عاماً لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الرقابة المالية، رقابة الأداء،....). المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (1- ISQC)، الصادر عن "المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة" (IAASB) والمنشور من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ويتمثل نظام مراقبة جودة العمل الرقابي في جملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، علاوة على الأعراف الأخلاقية، على النحو الأكمل أو الأمثل. ومن هذه المعايير ما نصت عليه "المبادئ الرقابية الجوهرية للإنتوساي" ("المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" ISSAIs رقم 40 و 100 و 200 و 300 و 400) وكذا "قواعد السلوك المهني 30 ISSAI". يستخدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ عناصر إطار رقابة الجودة التي حددها "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (1- ISQC) مع تكييفها مع بيئة القطاع العام. وهذه العناصر هي:

- مسؤوليات القيادة عن الجودة.
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- قبول و استمرارية العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة.
- الموارد البشرية.
- أداء المهمة.
- المتابعة والمراقبة (monitoring).

ونورد فيما يلي عرضاً موجزاً لكل عنصر من عناصر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠، ونستعرض فيه بإيجاز متطلبات كل عنصر من عناصر المعيار، ونورد أيضاً أمثلة عن السياسات والإجراءات اللازمة للتعامل مع هذه المتطلبات.

العنصر الأول: مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

يعرض هذا العنصر الأول مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات من أجل تعزيز ثقافة داخلية، تعتبر أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمال الجهاز. وتتجمل الإدارة العليا للجهاز المسؤولية العامة فتضع مثل هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة.

تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تنهض بثقافة مفادها أن الجودة ضرورية.
- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقر بأن للإدارة العليا في الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة.
- أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة، أن للشخص المفوض له السلطة والمؤهلات المناسبة لتحمل تلك المسؤولية.

أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- أن يقع تفويض رسمي للمسؤولية (من الناحية العملية) عن مراقبة ضمان الجودة لشخص له المؤهلات والسلطة المناسبة (مثال: نائب أو مساعد الرئيس، أو من في مرتبته).
- أن تنشئ قيادة الجهاز وظيفة ضمان الجودة بما يكفل أن تفضي السياسات والإجراءات إلى أداء عمل يحترم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تكون التقارير الرقابية الصادرة مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- أن تنهض قيادة الجهاز على نحو متصل بثقافة داخلية تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة أقسام الجهاز. ويجب على رئيس الجهاز إرساء أسلوب الإدارة العليا الصحيح من أجل تحقيق تلك الثقافة التي تؤكد على أهمية الجودة في جميع أعمال الجهاز بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجيا. وتعتمد هذه الثقافة على وضوح الإجراءات واستمرارية تنفيذها على جميع المستويات الإدارية.
- أن يُنظر إلى نقائص نظام رقابة الجودة باعتبارها فرصة للتحسين عوضا عن مناسبة لتوجيه اللوم.
- أن تركز مهمة الجهاز ورؤيته وقيمه على الأهمية الكبرى لجودة العمل الرقابي وأن تكون محل تعزيز ومتابعة متواصلين من قبل القيادة العليا.
- أن تشدد الخطط الإستراتيجية على أن المتطلب الأكبر للجهاز هو تحقيق الجودة في كافة مهامه الرقابية حتى لا تؤدي الاعتبارات السياسية والاقتصادية إلى المساس بجودة الأعمال التي تم القيام بها.
- أن تكفل قيادة الجهاز وجود موارد كافية لوضع إجراءات رقابة الجودة وتوثيقها وتنفيذها.
- أن تكفل قيادة الجهاز أن رسائلها وتوجيهاتها لكافة الموظفين تشدد على أهمية التنفيذ المتصل لسياسات الجهاز وإجراءاته لرقابة الجودة.
- أن تكفل قيادة الجهاز أن هذه الرسائل مدرجة في وثائق الجهاز الداخلية ومواده التدريبية ومنعكسة في تقييم الأداء.
- أن تكون قيادة الجهاز هي القدوة من خلال إعطاء المثل (أي باعتماد الأسوة الحسنة).
- وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي " المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ " فإن المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقرر توثيقا يكون برهانا على التنفيذ الفعلي لعنصر رقابة الجودة.

العنصر الثاني: متطلبات السلوك المهني ذات الصلة

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠: "يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات تقدم له تأكيدا مناسباً بأن الجهاز وجميع موظفيه والأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعماله، ملتزمون بمتطلبات قواعد السلوك المهني ذات الصلة.

تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد على أهمية الالتزام بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمالها.
- يجب على جميع موظفي الجهاز والأطراف المتعاقدة معه، التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تأخذ في الاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي المعتمد به.
- يجب على رئيس الجهاز والمسؤولين بالجهاز أن يكونوا مثالا يحتذى به للسلوك الأخلاقي.
- من حق السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وعامة الناس والجهات الخاضعة للرقابة أن يتوقعوا (ينتظروا) من الجهاز أن يكون سلوكه وأسلوبه بعيدين عن كل الشكوك والمآخذ، وأنه جدير بالاحترام والثقة.
- ينبغي للأجهزة الرقابية التأكد من أن سياساتها تعمل من أجل تقوية المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية كما هي محددة في المعيار ISSAI 30 ، وهي:

○ النزاهة.

○ الاستقلالية والموضوعية والحياد.

○ السرية المهنية.

○ الكفاءة .

النزاهة:

تقتضي النزاهة أن يحترم المدقق مبادئ الموضوعية والاستقلالية وأن يبقى سلوكه المهني فوق كل المآخذ، وأن يتخذ القرارات واضعا المصلحة العامة في الاعتبار، وأن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله وفي استعماله لموارد الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة.

الاستقلالية والموضوعية والحياد:

على المدقق أن يسعى ليس فقط ليكون مستقلاً عن الجهات الخاضعة للرقابة وغيرها من مجموعات المصالح، ولكن عليه أيضاً أن يكون موضوعياً في معالجة القضايا والمواضيع محل المراجعة.

في كل الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي ينبغي ألا تتضرر استقلالية المدقق من جراء مصالح شخصية أو ضغوط خارجية أو بالأفكار المسبقة التي قد يحملها المدقق عن الأشخاص أو عن الجهات الخاضعة للرقابة أو عن المشاريع أو البرامج، لذلك فإن المدقق ملزم بالامتناع عن المشاركة في كل الأمور التي له فيها مصالح ثابتة وتفاذي المعاملات الشخصية أو المالية التي قد تتسبب في تضارب في المصالح.

يجب أن تتسم كل الأعمال التي يقوم بها المدقق بالموضوعية والنزاهة وخصوصاً التقارير التي ينبغي أن تكون دقيقة وموضوعية، لذلك ينبغي ألا تضم التقارير الملاحظات القائمة إلا على الإثباتات التي تم الحصول عليها وتجميعها طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

من الأهمية بمكان أن يحافظ المدقق على استقلاليته عن التأثير السياسي حتى يتسنى له أن يؤدي مسؤولياته الرقابية بتجرد، نظراً إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل بصورة وثيقة مع السلطات التشريعية ومع الجهة التنفيذية أو غيرها من الجهات الحكومية التي يخول لها القانون النظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة.

يجب أن يتجنب المدقق كل العلاقات مع مديري وموظفي الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف والتي قد تؤثر على قدرته على السلوك المستقل أو تسيء إلى هذه القدرة أو تهددها.

على المدقق ألا يستعمل منصبه الرسمي لأغراض شخصية وأن يتجنب العلاقات التي تتضمن مخاطر الفساد أو التي قد تثير شكوكاً حول موضوعيته واستقلاليته.

السرية المهنية:

ينبغي أن لا يفشي المدقق المعلومات التي يحصل عليها أثناء العملية الرقابية لطرف ثالث سواء كان ذلك كتابياً أو شفوياً إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء الاستجابة إلى المسؤوليات القانونية للجهاز أو غيرها من المسؤوليات المتعارف عليها بصفقتها جزءاً من الإجراءات العادية التي يقوم بها الجهاز أو تطبيقاً للقوانين ذات العلاقة.

الكفاءة:

- على المدقق أن يكون سلوكه مهنيًا دائمًا وأن يطبق معايير عالية في أدائه لعمله بما يساهم في تنفيذ مسؤولياته بكفاءة وحيادية.
 - على المدقق أن لا يقوم بعمل هو ليس مؤهلاً للقيام به.
 - على المدقق أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ العمليات الرقابية والإشراف عليها وعند إعداد التقارير المتعلقة بها.
 - المدقق مسؤول دائمًا عن تحديث وتحسين المهارات اللازمة للقيام بواجباته المهنية.
- وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"، فإن المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تستلزم توثيقًا يكون دليلاً على التنفيذ الفعلي لعنصر رقابة الجودة هذا.
- إن المتطلبات الأخلاقية المناسبة موجودة كذلك في "مدونة أخلاقيات المهنة للمحاسبين المحترفين" المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعروفة اختصاراً بـ "مدونة" IFAC، وفي "المبادئ الجوهرية لمنظمة الإنتوساي (ISSAI 1)، إعلان ليمّا)، وفي "شروط الإنتوساي المسبقة لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAI 10 إعلان مكسيكو)، و ISSAI 11 توجيهات وممارسات جيدة حول استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، و ISSAI 30 قواعد السلوك المهني)، وفي مبادئ الإنتوساي الجوهرية للرقابة (ISSAI 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية)، وفي تشريعات من قبيل القانون المنظم للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو الدستور الوطني أو المتطلبات الرقابية الوطنية.
- ولدى تنفيذها المتطلبات المهنية التي يضعها "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40"، فإنه يجدر بالأجهزة أن تأخذ بالاعتبار المبادئ التي وضعتها منظمة الإنتوساي لدعم الاستقلالية المؤسسية للأجهزة. من ذلك أن "إعلان ليمّا" (ISSAI 1) الذي اعتمده مؤتمر الإنتوساي التاسع (إنكوساي ٩) المنعقد في تشرين الأول (أكتوبر) ١٩٧٧ قد تضمن ثلاثة عناصر تدعم استقلالية الأجهزة، وهي:

١ - استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

- لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تضطلع بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الوحدات الخاضعة لرقابتها، وفي مأمّن من أى تأثيرات خارجية.
- رغم أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لا يمكن أن تكون مستقلة استقلالاً كاملاً، باعتبارها جزءاً من الدولة، فإن الأجهزة العليا للرقابة ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية الوظيفية والتنظيمية الضرورية لانجاز مهامها.
- النص في الدستور على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتوفير الآليات اللازمة لتوفير استقلاليتها، على أن يتم تضمين التفاصيل اللازمة في نصوص الدستور، وينبغي بالخصوص أن توجد سلطة قضائية عليا تضمن الحماية القانونية المناسبة ضد أى محاولات للتدخل من شأنه بما يعيق استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة وسلطته الرقابية.

٢ - استقلالية أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومسؤوليها:

- لا يمكن الفصل بين استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة واستقلالية أعضائها، ويُقصد بهم الأشخاص الموكّل لهم اتخاذ القرار باسم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والذين يُعدّون مسؤولين عن هذه القرارات إزاء الغير، أي إزاء هيئة جماعية حاكمة أو إزاء رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- ينبغي أن تكون استقلالية الأعضاء مكفولة بمقتضى الدستور فيقع على وجه التحديد، إدراج إجراءات التنحية من الوظيفة في متن الدستور وألا يخل ذلك باستقلالية الأعضاء. أما تعيين الأعضاء وتنحيتهم فيكونان وفق الهيكل الدستوري لكل بلد.
- ينبغي ألا يكون موظفو الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة خاضعين، في مسارهم المهني، إلى تأثير الجهات الخاضعة للرقابة، وألا يكونوا في تبعية لهذه الجهات.

٣ - الاستقلالية المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

- يتعين توفير الوسائل المالية اللازمة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يمكنها من أداء مهامها.
- ينبغي أن يكون بإمكان الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، عند الاقتضاء، أن تطلب مباشرة الوسائل المالية اللازمة من الهيئة العامة التي لها سلطة القرار على الميزانية الوطنية.
- ينبغي أن يكون بإمكان الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة استخدام الموارد المخصصة لها في نطاق بند منفرد بالميزانية على الوجه الذي تراه صالحاً.

ويعرض إعلان مكسيكو حول الاستقلالية (ISSAI 10) المنبثق عن مؤتمر الإنتوساي التاسع عشر بمزيد من التفصيل اعتبارات استقلالية الأجهزة، وذلك بوضع ثمانية مبادئ تدعم هذه الاستقلالية:

- وجود إطار دستوري أو نظامي أو قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار.
- استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة و"الأعضاء" (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية)، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.
- صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها.
- الوصول غير المقيد للمعلومات.
- حق وواجب إعداد التقارير بشأن أعمالها.
- حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها، ونشرها وتوزيعها.
- وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- الاستقلال المالي والإداري وتوافر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- تقييم الاستقلالية المؤسسية بالاعتماد على إعلاني ليما ومكسيكو، وإخطار السلطة التشريعية، عند الاقتضاء في حالة ضعف الحماية القانونية لاستقلالية الجهاز وأعضائه.
- تعيين خبير فني في مسائل الأخلاقيات المهنية والاستقلالية داخل الجهاز يمكن استشارته كلما لزم الأمر.
- ضمان إشاعة قواعد السلوك في أوساط كافة الموظفين والتأكيد المستمر على أهمية الالتزام بالقواعد.
- حث كافة الموظفين على الإبلاغ عن أي تهديد للاستقلالية أو إخلال بها لكي يتسنى معالجتها دون تأخير.

- التأكد من أن موظفي الجهاز قد فهموا المعايير والأعراف الأخلاقية المختلفة التي تحكم سلوكهم، وذلك بإجراء تدريب داخلي يحث على أهمية رقابة الجودة.
- تنفيذ سياسة "سرية البلاغات" (WHISTLEBLOWER)، بما يسمح بالتبليغ عن خروج على المسائل المتعلقة بالسلوك المهني دون الإفصاح عن هوية المبلغ، مع الحرص على إثبات أهمية هذه السياسة من خلال معالجة الآثار التي المترتبة عليها.
- تنفيذ سياسات وإجراءات تحدد وتعالج المخاطر التي تهدد الاستقلالية أو تخل بمتطلباتها. ومن أمثلة هذه المخاطر أو الحالات التي قد تمثل تهديد للاستقلالية " تعارض المصالح " عندما يكون لموظف هام في الجهاز شخص ذو صلة قرابة وثيقة يعمل مسؤولاً تنفيذياً في جهة خاضعة للرقابة، أو " القيام بمراجعة ما سبق المشاركة في إعداده " عندما يكون موظف هام في الجهاز قد عمل إلى وقت قريب موظفاً تنفيذياً في إحدى الجهات الخاضعة للرقابة.
- تنفيذ سياسات وإجراءات تضع آليات للتعرف الظروف التي قد تؤدي إلى مخاطر ناتجة عن " التآلف غير المهني "، على سبيل المثال، تحديد المدة التي يكلف خلالها الأفراد بعمل رقابي على جهة معينة، وتنفيذ سياسات للتنقلات، لمعالجة هذه المخاطر.
- لمزيد من المعلومات، يمكن مراجعة "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAIs) ومدونة "الاتحاد الدولي للمحاسبين" (IFAC).

العنصر الثالث: القبول والاستمرار

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أنه سيقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز:

- أ- مؤهلاً للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك.
- ب- باستطاعته الامتثال لمتطلبات السلوك المهني ذات الصلة.
- ج- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ.

يجب أن تعكس السياسات والإجراءات نطاق العمل الذي يقوم به كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة. في الكثير من الأحيان ليس هناك خيارات لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول الأعمال التي تقوم بها.

وتقوم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بثلاث فئات واسعة من الأعمال وهي:

- الأعمال المطلوبة منها بموجب القانون والتي ليس لديها خيار إلا القيام بها.
- الأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانوني ولكن لديها الحرية فيما يتعلق بوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة عمل.
- الأعمال للجهاز حرية اختيار القيام به من عدمه.

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- يجب أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوضع أنظمة لالقاء الضوء علي المخاطر على الجودة التي قد تنشأ نتيجة القيام بمهام معينة، وهذه الأنظمة سوف تختلف حسب نوع المهمة التي يتم إنجازها.
- يجب على هذه الأجهزة أن تنظر في برامج عملها وما إذا كان لديها الموارد لتنفيذ كل الأعمال بالمستوى المطلوب من الجودة. ولتحقيق ذلك، يجب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة نظاما يرتب أعمالها حسب الأولوية بطريقة تأخذ بعين الاعتبار الحفاظ على الجودة. وإذا كانت الموارد غير كافية مما يشكل خطرا على الجودة، يجب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اطلاع رئيس الجهاز على ذلك، كلما كان ذلك مناسباً، وإبلاغ كل من السلطة التشريعية أو السلطة المكلفة بالميزانية.
- يجب أن يتم تقييم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفي حالة وجود خطر جوهري على استقلالها، بناء على المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ١٠. يتم تحديد هذا الخطر وتوثيق كيفية مجابته، وأن يكون هذا توثيقاً كافياً.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة النظر في التعامل مع المخاطر الناتجة عن أماكن الموظفين ومستوى الموارد وأي أمور متعلقة بالأخلاقيات المهنية والتي قد تنتج عن طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة في حالة وجود شك حول النزاهة بالنسبة لهذه الجهة.
- يجب أن تدرس الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات القبول والاستمرار في الأعمال المتعاقد عليها مع أطراف أخرى. وإذا قررت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة القيام بالعمل، يجب أن تضمن أن القرار تم اتخاذه من قبل المستوى الإداري المناسب في الجهاز ويتم تقييم وإدارة المخاطر الموجودة.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل مخاطر القيام بالعمل. وقد تتضمن إجراءات مواجهة المخاطر القيام بما يلي:

- فهم جيداً للأعمال التي سيتم القيام بها.
- تخصيص عدد أكبر من الموظفين ذوي خبرة/ مستوى إداري أعلى من المستوى الاعتيادي.
- القيام بمهام متعمقة للمراجعة على رقابة الجودة للأعمال قبل صدور التقرير.
- يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الإفصاح في تقاريرها عن أي مسائل محددة والتي تؤدي عادة إلى عدم قبول المهمة أو الأعمال الأخرى.
- على الأجهزة أن تكون على دراية بمتطلبات معايير الرقابة على المال العام وضمان الكفاءة اللازمة لمراجعي الحسابات.

أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- لدى تقدير الجهاز لمدى توافره الكفاءات والقدرات والموارد اللازمة لتنفيذ المهمة الرقابية، يجب أن ينظر في ما إذا قد تهيأت له العناصر التالية:
 - معرفة كافية بمهام الجهة الخاضعة للرقابة أو موضوع الرقابة،
 - عدد كاف من الموظفين من ذوي الكفاءة والقدرة،
 - القدرة على انتداب خبراء، عند اللزوم،
 - القدرة على إتمام المهمة الرقابية في آجال الإبلاغ،
 - وجود أفراد من ذوي المؤهلات اللازمة لإجراء مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية،
 - معرفة بالمتطلبات التنظيمية ومتطلبات الإبلاغ للجهة الخاضعة للرقابة، أو القدرة على تحصيل هذه المعرفة وامتلاك المهارات اللازمة،
- ويمكن للجهاز أن يقوم بإعداد قوائم مراجعة (CHECKLISTS) تساعد على تقييم القطاع أو الموضوع وقياس قدرته على أداء المهمة الرقابية.
- ولدى النظر في مدى الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي المناسبة، فإن للجهاز أن يراجع بعض المعلومات الواردة في العنصر الثاني من "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠"، بما في ذلك، على سبيل المثال تحديد مدى وجود مخاطر على الاستقلالية، على غرار مخاطر تعارض (أو تضارب) المصالح والتي يتعين معالجتها. ومن الاعتبارات الهامة بالنسبة للجهاز يمكن أن نذكر العلاقة بين موظف الجهاز وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة.

العنصر الرابع: الموارد البشرية

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن لديه ما يكفي من الموارد (الموظفون، حيثما كان ذلك مناسباً، والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز) والكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة لـ:

أ- القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

ب- تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف.

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في ما يلي:

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصممة على نحو يكفل له تأكيداً معقولاً بأن له عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة للقيام بمجموعة أعمالها سواء داخلياً أو من خلال التعاقدات مع كفاءات من خارجه.
- يجب أن تضمن الأجهزة التوزيع الواضح للمسؤولية المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها الجهاز.
- يجب أن تضمن الأجهزة أن السياسات وإجراءات الموارد البشرية تحرص على الجودة والالتزام بالسلوك الأخلاقي للجهاز. ومن هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية، ما يلي:

- التوظيف (ومؤهلات الموظفين الذين يتم تعيينهم).

- تقييم الأداء

- التنمية المهنية،

- القدرات (بما فيها الوقت الكافي للقيام بالمهام بمستوى الجودة المطلوب).

- الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية).

- التطوير الوظيفي.

- الترقية.

- التعويضات.

- تقدير احتياجات الموظفين.

-

- يجب أن تلتزم الأجهزة بتطوير التعلم والتدريب لجميع الموظفين.
- يجب أن تضمن الأجهزة أن لدى الموظفين وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز، وفهم جيد للعمل المطلوب منهم القيام به.
- ومن ناحية أخرى، تقتضي المعايير العامة للرقابة على المال العام أن يتمتع كل من المدقق والجهاز بالكفاءة اللازمة.
- وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠، فإن المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تستلزم توثيقاً يكون برهانا على التنفيذ الفعلي لعنصر رقابة الجودة.

أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- **التوظيف:** يعين الجهاز موظفين بالعدد الكافي من ذوي القدرة والكفاءة والالتزام بالمبادئ الأخلاقية وفق مسار انتقائي يكفل توظيف أشخاص بالموصفات المناسبة. وقد لا يتسنى للأجهزة التحكم بشكل كامل في طريقة التوظيف، بيد أنه ينبغي على إدارة الجهاز أن يحرص على أن يساهم قدر الإمكان في أسس الانتقاء. كما يمكن للأجهزة أن تضع، من باب إسهامها في أسس التوظيف، مواصفات الكفاءات المطلوبة لتوثيق احتياجات خاصة في مجال الموارد البشرية قد تختلف عن الاحتياجات العامة للوظيفة العمومية. كما أن من شأن إجراءات التوظيف أن تتضمن خيار التعاقد مع أطراف خارجية لها الخبرة المناسبة عندما لا تتوافر بالجهاز هذه الخبرات داخليا.
- **تقييم الأداء والترقية والتنمية المهنية والتعويضات:** يتم وضع هذه السياسات والإجراءات لتعزيز الالتزام والولاء الشخصي والالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي. ويقع وضعها أيضا بحيث تكفل أجراً مجزياً للموظفين وتفتح لهم باب التنمية المهنية والتطور الوظيفي. من ناحية أخرى، ينبغي وضع سياسات وإجراءات توفر المعلومة للموظفين بشأن توقعات الجهاز من حيث الأداء والالتزام بمتطلبات الالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وبشأن أساليب الترقيات ومتطلباتها، وبشأن إبلاغ الموظفين عن أدائهم. كما توجد إجراءات تتخذ في حق المشرفين والمديرين الذين لا يقدمون تقييم الأداء في الوقت المحدد. وينبغي في هذا الصدد توضيح الإجراءات الناجمة عن عدم الالتزام بالسياسات والإجراءات المتصلة بالسلوك الأخلاقي وغيرها، والإجراءات التأديبية حيال ذلك. وعلى الجهاز أن يمسك بطاقات للموظفين تدون فيها التنمية الوظيفية والكفاءات ودورات التنمية المهنية التي تمت متابعتها والخبرات العملية وتقييم الأداء بما يمكن من توثيق هذه المتطلبات.

● **الكفاءات والقدرات:** ينبغي الالتزام بسياسات وإجراءات التي تؤكد على إلى أهمية التدريب المستمر لكافة مستويات الموظفين. وعلى الجهاز أن يوفر الموارد اللازمة لتدريب الموظفين ومساعدتهم على تنمية الكفاءات والقدرات اللازمة والحفاظ عليها. ومن سبل تنمية الكفاءات، نذكر التدريب المهني والتنمية المهنية المتواصلة والتجربة العملية والمرافقة من قِبَل الموظفين الأكثر تجربة والتعلم الإلكتروني. ومن بين السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن يعتمدها، يمكن اللجوء إليها الاحتفاظ بسجلات حضور الدورات المناسبة والتقييم المستمر لاحتياجات التدريب والتنمية ووضع برامج لتقييم استفادة الموظفين الذين لا يحضرون الدورات التدريبية اللازمة والاستفادة منهم، وتقييم الدورات التدريبية من قِبَل المشاركين. كما يمكن للجهاز أن يتعاقد مع أشخاص خارجيين من ذوي الكفاءة المناسبة لتقديم دورات تنمية مهنية عندما لا يتوافر داخل الجهاز الموارد الفنية والتدريبية.

● **تقدير الاحتياجات من الموظفين:** تشمل وظيفة الإدارة الفعالة للموارد البشرية تحديد الاحتياجات من الموظفين في كافة المستويات. وللجهاز أن يضع سياسات وإجراءات لمتابعة حجم عمل المشرفين على المهمات الرقابية بما يضمن لهم الوقت الكافي لتأدية مسؤولياتهم على نحو مناسب. وينبغي الأخذ بالاعتبار المتطلبات الخاصة لفرق عمل المهمات الرقابية من حيث مستويي الخبرة والخبرة ومستوى التقدير المهني المطلوب وفهم سياسات الجهة الخاضعة للرقابة وإجراءاتها في مجال رقابة الجودة. ينبغي أخذ كل ذلك بالاعتبار لدى تحديد الاحتياجات من الموظفين بالنسبة إلى كل فريق رقابي، وبالتالي احتياجات الجهاز ككل. ويمكن للجهاز أن يضع نظام برامج زمنية للمهام الرقابية والموظفين لتحديد الحاجة لتعيين الموظفين والحد من فترات ضغط العمل، ومتابعة الإنجاز للاستجابة إلى هذا المتطلب.

يمكن مراجعة "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" ٤٠ للحصول على مزيد من الإرشادات بشأن السياسات والإجراءات التي تدعم الموارد البشرية.

العنصر الخامس: تأدية المهام الرقابية وغيرها من الأعمال

تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصممة على نحو تكفل له تأكيدا معقولا بأن المهمات الرقابية يجري إنجازها وفقا للمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات القانونية التنظيمية المعمول بها وأن يصدر الجهاز تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تعنى هذه السياسات والإجراءات بثلاث نواح رئيسية لها أثر مباشر على جودة الرأي الرقابي الذي يصدره الجهاز، وهي:

أ- الأمور المتعلقة الالتزام بمتطلبات جودة المهمات الرقابية.

ب- مسؤوليات الإشراف.

ج- مسؤوليات المراجعة.

المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر:

- يجب أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تشمل أدلة، بما فيها البرامج الرقابية وقوائم المراجعة. وعلى الجهاز أن يضع مساراً يكفل تحديث أدلته ومنهجيته. وينبغي الحرص على أن يكون للموظفين فهم عميق لتلك السياسات والإجراءات، وهو ما ينأتى من التنمية المهنية و المراقبة والإشراف، علاوة على التجربة المكتسبة في موقع العمل. من ناحية أخرى، يجب الاستماع إلى فرق المهمات الرقابية إثر إنجاز المهمة الرقابية لمعرفة العمل المنجز على نحو جيد والنواحي التي يمكن فيها تحسين فعالية العمل الرقابي وإجراءاته.
- يجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية وتمنع تدني مستوى الجودة. ويتضمن هذا إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة. يجب أن تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للمساهمة في الجودة وأيضا لتعزيز التعلم وتطوير الموظفين.
- تقتضي المسائل العسيرة أو الخلافية أحيانا استشارة خبراء فنيين أو موظفين من ذوي الخبرة لحلها. وعلى الجهاز أن يحدد أطرافا يمكن استشارتها (بما فيها الخبرات الفنية داخل الجهاز أو عند الاقتضاء الخبرات الخارجية) والظروف التي قد تدعو إلى الاستشارة. ويتعين في هذا الصدد أن تنهض السياسات بثقافة الاستشارة و اعتماد الاجتهاد المهني. أما إدارة الجهاز العليا فهي مدعوة إلى الإقرار بأن الاستشارة دليل قوة تساهم في إنجاز عمل رقابي أفضل، وليست مؤشر نقص في معارف الأفراد أو ضعف يشوب شخصيتهم. من ناحية أخرى، يجب توثيق طبيعة الاستشارات ونطاقها ونتائجها باعتبارها سجلاً ذا أهمية بالغة، فضلا عن مساهمته في تحقيق فهم واضح للمسائل المطروحة والنتائج المتوصل إليها وما يتصل بكل ذلك من تنفيذ للقرارات النهائية.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إتباع المعايير المطبقة في جميع الأعمال التي يتم القيام بها وتوثيق أي انحراف عنها بشكل مناسب.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي داخلها وحلها قبل إصدار التقرير.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن السياسات والإجراءات المناسبة لرقابة الجودة موضع التنفيذ (مثل مسؤوليات الإشراف والمراجعة ومراجعات رقابة جودة المهام) فيما يتعلق بكل الأعمال المنجزة (بما في ذلك الرقابة المالية و رقابة الأداء و رقابة الالتزام). يجب أن تدرك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهمية مراجعة جودة الأعمال، وفي حال إنجاز مثل هذه المراجعات يجب حل الأمور المثارة بشكل مرض وذلك قبل إصدار التقارير.

- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من إتباع إجراءات معينة تتعلق بقواعد الإثبات باستمرار (مثلاً الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لها دور قضائي) وذلك عندما تكون خاضعة لمثل هذه الإجراءات.
 - يجب أن تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى استكمال مهام الرقابة وغيرها من الأعمال في الوقت المناسب، حيث تدرك أن القيمة المحققة من قبل أصحاب المصلحة من أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقل في حالة تأخر انجاز المهمة عن الوقت المناسب.
 - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من توثيق كافة الأعمال التي تم القيام بها في الوقت المناسب (مثلاً أوراق عمل الرقابة) بعد استكمال كل عمل من الأعمال.
 - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حفظ كل الوثائق للفترات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات والمعايير المهنية والإرشادات.
 - يجب أن توازن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بين سرية التوثيق والحاجة إلى الشفافية والمساءلة. ويجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات شفافة للتعامل مع طلبات المعلومات المتمشية مع تشريعاتها.
- وتقتضي معايير الانتوساي أن يعتمد الجهاز سياسات وإجراءات إعداد أدلة وغيرها من التوجيهات والإرشادات المتعلقة بتأدية المهام الرقابية. كما يجب على مراجع الحسابات وعلى الجهاز أن يبذلا العناية والاهتمام اللازمين للالتزام بمعايير الانتوساي الرقابية. وهذا يشمل العناية اللازمة فيما يتعلق بتحديد أدلة الإثبات الرقابية وجمعها وتقييمها والإبلاغ عن الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات. ويتضمن المعيار ١٠٠ ISSAI المبادئ الرئيسية للرقابة على القطاع العام معايير ذات صلة بتأدية المهام الرقابية كالتالي:

• **على المدققين أن يحافظوا على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة:**

يجب أن يتسم موقف المدقق بالشك والتقدير المهنيين اللذين يجب استخدامهما عند اتخاذ القرارات بشأن الإجراء المناسب. وعلى المدققين أن يبذلوا العناية الواجبة لضمان ملاءمة سلوكهم المهني. ويعني الشك المهني المحافظة على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة.

• **على المدققين أن ينفذوا الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة:**

يجب أن تلتزم سياسة رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير المهنية بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة على مستوى عال دائماً. ويجب أن تغطي إجراءات رقابة الجودة مسائل كاتجاه عملية الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور للوصول إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل. ويمكن للمدققين أن يجدوا توجيهات إضافية المعيار (٤٠) في رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة".

• أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة أو يكونوا قادرين على الحصول عليها:

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح. ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب. وتشارك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتخصيص الموارد الكافية للرقابة. وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر.

ويجوز للمدققين أن يستخدموا الاعمال التي قام بها المدققون الداخليون أو غيرهم من المدققين أو الخبراء؛ إذا كان ذلك ملائماً أو ضرورياً وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والتشريع المعمول بها. ويجب أن توفر إجراءات المدقق أساساً كافياً لاستخدام أعمال الآخرين، وعلى المدقق في جميع الأحوال أن يحصل على أدلة حول كفاءة واستقلالية المدققين أو الخبراء الآخرين وجودة الأعمال التي نفذوها. غير أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحده مسئول عن أي رأي أو تقرير رقابي ينتج بشأن الموضوع؛ ولا يخفف من هذه المسؤولية استخدامه للأعمال التي نفذتها أطراف أخرى.

• على المدققين أن يديروا مخاطر تقديم تقرير غير ملائم في ظل ظروف الراهنة:

يجب على المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول في ظل ظروف الرقابة. كما قد تهدف الرقابة إلى تقديم تأكيد محدود، وفي تلك الحالة كون المخاطرة المقبولة المتمثلة بعدم الالتزام بالمعايير أكبر مما هو في رقابة التأكيد المناسب. وتقدم رقابة التأكيد المحدود مستوى من التأكيد ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين حسب التقدير المهني المدقق.

• يجب على المدققين النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة:

الأهمية النسبية مهمة في جميع عمليات الرقابة. ويمكن أن يقال عن مسألة ما أنها نسبية ذات أهمية إذا كان من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتحديد الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين. وقد يتعلق هذا التقدير ببند مفرد أو مجموعة من البنود معاً. وغالباً ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى. وقد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود مسألة ما مهمة نسبياً بطبيعتها الذاتية. كما يمكن أن تكون مسألة ما مهمة نسبياً بسبب السياق الذي تقع فيه.

وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات بخصوص طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهو تقييم نتائج الرقابة. وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة، والمتطلبات التنظيمية، والآثار على المجتمع.

• **على المدققين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها:**

يجب أن تتضمن وثائق الرقابة استراتيجية للرقابة وخطة للرقابة.و يجب أن تسجل الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة للرقابة. ويجب أن تكون الوثائق مفصلة بالقدر الكافي لتمكين المدقق الخبير الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات الرقابة والتوصيات، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك.

• **على المدققين إرساء تواصل فعال طوال عملية الرقابة:**

من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك مهم لتطوير علاقة عمل بناءة. ويجب أن يتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة. كما قد يكون المدقق مسؤولاً عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين، كالهيئات التشريعية أو الاشرافية، على المسائل المتعلقة بالرقابة.

• **يجب على المدققين أن يتأكدوا من وضع أحكام الرقابة بصورة واضحة :**

قد تكون عمليات الرقابة مفروضة بموجب القانون أو مطلوبة من قبل هيئة تشريعية أو إشرافية أو يجريها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو تنفذ باتفاق بسيط مع الهيئة الخاضعة للرقابة. وفي جميع الحالات، على المدقق وإدارة الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم حسب الحالة أن يتوصلوا إلى تفاهم رسمي مشترك بخصوص أحكام الرقابة وأدوار كل منهم ومسئولياته. وقد تتضمن المعلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والوصول إلى البيانات والتقارير الذي سينتج عن الرقابة وعملية الرقابة والأشخاص المسؤولين وأدوار أطراف المهمة المختلفة ومسئولياتها.

• **يجب على المدققين تنفيذ إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابة مناسبة كافية لدعم تقرير الرقابة :**

أدلة الرقابة هي أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة متوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تأخذ الأدلة أشكالاً عدة. كسجلات المعاملات الورقية والإلكترونية، والتواصل الكتابي والإلكتروني مع الأطراف الخارجية، وملاحظات المدقق، والإفادات الشفهية أو الكتابية التي تقدمها الهيئة الخاضعة للرقابة. ويمكن أن تشمل طرق الحصول على أدلة الرقابة، الملاحظة، الاستفسار، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية وأساليب البحث الأخرى. ويجب أن تكون الأدلة كافية (كمياً) لإقناع شخص مطلع أن النتائج معقولة ومناسبة (نوعياً) – أي ملائمة و صحيحة وموثوقة. ويجب أن يكون تقييم المدقق للأدلة تقييماً موضوعياً وعادلاً ومتوازناً. كما يجب إطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة على النتائج الأولية ومناقشتها معه للتأكد من صحتها. وعلى المدقق أن يحترم جميع المتطلبات المتعلقة بالسرية.

• **على المدققين تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات:**

يقوم المدقق بعد إكمال إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع للرقابة بصورة كافية ومناسبة. وقبل الوصول إلى الاستنتاجات، يعيد المدقق النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة ويحدد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات رقابية إضافية.

وعلى المدقق تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، وعلى المدقق مراعاة العوامل الكمية والنوعية على حد سواء عند تقييم أدلة الرقابة وتقييم الأهمية النسبية للنتائج.

واستناداً إلى النتائج ، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج حول موضوع أو معلومات الرقابة.

• **يجب على المدققين إعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها:**

يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة. ويجب أن تكون موضوعية وعادلة وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تتضمن وضع النتائج في إطارها و سياقها الصحيحين.

ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية. وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة.

- يجب تجميع أدلة إثبات قوية ومناسبة ومعقولة تدعم رأي مراجع الحسابات واستنتاجاته فيما يتعلق بالجهة أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة موضوع المهمة الرقابية.
- ينبغي على مراجع الحسابات، بالنسبة إلى رقابة النظامية (الرقابة المالية)، وغيرها من أصناف الرقابة الأخرى عند الاقتضاء، القيام بتحليل البيانات المالية بغية التأكد من مدى الالتزام بالمعايير الرقابية المعمول بها في مجال الإبلاغ المالي والإفصاح. ويجب أن يجري تحليل البيانات المالية إلى الحد الذي يُفضي إلى أساس رشيد يمكن أن يستند إليها الحكم على البيانات المالية.

أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- **مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية:** توفر مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية تقييما موضوعيا لأبرز الأحكام المتوصل إليها من قبل فريق المهمة الرقابية والاستنتاجات المفوضية إلى إعداد التقرير. ويتم إجراء مثل هذه المراجعة في الظروف التي يرى الجهاز فيها الحاجة إلى تنفيذ إجراءات إضافية لرقابة الجودة عند تنفيذ مهمة رقابية معينة. ونورد فيما يلي بعض شروط تحديد الحالات التي ينبغي فيها إجراء مراجعة رقابة جودة لمهمة رقابية معينة وكيفية إجرائها:
 - يمكن للجهاز مراجعة جودة المهمات الرقابية التي تكون فيها للجهة الخاضعة للرقابة مسائل محاسبية شائكة (كالأدوات المالية المعقدة، ومحاسبة القيمة العادلة في السوق)، واعتماد سياسات محاسبية جديدة، أو الحالات التي يوجد فيها سوابق خلافية، أو الحالات التي يكون فيها مثل هذا الإجراء لازما بمقتضى القانون، أو الحالات التي تكون فيها طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة ذات مصلحة عامة واسعة النطاق أو التي تكون فيها الجهة الخاضعة للرقابة هيئة ذات حجم كبير جدا.
 - ترتبط طبيعة المراجعة ونطاقها بمدى التعقد والمخاطر والمتطلبات التنظيمية، وغيرها، ذات الصلة بالجهة المستهدفة بالمراجعة. ويقع إجراء مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية قبل استيفاء المهمة الرقابية بما يكفل معالجة المسائل الهامة قبل استكمال التقرير.
 - يحدد الجهاز تأهيل مراجعي رقابة جودة المهمات الرقابية، ومنها الخبرة الفنية الكافية والمناسبة، والسلطة اللازمة للعمل بصفة مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية، والاستجابة إلى شرط الموضوعية. وينبغي ألا يكون مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية عضوا في فريق المهمة الرقابية ولا يقع اختياره من قبل قائد المهمة الرقابية أو غيره من المسؤولين مباشرة على المهمة الرقابية. وينبغي أن تكون رتبة الشخص المعين لتأدية وظيفة مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية مكافئة على الأقل لرتبة قائد المهمة الرقابية.
 - يتم توثيق نتائج مراجعة رقابة جودة المهمات الرقابية. ويجب بالخصوص أن تذكر وثائق المهمة الرقابية أن مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية مقتنع بأنه لا توجد مسائل عالقة قبل استيفاء التقرير الرقابي.

● **اختلاف الرأي:** ينبغي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات للتعامل مع اختلافات الرأي داخل فريق العملية الرقابية والفصل فيها. وأن يشمل ذلك أيضا الخلاف مع الجهات التي تقع استشارتها، وعند الاقتضاء، الخلاف مع مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية. كما ينبغي أن تشمل السياسات إمكانية إحالة الاختلافات في الرأي إلى إدارة الجهاز العليا، وصولا إلى رئيس الجهاز إن لزم الأمر. ثم إنه يجب أن تكون للجهاز إرشادات مفصلة عن الخطوات التي ينبغي اتخاذها للفصل في الاختلافات في الرأي، بما في ذلك توثيق الحلول واتباع الرأي النهائي بشأنه.

● **وثائق المهمة الرقابية:** ينبغي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقتضي من فرق المهمات الرقابية استيفاء جمع الملفات النهائية للمهمة الرقابية في الوقت المحدد. ويجب استيفاء الملفات الرقابية في أجل محدد يبدأ من تاريخ إصدار التقرير. وبعد انقضاء هذه المهلة، فإنه لا يمكن إلحاق وثائق أخرى بالملف. وفي حالة إدراج تغييرات على الملف بعد مهلة الاستيفاء، فيجب تدوين التغيير وتعليل أسبابه وذكر من أذن به. ونورد في ما يلي مزيد من التفاصيل المتعلقة بحفظ وثائق المهمة الرقابية:

- يجب أن تبرز وثائق المهمة الرقابية الجهة التي أنشأت الوثائق وعدلتها وراجعتها. ويمكن تفاديا لتغييرات غير المصرح بها التي قد يقع إدراجها في وثائق المهمة الرقابية باعتماد وسائل من قبيل كلمات السر والنسخ الاحتياطية والمراقبة على توزيع وثائق المهمة الرقابية وإجراءات مراقبة على الوصول إلى النسخ الورقية لوثائق المهمة الرقابية وتوزيعها وتخزينها.

- يجب أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية وثائق المهمة الرقابية وتأمينها وسلامتها ومدى إتاحتها واستعادتها من موقع تخزينها. من ناحية أخرى، ينبغي أن تكون المعلومات الموجودة في ملفات الجهاز الرقابية ملكا للجهاز ولا ينبغي تسليمها خارج الجهاز ما لم يكن ذلك وفق المتطلبات القانونية أو المعايير المهنية.

- يجب أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تكفل الاحتفاظ بوثائق المهمة الرقابية خلال فترة كافية للاستجابة إلى حاجة الجهاز أو وفقا لما يقتضيه القانون أو ما تقتضيه المتطلبات التنظيمية.

العنصر السادس: المراقبة/ أو المتابعة (monitoring)

يقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة تصميم مراقبة لتقدم له تأكيدا معقولا أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على عملية المراقبة:

- أ- أن تشمل على دراسة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها بالنسبة لمجموع الأعمال التي قام بها الجهاز.
- ب- أن يتم إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فرد أو أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الجهاز.
- ج- أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلين (ألا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو في أي مراجعة لرقابة جودة المهمة).

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- ينبغي على الجهاز أن يضع أنظمة وإجراءات تمكنه من أن:
 - أ- يتأكد من أن مسارات ضمان الجودة تعمل على نحو مرضي،
 - ب- تكفل جودة التقرير الرقابي،
 - ج- تضمن التحسينات وتتجنب تكرار النقائص.
- يجب أن يكون للجهاز مسار مراقبة يكفل له ضماناً بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. ويشمل مسار المراقبة النظر في نظام رقابة الجودة في الجهاز وتقييمه بشكل متصل، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمهمة رقابية واحدة على الأقل لكل قائد مهمة رقابية. وتوكل مسؤولية مسار المراقبة إلى أشخاص يملكون التجربة والسلطة الكافيتين في الجهاز لتحمل تلك المسؤولية. من ناحية أخرى، ينبغي ألا يكون أولئك الأشخاص الذين ينفذون المهمة الرقابية أو مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية مشاركين في فحص المهمات الرقابية التي هم طرف فيها.
- يجب على الجهاز أن يقوم بتقييم آثار القصور الذي تمت ملاحظته في أثناء مراجعة مراقبة الجودة، وذلك لتقدير مدى الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية عاجلة بشأنها.
- يجب أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يتم إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- حيثما يكون مناسباً، يمكن أن تنتظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إشراك أجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أخرى أو أطراف أخرى مناسبة للقيام بمراجعة مستقلة للنظام العام لمراقبة الجودة (كمراجعة النظراء).
- حيثما يكون ذلك مناسباً، يجوز أن تتضمن عملية المراقبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالإضافة إلى ذلك (ليس في سبيل الحصر)، ما يلي:

- مراجعة أكاديمية مستقلة.
 - مقابلات / استبيانات لأصحاب المصلحة.
 - مراجعات متابعة التوصيات.
 - تغذية رجعية من الجهات التي خضعت للرقابة (مقابلات / استبيانات العملاء).
 - يجب أن تحدد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات للتعامل مع الشكاوي أو الادعاءات حول جودة الأعمال التي تقوم بها.
 - يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما إذا كانت هناك أي متطلبات تشريعية أو غيرها لنشر تقارير المراقبة أو للاستجابة لشكاوي أو ادعاءات من قبل العموم فيما يتعلق بالعمل الذي قام به هذا الجهاز.
 - يجب على الجهاز أن يقوم بإبلاغ قادة المهمة الرقابية وغيرهم من الموظفين المعنيين بالقصور الذي تمت ملاحظته نتيجة أعمال مراقبة الجودة والتوصيات المقترحة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
 - وتشمل التوصيات الهادفة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأوجه القصور التي تمت ملاحظتها خلال عملية رقابة الجودة والإجراءات التصحيحية التي تهم فريق المراجعة، وإبلاغ النتائج إلى الموظفين المكلفين بالتدريب والتنمية، وتعديلات لسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها، علاوة على الإجراءات التأديبية.
 - يجب على الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات لمعالجة الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المراقبة إلى أن تقريراً معيناً لا يُعد مناسباً أو أن الإجراءات قد وقع إغفالها خلال تأدية المهمة الرقابية.
 - على الجهاز أن يقوم مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج متابعة نظام رقابة الجودة المعتمد لديه إلى قادة المهمات الرقابية وغيرهم من الأطراف المناسبة داخل الجهاز، بمن في ذلك مدير الجهاز والمسؤولين الرئيسيين الآخرين.
- وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠، فإن المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تستلزم توثيقاً يقوم برهانا على التنفيذ الفعلي لعنصر رقابة الجودة هذا.
- أمثلة على السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- يضع الجهاز مسارا يمكنه من إجراء مراقبة مستقلة للالتزام بسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها بما يكفل تقييما:
- لمدى الامتثال للمعايير المهنية وغيرها من المتطلبات التنظيمية.
- لمدى التصميم المناسب والتنفيذ الفعال لنظام رقابة الجودة الراهن.
- لمدى تنفيذ سياسات الجهاز وإجراءاته في مجال رقابة الجودة من أجل أن تكون التقارير التي يتولى إصدارها مناسبة.
- يكفل الجهاز أن مسار المراقبة يقوم على النظر في نظام رقابة الجودة وتقييمه على نحو متصل، وأن يتم تنفيذ فحص المهمات الرقابية على نحو دوري.
- قيام الجهاز بالنظر في نظام رقابة الجودة وتقييمه من خلال الاهتمام بمسائل من قبيل تحليل:
- التطورات الحديثة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية وانعكاسها على السياسات الجارية.
- تأكيد كتابي على الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والتنمية المهنية المستمرة والقرارات المتصلة بقبول المهمات الرقابية واستمرارها في ما يتعلق بالجهات الخاضعة للرقابة.
- يتم تحديد الإجراءات الإصلاحية الواجب اتخاذها والتحسينات الواجب إدراجها في ما يتعلق بالنظام، بما في ذلك إدراج "التغذية العكسية" (أي رد فعل الجهات الخاضعة للرقابة أو إفاداتها) في سياسات الجهاز وإجراءاته المتصلة بالتعليم والتدريب. ويقع الحرص، من ناحية أخرى، على توثيق الإجراءات الإصلاحية الواجب اتخاذها واحتياجات التحسين.
- يتم إبلاغ الموظفين المعنيين، بمن في ذلك المديرين التنفيذيين، بالنقائص التي تم الوقوف عليها.
- الحرص على إدراج التعديلات في الوقت المناسب.
- تشمل السياسات الهادفة إلى ضمان مسار الفحص انتقاء مهمات رقابية معينة قد يتم اختيار البعض منها دون معرفة مسبقة من قبل فريق المهمة الرقابية.
- تعد نتائج مسار ضمان الجودة هامة بالنظر إلى إسهامها في تحقيق تصميم مناسب لنظام رقابة الجودة في الجهاز وتنفيذه على نحو فعال. وبالتالي، ينبغي أن تقوم وظيفة ضمان الجودة بالإبلاغ عن نتائج مراجعاتها على الأقل مرة في السنة. ويقع رفع التقرير ذي الصلة إلى رئيس الجهاز وتوزيعه داخل الجهاز على نطاق واسع. ويستخدم المديرون التنفيذيون التقرير السنوي وغيره من تقارير ضمان الجودة لإصلاح القصور في مجال ضمان الجودة. كما يتولى قادة المهمات الرقابية، من جهتهم، استخدام التقرير السنوي وغيره من تقارير وظيفة ضمان الجودة لمعرفة الممارسات الجيدة والنقائص المحتملة في المهمات الرقابية التي هم مسؤولون عنها.

- يحرص الجهاز، كلما وقفت وظيفة ضمان الجودة على تقارير رقابية تم إصدارها دون أن تكون مناسبة أو غير ممثلة إلى المعايير المهنية، على تنفيذ إجراءات إصلاحية. وقد يشمل ذلك سحب تقرير رقابي وإصدار نسخة مصححة واتخاذ إجراءات إضافية لمعرفة مدى استجابة التقرير الفعلية للمعايير المهنية وضمن إصلاح الأخطاء في فترات لاحقة.

الفصل ٢-١

عناصر نظام رقابة الجودة في مستوى المهمة الرقابية

المعايير الدولية للأنتوساي (ISSAI): ضبط الجودة في مجال رقابة البيانات المالية

حددت المعايير الدولية للتدقيق (ISA) مسؤوليات مراجع الحسابات ووضعت إجراءات لرقابة الجودة عند انجاز المهمات الرقابية على البيانات المالية. وترجع مسؤولية وضع نظام رقابة الجودة إلى الجهاز الأعلى للتدقيق المالية والمحاسبة. علاوة على ذلك، يفترض أن يكون نظام رقابة الجودة للجهاز مستجيباً لمتطلبات "المعيار الدولي لرقابة الجودة (1- ISQC) الذي تم اعتماده من قبل منظمة الأنتوساي بالمعيار ISSAI 40 .

ويهدف المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) إلى أن يكون لفرق المهمات الرقابية تأكيد بأن:

- أ- عملية التدقيق تمثل للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة.
- ب- ان تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.

إن المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) الذي له صلة مباشرة بمنهجية الرقابة المعتمدة من قبل الهيئات الرقابية يتضمن إرشادات ذات صلة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. كما توفر من جهتها، المذكرات التطبيقية لـ "معيار رقابة الجودة لرقابة البيانات المالية" (المعروف اختصاراً بالمعيار ISSAI 1220) إرشادات إضافية لفائدة الأجهزة في ما يتعلق بتطبيق المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) تتعلق بنظام ضبط الجودة ودور المهمات الرقابية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وأداء المهمة الرقابية. ويتجه المعيار (ISSAI 1220) بالتحديد إلى مراجعي هيئات القطاع العام (بما فيها الأجهزة من حيث دورهم باعتبارهم مراجعين للبيانات المالية).

المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) المتطلبات الرئيسية

يوفر المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) إرشادات بخصوص مسؤوليات قائد المهمة الرقابية وأعضاء فريق المهمة الرقابية بشأن إجراءات رقابة الجودة على أعمال الرقابة المالية. كما يوفر إرشادات حول مسؤوليات المعني برقابة جودة المهمات الرقابية. وبعبارة أدق، فإن المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) يقتضي من قائد المهمة الرقابية أن يتكفل بمسؤولية جودة المهمات الرقابية وتنفيذ إجراءات رقابة الجودة على كل عمل رقابي.

ونورد المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ضمن المجموعات الكبرى التالية:

- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية (عمليات التدقيق) .
- المتطلبات الأخلاقية المهنية ذات الصلة.

- قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهام الرقابية المعينة .
- فرق المهام الرقابية (فرق العمليات).
- أداء العمليات الرقابية.
- المراقبة والمتابعة (MONITORING).
- التوثيق.

وفيما يلي وصفا موجزا لرقابة الجودة من خلال تناول هذه المجموعات الكبرى، مع الإشارة إلى ضرورة الرجوع إلى معيار ضبط الجودة في مجال رقابة البيانات المالية" (ISSAI 1220) للاطلاع على المتطلبات التفصيلية.

١ - مسؤوليات القيادة عن جودة المهام الرقابية

- يتكفل قائد المهمة الرقابية بالمسؤولية عن الجودة العامة لكل مهمة رقابية توكل إليه ويمكن له الاعتماد على نظام الجودة المعتمد من قبل الجهاز للقيام بهذه المهمة. (انظر الفقرتين 9 وA3 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٢ - المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

- يظل قائد المهمة الرقابية منتبهاً طوال فترة المهمة الرقابية لكل ما من شأنه أن يدل على عدم التزام أعضاء فريق المهمة الرقابية بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (انظر الفقرة ٩ والفقرات منA4 إلى A9 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA220)).
- حيثما لاحظ قائد المهمة الرقابية عدم امتثال أحد أعضاء فريق المهمة الرقابية للمتطلبات الأخلاقية، وجب عليه أن يحدد، بالتشاور مع الأطراف الأخرى في الجهاز، الإجراءات المناسبة التي يتعين اتخاذها والعمل على توثيق مثل هذه القرارات (انظر الفقرتين 10 وA5 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA220)).
- ويستخلص قائد المهمة الرقابية استنتاجا بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية من خلال:
 - السعي إلى الحصول على معلومات ملائمة تمكنه من التعرف على الوضعيات والعلاقات التي من المحتمل أن تمثل تهديدا للاستقلالية ومن تقييمها.
 - القيام عند الإقتضاء بتقييم المعلومات بشأن التجاوزات الحاصلة لسياسات الجهاز وإجراءاته في مجال الاستقلالية للتأكد ما إذا كانت تمثل مخاطر على استقلالية المهمة الرقابية واتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب مثل تلك المخاطر أو تقليصها إلى مستوى مقبول، مع الحرص على توثيق القرارات ذات الصلة (انظر فقرة ١١ والفقرات الفرعية من A5 - A7 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٣- قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهام الرقابية المعنية

- ينص المعيار ISA 220 أنه يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق، وعليه أن يقرر ملائمة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد (انظر الفقرة 12 والفقرتين الفرعيتين A8 – A9). في القطاع العام قد يكون الجهاز ملزماً بالمهمة وفقاً لمتطلبات قانونية، وبالتالي في هذه الحال قد تكون متطلبات هذا المعيار غير ملائمة بحيث لا يمكن للجهاز أن يتمتع عن مهمة رقابية معينة أو أن يستقيل منها. ومع ذلك، فإن متطلبات المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) قد تكون مفيدة بحيث قد تبرز مخاطر متصلة بجهة معينة خاضعة للرقابة أو بمهمة رقابية معينة تحتاج إلى المعالجة. وينظر الجهاز في مسائل من قبيل وضوح البيانات المالية وحساسيتها، وكذا المخاطر ذات الصلة، علاوة على تنفيذ إجراءات أخرى تتصل بتأدية مسؤولياته الإبلاغية. (انظر "معيار ضبط الجودة لرقابة البيانات المالية" (ISSAI 1220)).

٤- تعيين فرق المهام الرقابية

- يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إمتلاك فرق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق، لا يشكلون جزء من فرق العملية، للكفاءة والقدرات المناسبة :
- (أ) لأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .
- (ب) وللمساهمة في إصدار تقرير المدقق الذي يعد ملائماً للظروف. (انظر الفقرة ١٤ والفقرات الفرعية من A10 - A12).

٥- أداء العمليات الرقابية.

٥-١ التوجيه والإشراف والتنفيذ

يُعد قائد المهمة الرقابية مسؤولاً عن إدارة المهمة الرقابية والإشراف عنها وتأديتها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ذات الصلة، علاوة على ضمان أن يكون التقرير الصادر عن مراجع الحسابات مناسباً في الظروف القائمة. (انظر الفقرة ١٥ والفقرات الفرعية من A13 إلى ، A15 – A22 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٥-٢ مراجعة أوراق العمل

يتأكد قائد المهمة الرقابية من خلال مراجعته لوثائق العمل ومقابلاته مع أعضاء الفريق الرقابي أن أدلة إثبات رقابية ملائمة وكافية قد تم جمعها أثناء المهمة الرقابية لدعم الاستنتاجات المتوصل إليها من الأعمال الرقابية وأنها تمكن من إصدار تقرير مراجع الحسابات (انظر الفقرة 17 والفقرات الفرعية من A18 – A20 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٥-٣ الإستشارة

يتحمل قائد المهمة الرقابية مسؤولية التحقق من أن فريق المهمة الرقابية قد قام بالإستشارات المناسبة بشأن المسائل الشائكة أو الخلافية على نحو يجعله يكون مطمئناً من أن أعضاء فريق المهمة الرقابية قد قاموا بإجراء الإستشارات المناسبة خلال تأدية المهمة الرقابية مع بعضهم البعض ومع أعضاء آخرين في المستوى المناسب من داخل الجهاز أو خارجه، ويجب على قائد المهمة الرقابية أن يتأكد من طبيعة الإستشارات ونطاقها وأن الاستنتاجات المنبثقة عنها قد تم توثيقها والاتفاق بشأنها مع الطرف الذي حصل استشارته، كما عليه أن يتأكد أن الاستنتاجات المنبثقة عن الإستشارات قد تم أخذها بعين الإعتبار (انظر الفقرة 18 والفقرتين الفرعيتين A21 – A22 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٥-٤ مراجعة رقابة جودة العملية الرقابية

حيثما يقتضي الجهاز إجراء مراجعة رقابة جودة على مهمة رقابية معينة، يتعين على قائد العملية الرقابية أن يناقش مع مراجع رقابة جودة العملية الرقابية المسائل الهامة التي تم التوصل إليها خلال العملية الرقابية، بما فيها تلك التي تم تحديدها خلال مراجعة رقابة جودة العملية الرقابية،

٥-٥ إختلافات الآراء

عندما تنشأ إختلافات في الآراء داخل فريق المهمة الرقابية أو مع الأطراف التي تمت استشاراتها أو كلما حصل خلاف بين قائد العملية الرقابية ومراجع رقابة جودة العملية الرقابية، وجب على فريق العملية الرقابية اتباع سياسات الجهاز وإجراءاته للتعامل مع الإختلافات في الآراء وفضها (انظر الفقرة 22 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٦- المتابعة أو المراقبة (MONITORING)

يتعين على قائد العملية الرقابية النظر في نتائج مراجعات الجهاز لضمان الجودة لمعرفة ما إذا كانت النفاض التي تم الوقوف عليها ستؤثر على المهمة الرقابية (انظر الفقرة 23 والفقرات الفرعية من A35 إلى A34 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

٧- التوثيق

يتعين على المدقق أن يضمن بملف الرقابة المسائل التي تم التعرض إليها والمتعلقة بالالتزام بالمتطلبات المهنية ذات الصلة وكيفية حلها ونتائج الالتزام بمتطلبات الاستقلالية التي تخص المهمة الرقابية والمقابلات التي أنجزت لتدعيم نتائج الاستشارات وطبيعتها ونطاقها التي تم القيام بها خلال المهمة الرقابية والنتائج الحاصلة عنها (أنظر الفقرة ٢٤ والفقرة الفرعية A35 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220)).

تطبيق المعيار ISA220 فى مجال رقابة الأداء

ينص المعيار الدولي للانتوساي (ISSAI 3100) الفقرة: 38 (يجب أن تكون رقابة الأداء خاضعة لنظام مراقبة الجودة وشاملة لعمليات المراقبة والرصد للجودة وضمان الجودة والمراجعات الخارجية للجودة ومراجعات النظراء، وذلك من أجل تقديم ضمان معقول أن الرقابة تمت وفقا للمعايير المهنية وللمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن التقارير مناسبة.

تضمن الملحق رقم ٤ للمعيار الدولي للانتوساي ISSAI 3000 بشأن التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء " المتعلق بالتواصل وبضمان الجودة في جزئه المخصص لضمان الجودة ونظم مراقبة الجودة وضبط عناصر العمل الرقابي التي تتطلب اهتماما خاصا من قبل مديري العملية الرقابية ومديري الجهاز الأعلى للرقابة. وهذه العناصر تتمثل فيما يلي :

• تخطيط العملية الرقابية والميزانية

عند التخطيط للعملية الرقابية يتعين على المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل الجودة والموارد والتوقيت. وتتمثل المخصصات المالية المتعلقة بالرواتب، بدلات السفر وتكلفة الاستشارات وأي تكاليف مباشرة أخرى.

• استعمال المستشارين

إذا لجأ الجهاز الأعلى للرقابة إلى استشارة خبراء خارجيين فان المعايير الخاصة بالعناية اللازمة وبسرية المعلومات تنسحب على مثل هذه الترتيبات.

• الإشراف على العملية الرقابية وتنفيذها

على مدير العملية الرقابية أن يتأكد من إنجاز العمليات الرقابية في حدود الاعتمادات والوقت المحدد لها، وأن يطلب دعم الاعتماد إذا كان هناك ما يبرر ذلك. وعلى مدير العملية الرقابية أيضا أن يكون مدركا للمخاطر المحيطة بإنجاز العملية الرقابية في الوقت المناسب، وان يتأكد من أن العمل الرقابي يتناسب مع أهداف عملية الرقابية ومجالها.

ويجب عليه أيضا أن يراقب تطوير عملية تجميع البيانات والعمل التحليلي، وان يتأكد من ان فريق الرقابة يستطيع أن يقيم علاقات جيدة ومناسب مع الهيئة (الهيئات) الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف ذات المصالح.

• تقارير تقدم العمل وتقارير الرقابة

على المدقق أن يعلم إدارة الجهاز الأعلى للرقابة بالتقدم الحاصل في العملية الرقابية، وأن يقدم توصيات بخصوص الإجراءات التصحيحية عند الضرورة.

الجزء الثاني: مراجعات ضمان الجودة

تعرضنا في الجزء السابق من هذا الدليل إلى نظام رقابة الجودة. وشرحنا إطار نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز الرقابي كما تم تحديده في المعيار الدولي للانتوساي (ISSAI 40) ثم عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى عملية التدقيق كما تم تحديدها في المعيار الدولي للانتوساي (ISSAI 1220).

وسنتناول في هذا الجزء الثاني من الدليل مراجعات ضمان الجودة والتي تنقسم إلى صنفين أساسيين: يتعلق الأول بمراجعات ضمان الجودة على مستوى الجهاز (أو المستوى المؤسسي) بينما يتعلق الثاني بمراجعات ضمان الجودة على مستوى عمليات التدقيق.

وكما سنبيين في هذا الجزء من هذا الدليل كيفية إجراء مراجعات ضمان جودة عمليات التدقيق في الرقابة المالية وأيضا في رقابة الأداء.

الفصل ٢-١

مراجعات ضمان الجودة: أصنافها ومسارها

مقدمة:

بعدما تم التطرق خلال الفصول السابقة إلى المفاهيم الأساسية في الجودة؛ بدء بمفهوم جودة الرقابة، إلى نظام رقابة الجودة، ثم وظيفة ضمان الجودة وأخيرًا المعيارين الرئيسيين في رقابة الجودة المتعلقين على التوالي بالمعيار ٤٠ (إطار رقابة الجودة على مستوى الجهاز) وبالمعيار ١٢٢٠ (عناصر رقابة الجودة على مستوى المهمة)، نسعى بداية من هذا الفصل وما يليه من الفصول، إلى الانتقال إلى الجانب العملي أو الميداني لترجمة هذه المفاهيم في المجال الرقابي.

ويهدف هذا الفصل إلى الوقوف على أهمية مراجعات ضمان الجودة على مستويين، مستوى الجهاز ومستوى عمليات التدقيق في الرقابة المالية أو في رقابة الأداء. كما يهدف هذا الفصل علاوة على ذلك إلى التعريف بهذين المستويين.

تعريف مراجعة ضمان الجودة:

تعتبر مراجعة ضمان الجودة تنويجا لمسار ضمان الجودة حيث يتولى المراجع في هذه المرحلة، القيام بفحص يتبين من خلاله:

- ما إذا كانت السياسات والإجراءات وأعمال الرقابة والمعايير المعمول بها قد صممت ويجري تطبيقها أو تنفيذها على نحو يكفل التزام الجهاز وموظفيه بالمعايير ذات الصلة وبسياسات الجهاز وإجراءاته؛
- ما إذا كانت تقارير التدقيق الصادرة عن الجهاز مناسبة.
- ما إذا كانت المراجعة تتحسس فرص تحسين فعالية الجهاز وكفاءته.

ويتم تنفيذ مراجعات ضمان الجودة على مستويين: على مستوى الجهاز وعلى مستوى عمليات التدقيق (رقابة مالية أو رقابة أداء).

ويتعين على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - كمؤسسات - أن تراعي الهياكل المصممة في هيكلها التنظيمي التي تحقق لها أحسن الأداء واستمرارية في ضمان جودة أعمالها، ومنها تلك التي تتولى مراجعة ضمان الجودة.

أهمية القيام بمراجعة ضمان الجودة

إن من بين مزايا مراجعة ضمان الجودة تمكين الجهاز من مقارنة ممارساته بالمعايير المناسبة ("المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ ، على سبيل المثال) والممارسات الدولية الجيدة الشيء الذي يسمح باستخدام وسيلة موضوعية لتقييم جودة ممارساته ومخرجاته.

وعلى صعيد آخر ، تمكن نتائج مراجعة ضمان الجودة الجهاز من:

- كفاءة ضمان لرئيس الجهاز والجهات المعنية (الأطراف ذات المصلحة) كون عمليات التدقيق قد أجريت وفقا للمعايير المتعارف عليها وأن للجهاز سياسات وإجراءات قائمة، من شأنها ضمان الجودة على نحو متسق؛
 - تقييم كفاءة الجهاز وفعاليتيه والعمل على تحسينهما؛
 - تقييم المخاطر التي قد يواجهها الجهاز جراء موظفين لا يمتلكون الكفاءات المناسبة أو جراء مهمات رقابية لا تمتثل إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وسياسات الجهاز وإجراءاته؛
 - إعداد وتنفيذ استراتيجيات للارتقاء بسياسات الجهاز وإجراءاته ومعارف الموظفين ومهاراتهم وذلك خدمة للغرض النهائي المتمثل في جهاز متطور له الإمكانيات والقدرة على إنتاج تقارير رقابية مناسبة.
- ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحقق نتائج مراجعة ضمان الجودة بما يناسبه وعلى القدر الذي يضمن له بلوغ أهدافه بأقل تكلفة (الاقتصاد) وأكثر فعالية وكفاءة، وذلك باتباع الاختيار الفعال المناسب له.

أنواع مراجعات ضمان الجودة:

يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة حسب ما إذا كان القائمون بالمراجعة من داخل الجهاز أو من خارجه أو حسب ما إذا كانت المراجعة تخص المستوى المؤسسي (الجهاز) أو عملية التدقيق.

كما يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة على مستوى عملية التدقيق إلى نوعين حسب ما إذا كانت عملية المراجعة تتم قبل إصدار تقرير التدقيق أو بعد إصداره.

• المراجعة الداخليّة والمراجعة الخارجيّة

المراجعة الداخلية مراجعة يقوم بها شخص أو عدة أشخاص من الجهاز. ويمكن أن تتم هذه المراجعة عبر آليات مختلفة كأن تقوم بها وحدة لضمان الجودة تنشأ لهذا الغرض.

أما المراجعة الخارجية، فيتولى إجراءها شخص أو أشخاص من خارج الجهاز. كأن يقوم بها جهاز نظير أو هيئة رقابية خاصة أو مكتب استشارة إدارية أو خبير أكاديمي بطلب من الجهاز. ويجب أن يقوم بهذه المراجعة شخص أو أشخاص مؤهلون يحظون بالاستقلالية إزاء الجهاز وممن ليسوا في وضعية تضارب في المصالح حقيقي أو ظاهري. ويمكن أن تخصص المراجعة أنظمة رقابة الجودة على المستوى المؤسسي، كما يمكن أن تتعلق بعينة من المراجعات على مستوى عمليات التدقيق لتبين ما إذا جرى تنفيذ أنظمة الرقابة من الناحية العملية. ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد على عمل المراجع الداخلي لضمان الجودة إذا ما بين التقييم أن أداء عمله تم على نحو سليم.

• ضمان الجودة على مستوى الجهاز وعلى مستوى عملية التدقيق

تتعلق مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز بتقييم أنظمة الجهاز العامة وممارساته في مجال رقابة الجودة وتنفيذها. ويمكن أن تكون هذه المراجعة شاملة تعنى بكافة عناصر نظام رقابة الجودة، أو أن تختص بالنظر في عناصر منتقاة من ذلك الإطار وتقييم مدى التقيد بها على المستوى الميداني والتطبيقي.

ومن بين المسائل التي يجدر أخذها بالاعتبار عند تنفيذ مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز، نذكر ما يلي:

- التأكد من أن الإطار القانوني للجهاز يستجيب لما نص عليه اعلانا ليما ومكسيكو من حيث الاستقلالية والولاية (أو الاختصاصات)؛
- التأكد من أن الجهاز قد نفذ سياسات تكفل التزاما بالمتطلبات المناسبة للسلوك الأخلاقي والاستقلالية؛
- تقييم مدى اهتمام قيادة الجهاز بثقافة الجودة وتنفيذها لأنظمة وممارسات تعزز الأهمية البالغة للجودة؛
- تقييم أنظمة الموارد البشرية القائمة لتبين ما إذا كان للجهاز موارد بشرية كافية تمتلك الكفاءة والمهارات المناسبة وتلتزم بالمبادئ الأخلاقية؛
- تقييم منهجية وممارسات الجهاز الرقابية للتأكد مما إذا كانت تستند على المعايير الدولية ومعايير الإنتوساي ومتوائمة مع الممارسات الدولية الجيدة؛
- تحديد سبل تعزيز الإدارة الداخلية والخدمات المساندة؛

• تقييم ما إذا كان الجهاز يعالج المسائل القائمة والمستجدة على نحو فعال ويستفيد من الفرص المتاحة.

وتنصب المراجعة على مستوى الجهاز على تقييم سياسات الجهاز وإجراءاته (الاعتبار الأول) وعلى تقييم ممارساته في مجال ضمان الجودة ومدى تنفيذ تلك السياسات والإجراءات على أرض الواقع (الاعتبار الثاني).

وبالنظر إلى الاعتبار الأول، فإن مراجع ضمان الجودة يقارن الإطار المعتمد في الجهاز مع معيار معتمد، على غرار "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠" ويستنتج ما إذا كان هناك التزام بكل عنصر منه. وحيثما تبين للمراجع نقص أو ضعف، فإنه يوصي بالتحسين المناسب.

أما بالنظر إلى الاعتبار الثاني، فإن المراجع يفحص أدلة الإثبات ليتبين ما إذا كانت السياسة أو الإجراء أو الممارسة تجري كما تم تصميمها. فإذا كانت للجهاز، على سبيل المثال، سياسة تقتضي تأكيداً خطياً (أي كتابياً) للاستقلالية، كما يقتضي "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠" فإن المراجع يعمد إلى مراجعة عينة من موظفي الجهاز لتبين ما إذا كانت التأكيدات تقدم وما إذا كان الجهاز قد كشف مخاطر ذات صلة بالاستقلالية أو حالات إخلال بها، وتحديد الإجراءات المتخذة لمعالجتها.

ويمثل الملحق ٢-٢-١ قائمة مرجعية تفصيلية، تعتمد متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١ (ISQC.1) والمعيار ٤٠ للإنتوساي والممارسات الجيدة، لإرشاد المراجع عند تقييم تصميم أنظمة رقابة الجودة على مستوى الجهاز وتنفيذها. ويمكن تعديل القائمة المرجعية لتعكس المتطلبات الوطنية ذات الصلة أو سياسات الجهاز التي تفوق متطلبات "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠".

أما مراجعة ضمان الجودة على مستوى عملية التدقيق (سواء تعلقت برقابة مالية أو برقابة أداء)، فتتعلق بفحص تنفيذ إجراءات رقابة الجودة والأعمال الرقابية على مستوى عملية التدقيق بما يضمن أن فريق التدقيق قد نفذ رقابة الجودة اللازمة واتباع منهجية الجهاز الرقابية وعزز تقريره بأدلة إثبات رقابية كافية ومناسبة.

فمراجعة ضمان الجودة على مستوى عملية التدقيق، تتمثل في معاينة الوثائق المتعلقة بعملية التدقيق الفردية (كلياً أو جزئياً) لتبين ما إذا كان فريق التدقيق قد نفذ منهجية الجهاز الرقابية وسياساته وإجراءاته، وجمع أدلة إثبات رقابية كافية ومناسبة، والتزم بالقوانين والمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ومن بين المسائل التي يجدر أخذها بالاعتبار لدى تنفيذ مراجعة ضمان الجودة على مستوى عملية التدقيق، نذكر ما يلي:

- تبين ما إذا كانت الأنظمة اللازمة لرقابة الجودة على مستوى عملية التدقيق قد تم إرساؤها.
- تبين ما إذا كانت أنظمة الرقابة القائمة على مستوى عملية التدقيق يجري تنفيذها على نحو سليم.
- تقييم جودة الممارسات الرقابية المستخدمة خلال العمل الرقابي وضمن أن يكون تقرير التدقيق مناسباً ومدعماً بأدلة الإثبات المناسبة والكافية مع التعرف على سبل تعزيز أنظمة الرقابة والممارسات وتحسينها عند الاقتضاء.
- تبين مدى وجود توثيق مناسب لإجراءات الرقابة على مستوى عملية التدقيق.
- تبين ما إذا كانت عملية التدقيق قد تم التخطيط لها على نحو سليم وما إذا جرى التعرف على المخاطر ومعالجتها بالحرص المناسب.
- التأكد من وجود أدلة إثبات مناسبة وكافية ومن كونها موثقة في ملف عملية التدقيق دعماً للرأي الوارد في تقارير التدقيق.
- التأكد من أن الاستنتاجات قد جرى تفسيرها على نحو سليم ومن أنها مدعومة بأوراق العمل.
- تبين ما إذا كانت الآراء الرقابية مدعومة بشكل تام وموثقة في أوراق العمل.
- التأكد من أن البيانات المالية معروضة وفقاً للمحاسبة الحكومية وغيرها من القوانين والمعايير المناسبة، ومن أن تقرير التدقيق الصادر مناسب.

ويمثل الملحق ٢-٢-١ قائمة مرجعية تفصيلية، تعتمد متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 "و" المعيار الدولي للتدقيق (ISA 220) وغيره من معايير الرقابة الدولية، لإرشاد المراجع لدى تقييم أنظمة رقابة الجودة ومدى الالتزام بها ميدانياً وذلك على مستوى عملية التدقيق بشكل عام وعلى مستوى الرقابة المالية بشكل خاص. كما يمكن تعديل القائمة المرجعية لتعكس المتطلبات الوطنية ذات الصلة أو سياسات الجهاز التي تفوق متطلبات المعايير الدولية في مجال رقابة الجودة.

• مراجعات ضمان الجودة ما قبل الإصدار وما بعد الإصدار

يمكن إجراء كلا النوعين من مراجعات ضمان الجودة من طرف مراجعين مؤهلين سواء من داخل الجهاز أو من خارجه. وتخص هذه المراجعات عمليات التدقيق.

وتعتبر مراجعة ضمان الجودة قبل الإصدار بمثابة مراجعة تجرى قبل استكمال تقرير التدقيق وإصداره وذلك للتأكد من أن التدقيق يطابق المنهجية والممارسات المعتمدة وأية متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، وأن التقرير مناسب للظرفية.

ولا ينبغي الخلط بين مراجعة ما قبل الإصدار وبين الإشراف والمراجعة. فالإشراف والمراجعة يهتمان بمراقبة الجودة خلال عملية التدقيق وهما جزء من وظائف أقسام التدقيق بينما يجرى ضمان الجودة ما قبل الإصدار من طرف شخص لا يشارك في التدبير اليومي للتدقيق.
إن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار:

- تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المهمة التي تم تحديدها والإجابات المقدمة بشأنها
- تأخذ بعين الاعتبار الأحكام الصادرة فيما يتعلق بالأهمية النسبية
- تدرس ما إذا جرت نقاشات مناسبة بشأن المشاكل المتعلقة باختلافات في وجهات النظر
- تضمن أن أوراق العمل التي اختيرت للمراجعة تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتؤيد الخلاصات (الاستنتاجات) المتوصل إليها
- تنظر في ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

وتقدم المراجعة تقييما مستقلا وموضوعيا للأحكام المهمة بشأن مسائل المحاسبة وقضايا التدقيق والتقرير، وذلك حتى يتم التأكد، انطلاقا من الحقائق والظروف ذات الصلة المعروفة من قبل مراجع ما قبل الإصدار، من عدم وجود أي معطى من شأنه أن يؤدي الى الاعتقاد بأن الخلاصات (الاستنتاجات) المتوصل إليها غير مناسبة.

وتجدر الإشارة إلى أن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار، ان كانت لا تقلل من مسؤوليات فريق التدقيق، فإنها لا تعفي المدير من المسؤولية الأخيرة عن التقرير.

يمكن لفريق التدقيق التشاور مع مراجع ما قبل الإصدار خلال التدقيق. ولا ينبغي أن تمس هذه المشاورات أهلية المراجع ما قبل الإصدار في أداء مهامه. وعندما تصبح طبيعة ونطاق المشاورات مهمة، يتوجب أخذ الحيطة سواء من طرف فريق التدقيق أو المراجع للحفاظ على موضوعية هذا الأخير. وفي الحالات التي يعتبر فيها ذلك غير ممكن، ينبغي تعيين شخص آخر للقيام بدور المراجع ما قبل الإصدار، أو بدلا من ذلك، استشارة شخص آخر ذي كفاءة.

وبينما يمكن إجراء ضمان الجودة ما قبل الإصدار على جميع عمليات التدقيق، فإنه غالبا ما يتم القيام بها فقط في حالة عمليات التدقيق الحساسة أو التي تنطوي على مخاطر كبيرة.

يكمن الفرق الأساسي بين ضمان الجودة ما قبل الإصدار وضمنان الجودة ما بعد الإصدار في كون الأول يتم إجراؤه قبل استكمال تقارير التدقيق في حين يتم الثاني بعد إصدار تقارير التدقيق من طرف الجهاز.

وهناك تمييز آخر يظهر من خلال الفرق في التوقيت بين نوعي مراجعة ضمان الجودة كون المراجعة ما بعد الإصدار يمكنها أن تشمل أيضا مراجعة مرحلة المتابعة لتدقيق ما، بينما ذلك ليس ملائما في حالة مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار لأن مسألة متابعة التدقيق ليست مطروحة قبل أن يتم إصدار تقرير التدقيق. وهناك فرق آخر يكمن في أن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار غالبا ما يتم إجراؤها بالنسبة لعمليات التدقيق الحساسة التي تتسم بخطورة كبيرة، في حين أن مراجعة ضمان الجودة ما بعد الإصدار غالبا ما تجرى على عينة تمثيلية من عمليات التدقيق المنجزة.

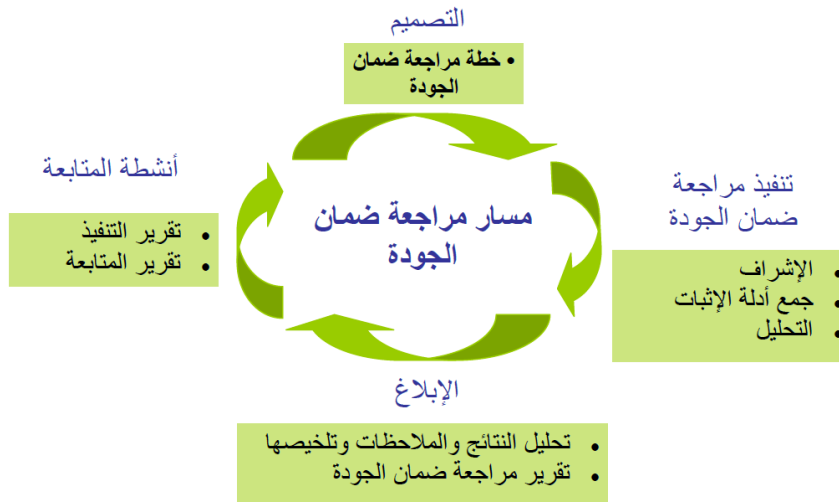
وعلى الرغم من ذلك، تبقى طبيعة التحريات هي نفسها، ابتداء من مرحلة التخطيط وانتهاء بمرحلة التقرير سواء تعلق الأمر بمراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار أو ما بعده.

ويمكن لمراجع مؤهل من داخل الجهاز أو خارجه إجراء مراجعة ضمان الجودة ما بعد الإصدار في حين أن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار تجرى عادة من طرف عاملين بالجهاز غير مرتبطين بعملية التدقيق.

• مسار مراجعة ضمان الجودة:

لا تختلف مراحل المراجعة المؤسسية ومراجعة عملية التدقيق عن مراحل أي مهمة رقابية، إذ أنها تشمل في كلتا الحالتين على مراحل التخطيط والتنفيذ والإبلاغ (التقرير) ثم المتابعة.

الرسم البياني لمسار مراجعة ضمان الجودة:



● المرحلة الأولى: تخطيط مراجعة ضمان الجودة

يشتمل مسار التخطيط على إعداد صنفين من الخطط:

- خطة عمل (خطة تشغيلية): ونعني بذلك الخطة العامة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمن برنامج إجراءات المراجعات على المستوى المؤسسي أو مستوى عملية التدقيق.
- خطة مراجعة عملية التدقيق.

خطة العمل (الخطة التشغيلية):

تصادق على خطة العمل الإدارية المناسبة في مستوى تنفيذي قيادي. وتكفل الخطة العملية، في ما يتعلق بالمستوى المؤسسي (الجهاز)، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتد على عدة سنوات). أما بالنسبة إلى المراجعات على مستوى عمليات التدقيق، فإن خطة العمل (التشغيلية) يجري وضعها لتكفل تغطية كافية لعمليات التدقيق الفردية بما يضمن التزاما بسياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة (أي ضمان النظر في مسؤوليات كل قائد عملية التدقيق بصفة دورية وضمن انتقاء عمليات التدقيق التي تتضمن مخاطر كبيرة لتكون موضوع مراجعة).

خطة مراجعة عملية التدقيق الفردية:

يتم إعداد خطة مراجعة عملية التدقيق الفردية لكل مراجعة يُراد إجراؤها بالنسبة إلى المستوى المؤسسي (الجهاز) أو مستوى عملية التدقيق. ولا تختلف مكونات الخطة عن تلك التي تتضمنها أي خطة تتعلق بعملية التدقيق، حيث تشتمل على الأهداف والموارد اللازمة والنطاق والمقاربة والشروط مثل سياسات الجهاز ومتطلبات "المعيار الدولي لرقابة الجودة (1- ISQC)، على المستوى المؤسسي، ومنهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية للرقابة، على مستوى عمليات التدقيق، والمسؤوليات الموكولة والإطار القانوني إلخ.

● المرحلة الثانية: تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا للخطة المصادق عليها لمراجعة عملية التدقيق الفردية. ومع ذلك، فإن ظروفًا غير متوقعة قد تقتضي، خلال مسار المراجعة، إحداث تعديل على الخطة. ويجدر التنكير حينئذ بوجوب المصادقة على أي تعديل في المستوى الإداري المناسب. ومن ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج عمل مصممة سلفا.

● المرحلة الثالثة: الإبلاغ (التقرير)

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كل مراجعة ضمان الجودة بمايلي:

- تحليل النتائج والملاحظات المفصلة الواردة في المراجعة وتلخيصها.
- إعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة. ويكون تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها مرتبطا بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المدرجة في وثائق المراجعة.

ويستخدم هذا الملخص في إعداد تقرير المراجعة العام. ومن ناحية أخرى، تقوم وحدة ضمان الجودة، مرة في السنة على الأقل، بتوزيع تقرير عام عن نتائج متابعة نظامها في مجال رقابة الجودة على رؤساء (قادة) عمليات التدقيق وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل الجهاز، بمن في ذلك رئيس الجهاز والإدارة العليا.

● المرحلة الرابعة: المتابعة

إن تقارير مراجعات ضمان الجودة لا يمكنها أن تحقق الأهداف المنشودة ما لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة. ويمكن القيام بمتابعة المراجعة من قبل وحدات ضمان الجودة أو لجان داخلية يتم إنشاؤها لهذا الغرض. ويعتمد فريق المراجعة خطة العمل المعدة من قبل الإدارة لتقييم مدى تنفيذ هذه الخطة والأسباب التي حالت دون تنفيذ أي من عناصرها. كما أن من المهم عند إجراء المتابعة التأكد من أن الإجراءات التي تم تنفيذها قد عالجت الاستنتاج أو الملاحظة التي أدت إلى التوصية.

وتعتبر إجراءات المتابعة المناسبة لازمة لضمان تنفيذ خطة العمل المتفق عليها أو التأكد من أن خطوات مناسبة يجري القيام بها لتنفيذها.

الفصل ٢-٢

مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

(على مستوى الجهاز الرقابي)

١. أهداف مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز الرقابي

تهدف المراجعة على مستوى الجهاز الرقابي الى تقييم ما إذا كان الجهاز يتوفر لديه نظام ملائم لرقابة الجودة يضمن جودة كل منتجاته وخدماته ولمعرفة مدى فعالية هذا النظام. وعلى هذا النحو، يمكن لوظيفة ضمان الجودة الأخذ بعين الاعتبار المسائل المذكورة ادناه عند القيام بالمراجعة على مستوى الجهاز الرقابي:

- مدى كفاية الإطار القانوني للجهاز الرقابي لتحقيق استقلاليته ومدى شمولية صلاحياته وذلك وفق ما ينص على ذلك إعلانا ليما ومكسيكو.
- تقييم العمليات والنظم المعمول بها لتوظيف وتطوير وتدبير الموارد البشرية للجهاز الرقابي لضمان وجود ما يكفي من العاملين الأكفاء والمحفيين لأداء مهامهم بشكل فعال.
- التأكد من أن منهجية التدقيق وممارساته تتطابق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAIs) ومع أفضل الممارسات الدولية.
- تقييم مدى مساهمة جودة النظم والممارسات في وجود قيادة وحكمة داخلية فعالة بالجهاز الرقابي.
- تحديد سبل تعزيز الإدارة الداخلية وخدمات الدعم.
- تقييم وضع العلاقات مع أصحاب المصالح الخارجيين والحاجة الى تحسين هذه العلاقات عند الاقتضاء.
- تحديد جودة تقارير وخدمات التدقيق وتأثيرها على المساءلة والشفافية في القطاع العام والتطور الإيجابي في ممارسات التدبير المالي للحكومة.

وباختصار تتناول مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي الأمور التالية:

أ. تصميم سياسات الجهاز وإجراءاته وممارساته في مجال ضمان الجودة.

ب. تنفيذ ما سبق تصميمه على نحو فعال.

وبالنظر إلى الاعتبار الأول، فإن مراجع ضمان الجودة يقارن النظام المعتمد في الجهاز مع معيار معتمد، على غرار المعيار ISSAI 40 ويستنتج إن كان هناك التزام بكل عنصر منه. وحيثما تبين للمراجع ثغرة وجب عليه أن يوصي بالتحسين المناسب.

أما فيما يتعلق بالاعتبار الثاني، فإن المراجع يفحص أدلة الإثبات لتبين ما إذا كانت السياسة أو الإجراء أو الممارسة تجري كما تم تصميمها. فإذا كانت للجهاز، على سبيل المثال، سياسة تقتضي تأكيدا كتابيا للاستقلالية، كما يقتضي المعيار ISSAI 40، فإن المراجع يعتمد إلى مراجعة وجود تأكيدات لعينة من موظفي الجهاز لتبين ما إذا كانت التأكيدات تُقدم وما إذا كان الجهاز قد كشف مخاطر ذات صلة بالاستقلالية أو حالات إخلال بها واتخذ الخطوات اللازمة لمعالجتها.

٢. مسار مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

2-1 تخطيط مراجعة ضمان الجودة

يشتمل مسار التخطيط على إعداد صنفين من الخطط:

أ- خطة عمل (أو تشغيلية):

خطة العمل هي الخطة العامة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمن برنامج المراجعات على المستوى المؤسسي أو مستوى الرقابة المالية أو الأداء.

تصادق على خطة العمل الإدارة المناسبة في مستوى تنفيذي قيادي. وتكفل هذه الخطة، فيما يتعلق بالمستوى المؤسسي، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتد على عدة سنوات.

أما بالنسبة لموضوعي التوقيت والانتقاء في مجال مراجعة ضمان الجودة، فيمكن أن يتوقف التوقيت الذي يتم فيه إجراء مراجعات ضمان الجودة والمجالات التي يتم انتقاؤها لتكون محل مراجعة على النواحي التالية:

- الأولويات الموضوعية، بما فيها السياسات المتعلقة بالانتقاء الدوري لعناصر نظام رقابة الجودة التي ستكون موضوع مراجعة ضمان الجودة (أي ضرورة أن تتناول مراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة كل ثلاث سنوات مثلا).
- تقييم المخاطر إذ لا بد عند وضع الخطة من إجراء تقييم للمخاطر وأخذ نتائجه بالاعتبار ويمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، بغية تحقيق هدف مراجعة ضمان الجودة ومساعدة الجهاز على التخفيف من المخاطر ذات الصلة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية عند تقييم المخاطر على المستوى المؤسسي: وضع أولوية للجوانب التي يرى الموظفون أنها تطرح تهديدا للجودة، وكذا الجوانب التي لا توجد بشأنها سياسات موثقة، والعناصر من المعيار ISSAI 40 التي يعتبرها فريق مراجعة ضمان الجودة ذات أهمية بناء على سابق خبراتهم بالجهاز، أو على مقابلات تتم مع الإدارة العليا، أو بناء على المراجعة المستندية.

- متطلبات سياسة ضمان الجودة.
- الموارد المتاحة، بما في ذلك الموظفين الذين يمتلكون الخبرة والسلطة الكافيتين لإجراء المراجعات.
- أنشطة الجهاز الأخرى التي من شأنها أن تشغل الأفراد عن المقابلات أو غيرها من إجراءات جمع أدلة الإثبات الرقابية ذات الصلة بمراجعة ضمان الجودة.

وحيث ان خطة العمل تستوجب اخذ هذه النواحي بعين الاعتبار، فإن على الجهاز ألا يدخر جهداً، لدى استيفاء إعداد الخطة، في تنفيذها بما يكفل تغطية كافية لسبل معالجة المخاطر التي جرى تبينها وتنفيذ سياسته في مجال ضمان الجودة.

ب- خطة مراجعة عملية التدقيق الفردية.

يتم إعداد خطة مراجعة عملية التدقيق الفردية لكل مراجعة يُراد إجراؤها بالنسبة إلى المستوى المؤسسي، ولا تختلف مكونات هذه الخطة عن تلك التي تتضمنها أي خطة لعملية التدقيق، أي أنها تشتمل على تحديد إطار العنصر المؤسسي وتقييم المخاطر والأهداف والموارد اللازمة والنطاق والمنهجية والتوقيت والشروط مثل سياسات الجهاز ومتطلبات المعيار "ISSAI 40" والمسؤوليات الموكولة والإطار القانوني والترتيبات الإدارية للمراجعة وصولاً إلى شكل التقرير النهائي ومحتواه بما في ذلك مسار اعتماده.

ويجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقاً للخطة المصادق عليها لمراجعة عملية التدقيق الفردية. ومع ذلك، فإن ظروفًا غير متوقعة قد تقتضي، خلال مسار المراجعة، إدراج تعديل على الخطة. ويجدر التنكير حينئذٍ بوجوب اعتماد على أي تعديل من المستوى الإداري المناسب. ومن ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج عمل مصممة سلفاً. ويمكن استخدام قوائم المراجعة أيضاً. ويجب أن تتوفر ملفات كل مراجعة لضمان الجودة أدلة إثبات مناسبة وكافية لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

2-2 الإشراف على تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

ينبغي على قائد فريق المراجعة ضمان إشراف مناسب على الفريق وعلى تقدم العمل بما يكفل أداء المهمة بمهنية وفي الأجل المحددة. ويجب أن تيرهن وثائق مراجعة ضمان الجودة على قيام المشرف على المراجعة بمهامه. ويتوقف مدى الإشراف وطبيعته على عوامل من قبيل عدد أعضاء الفريق وتجربتهم وخبرتهم ومؤهلاتهم وقدراتهم.

ويمكن للجهاز، بغية تحسين وظيفة الإشراف والمراجعة، أن يعتمد قائمة مراجعة لمراقبة مراجعات ضمان الجودة والإشراف عليها.

2-3 جمع أدلة الإثبات

يجب أن تستند نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة إلى أدلة إثبات مناسبة وكافية. ولما كان فريق مراجعة ضمان الجودة يقوم بالتدقيق على المدققين، فإن كل دليل إثبات لا يصمد أمام الفحص والتدقيق سيكون مآله عدم القبول.

ومن ناحية أخرى، يجب توثيق طرق جمع أدلة الإثبات (مثل المقابلات واستطلاعات الرأي ومجموعات التركيز وغيرها) في أوراق العمل، كما يجب الحرص على التوثيق الجيد لتحليل البيانات التي يتم تجميعها والنتائج المستخلصة منها.

وقد تقتضي الخطة، استخدام أسلوب الجشنى فى جمع أدلة الإثبات وذلك فى ضوء حجم الموضوع قيد المراجعة، فعلى سبيل المثال، مراجعة كافة سياسات الموارد البشرية، لدى القيام بمراجعة فى المستوى المؤسسي. وحيثما تعلق الأمر بمجال شاسع جدا، فإن فريق مراجعة ضمان الجودة يعتمد تقنية أخذ العينات أو غيرها من التقنيات لاستخراج مجالات للمراجعة.

٢-٤ التحليل

يتوجب على المراجع، بعد تلقي المعلومات، القيام بتحليلها لتوفير معلومات يمكن استعمالها من طرف الإدارة لاتخاذ القرارات. وتتمثل أهداف التحليل في:

- أ- تقييم ثغرات نظام رقابة الجودة للجهاز الرقابي؛
- ب- تحديد العوامل المساهمة في تلك الثغرات؛
- ج- اقتراح استراتيجيات للتصدي لتلك الثغرات.

وبالتالي، يجب تحليل المعلومات المجمعة على نحو مناسب بما يمكن من استخلاص استنتاجات وتحديد الثغرات التي تشوب إطار الجهاز لرقابة الجودة. وتشمل طرق تيسير جمع البيانات وتحليلها قوائم المراجعة والنماذج والجدول.

ويمكن تلخيص المعلومات النوعية المجمعة في شكل سردي بتحويلها إلى شكل جداول بما يمكن المراجع من تحديد الفجوات التي تشوب مسارات رقابة الجودة.

ويمكن أن يستعمل فريق ضمان الجودة أدوات التحليل العامة كالنسب المئوية وتحليل النسب وتحليل التوجهات. ولدى تحليله البيانات المجمعة على المراجع أن ينظر في المنحى الذي تتخذه الأفعال والردود، من ذلك أنه قد يلاحظ، على سبيل المثال، عدم حدوث تغير، خلال فترة زمنية، في نسبة الموظفين الذي يودعون وثيقة تأكيدهم السنوي للاستقلالية. كما على المراجع مراعاة المعطيات الكمية، من ذلك مثلا الردود التي تدعم مقارنة معينة، من قبيل "أفاد ٦٦% من المستجوبين أن لا علم لهم بأن الجهاز قد اعتمد مدونة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي". ويساعد البيان الكمي للنتائج في التقرير النهائي القارئ على فهم مدى ملائمة ملاحظات المراجع أو أهميتها. فالمراجع أو القارئ يمكنه أن يستنتج،

في ضوء المثال الذي يشير إلى عدم كفاية المعرفة باعتماد مدونة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي، أن موظفي الجهاز غير مطلعين بقدر كاف على المتطلبات الأخلاقية المناسبة التي يُتوقع منهم أن يمتثلوا لها.

وينبغي أن يكون مراجع ضمان الجودة مدققا ذا تجربة مناسبة يستطيع أن يضيف في مهمته مستوى عاليا من المهارات التحليلية. فضلا عن استخدام قوائم المراجعة، فإن على المراجع أن يطلع على الإجراءات الرقابية المناسبة الواردة في دليل الإجراءات للجهاز، علاوة على "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAIs) "والمعايير الدولية للتدقيق" (ISAs) وغيرها من المعايير المناسبة للحصول على إرشادات توجيهية في هذا الشأن.

٥-٢ التقرير

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كل مراجعة ضمان الجودة بتحليل النتائج والملاحظات المفصلة التي تم التوصل إليها على إثر القيام بالمراجعة وتلخيصها ومن ثم إعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة.

ويكون تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها مرتبطا بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المضمنة في وثائق المراجعة. ويُستخدَم هذا الملخص في إعداد التقرير العام للمراجعة.

محتويات تقرير مراجعة ضمان الجودة في المستوى المؤسسي (أي مستوى الجهاز).

في نطاق خطوة أولى في مسار وضع التقرير وبيان النتائج التي تم التوصل إليها، ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة مراعاة المعلومات التالية:

- **الملاحظات الإيجابية:** ينبغي أن يبين تقرير مراجعة ضمان الجودة النتائج التي يكون فيها نظام الجهاز في مجال رقابة الجودة قد صُمم ونُفذ على نحو يستجيب لمتطلبات المعيار الدولي للإنتوساي - "ISSAI 40" - وسياسات الجهاز وغيرها من المعايير والتنظيمات المناسبة.
- **الملاحظات السلبية:** ينبغي الإبلاغ عن كافة الملاحظات الجوهرية السلبية بشكل دقيق من خلال ذكر طبيعة النتائج ونطاقها. والنتيجة هي وصف واضح ودقيق لـ "ما هو موجود"، أي الوقائع التي لاحظها المراجع.
- **النموذج المقترح للتقرير:**
 - أ- فهرس المحتويات
 - ب- الملخص التنفيذي: يقدم الملخص التنفيذي عرضا موجزا لأهم نتائج التقرير واستنتاجاته. وهو قسم مختصر يكتفي بعرض أبرز عناصر التقرير. ويمكن أن يتضمن الملخص التنفيذي العناصر التالية:

- خلفية موجزة تعرض الغرض من التقرير
- الملاحظات الهامة
- الاستنتاجات (الخلاصات)
- أبرز التوصيات

ج- المقدمة: تمهد المقدمة لتقرير المراجعة، وتستعرض نطاق مراجعة ضمان الجودة وأهدافها:

- هدف المراجعة: يُذكر الهدف بشكل واضح وعلى نحو يتفق ومتطلبات "ISSAI40"؛
- نطاق المراجعة: يعرف النطاق العنصر أو القسم الذي تجري مراجعته والفترة الزمنية المشمولة بالمراجعة.
- الشروط العامة: إذا كان "المعيار ISSAI 40 هو المعيار الذي تقوم عليه المراجعة، وجب ذكر التوقعات الرئيسية للمعيار مثلًا التوقعات العامة، بالنسبة إلى المتطلبات الأخلاقية المناسبة أو التوقعات النوعية والإرشادات التطبيقية. ويتم وصفها في قسم النتائج من التقرير.
- تقييم المخاطر: يصف هذا الجزء بإيجاز العوامل التي جرى تبينها والمفضية إلى انتقاء المجال المعني بالمراجعة (من ذلك، حالات معلومة أو مشتبهة من عدم الامتثال، طول المدة منذ المراجعة الأخيرة، نتائج مراجعات أو تقارير سابقة).

د- الفروض والمنهجية المعتمدتان: يشمل هذا الجزء الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة. وهو يُعنى بعناصر من قبيل:

- التقنيات الرئيسية لجمع البيانات، مع البيان الكمي كلما أمكن (مثلًا: المراكز الوظيفية للأشخاص الذين تمت مقابلتهم، عدد المقابلات المنجزة، استبيانات استطلاع الرأي المنجزة أو الوثائق التي جرت مراجعتها).
- يجب تفسير أية انحرافات عن خطة المراجعة المعتمدة.
- الفروض، إن وُجدت: يُقصد بالحد عامل يحد من قدرة المراجع على إجراء المراجعة. وتجدر الإشارة إلى أن مكامن الضعف في السياسات والإجراءات تُعد من النتائج، وليست حدودا (فالحود تشمل عوامل من قبيل عدم القدرة على الوصول إلى بعض المعلومات أو الوثائق، أو عدم تعاون الموظفين الكبار أو عدم كفايته).

هـ - النتائج: يستعرض فريق المراجعة، في هذا القسم، النتائج بالنسبة إلى كل عنصر، كالقيادة، والمتطلبات الأخلاقية، والموارد البشرية، وغيرها.

ومن بين الفروض التي يمكن اعتمادها لإبلاغ دلالة النتائج والملاحظات بشكل واضح تصنيفها في تقرير مراجعة ضمان الجودة وفق الترتيب التالي:

- يستجيب للمتطلبات: هنا يقع تلخيص الملاحظات الإيجابية التي لا تحتاج إلى إجراءات لاحقة نظرا إلى أنها تستجيب إلى المعيار "ISSAI 40".
 - يستجيب للمتطلبات لكن بالإمكان تحسينه: هنا يقع تلخيص الملاحظات الإيجابية في مجالات ما يزال بالإمكان تحسين السياسات والإجراءات الخاصة بها. وينبغي إدراج التوصيات الهادفة إلى التحسين في نطاق هذا العنصر.
 - لا يستجيب للمتطلبات (حاجة عاجلة إلى إجراءات مناسبة): هنا يقع تلخيص النتائج الرئيسية المتصلة بالنواحي غير المستجيبة إلى المعيار "ISSAI 40" والتي يكون بإمكان الجهاز على ضوئها أو من واجبه اتخاذ الإجراءات التصحيحية العاجلة. وقد تكون هذه المسائل قابلة للإصلاح الفوري أو من شأنها، إن لم تعالج على الفور، أن تعرض الجهاز إلى مخاطر جسيمة.
 - لا يستجيب للمتطلبات (حاجة إلى خطة بعيدة المدى): هنا يقع تلخيص النتائج الرئيسية المتصلة بالنواحي غير المستجيبة إلى "المعيار" ISSAI 40 ، والتي يكون على الجهاز على ضوئها إعداد خطة بعيدة المدى تهدف إلى معالجة الثغرات.
- ومن الفروض المقترحة لإبلاغ دلالة النتائج بشكل واضح، بالنسبة إلى كل صنف، نذكر الفروض التالية:
- العنوان: قيد المراجعة (تحت المراجعة)
 - تذكر بوضوح الشروط أو التوقعات المعنية (مع إحالة متقاطعة إلى الفقرة ذات الصلة في "المعيار ISSAI 40 أو غيره من المراجع المناسبة).
 - النتيجة: بيان واضح لما لاحظته المراجع، مع وصف دقيق لمدى استجابة هذا العنصر للتوقعات.
 - السبب: يحرص المراجع، بالنسبة إلى النتائج التي يستنتج فيها أن "مجالا معينا يستجيب للمتطلبات لكن توجد حاجة إلى التحسين"، أو أن "السياسات والإجراءات لا تستجيب للمتطلبات"، على معرفة الأسباب العميقة (لماذا؟ ولماذا؟ ثم لماذا؟) المؤدية إلى النتيجة. من ذلك على سبيل المثال، أن نقصا في السياسات والإجراءات قد يكون نتيجة نقص في الموارد المهنية المتوفرة لتطوير السياسات والإجراءات وتعهدها.
 - الأثر: يقوم المراجع، بالنسبة إلى النتائج التي يستنتج فيها أن "ثمة حاجة إلى التحسين" أو أن "السياسات والإجراءات لا تستجيب للمتطلبات"، بالإلمام بالتبعات الفعلية أو المحتملة. من ذلك مثلا، أن من شأن نقص الموارد البشرية ذات القدرة أو ذات الكفاءة أن يؤثر سلبا على قدرة الجهاز على أن يصدر تقارير رقابية مناسبة ووفق المعايير ذات الصلة؛

- التوصية: يعرض المراجع، بالنسبة إلى النتائج التي يستنتج فيها أن مجالاً معيناً "يستجيب للمتطلبات لكن ثمة حاجة إلى التحسين" أو أن "السياسات والإجراءات لا تستجيب للمتطلبات"، توصيات لمعالجة المشكلة المعنية وتبقى جودة التوصية وثيقة الارتباط بمدى نجاح المراجع في معرفة السبب العميق الحقيقي (ذلك أن فهم العلة يفضي إلى توصية جيدة). وينبغي أن تتجه التوصيات في المستوى المؤسسي إلى المدير التنفيذي المناسب (وصولاً إلى رئيس الجهاز) المسؤول عن السياسة و/أو الإجراء قيد المراجعة. وتوصف التوصيات الجيدة أحياناً بأنها "SMART"، فهي تعني في هذا السياق "فطنة" وهي في ذات الوقت اختزال لخمس صفات كالتالي:

- نوعية (أي خاصة بموضوعها).
- قابلة للقياس؛
- قابلة للتحقيق؛
- واقعية؛
- محددة زمنياً.

الخاتمة النهائية: نعني بذلك حكم فريق المراجعة على ضوء أهداف المراجعة بعد أن يكون الفريق قد نظر في مجمل النتائج. وقد يأتي الاستنتاج المناسب على هذا النحو: "حصلت لدينا قناعة معقولة أن الجهاز، خلال الفترة موضوع المراجعة، سياسات وإجراءات صُممت لتكفل له تأكيداً معقولاً بأن موظفيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وأن هذه السياسات والإجراءات تعمل على نحو فعال [باستثناء...].". وقد يرد الاستنتاج، في حال خُصص فريق المراجعة إلى أن الجهاز لا يستجيب لهدف المراجعة، على هذا النحو: "لم تحصل لدينا قناعة معقولة أن للجهاز، خلال الفترة موضوع المراجعة، سياسات وإجراءات صُممت لتكفل له تأكيداً معقولاً بأن موظفيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وأن هذه السياسات والإجراءات تعمل على نحو فعال."

تعقيب الإدارة: ينبغي أن يصدر رأي الإدارة عن رئيس الجهاز أو الشخص الموكول له مسؤولية نظام رقابة الجودة في الجهاز. ولا ينبغي أن يكون ذلك تلخيصاً من قِبَل المراجع لرد إدارة الجهاز أو تأويله. ويمكن أن يتضمن رد الإدارة المناسب على التوصيات والاستنتاج العام تعليقا عما إذا كانت النتائج والتوصيات والاستنتاجات مقبولة لديها أم لا، وأن يرد، في حال قبولها، بالالتزام بإعداد خطة عمل في غضون فترة زمنية معقولة. ويجب أن يكون رد الإدارة موقعا ومؤرخا.

الفصل ٢-٣-أ

أهداف الرقابة المالية ومسارها

مسار الرقابة المالية

يكفل نظام رقابة الجودة تحقيق متطلبات الجودة كما وردت في المعايير الدولية للتدقيق ومعايير الإنتوساي، وكما وردت في القواعد المحلية والقوانين المنظمة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. ويسعى هذا الفصل من الدليل إلى استعراض مسار الرقابة المالية من حيث صلتها بالمعايير المهنية للرقابة.

ويمكن اختصار مراحل المسار الرقابي بشكل عام في أربع مراحل:

- ما قبل التخطيط
- التخطيط
- التنفيذ
- التقرير

يورد الجدول رقم (١) لمحة عن أبرز "المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) و"المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) وفق ملائمتها للمرحلة المعنية، وعن قواعد السلوك المهني ذات الصلة بمراحل مسار الرقابة الأربع.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه اللمحة لا تستعرض كافة المعايير الواردة في "المعايير الدولية للتدقيق" (ISA) و"المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAI)،

ويجب على أعضاء فريق المهمة الرقابية أن يكونوا ملمين بمحتويات "المعايير الدولية للتدقيق" (ISA) ذات الصلة بالمهمة الرقابية. من جهة أخرى، يجب على قائد المهمة الرقابية التأكد من أن أعضاء فريق المهمة الرقابية قد راجعوا المحتويات المذكورة في نطاق تخطيط مسار الرقابة المالية وتنفيذه.

الجدول رقم ١ : المراحل الرئيسية لمسار الرقابة المالي

المعايير الرقابية	الأنشطة	المراحل الرئيسية
قواعد السلوك المهني للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، قواعد السلوك المهني للابتنوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs): ٤٠٠،٣٠٠،٢٠٠،١٠٠ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ٣٠ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٢٢٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAIs): ١٢٢٠	الالتزام بمدونات السلوك الأخلاقي والمبادئ الرقابية الجوهرية	ما قبل التخطيط
	كفاءة فريق المهمة الرقابية	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): 1315	فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبينتها	التخطيط
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٢٠٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٢٦٠	تحديد هدف المهمة الرقابية ونطاقها التواصل مع الاطراف المكلفة بالحوكمة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٣٢٠	تحديد الأهمية النسبية	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣١٥ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٣١٥	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣٠٠	التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣٣٠	تصميم إجراءات رقابية للمخاطر التي تم تقييمها	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٣٠	اختيار العينة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٣٣٠	إجراء اختبارات الالتزام لأنظمة الرقابة الداخلية	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٥٢٠	تنفيذ إجراءات تحليليه	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣٣٠	تنفيذ إجراءات مادية لكل قسم مادي من المعاملات	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣٣٠	مناسبة الإفصاح وكيفية عرضه	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة التي تكشف خلال المهمة الرقابية	

المعايير الرقابية	الأنشطة	المرحلة الرئيسية
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٣٣٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٥٠٠	تقييم مدى كفاية ملائمة أدلة الإثبات	تابع التنفيذ
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٥٠٠	أدلة الإثبات الرقابية	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٤٠	النظر في رقابية التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٦٠	الأحداث اللاحقة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٧٠	النظر في مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المؤسسة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ١٥٨٠	إقرارات الإدارة	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٦٠٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٦١٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٦٢٠	رقابة البيانات المالية المجمعة المدققون الداخليون الخبراء	الاستفادة من عمل الآخرين
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٢٤٠	النظر في احتمال وجود الغش	
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI): ١٢٦٠	إبلاغ استنتاجات المهمة الرقابية للمسؤولين عن الحوكمة	التقرير
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧٠٠	تقييم استنتاجات المهمة الرقابية	
المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧٠٠ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧٠٥ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧٠٦ المعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧١٠ لمعيار الدولي للرقابة (ISSAI): ٧٢٠	إعداد التقرير الرقابي	

مرحلة ما قبل التخطيط

تشير مرحلة ما قبل التخطيط إلى الاعتبارات الأساسية السابقة للشروع في مهمة رقابة مالية. ويُعتمد في ذلك على قواعد السلوك المهني للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمبادئ الجوهرية للرقابة المنبثقة عن الإنتوساي، وكفاءة فريق المهمة الرقابية.

أ. قواعد السلوك المهني والمبادئ الجوهرية للرقابة

تضع قواعد السلوك المهني للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) متطلبات أخلاقية للمحاسبين المحترفين، علاوة على إطار من المفاهيم لكافة المحاسبين المحترفين، بما يكفل التزاما بالمبادئ الخمس الرئيسية للأخلاقيات المهنية، وهي:

- النزاهة،
- الموضوعية،
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة،
- السرية المهنية،
- السلوك الأخلاقي.

وقد وضعت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) قواعد السلوك المهني (ISSAI-30) لمدققي القطاع العام، بما في ذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتجه المعيار (ISSAI-30) إلى مراجع الحسابات بصفة فردية وإلى رئيس الجهاز والمسؤولين التنفيذيين وكافة الأشخاص الذين يعملون لصالح الجهاز أو باسمه والذين يشاركون في العمل الرقابي. وقواعد السلوك المهني عبارة عن بيان للقيم والمبادئ التي يجب أن توجه العمل اليومي للمراجعين. ومن المعلوم أن استقلالية مُراجع الجهاز وسلطاته ومسؤولياته تضع متطلبات أخلاقية عالية على عاتق الجهاز والموظفين الذين يستخدمهم أو يكلفهم بالعمل الرقابي. وينبغي أن تأخذ قواعد السلوك المهني للمراجعين في الجهاز بالاعتبار المتطلبات السلوكية للموظف العمومي بشكل عام والمتطلبات السلوكية للمراجع على نحو خاص، بما في ذلك الالتزامات المهنية للمدقق.

علاوة على ذلك قد تكون الأجهزة خاضعة إلى قواعد السلوك المهني منصوص عليها قانونيا في تشريعاتها.

يُقر المعيار (ISSAI-30) بأن مسألة أن يُنظر إلى الجهاز بثقة ومصداقية واثتمان على السر مسألة بالغة الأهمية. وقد جاء في هذا المعيار من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) أن مراجع الحسابات ينهض بهذه القيم من خلال تطبيق المتطلبات الأخلاقية المتمثلة في مفاهيم النزاهة والاستقلالية والموضوعية والحياد والحياد السياسي وتضارب المصالح والسرية المهنية والكفاءة والتنمية المهنية.

وعلاوة على المدونات التي ورد ذكرها في الفقرات السابقة، فقد وضعت الإنتوساي جملة من "المبادئ الجوهرية للرقابة" في الوثائق التالية:

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

وقد أعدت منظمة الإنتوساي هذه المعايير بغية توفير إطار لوضع إجراءات وممارسات ينبغي اتباعها لدى إجراء مهمة رقابية. وتجدر الإشارة إلى وجوب النظر إلى المعايير المذكورة في السياق الدستوري والقانوني للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وأي أطر أخرى تحكم عمله.

وتتمثل المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية في جملة من الفرضيات الأساسية والقواعد المتسقة والمبادئ المنطقية والمتطلبات التي تساعد على بلورة معايير رقابية وتساعد مراجعي الحسابات على صياغة آرائهم وتقاريرهم، خاصة حيثما لا تنطبق معايير معينة.

والمعايير الرقابية متنسقة مع المبادئ الرقابية. وهي توفر إلى جانب ذلك حداً أدنى من الإرشادات يساعد مدقق الحسابات على تحديد عدد الخطوات الرقابية ومدى الإجراءات المنطبقة على المهمة الرقابية. ويمكن اعتبار المعايير الرقابية شروطاً أو مقاييس لتقييم جودة نتائج المهمة الرقابية.

ب. تعيين فرق المهمات الرقابية

يقضي المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) الذي تم استعراضه آنفاً وجوب أن يكون لفريق مهمة الرقابة مجتمعاً القدرات والكفاءة المناسبة والوقت الكافي لتأدية المهمة الرقابية وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المعمول بها ويكفل إصدار تقرير مراجع الحسابات في الظروف القائمة.

مرحلة التخطيط

يقضي المعيار (ISSAI 1300)، المتعلق بـ "تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية"، من مدقق الحسابات أن يضع استراتيجية شاملة تحدد نطاق المهمة الرقابية وتوقيتها وإدارتها وتوجه عملية إعداد خطة المهمة الرقابية. وتتمثل أنشطة التخطيط التي تجسد هذا المتطلب في:

- فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها (ISA 315، ISSAI 1315).
- وضع أهداف المهمة الرقابية ونطاقها (ISA 200، ISSAI 1200).
- التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة (ISA 260، ISSAI 1260).
- تحديد الأهمية النسبية (المادية) (ISSAI 1320).
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA 315، ISSAI 1315).
- النظر في فرضية استمرارية المؤسسة (ISSAI 1570).
- النظر في مسألة الغش/ الاحتيال في الرقابة المالية (ISSAI 1240).
- إعداد خطة تفصيلية للمهمة الرقابية (ISSAI 1300).

من جهة أخرى، يشير المعيار ISSAI 1300 إلى أن بيئة القطاع العام قد تقتضي تخطيطاً إضافياً، يمكن أن يتمثل في بلورة فهم للإطار القانوني والتشريعي المطبق على الجهة الخاضعة للرقابة بالنظر إلى الأهداف الأوسع للمهمة الرقابية واعتبار التوقعات السلطة التشريعية وغيرها من مستخدمي تقرير مدقق الحسابات.

كما ينبه المعيار ISSAI 1300 إلى أن مسؤوليات الإبلاغ الإضافية عن الجهة الخاضعة للرقابة، التي قد تنجم عما تقتضيه السلطة التشريعية، وإلى أن المسؤوليات الإضافية بالنسبة إلى القطاع العام، جراء التفويض الرقابي أو المتطلبات الأخرى، قد تؤثر على نطاق المهمة الرقابية وتوقيتها، فضلاً عن طبيعة التقرير.

مرحلة التنفيذ

يتمثل الهدف بالنسبة إلى مدقق الحسابات، وفق المعيار ISSAI 1500، في تصميم إجراءات رقابية وتنفيذها على نحو يكفل له الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه الرقابي.

أما المعيار ISSAI 1330، فيقتضي من مدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية التي جرى تقييمها، وصولاً إلى تصميم إجراءات استجابة إلى هذه المخاطر وتنفيذها.

ويقتضي المعيار ISSAI 1330 من مدقق الحسابات، لدى تنفيذ الإجراءات المصممة لمجابهة المخاطر، أن:

- يُجري اختبارات لأنظمة الرقابة الداخلية لتقييم فعاليتها في من حيث الوقاية من الأخطاء الجوهرية في مستوى الأرقام والإفصاحات، أو الكشف عنها وإصلاحها،
- يُنفذ إجراءات مادية لكل قسم مادي من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح. ويشير المعيار ISSAI 1520 إلى أن الإجراءات التحليلية يمكن إجراؤها أيضاً في خلال إجراء مجموعة من التحليلات للبيانات المالية وغير المالية.
- يُنفذ إجراءات رقابية لتقييم مدى مطابقة العرض العام للبيانات المالية والقوانين، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، لإطار التقارير المالية المحدد.
- يجمع أدلة إثبات رقابية أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقدير المخاطر لديه، إما بزيادة حجم أدلة الإثبات أو بتحصيل أدلة أكثر مناسبة وموثوقة، أو كليهما.
- يقوم، قبل ختم المهمة الرقابية، بتقييم ما إذا كانت تقديرات مخاطر الأخطاء الجوهرية ما تزال قائمة في مستوى الأرقام والإفصاحات.

ويقتضي المعيار ISA 520 من مدقق الحسابات أن يُنفذ إجراءات تحليلية لدى مشارفة المهمة الرقابية على الانتهاء بما يساعده على بلورة استنتاج عام حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم مدقق الحسابات للجهة الخاضعة للرقابة. (انظر الفقرات الفرعية من A17 – A19 من المعيار ISSAI 1520).

وبالإضافة إلى المتطلبات المنصوص عليها في المعيارين ISA 330 وISA 520، فإن المعيار ISSAI 1450 يلزم مدقق الحسابات أن يقوم أيضاً بجمع الأخطاء المحددة خلال المهمة الرقابية بغية تقييم أثر الأخطاء التي تكشف عنها أثناء المهمة الرقابية، علاوة على تقدير أثر الأخطاء غير المصححة، "إن وُجدت"، على البيانات المالية.

أما المعيار ISSAI 1610 فيقتضي من مدقق الحسابات أن يحدد الحاجة إلى الاستفادة من عمل مدققين حسابات آخرين ومدى اللجوء إلى ذلك، علاوة على إمكانية استخدام أعمال معينة للمدققين الداخليين، بغية تحديد مناسبة ذاك العمل لأغراض المهمة الرقابية.

وتستلزم كافة المتطلبات التي تم استعراضها أن يقوم مدقق الحسابات بتصميم إجراءات رقابية وتنفيذها على أن تكون مناسبة في الظروف القائمة بغية الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية. (انظر الفقرات الفرعية من A1 – A25 من المعيار ISSAI 1500).

ويشير المعيار ISSAI 1500 إلى أن البيانات الداعمة التي يتم جمعها من مصدر مستقل عن الجهة الخاضعة للرقابة، (مثل التأكيدات الخارجية)، قد تعزز مستوى التأكيد الذي يستقيه مدقق الحسابات من أدلة الإثبات الرقابية الموجودة في السجلات المحاسبية أو مما يصدر عن إدارة الجهة الخاضعة للرقابة. ويعرض المعيار ISSAI 1505 بمزيد من التفصيل نواحي استخدام التأكيدات الخارجية كمصدر لأدلة الإثبات الرقابية الموثوقة.

أما المعيار ISSAI 1230 فيقتضي من مدقق الحسابات أن يقوم في الوقت المحدد بإعداد أوراق عمل من شأنها أن توفر:

- توثيقا مناسباً وكافياً للأسس التي يقوم عليها تقرير مراقب الحسابات،
- قرينة على أن المهمة الرقابية قد تمت وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI s) والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

مرحلة التقرير

تشتمل مرحلة التقرير على تقييم استنتاجات المهمة الرقابية والإبلاغ عن نتائج المهمة الرقابية وإعداد تقرير الرقابة.

أ. تقييم استنتاجات المهمة الرقابية

يوفر المعيار ISSAI 1700 إرشادات حول المسائل التي يأخذها مراجع الحسابات بالاعتبار عند بلورة رأي بشأن البيانات المالية. وهذا يقتضي من مدقق الحسابات أن يقوم بمراجعة الاستنتاجات المستقاة من أدلة الإثبات الرقابية التي تم الوصول إليها وتقديرها وتقييمها ليقم على أساسها رأياً حول البيانات المالية. وعلى مدقق الحسابات أن يحدد دلالة النتائج الرقابية ويرتبها وفق أهميتها الذي يجب أن تعكس في التقرير من حيث موضعها وطريقة عرضها.

ب. الإبلاغ عن نتائج المهمة الرقابية

يوفر المعيار ISSAI 1260 إرشادات حول التواصل للإبلاغ عن المسائل الرقابية الناجمة عن رقابة القوائم المالية في ما بين مدقق الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة بالجهة الخاضعة للرقابة. ويتعلق الإبلاغ في هذا النطاق بالمسائل الرقابية ذات الصلة بالحوكمة.

ويورد المعيار ISSAI 1260 أن أهداف رقابة البيانات المالية في القطاع العام غالباً ما تكون أوسع نطاقاً من مجرد إصدار رأي عن البيانات المالية، ذلك أن التفويض الرقابي أو الالتزامات بخصوص جهات القطاع العام الخاضعة للرقابة الناجمة عن التشريعات أو المتطلبات التنظيمية أو التوجيهات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات صادرة عن البرلمان قد تؤدي إلى أهداف إضافية. وقد تشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات رقابية وإبلاغية، كذلك المتصلة بالإبلاغ عما إذا كان مراجع الحسابات قد عثر على حالات عدم التزام متطلبات محددة مثل الموازنة والمساءلة و/أو الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية.

ج. إعداد التقرير الرقابي

يضع المعيار ISSAI 1700 جملة من المعايير الفرعية المتصلة بشكل تقرير مدقق الحسابات ومحتواه، والذي تم إصداره نتيجة لمهمة رقابية يجريها مدقق مستقل للبيانات المالية لجهة معينة خاضعة للرقابة. وعلى مدقق الحسابات أن يراجع ويقيم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة الإثبات الرقابية المتوصل إليها بصفقتها قاعدة يستند إليها الرأي بشأن البيانات المالية.

ويشير المعيار ISSAI 1805 إلى أن الصياغة الحرفية للرأي، في مجال القطاع العام، قد يكون منصوصاً عليه من قبل التشريعات المناسبة أو التفويض الرقابي. وفي مثل هذه الظروف، يطبق مراجعو حسابات القطاع العام الصياغة الحرفية الإلزامية، مع الأخذ بالاعتبار ما جاء في المعيار ISA 805.

وينبغي أن ينص تقرير مراجع الحسابات على أن مسؤولية مراجع الحسابات هي إصدار رأي بشأن البيانات المالية بالاعتماد على المهمة الرقابية ورأي عما إذا جرى تنفيذ المهمة الرقابية وفقاً للمعايير الدولية للرقابة. كما ينبغي أن يبين تقرير مراقب الحسابات أن هذه المعايير تقتضي من مراقب الحسابات الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي وأنه يخطط المهمة الرقابية وينفذها بهدف الحصول على تأكيد معقول بخلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

من ناحية أخرى، ينبغي أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أنه يعتقد أن أدلة الإثبات الرقابية التي توصل إلى جمعها كافية ومناسبة لتوفير قاعدة يستند إليها رأيه.

وحيثما لم يتم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) بصفتها إطاراً للتقارير المالية، فإن الإشارة إلى إطار التقارير المالية في صياغة الرأي الرقابي ينبغي أن تبين تشريع إطار التقارير المالية المستخدم أو بلده الأصلي.

د. التقارير المعدلة

ينص المعيار ISSAI 1705 على الحالات التي يمكن فيها تعديل الرأي الرقابي. ومنها أنه يمكن تعديل الرأي عندما يستنتج مدقق الحسابات، (بناء على أدلة الإثبات الرقابية التي تم الحصول عليها)، أن البيانات المالية في مجملها ليست خالية من الأخطاء الجوهرية، أو عندما يستحيل على مدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية تجعله يستنتج أن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية.

ه. فقرات التوكيد في المسائل الهامة

يورد المعيار ISSAI 1706 إرشادات عن الإبلاغ الإضافي في تقرير مدقق الحسابات، أي الحالات التي يرى فيها مدقق الحسابات أنه من الضروري لفت انتباه مستخدم التقرير إلى مسألة أو مسائل معروضة أو مُفصّل عنها في البيانات المالية والتي تعد هامة إلى درجة تصبح معها حاسمة في فهم المستخدم للبيانات المالية، أو إلى أي مسألة أو مسائل من غير تلك المعروضة أو المفصّل عنها في البيانات المالية

و. البيانات المقارنة

يُعنى المعيار ISSAI 1710 بمسؤوليات مدقق الحسابات المتصلة بالبيانات المقارنة في نطاق رقابة القوائم المالية. وعندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد جرى تدقيقها من قبل مدقق حسابات سابق أو إذا لم يجر تدقيقها، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في المعيار ISSAI 1510 والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تطبق أيضاً.

ويتمثل الغرض من هذا المعيار في الحصول على أدلة إثبات رقابية عما إذا كانت البيانات المالية معروضة وفق متطلبات البيانات المقارنة الواردة في إطار التقارير المالية المعمول به، والإبلاغ عن ذلك وفق مسؤوليات مدقق الحسابات في مجال إعداد التقارير.

- مسؤوليات مدقق الحسابات المتصلة بالبيانات الأخرى الواردة في وثائق تحتوي على البيانات المالية المدققة.

يوفر المعيار ISSAI 1720 إرشادات بشأن مسؤوليات مدقق الحسابات المتصلة بمعلومات أخرى واردة في وثائق تحتوي على البيانات المالية المدققة وتقرير مدقق الحسابات. ويتمثل هدف مدقق الحسابات في التعامل المناسب في حال احتواء الوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة وتقرير مدقق الحسابات بيانات أخرى قد تضعف من مصداقية تلك البيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات.

الفصل ٢-٣-ب

أهداف رقابة الأداء ومسارها

1-مقدمة

هناك ثلاثة أنواع من الرقابة: الرقابة المالية ورقابة المطابقة ورقابة الأداء، وتعرف رقابة الأداء بمراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ويشار إليها كذلك على أنها مراجعة العائد من الأموال VALUE FOR MONEY.

وتتمثل أهداف رقابة الأداء في تقييم اقتصاد وكفاءة وفعالية الجهات الخاضعة للرقابة عند اضطلاعها بمسؤولياتها.

ويعرف المعيار ISSAI 3100 رقابة الأداء على أنها "فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة أو أنظمتها أو برامجها أو مؤسساتها والتي تتعلق بأحدى الجوانب الثلاثة أو أكثر، وهي: الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وذلك بهدف التطوير (التحسين)". ويمكن تعريف الاقتصاد والكفاءة والفعالية كما يلي:

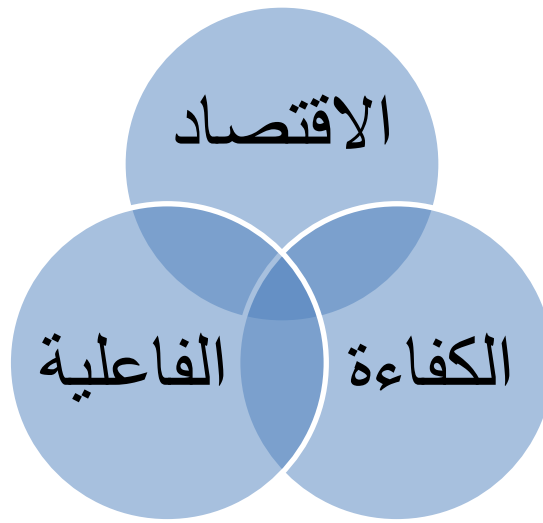
الاقتصاد: حسب معايير الأنتوساي هو التقليل من كلفة المواد المستعملة في نشاط ما أخذاً في الاعتبار الجودة المناسبة، وهو العمل من أجل إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا، وهذا يتطلب أن تكون الموارد المستعملة من طرف الجهة الخاضعة للرقابة للقيام بنشاطها متوفرة في الوقت المحدد وبالكمية والجودة المناسبين بأفضل ثمن وهو ما يستوجب استهداف المدخلات لتقليل تكلفة الموارد.

الكفاءة: مرتبطة بالاقتصاد، وهنا أيضاً تتعلق القضية الرئيسية بالمواد المستخدمة، فالكفاءة هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات من حيث المنتجات والخدمات، أو أية مخرجات أخرى، والموارد المستعملة لإنتاجها. ويمكن تعريفها بعبارة أخرى كاستعمال للموارد البشرية والمالية والمادية والمعلوماتية بطريقة تكفل الحصول على أعلى مخرج بالنسبة إلى كمية معينة من الموارد، واستعمال أقل كمية من المدخلات للحصول على مخرجات بكمية ونوعية معينة، ويمكن وضع استنتاجات بشأن الكفاءة انطلاقاً من المقارنة مع أنشطة شبيهة أو فترات سابقة أو معيار يتم تبنيه بشكل واضح، ويمكن أحياناً اللجوء إلى أفضل الممارسات كمقياس لتقييم الكفاءة.

الفعالية: هي بالأساس مفهوم يتعلق بتحقيق الأهداف ويعنى بالعلاقة بين الأهداف أو الأهداف الفرعية أو المخرجات والآثار لأي نشاط أو برنامج، وهي تجيب على السؤال هل يتم تحقيق الأهداف المعلنة بواسطة الوسائل المستعملة؟ ومن المهم حين الاهتمام بالفعالية التمييز بين المخرجات أو النتائج الآنية و/أو الآثار النهائية، وتعتبر النتائج النهائية مهمة لفعالية المشاريع والبرامج أو المنظمات الحكومية بالرغم من صعوبة قياسها أو تقييمها مقارنة بالمدخلات والمخرجات، وتبقى النتائج النهائية متأثرة بعوامل خارجية وقد تكون هناك حاجة إلى تقييمها على المدى البعيد بدل القريب.

وحيث أن رقابة الأداء لا تسعى دائما إلى الوصول إلى استنتاجات تهم الأبعاد الثلاثة المذكورة (الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية)، فقد تكون الفائدة محدودة إذا ما تم الاقتصار فقط على فحص اقتصاد وكفاءة أنشطة دون النظر في فعاليتها، كما أن المراجع قد يرغب أثناء فحص الفعالية في النظر في جانبي الاقتصاد والكفاءة، ويعطي الرسم البياني ادناه عناصر رقابة الأداء:

رسم بياني: عناصر رقابة الأداء



2-مسار رقابة الأداء

عند القيام بمراجعة ضمان الجودة على مهمات رقابة الأداء من الضروري فهم مختلف خطوات كل مرحلة من مراحل مسار رقابة الأداء وذلك لكون اتباع مسار محكم عند انجاز رقابة الأداء يشكل في حد ذاته آلية لمراقبة الجودة، وبالإضافة إلى مختلف الخطوات الخاصة بمسار رقابة الأداء هناك بعض الضوابط الشاملة الأخرى التي تساهم في جودة رقابة الأداء سيتم التعرض إليها أيضا ضمن هذا الفصل.

إن مسار رقابة الأداء الذي نستعرضه هنا مبني على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI 3000 وISSAI 3100) وأفضل الممارسات الأخرى، ولقد بنيت المعايير والإرشادات سالفة الذكر على المعايير ISSAI 100، ISSAI 200، ISSAI 300 وISSAI 400.

ويمكن تقسيم مسار رقابة الأداء إلى المراحل التالية:

[٧٠]

- مرحلة التخطيط الإستراتيجي.
- مرحلة التخطيط.
- مرحلة التنفيذ.
- مرحلة التقرير.
- مرحلة المتابعة.

وفيما يلي وصف موجز لهذه المراحل:

٢-١ التخطيط الإستراتيجي لرقابة الأداء:

بناء على الفقرة ٣,١ من المعيار ISSAI 3000 فإن أول مرحلة في مسار رقابة الأداء هي التخطيط الإستراتيجي، ويرمي التخطيط الإستراتيجي لرقابة الأداء إلى ترتيب الأولويات وانتقاء المهمات الرقابية المحتمل تنفيذها خلال فترة معينة، وبالنسبة إلى بعض الأجهزة الرقابية يغطي التخطيط الإستراتيجي فترة ثلاث سنوات، ويجب أن ينسجم هذا التخطيط مع المخطط الإستراتيجي العام للجهاز. وتتمثل أهداف التخطيط الإستراتيجي فيما يلي:

- تمكين الإدارة العليا للجهاز الرقابي من إعطاء توجه إستراتيجي للمجالات التي ستشملها رقابة الأداء مستقبلاً.
- تحديد واختيار المهمات الرقابية التي من شأنها تحسين مساءلة القطاع العام وإدارته،
- إعداد برنامج عمل يمكن تحقيقه بالموارد المتاحة المتوقعة؛
- فهم مخاطر الجهات الخاضعة للرقابة وأخذها بعين الاعتبار أثناء اختيار المهمة الرقابية،
- منح قاعدة لمساءلة الجهاز الرقابي.

وينبغي أن يشمل المخطط الإستراتيجي لرقابة الأداء وصف الجهات الخاضعة للرقابة ومحيطها، وتقييم المخاطر المتعلقة ببرامج وأنشطة الجهات الخاضعة للرقابة، وملخص للتوجهات الاستراتيجية للجهاز الرقابي على المدى البعيد في مجال رقابة الأداء، والمجالات الرقابية المحتملة التي ستشملها رقابة الأداء، وقائمة المهمات الرقابية المقترحة للسنتين أو السنوات الثلاث المقبلة، ويمكن للجهاز الرقابي اللجوء إلى الأسس التالية لاختيار مواضيع رقابة الأداء:

- الأثر المحتمل للرقابة.
- وجود مشاكل او مجالات ذات أهمية.
- المخاطر على حسن الإدارة.
- أهمية البرنامج بالنسبة إلى أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة.

- الحساسيه السياسيه والأهميه الوطنيه للبرنامج.
- عدم خضوع البرنامج/النشاط حديثا لعملية رقابة أو مراجعة داخلية أو خارجية.
- القابلية للرقابة.

ويمكن للجهاز الرقابي أن يضع نظاما يعطي وزنا خاصا لكل معيار من المعايير المشار إليها أعلاه، وأن يقيم كل واحد منها قبل الشروع في دورة الرقابة.

٢-٢ مرحلة التخطيط

يشكل التخطيط الأساس الذي يضمن جودة عملية رقابة الأداء ونتائجها، ويجب إجراء تخطيط لكل مهمة من المهمات المبرمجة بالمخطط الإستراتيجي لرقابة الأداء. وتتضمن هذه المرحلة الخطوات والأنشطة التالية:

أ- فهم الجهة الخاضعة للرقابة (أو البرنامج) ومحيطها:

يؤكد المعيار ISSAI 3000 على ضرورة الحصول على فهم عميق للجهة (أو البرنامج) الخاضعة للرقابة ونشاطها، وذلك من أجل تحقيق أهداف الرقابة، ويمكن عموما إنجاز هذه المرحلة من خلال القيام بدراسة أولية لموضوع الرقابة، ومع الانتهاء من هذه الدراسة يكون فريق الرقابة قد جمع المعلومات الأساسية ليس فقط من أجل معرفة جيدة لموضوع الرقابة ولكن أيضا للخروج بتوصية حول ما إذا كان يستوجب المضي قدما في مهمة الرقابة حول الموضوع المعني أم لا.

ب- تقييم المخاطر:

يعد تقييم المخاطر مرحلة مهمة بالنسبة إلى كافة أنواع الرقابة، ويهدف تقييم المخاطر إلى تخفيض مخاطر الرقابة من خلال التركيز على المجالات ذات المخاطر العالية التي من شأنها أن لا تمكن من تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وهناك نموذج خاص بتقييم المخاطر مبني على المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

ويستعمل هذا النموذج بشكل واسع في مجال الرقابة المالية وإن لم يكن هناك نموذج لتقييم المخاطر توفره المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة لرقابة الأداء، فإن نموذج تقييم المخاطر المستعمل في الرقابة المالية يمكن ملاءمته وتطبيقه في مجال رقابة الأداء سواء من أجل تحديد المواضيع المؤهلة لرقابة الأداء أو من أجل تحديد مجالات الرقابة الممكنة لموضوع معين.

وفيما يلي بعض التفاصيل حول كيفية استعمال نموذج تقييم المخاطر في مجال رقابة الأداء:

يمثل خطر رقابة تقييم الأداء الكلى، عند القيام برقابة الأداء، احتمال أن يتوصل المراقب إلى استنتاجات غير دقيقة بخصوص الاقتصاد والكفاءة والفعالية من خلال الفشل في الكشف عن أهم أوجه ضعف المشروع أو الجهة موضوع الرقابة، أو الاستنتاج أن هناك نقاط ضعف في حين أنها غير موجودة، وكما هو الشأن بالنسبة إلى الرقابة المالية هناك عدة أنواع من المخاطر.

في البداية يتعين على مراقب الأداء أن يقيم الخطر الملازم وخطر الرقابة، وفي ما يلي تعريف هذين الخطرين مع بعض الأمثلة التوضيحية:

● **الخطر الملازم:** هو خطر فشل إدارة الجهة الخاضعة للرقابة في تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية في ظل غياب الرقابات الداخلية، وبعبارة أخرى هو الخطر الأول الذي يحتاج إلى الضبط عن طريق وضع الرقابات الداخلية الضرورية، و لذلك فالخطر الملازم للفشل يكون مرتفعا بالنسبة إلى مشروع لا تمتلك فيه إدارته إلا قليلا من التجربة والكفاءة مقارنة مع مشروع تمتلك فيه تجربة قيمة. ولناخذ على سبيل المثال إدارة الطرقات التي تخطط لبناء طريق في نفق لأول مرة، بينما إدارة السكك الحديدية تريد بناء خط سكة حديدية في نفق، لكن ليس لأول مرة، ونظرا إلى اختلاف تجربة الجهتين المنفذتين، فإن بناء الطريق في نفق من طرف إدارة الطرقات يتضمن خطرا ملازما أكبر بعدم إتمام إنجاز الأشغال بالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد.

● **خطر الرقابة:** هو عدم تمكن الرقابة على محيط المشروع / البرنامج موضوع الرقابة من الكشف والتصحيح في الوقت المناسب للأخطار الملازمة التي تحول دون تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فعلى سبيل المثال، ومن أجل مراقبة الخطر الملازم لعدم إنجاز النفق نظرا إلى قلة تجربتها وكفاءتها يمكن لإدارة الطرقات أن توكل خبيرا تقنيا، وتحتاج من أجل ذلك إتباع مختلف الإجراءات لضمان اختيار الخبير التقني المناسب، وتمثل هذه الإجراءات رقابة داخلية ضرورية لمعالجة الخطر الملازم لقلة تجربة وكفاءة إدارة الطرقات في بناء طريق في نفق، غير أنه إذا لم تمتثل إدارة الطرقات إلى هذه الإجراءات فإن خطر رقابة عدم إتمام إنجاز النفق بالجودة والوقت المطلوبين سيكون مرتفعا.

ويبين المثال أعلاه، أن أحد مجالات تركيز رقابة الأداء هو انتقاء خبير لإدارة الطرقات واتخاذ تدابير أخرى لمعالجة مشكل قلة التجربة في بناء طريق في نفق.

ويمكن استعمال نماذج لتحديد المخاطر الملازمة ومراقبتها على حد سواء. كما يمكن لفرق الرقابة اللجوء إلى إجراء ورشة عمل أو حوار أو دراسة حالة أو أدوات تقييم الخطر، يجب إعطاء درجات المخاطر الملازمة ومراقبتها التي تم تحديدها من خلال النظر في أسبابها وآثارها المحتملة على تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية من طرف الجهة الخاضعة للرقابة. وبعد النظر في المخاطر الملازمة ومراقبتها، وإذا قيم المراقب أن الخطر الكلي لحسن الإدارة من طرف الجهة الخاضعة للرقابة مرتفع،

عندها إذن سيحتاج المراقب أن يقوم بفحص موسع في هذا المجال، أما إذا ما تم تقييم الخطر على أنه منخفض فإن مدى إجراءات الرقابة سيكون نسبياً أقل.

ج- تحديد أهداف الرقابة ونطاقها :

يتم تحديد القضايا التي يجب دراستها في نطاق مهمة الرقابة التي تم اختيارها خلال مرحلة تقييم المخاطر، ويجب تحديد أهداف الرقابة بالنسبة إلى كل واحدة من هذه القضايا، وينبغي تحديد الأهداف بحيث يكون من شأن الرقابة أن تساعد على تحسين الإدارة العامة وطرق تقديم الخدمات. وهكذا، فإن رقابة الأداء لا تكتفي بالتحذير من الممارسات الخاطئة بل تحدد وتشجع على الممارسات الجيدة.

وعند تحديد القضايا الواجب دراستها ووضع أهداف الرقابة يجب أن يأخذ فريق الرقابة بعين الاعتبار مسؤوليات ومهام الجهاز الرقابي والآثار النهائية المنتظرة من الرقابة، وينبغي أن تتناول أهداف الرقابة قضايا المساءلة والحوكمة الجيدة، وأن تسهل الرقابة المالية وتحسن اقتصاد وكفاءة وفعالية عمليات القطاع العام.

ويشكل النطاق حدود الرقابة، إذ أن رقابة الأداء قد تغطي جزء من أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة أو برنامج أو وظائف مجموعة من العمليات خلال فترة زمنية، وهي تتناول مثل هذه الأمور انطلاقاً من طرح أسئلة محددة والقيام بنوع معين من الدراسات والتحقيقات الميدانية، ومن الناحية العملية فإن هذه الأمور تشكل أساساً لاختيار طرق جمع البيانات، كما أن هناك جوانب أخرى يجب مراعاتها أثناء تحديد نطاق الرقابة كالتقيد بصلاحيات الجهاز والموارد والمهارات المهنية المطلوبة والتوقيت.

د- تحديد معايير الرقابة:

يمكن تعريف معايير الرقابة على أنها معايير معقولة يمكن الوصول إليها وتشكل مرجعاً يقاس على أساسه مدى ملاءمة النظم والممارسات ومدى اقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات والبرامج. وتشكل هذه المعايير أفضل الممارسات وتعطي جواباً معقولاً لاستفسارات أي شخص حول "ماذا يجب أن يكون عليه الحال". وحين تتم مقارنة هذه المعايير مع ما هو موجود فعلياً يمكن استخراج استنتاجات الرقابة، ومن شأن تحقيق أو تجاوز هذه المعايير أن يشير على وجود ممارسات جيدة، في حين أن الفشل في تحقيقها يدل على وجود مجالات تحتاج للتحسين، وينبغي على المراقبين عند تحديد معايير الرقابة أن يتأكدوا أنها معايير مناسبة ومعقولة وموضوعية وصالحة ومفهومة وقابلة للمقارنة وكاملة ومقبولة وقابلة للتحقيق.

و يمكن الحصول على المعايير الرقابية من المصادر التالية:

- القوانين التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.
- سياسات ومعايير وتوجيهات وإرشادات الجهات الخاضعة للرقابة.
- أدلة إجراءات الجهات الخاضعة للرقابة.

- القرارات المتخذة من طرف الجهازين التشريعي والتنفيذي.
- المعايير المهنية والتجارب.
- أهم مؤشرات الأداء الموضوعة من طرف الجهة الخاضعة للرقابة أو الحكومة أو خبراء مستقلين.
- معايير استعملت سابقا في عمليات رقابة مشابهة.
- معايير منشورة من طرف أجهزة رقابية أخرى.
- منظمات (خارج أو داخل البلاد) تقوم بأعمال شبيهة أو ببرامج مشابهة.
- معايير الأداء المستعملة من طرف الجهات الخاضعة للرقابة.

هـ- إعداد مخطط الرقابة:

ينبغي على فريق الرقابة عند نهاية مرحلة التخطيط أن يعد مخطط الرقابة، ويوضع مخطط الرقابة بحيث يكون مكملا للعمل المتبقي بشكل فعال.

- ويحتوي مخطط الرقابة النموذجي على ما يلي:
- معلومات أولية عن الجهة الخاضعة للرقابة.
- أهداف وقضايا الرقابة التي يتعين فحصها أثناء مرحلة التنفيذ.
- نطاق الرقابة.
- معايير الرقابة المناسبة لكل هدف من أهداف الرقابة.
- إجراءات الرقابة مع تفصيل نوع ومدى وتوقيت إجراء اختبار الرقابة.
- الموارد المطلوبة أثناء مرحلة التنفيذ ومرحلة التقرير.
- البرنامج الزمني للعمل.

و- وضع برنامج الرقابة:

يمثل برنامج الرقابة العلاقة بين أهداف الرقابة ومنهجية الرقابة والعمل الميداني المتوقع لبلوغ هذه الأهداف.

ويترجم برنامج الرقابة مخطط الرقابة إلى إجراءات رقابية تفصيلية موضوعة خصيصا من أجل اختبار أهداف الرقابة. ويحتوي الجدول التالي على الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند وضع برنامج الرقابة:

محتويات البرنامج	الاعتبارات الواجب مراعاتها عند وضع برنامج الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> • الأهداف الفرعية للرقابة (المتعلقة باقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات) • معايير الرقابة لكل هدف من الأهداف الفرعية • أسئلة الرقابة التي سيتم طرحها • الأدلة التي سيتم جمعها • اسس اختيار العينات • إجراءات الرقابة ، تقنيات جمع البيانات • من سيقوم بإنجاز الأعمال الرقابية وكيف ومتى وأين سيتم إنجازها. 	<ul style="list-style-type: none"> • حجم المهمة الرقابية • الانتشار الجغرافي للجهة محل الرقابة • محيط الرقابة • مكونات النظام الذي يتم مراقبته؛ • حسب الموارد المتوفرة والصعوبات المنتظرة، يقع اختيار المقاربة التي تساعد أحسن على تحقيق الأهداف • المجالات التي تحتاج إلى رقابة • اختيار العينة الملائمة • المعطيات الضرورية وأين يمكن الحصول عليها مع التساؤل حول توقيتها • هل من الضروري إجراء زيارات ميدانية • بناء على الكفاءة المهنية لفريق الرقابة، هل هناك حاجة إلى مهارات أخرى كمختصين في المعالجة الإلكترونية للمعطيات أو الهندسة أو القانون، وغير ذلك • متى ووفق أي تسلسل سيتم إنجاز مختلف إجراءات الرقابة.

ويعطي المعيار ISSAI 3000 المزيد من التوجيهات حول إعداد برنامج الرقابة وكيفية استعمال التقنيات المختلفة لجمع أدلة الإثبات.

ويشكل برنامج الرقابة أداة أساسية لضمان جودة بقية المهمة الرقابية ونتائجها.

٣-٢ مرحلة التنفيذ:

يقوم فريق الرقابة خلال هذه المرحلة بجمع وتحليل و تفسير أدلة الإثبات ويقارنها مع معايير الرقابة للوصول إلى استنتاجات الرقابة.

وفيما يلي الأنشطة المتعلقة بهذه المرحلة:

أ- جمع أدلة الإثبات:

يتعين الحصول على الأدلة الكاملة والمهمة والكافية التي تدعم استنتاجات المراقب ورأيه حول الجهة أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة موضوع الرقابة، وبينما تكاد تكون أدلة الإثبات المالية حاسمة (نعم/لا أو صحيح/خطأ) فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة إلى رقابة الأداء، وبصفة عامة فإن الدليل المتعلق برقابة الأداء يجب أن يكون مقنعا مما يستوجب من المراقبين أن يكونوا مبدعين ومرنين وحذرين أثناء بحثهم عن هذه الأدلة.

ويمكن تصنيف الأدلة في رقابة الأداء إلى :

- دليل توثيقي
- دليل مادي
- دليل اثباتي
- دليل تحليلي

ولكل صنف من هذه الأدلة نقاط ضعف يجب أن يكون المراقب ملما بها. وهناك تقنيات عدة لجمع أدلة الاثبات نذكر منها ما يلي:

١. المقابلة وتمكن هذه التقنية من الحصول على المعلومات المناسبة من الأشخاص ذوي معرفة بالموضوع سواء من داخل الجهة الخاضعة للرقابة أو من خارجها. وفي هذا الإطار، فإن على المراقب أن يطرح الأسئلة المناسبة للحصول على المعلومات وأن يستمع بانتباه وينظر في الأجوبة وأن يطرح أسئلة للمتابعة والتأكد من المعلومات.
٢. الملاحظة وتعني النظر في مسار أو إجراءات يتم إنجازها من قبل أطراف آخرين بغرض تقييمها.
٣. مراجعة المستندات وهي قراءة السجلات أو الوثائق سواء المطبوعة منها أو الإلكترونية، كالمراسلات ومذكرات التفاهم والمحاضر والتقارير، إلخ.
٤. إعادة الأداء وتعني بذلك مراجعة أو إعادة الخطوات العملية، فعلى سبيل المثال يمكن للمراقب من أجل التحقق من دقة كفاءة الإجراءات إعادة تنفيذ الإجراءات المستعملة لقياس الكفاءة، وتساعد هذه إعادة الأداء على تأكيد أو نفي عمل النظام أو بعض أجزائه كما هو مزعوم.
٥. التأكد وهو بمثابة إجابة (خطية) على طلب (خطي) للتأكد من معلومة معينة، ويستعمل لبحث ما إذا تم فعلا إنجاز عملية على أرض الواقع.
٦. التحليل العيني أو الإلكتروني يحدد ما هو متشابه ومختلف بين وثيقتين أو أكثر أو بين عناصر ملموسة أو بين معطيات، ويجب استخراج الأدلة التحليلية من طرف خبراء لهم دراية بالقضايا موضوع التحليل والقادرين على استنتاجات منطقية وأحكاما مهنية من المعطيات المجمعة، ويمكن استخدام عدة أدوات إحصائية لتحليل المعطيات أو المعلومات.
٧. مجموعات التركيز هي عبارة عن أفراد منتقنين يتم جمعهم لمناقشة قضايا خاصة حول مواضيع معينة، وتستخدم تقنيات مجموعات التركيز على سبيل المثال للحصول على معلومات حول إنجازات وأثار البرامج الحكومية بناء على المستفيدين المتوقعين وأصحاب المصالح الآخرين.
٨. الاستبيانات ويتم اللجوء إليها لجمع تفاصيل ومعلومات معينة من مجموعة من الأشخاص أو المنظمات، وتبرز أهمية استعمال هذه التقنية حينما تكون هناك حاجة لجمع معلومات من خلال عدد واسع من الأفراد حول مواضيع الرقابة، وتستعمل الاستبيانات أساسا لجمع حقائق غير متوفرة بطريق أخرى وهي تشكل مرجعا مهما لدعم وجهة نظر معينة.

٩. دراسة الحالة وهي طريقة لدراسة القضايا المعقدة بناء على فهم شامل لحالة معينة، وتشتمل على توصيفات وتحليلات موسعة للقضية المحددة.

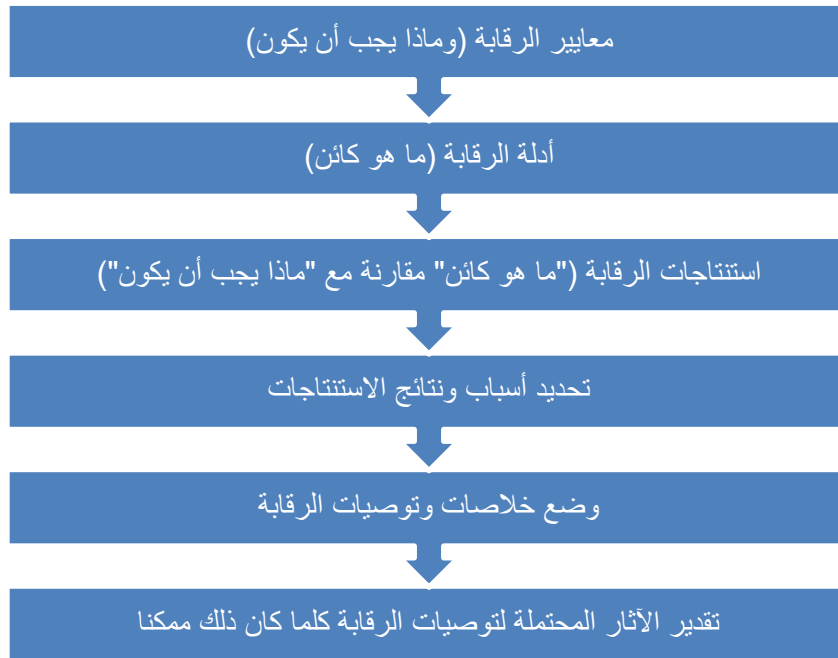
ب- تحليل الأدلة :

تحلل الأدلة التي تم جمعها باستعمال مختلف التقنيات للوصول إلى استنتاجات حول اقتصاد وكفاءة وفعالية عمليات الجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن أن يشمل التحليل إجراء عمليات بالحاسوب أو تحليل مؤشرات أو معرفة الاتجاهات العامة للمعطيات التي تم الحصول عليها من الجهة الخاضعة للرقابة ومقارنتها مع معايير معينة أو إجراء دراسات مقارنة، ما يمكن تحليل الانحدار وتحليل التباين للمعطيات التي تم جمعها.

ج- وضع استنتاجات و خلاصات وتوصيات أولية:

تبرز استنتاجات الرقابة من خلال الربط بين ملاحظات الرقابة ومعاييرها. وتشكل الجوانب التي يفوق فيها أداء الجهة الخاضعة للرقابة الأداء المتوقع (كما يظهر ذلك من معايير الرقابة) أفضل الممارسات التي وقفت عليها الرقابة شريطة أن تكون الأهداف (أو مراجع المقارنة) قد حددت بواقعية وتم التقرير بشأنها.

ويخلص الرسم البياني أسفله عملية تحليل الأدلة ووضع الاستنتاجات والتوصيات لإيجاد حل للمجالات التي تعاني من ممارسات ضعيفة:



وينبغي على المراقب أن يحدد سبب أو أسباب ما تم استنتاجه لأن ذلك يشكل أساس التوصية، ويحدد السبب كل ما من شأنه حين تغييره أن يمنع حدوث الاستنتاج، ويمكن للسبب أن يكون خارج نطاق تحكم الجهة الخاضعة للرقابة مما يستوجب توجيه الملاحظة مباشرة للجهة الخارجية المعنية، لذا يجب أن يوجه إليها الجزء من التقرير الذي يعنيه من أجل الإدلاء برأيها فيه وأخذ هذا الرأي بالحسبان عند الصياغة النهائية للتقرير.

٢-٤ مرحلة التقرير:

تشتمل مرحلة التقرير على ما يلي:

أ- إعداد مشروع تقرير الرقابة:

ينبغي على فريق الرقابة وفق المعيار ISSAI 400، أن يعد تقارير مكتوبة، ويجب أن تضم هذه التقارير كل نتائج الرقابة وترسل لكل المستويات الحكومية المعنية، وفي نهاية مرحلة التنفيذ يضع فريق الرقابة استنتاجاته وتوصياته التي ينبغي تضمينها في مشروع التقرير.

يمثل مشروع تقرير الرقابة خاتمة العمل الميداني والتحليلات وكل ما تم النظر فيه، كما يمثل خلاصات وتوصيات الجهاز الرقابي، ومن المهم أن يصف هذا التقرير أهداف العملية الرقابية من أجل أن يتمكن مستخدمي التقرير الرقابي من فهم مقاصد الرقابة ونتائجها بشكل صحيح، كما ينبغي أن يتناول التقرير عوائق نطاق عمل المراقب وأسباب ذلك، ويتعين أن يتناول كذلك أهم الحقائق والاستنتاجات بشكل يتيح للقراء فهم الأساس الذي بنى عليه المراقب خلاصاته وتوصياته، ويتضمن ذلك مناقشة الحقائق المعتمدة والمقارنة مع معايير مناسبة وتحليل الانحراف بين ما تم معاينته وهذه المعايير حتى يتم تحليل أسباب وأثار هذه الانحرافات، ويعتبر هذا كله بمثابة التقرير الأولي الذي يمكن تغييره أو مراجعته بعد المناقشة مع الجهات الخاضعة للرقابة.

وتتم كتابة استنتاجات رقابة الأداء في شكل الملاحظات ضمن منظومة تحتوي على العناصر التالية:

أ- الحالة: وهي وصف الوضع القائم وشرحه كما هو، وهي إجابة عن السؤال: ما هو الوضع القائم؟ مثال: بلغ إنتاج شركة المسابك ١٥٠٠ وحدة.

ب- المعيار: وهو ميزان المقارنة الذي يتم القياس عليه وهو إجابة عن السؤال: كيف ينبغي أن يكون الوضع؟

مثال: كان من المفترض (حسب أهداف شركة المسابك) أن يبلغ الإنتاج ١٦٠٠ وحدة.

ج- الأثر: ويتمثل في المشاكل الناتجة عن الانحراف بين الحالة (الواقع الفعلي) والمعيار (ما يجب أن تكون عليه الحالة)، ويفضل التعبير عن الأثر بمصطلحات كمية: مثل القيمة النقدية والوقت وعدد وحدات الإنتاج، وعدد الصفقات.

مثال: أدى الانخفاض في إنتاج شركة المسابك (من ١٦٠٠ إلى ١٥٠٠ وحدة) إلى تراجع المبيعات بنفس الكمية مما نتج عنه نقص في الدخل قدره ٢٤٠ ألف دينار.

وفي بعض الحالات يكون الأثر وصفيًا وغير ملموس فلا يمكن تقييمه كميًا وهو مع ذلك على غاية من الأهمية كقلة الاهتمام والعزيمة مثلًا أو كآثار نقص المتابعة والإشراف.

وبصرف النظر عن إمكانية تقييم الأثر كميًا ينبغي أن تتضمن الملاحظة ما يكفي من المعلومات لإقناع القارئ بأن المسألة جديرة بالاهتمام إذ ينبغي أن يمثل الأثر خطورة كافية لتبرير اتخاذ إجراءات تصويبية، وإذا تبين أن الأثر ليس مهماً فإن النتيجة لا تستحق التبليغ.

مع العلم أنه ليس من الضروري أن يكون الأثر فعليًا كي يكون هامًا بل يمكن أن تكتسي الآثار المحتملة دورها جانبًا من الأهمية مما يستدعي إدراج الملاحظات المتعلقة بها في التقرير.

د- السبب: وهو الظرف الذي أدى إلى وجود اختلاف بين الحالة والمعيار، وغالبًا ما يكون من الصعب تحديد السبب الأساسي للمشكلة القائمة، مما يتطلب من المدقق بذل جهود كافية لإثبات الارتباط بين الأسباب وتأثيراتها.

مثال: نتج النقص في إنتاج شركة المسابك (من ١٦٠٠ إلى ١٥٠٠) وحدة عن انقطاع مخزون المادة الأولية لمدة ١٠ أيام.

وبذلك تستوفي الملاحظة المتعلقة بشركة المسابك عناصرها الأربعة وتكون كالآتي:

"بلغ إنتاج شركة المسابك ١٥٠٠ وحدة في حين كان من المفترض أن يبلغ، حسب أهداف الشركة، ١٦٠٠ وحدة وذلك نتيجة انقطاع مخزون المادة الأولية لمدة ١٠ أيام، وأدى الانخفاض في إنتاج شركة المسابك (من ١٦٠٠ إلى ١٥٠٠ وحدة) إلى تراجع المبيعات بنفس الكمية مما نتج عنه نقص في الدخل قدره ٢٤٠ ألف دينار".

ويمثل الوقوف عند السبب خطوة في اتجاه تفاديه إذ أنه القاعدة الأساسية لأية توصيات.

وكي تكون نتائج الرقابة على مستوى عالٍ من الجودة، لا بد أن يهتدي المدقق إلى تشخيص السبب الذي بانعدامه يختفي الأثر.

ب- التواصل بشأن الاستنتاجات:

يمكن خلال فترة رقابة الأداء عرض استنتاجات الرقابة على مسؤولي الجهاز الرقابي، ويجب بعد اعداد مشروع التقرير، عقد اجتماع ختامي حول استنتاجات وخلصات الرقابة لضمان فهم كامل للقضايا المطروحة من طرف كلا الجانبين، ومن أجل مساعدة الجهة الخاضعة للرقابة على تقديم رأيها وأخذ بعين الاعتبار في التقرير النهائي، وخلال الاجتماع الختامي يقدم مشروع تقرير الأداء ويناقش مع مسؤولي الجهة التي خضعت للرقابة، ويجب أن تكون الإجابات الكتابية والشفهية التي تم تلقيها خلال اللقاء الختامي كافية لإكمال إعداد التقرير النهائي.

ج- استكمال تقرير الرقابة:

يقوم فريق الرقابة بعد الاجتماع الختامي بإعداد التقرير النهائي آخذا بعين الاعتبار أجوبة الجهة الخاضعة للرقابة، وتتكون محتويات التقرير النهائي من: عنوان وخلفية عن الجهة محل الرقابة وأهداف ونطاق الرقابة ومنهجية الرقابة واستنتاجات وخلصات الرقابة، ويتعين أن يتم بناء التوصيات على تحليل الأسباب التي تقف وراء ما تم استنتاجه، وإذا كانت هناك عدة أسباب وراء استنتاج معين، فإن التوصية يجب أن تعالج كل واحدة من هذه الأسباب، وأثناء إعداد التقرير النهائي تكون الحاجة ماسة إلى الاكتمال والوضوح والدقة والقابلية للفهم والتوازن والموضوعية والاقناع وعدم الارتباط بظرف خاص، ويتم التصديق على التقرير من طرف الجهة المخولة بالجهاز، وتحال على رئيس الدولة أو أية سلطة يخول لها القانون ذلك.

ويعتبر تقرير الأداء الذي يتم نشره الأساس الذي يحكم من خلاله المشرع والجمهور الواسع على أداء الجهاز الرقابي فيما يخص أدائه لوظيفة الرقابة. وتشكل الأخطاء المهمة، خاصة ما تعلق منها بمجالات كانت موضوع خلاف مع الجهة الخاضعة للرقابة، مصدرا للإساءة إلى سمعة ومصداقية تقرير الرقابة أو الجهاز الرقابي، وعليه يتعين إعطاء أهمية كبرى لدقة ومنطقية ووضوح التقرير، وفي حالة التدقيقات الحساسة يتعين على الأجهزة الرقابية أن تقوم قبل استكمال تقرير الأداء بمراجعة ضمان الجودة قبل الإصدار.

٢-٥ المتابعة :

إن الهدف الأساسي للأجهزة العليا للرقابة هو تحسين أداء القطاع العام والمساءلة عن طريق تطبيق توصيات الرقابة، وتسهم عملية المتابعة في التنفيذ الفعال لتوصيات التقرير وفي الوقت المناسب، ولهذا الغرض يحتاج الجهاز الرقابي أن يتبنى مقاربة شمولية لمتابعة تقارير الرقابة.

وترمي متابعة توصيات الجهاز الرقابي إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي:

- تحسين فعالية تقارير الرقابة.
- مساعدة المشرع.
- تقييم أداء الجهاز الرقابي.

كما تمنح هذه المتابعة فرصة لتأكيد توفير التكاليف ومكاسب أخرى متوقعة وقت إجراء الرقابة.

٣. الضوابط الشاملة لجودة مهام رقابة الأداء:

غالبا ما تتناول رقابة الأداء أموراً معقدة مما يجعلها تحتاج إلى كفاءات وخبرة وتجربة واسعة، ويحتاج الجهاز الرقابي، من أجل تحقيق الجودة في مجال رقابة الأداء، أن يتبع مسارا يتوافق مع أفضل الممارسات في مجال رقابة الأداء كما تم وصفه أعلاه في هذا الجزء من الدليل، وفي حد ذاته، يشكل اتباع مسار جيد لإنجاز رقابة الأداء آلية لضمان جودة عملية الرقابة وما ينتج عنها من تقارير.

وبالإضافة إلى تبني مسار رقابة أداء جيد، فإن معايير الإنتوساي توصي باتخاذ عدد من الضوابط الشاملة الأخرى التي من شأنها أن تؤثر إيجابا على كل مرحلة من مراحل وخطوات مسار الرقابة. وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات:

- إطار إدارة جودة الرقابة - يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تضع إطارا شاملا لإدارة جودة الرقابة، ويحتوي هذا الإطار على مختلف عناصر الإطار الجيد كما هو مقترح في ISSAI 40.
- الإشراف- يجب أن يكون عمل فريق الرقابة خاضعا لإشراف ملائم خلال كل مراحل الرقابة، ويشمل إشراف كبار المسؤولين عن فريق الرقابة على ما يلي: التوجيه والدعم والإرشاد والتأطير، ويهدف هذا التأطير إلى ضمان الوصول إلى أهداف الرقابة، وكذلك ضمان المطابقة مع السياسات والإجراءات والمنهجية والإرشاد المتفق بشأنها.
- المتابعة أو المراقبة التوجيهية - المراقبة التوجيهية هي مراجعة مدى التقدم في تحقيق المهمة التي كلف بها أعضاء الفريق أخذا بعين الاعتبار الوقت والميزانية المحددين، وعلى الأجهزة الرقابية أن تضع معايير أداء مناسبة لبرامج رقابة الأداء (على سبيل المثال تكلفة الرقابة - المدة الزمنية - المحطات الرئيسية - النتائج) لتراقب وتوجه عمليات الرقابة بالمقارنة مع هذه المعايير، وينبغي على مدير الرقابة أن يعد تقارير منتظمة لمسؤولي الجهاز الرقابي.
- الكفاءة - من الواضح أن الرقابة عمل معقد، لذا يجب أن يضطلع بها فريق يتوفر على الكفاءات اللازمة لتحقيق غرض الرقابة، وينبغي أن يكون أعضاء الفريق ملمين بمحاور الرقابة والعناصر المرجعية للعمل الموكول إليهم، ويجب على الجهاز الرقابي، في حالة وجود أمور معقدة وتقنية، اللجوء إلى الخبراء المؤهلين المناسبين. ومن المهم التأكد عند التعاقد مع الخبراء من أنهم مستقلين عن النشاط/البرنامج وأنهم على علم تام بالشروط الخاصة والالتزامات الأخلاقية.
- المنهجية و أدلة الرقابة - إن إعداد واتباع الأدلة الرقابية والسياسات والإجراءات وأدوات الدعم الأخرى يلعب دورا أساسيا على المدى البعيد في تقوية وتطوير رقابة الأداء داخل الجهاز الرقابي. لذا ينبغي على الجهاز الرقابي أن يتوافر له أدلة وسياسات وإجراءات ومنهجية خاصة برقابة الأداء، ومن المستحسن أن يكون منسجما في ذلك مع المعايير الدولية وأفضل الممارسات.

- المراجعة- تقترح الفقرة ٥,٢ من المعيار ISSAI 3100 ما يلي: من أجل إعطاء ضمانات كافية، يتوجب القيام بمراجعة خارجية وبمراجعة النظير، ويجب أن توضع آليات المراجعة داخلية لأجهزة الرقابية وأن تركز على تطبيق الأدلة والسياسات والإجراءات والمنهجية.
- التوثيق الملائم - يتعين جمع الأدلة الكفيلة بالإقناع والملائمة والكافية لتدعيم أي استنتاج أو نتائج، وقد يتطلب هذا العمل وضع نماذج موحدة لأوراق العمل يتم وضعها وإمضاؤها من طرف مراقبين أكفاء.
- تقييم الوحدة الخاضعة للرقابة - يجب أن تقيم الأجهزة الرقابية علاقة عمل فعالة مع الوحدات الخاضعة للرقابة من أجل ضمان تحقيق تقاريرها الآثار المرضية والكافية، وتعتبر ردود فعل الوحدات الخاضعة للرقابة عن تقارير الجهاز أداة قياس جيدة لرقابة جودة أعماله.

❖ الخاتمة العامة: ينبغي أن تستنتج الخاتمة العامة بوضوح

- مدى مناسبة التقرير الصادر في ظل الظروف القائمة (أي أن يكون الرأي الرقابي مدعوماً بأدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية موثقة في الملفات)،
 - مدى وجود أدلة إثبات مناسبة وكافية بأن الفريق الرقابي قد التزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية لدى تأدية المهمة الرقابية.
- وحيثما وُجدت نقاط ضعف، فإن التوصل إلى هذا الاستنتاج يقتضي أعمال الاجتهاد المهني من قبل قائد مهمة المراجعة لتقدير أهمية نقاط الضعف التي جرت ملاحظتها.
- ردود الإدارة: ينبغي أن يبين المدير التنفيذي المسؤول عن المهمة الرقابية إن كان موافقا أو غير موافق على الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات. فإذا كان موافقا، وجب حينئذ أن يورد الردُّ لمحة موجزة عن الإجراءات المقترحة إزاء ذلك، كما قد يتمثل الرد في تقديم خطة العمل التفصيلية، إن وُجدت. أما إذا كان غير موافق على الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات، وجب حينئذ تقديم أسباب عدم الموافقة. وكلما كانت الملاحظات السلبية ناجمة عن ضعف في سياسات الجهاز وإجراءاته، وجب أن يأتي الرد عليها أيضا من قبل المدير التنفيذي المسؤول عن تطوير السياسات والإجراءات وتعهداتها. وينبغي أن يوقع المدير التنفيذي المسؤول (أو المديرون التنفيذيون المسؤولون) على رد الإدارة ويؤرخه (أو يؤرخوه).

الفصل ٢-٤-أ

مراجعة ضمان الجودة في مستوى الرقابة المالية

أولاً: تخطيط مراجعة ضمان الجودة على مستوى الرقابة المالية

١. خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية

يتم إعداد خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية لكل مراجعة يُراد إجراؤها على مستوى الرقابة المالية. ولا تختلف مكونات الخطة عن تلك التي تتضمنها أي خطة لمهمة رقابية، أي أنها تشتمل على الأهداف والموارد اللازمة والنطاق ومنهجية العمل والشروط (مثل منهجية الجهاز الرقابي والمعايير الدولية للرقابة، في مستوى الرقابة المالية) والمسؤوليات الموكولة والإطار القانوني أو غيره.

٢. التوقيت والانتقاء

يمكن أن يتوقف التوقيت الذي يتم فيه إجراء مراجعات ضمان الجودة والمجالات التي يتم انتقاؤها لتكون محلة مراجعة على النواحي التالية:

- الأولويات الموضوعية، بما فيها السياسات المتعلقة بالانتقاء الدوري (على غرار ما يقترحه "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAI - 40) بأن يتم فحص المهمات الرقابية التي يتولاها كل قائد مهمات رقابية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.
- تقييم المخاطر، بما في ذلك رؤى إدارة الجهاز العليا.
- متطلبات سياسة ضمان الجودة.
- الموارد المتاحة، بما في ذلك الموظفين الذين يمتلكون الخبرة والسلطة الكافيتين لإجراء المراجعات.
- الظروف (مثل المهمات الرقابية المستحدثة وقادة المهمات الرقابية الجدد ونواحي المخاطر المتعرف عليها حديثاً) التي تجعل النتائج مؤاتية من حيث توقيتها الزمني.
- أنشطة الجهاز الأخرى التي من شأنها أن تشغل الأفراد عن المقابلات أو غيرها من إجراءات جمع أدلة الإثبات الرقابية ذات الصلة بمراجعة ضمان الجودة.

وبما أن الخطة الرقابية تستوجب ان تأخذ هذه النواحي بعين الاعتبار، فإن على الجهاز ألا يدخر جهداً، عند إعداد الخطة، في تنفيذها بما يكفل تغطية كافية لسبل معالجة المخاطر التي جرى تبيينها وتنفيذ سياسته في مجال ضمان الجودة

٣. النطاق والفروض:

يشمل نطاق مراجعة ضمان الجودة في المستوى المالي الأساليب المتبعة والوثائق المعدة من قبل فرق الرقابة المالية، وذلك لتقييم مدى استجابة المهام الرقابية لمتطلبات منهجية الجهاز الرقابية والمعايير المناسبة، مثل "المعايير الدولية للرقابة" (ISAS) أو "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAIs).

٤. تقييم المخاطر

يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، بغية تحقيق هدف مراجعة ضمان الجودة ومساعدة الجهاز على التخفيف من المخاطر ذات الصلة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية عند تقييم المخاطر:

- وضع الأولوية لمراجعة المهمات الرقابية التي تنطبق عليها واحدة أو أكثر من المواصفات التالية:
 - المهمات الرقابية المتصلة بجهات خاضعة للرقابة يعتبر الجهاز أنها من صنف العملاء ذوي المستوى العالي من المخاطر.
 - المهمات الرقابية المتصلة بعملاء من ذوي الحسابات المعقدة.
 - المهمات الرقابية التي لها مشاكل سابقة، والمهام الرقابية التي أثرت بشأنها مسائل من قبل مراجع رقابة جودة المهمة الرقابية.
 - المهمات الرقابية الجديدة التي يجريها الجهاز.
- مدى الالتزام بسياسة الجهاز في مجال التغطية الدورية لقادة المهمات الرقابية.

٥. المنهجية

تشتمل أنشطة جمع أدلة الإثبات الرقابية العناصر التالية:

• مراجعة الوثائق:

ويشمل منهجية الجهاز الرقابية والملفات وأوراق العمل والقوانين والتشريعات وغير ذلك من الوثائق المناسبة لتقييم مدى تنفيذ الجهاز لمنهجيته الرقابية وإجراءاته في مجال رقابة الجودة.

• المقابلات:

يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة استخدام المقابلات لجمع المعلومات المناسبة من موظفي الجهاز. ويمكن أن يكون المسار رسمياً أو غير رسمي وفق طريقة إجراء الاستبيان الذي جرى تصميمه.

• استطلاعات الرأي:

يمثل استطلاع الرأي طريقة أخرى من طرق إجراء استبيان يكون مصمماً لتحصيل إجابات عدد من الأشخاص بالاعتماد على مجموعة من الأسئلة المتسقة.

• الملاحظة المادية:

الملاحظة المادية مسار مشاهدة يُجرىه فريق مراجعة ضمان الجودة لتدوين كل ما يراه مستعينا بقائمة مراجعة. ويمكن أن تركز الملاحظة على البيئة المادية أو على الأنشطة أو العمليات أو المناقشات الجارية.

ثانياً: تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقاً للخطة المصادق عليها لمراجعة المهمة الرقابية الفردية. ومع ذلك، فإن ظروفًا غير متوقعة قد تقتضي، خلال مسار المراجعة، إدراج تعديل على الخطة. ويجدر التنكير حينئذ بوجوب اعتماد أي تعديل في المستوى الإداري المناسب. من ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج عمل وقوائم مراجعة مصممة سلفاً. معدة وفقاً للمعايير الدولية للرقابة، للقيام بمراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمات الرقابة المالية. ويمكن استخدام قوائم المراجعة أيضاً لتوثيق نتائج المراجعة بحيث يتم ربط الإجابة عن كل سؤال في القائمة مع الجزء المناسب من الملف الرقابي الذي تجري مراجعته وملف ضمان الجودة. ويجب أن تتوفر لملفات مراجعات ضمان الجودة أدلة إثبات مناسبة وكافية لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

ثالثاً: الإشراف

ينبغي على قائد فريق المراجعة ضمان إشراف مناسب على الفريق وعلى تقدم العمل بما يكفل تأدية للمهمة على نحو محترف وفي الأجال المحددة. ويجب أن تيرهن وثائق مراجعة ضمان الجودة على قيام المشرف بالمراجعة. ويتوقف مدى الإشراف وطبيعته على عوامل من قبيل عدد أعضاء الفريق وتجربتهم وخبرتهم ومؤهلاتهم وقدراتهم. وبالنسبة إلى الأجهزة التي لا يمكن فيها إنشاء فريق مراجعة ضمان الجودة نظراً إلى محدودية عدد الموظفين، فإن على الشخص المسؤول عن وظيفة ضمان الجودة أن يكفل شخصاً في مستوى تنفيذي رفيع يكفل إجراء مشاورات معه فيما يتعلق بالتخطيط والنتائج (ومنها المسائل الخلافية تحديداً) والإبلاغ عن مراجعة ضمان الجودة. ويمكن للجهاز، بغية تحسين وظيفة الإشراف والمراجعة، أن يعتمد قائمة مراجعة لمراقبة مراجعات ضمان الجودة

• جمع أدلة الإثبات الرقابية:

يجب أن تستند نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة إلى أدلة إثبات مناسبة وكافية. ولما كان فريق مراجعة ضمان الجودة يقوم بالتدقيق على المدققين، فإن كل دليل إثبات لا يصمد أمام الفحص والتدقيق سيكون مآله الرد والتعاضي وعدم القبول.

من ناحية أخرى، يجب توثيق طرق جمع أدلة الإثبات الرقابية (مثل المقابلات واستطلاعات الرأي ومجموعات التركيز، وغيرها) في أوراق العمل، كما يجب الحرص على التوثيق الجيد لتحليل البيانات التي يتم تجميعها والنتائج المنبثقة عنها. وكما لاحظنا آنفاً، فإنه يجب ربط قوائم المراجعة مع أدلة الإثبات التي تدعم نتائج المراجعة.

وقد تقتضي الخطة، بحسب حجم المجال قيد المراجعة، مراجعة الشاملة (مراجعة المهمة كلها)، من ذلك على سبيل المثال، مراجعة كافة أوراق العمل لمهمة رقابية معينة أو كافة العمليات الرقابية المنجزة في فترة معينة، لدى القيام بمراجعة في مستوى الرقابة المالية.

وحيثما تعلق الأمر بمجال شاسع جداً، فإن فريق مراجعة ضمان الجودة يعتمد تقنية أخذ العينات أو غيرها من التقنيات لاستخراج مجالات للمراجعة.

• التحليل:

يجب تحليل المعلومات المجمعة على نحو مناسب بما يمكن من استخلاص استنتاجات وتحديد الثغرات أو نقاط الضعف التي تشوب إطار الجهاز لرقابة الجودة. وتشمل طرق تيسير جمع البيانات وتحليلها قوائم المراجعة والنماذج والجدول. ويمكن تلخيص المعلومات النوعية المجمعة في شكل سردي بتحويلها إلى شكل جدولي بما يمكن المدقق من تحديد الفجوات ونقاط الضعف التي تشوب مسارات رقابة الجودة.

ولدى تحليله البيانات المجمعة فإن على المدقق أن ينظر في المنحى الذي تتخذه الأفعال والردود، من ذلك أنه قد يلاحظ، على سبيل المثال، عدم حدوث تغير طيلة عدد من السنوات في نسبة الموظفين الذي يودعون وثيقة تأكيدهم السنوي للاستقلالية. كما على المدقق أن ينظر في الكم، من ذلك مثلاً الردود التي تدعم مقارنة معينة، من قبيل "أفاد ٦٦% من المستجوبين أن لا علم لهم بأن الجهاز قد اعتمد قواعد السلوك المهني للإنتوساي". ويساعد البيان الكمي للنتائج في التقرير النهائي القارئ على فهم مدى انطباق ملاحظات المدقق أو أهميتها. فالمدقق أو القارئ يمكنه أن يستنتج، في ضوء المثال الذي يشير إلى عدم كفاية المعرفة باعتماد قواعد الإنتوساي للسلوك المهني، أن موظفي الجهاز ليسوا مطلعين بقدر كافٍ على المتطلبات الأخلاقية المناسبة التي يُتوقع منهم أن يمتثلوا لها.

وينبغي أن يكون مدقق ضمان الجودة مدققاً ذا تجربة مناسبة يستطيع أن يستخدم في مهمته مستوى عالياً من المهارات التحليلية. فضلاً عن قوائم المراجعة، فإن على المدقق أن يطلع على الإجراءات الرقابية المناسبة الواردة في دليل الرقابة للجهاز، علاوة على "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAI) و"المعايير الدولية للرقابة" (ISA) وغيرها من المعايير المناسبة للحصول على إرشادات توجيهية.

رابعاً: التقرير

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كل مراجعة ضمان جودة:

● بتحليل النتائج والملاحظات المفصلة الواردة في المراجعة وتلخيصها.

● بإعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة.

ويكون تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها مرتبطاً بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المضمنة في أوراق العمل. ويُستخدم هذا الملخص في إعداد تقرير المراجعة.

أ. إعداد مسودة مخطط تقرير المراجعة

يقوم التقرير النهائي في مستوى الرقابة المالية على نتائج برنامج العمل أو قائمة المراجعة. وكما أسلفنا، وتشمل قائمة المراجعة مراحل المهمة الرقابية بدءاً بمرحلة ما قبل التخطيط ووصولاً إلى مرحلة التقرير. وهي تهدف إلى مساعدة مُراجع ضمان الجودة على تقييم الالتزام بالمعايير وتحديد المجالات التي يحتاج الجهاز فيها إلى اتخاذ إجراءات لمعالجة حالات عدم الالتزام. وكما هو شأن كافة قوائم المراجعة، فإن هذه القائمة دليل إرشادي يساعد المدقق على الاجتهاد المهني وينبغي استخدامها من قبل مدقق ذي خبرة إلى جانب المعايير المناسبة والأجزاء ذات الصلة من منهجية الجهاز الرقابية. وعلى مُراجع ضمان الجودة أن يُدرج في خانة الملاحظات العناصر التالية:

● عرض موجز للأسباب التي تعلق حكم المدقق بأن المتطلب قد استجيب له أو لم يُستجب له،

مع الإشارة إلى ملف المهمة الرقابية، أو إلى ملف المراجعة عند الاقتضاء،

● بيان حول المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام،

● الأسباب التي يعلل بها فريق المهمة الرقابية عدم الالتزام.

ويتم تلخيص نتائج قوائم المراجعة في نموذج مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة على مستوى الرقابة المالية ويقوم بملء هذه المصفوفة قائد الفريق أو شخص آخر مكلف بتجميع كافة نتائج مهمات المراجعة المختلفة ويجب أن تشتمل المصفوفة على قائمة بالمجالات الهامة لمرحلة المهمة الرقابية التي جرى فحصها، مع تلخيص للنتائج. وينبغي ربط النتائج كلها على نحو مناسب بأوراق العمل، ومن ناحية أخرى، يجب أن تتضمن هذه المصفوفة الموجزة استنتاجاً عن مدى الالتزام بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل المهمة الرقابية.

● وعند وصف النتائج، ينبغي أن تتضمن مسودة تقرير مراجعة ضمان الجودة:

- ذكر كافة النتائج بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل مسار الرقابة المالية،
- تقييم المخاطر المتصلة بكل نتيجة،
- تحديد الأسباب الرئيسية الكامنة وراء كل نتيجة.

- الأثر: يشير هذا العنصر إلى الأثر الفعلي أو المحتمل للنتائج. وعلى فريق المراجعة النظر في مسألة كيف يؤثر وجود مشاكل أو تؤثر النتائج في سياسة الجهاز ومساراته الرقابية مستقبلاً.
- السبب: يجب تدوين أسباب النتائج والمشاكل التي يتم تحديدها. وتكون هذه الأسباب بمثابة الأساس الذي يستند عليه المدقق لتقديم التوصيات المناسبة.
- تعليقات المدير التنفيذي للرقابة: على المدقق أن يقوم بالحصول على تعليقات المديرين التنفيذيين المناسبين على الملاحظات المرفوعة وتدوين كافة التعليقات.

ملاحظة: بعد المناقشة مع الإدارة التنفيذية، ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة القيام بالمهام التالية:

- تلخيص التعليقات وغيرها من أدلة الإثبات المنبثقة عن النقاش،
 - تحليل أدلة الإثبات في ضوء الإيضاحات التي جرى تلقيها،
 - وجوب القيام، بالنسبة إلى المسائل التي لم ينشأ بشأنها إجماع، بتحريات إضافية بالاعتماد على معلومات أو أدلة إثبات إضافية يتم توفيرها للفريق،
 - الاتفاق على التعديلات (بالاعتماد على معلومات إضافية أو وقائع ربما لم يكن الفريق على علم بها سابقاً) التي يتعين إدراجها في مسودة التقرير. ويجب مناقشة التوصيات واتخاذ قرار بشأن النتائج التي سيتضمنها التقرير المزمع رفعه إلى رئاسات الجهاز.
- والغاية من تعليقات الإدارة التنفيذية على مسودة التقرير هي تحديد المعلومات أو أدلة الإثبات الإضافية التي قد يكون الفريق لم يأخذها بعين الاعتبار. ذلك أن تقرير مراجعة ضمان الجودة "قائم على القرائن" وتقوم نتائجه واستنتاجاته على أدلة إثبات مناسبة وكافية.

ويبرز تقرير المراجعة النهائي أهم نتائج مراجعة ضمان الجودة. أمّا قرار اختيار مصفوفة (FORMAT) التقرير النهائي فيعود إلى الجهاز المعني وفق سياساته وإجراءاته الذاتية. التقرير النهائي في مستوى الرقابة المالية.

فيما يلي مثال لمصفوفة تقرير يمكن اعتمادها أو تطويرها وفقا لظروف الجهاز المعني:

ب. فهرس المحتويات

الملخص التنفيذي (أو ملخص التقرير): ينبغي أن يكون هذا القسم موجزا جدا وأن يقتصر على أبرز عناصر التقرير، أي مجمل الأفكار والنتائج الرئيسية. ويمكن أن يتضمن الملخص التنفيذي العناصر التالية:

- خلفية موجزة،
- الملاحظات الهامة،
- الاستنتاجات،
- أبرز التوصيات،
- ملخص ردود الإدارة.

ولا ينبغي أن يكون الملخص التنفيذي مجرد تكرار لفصول من متن التقرير، بل ينبغي أن يكون متسقا مع التقرير. ويمكن القول إن الملخص التنفيذي ينبغي أن ينقل الرسائل الرئيسية للمراجعة، وعلى وجه التحديد تلك النواحي التي يحتاج الجهاز إلى تحسينها. ولفرق المراجعة مقاربات مختلفة لإعداد الملخصات التنفيذية. فالبعض يعد مسودة للملخص في مرحلة مبكرة من المسار ويقوم بتحديثها بصفة مستمرة مع اتضاح هيكل التقرير الأساسي ومحتواه التفصيلي، في حين يقوم البعض الآخر بإعداده في نهاية المسار.

المقدمة:

توضح المقدمة خلفية المراجعة مع لمحة موجزة عن الجهة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك نطاق المهمة الرقابية وتاريخها وغرضها والموظفين المكلفين بها. كما يجب أن تتضمن المقدمة معلومات عن مراجعة ضمان الجودة، منها:

- **أهداف المراجعة:** يكون الهدف عادة توفير تأكيد معقول على أن المهمة الرقابية قد أُجريت وفق المعايير المناسبة ("المعايير الدولية للرقابة" (ISA)، على سبيل المثال) وأن التقرير الرقابي الصادر مناسب في الظروف القائمة.
- **نطاق المراجعة:** يصف هذا العنصر المهمة الرقابية أو القسم من المهمة الرقابية قيد المراجعة.
- **الشروط العامة:** عادة ما تكون "المعايير الدولية للرقابة" (ISA) أو المعايير الرقابية الوطنية.

- **أسماء المدققين وتاريخ إجراء المراجعة.**
- **الفروض والمنهجية:** يتضمن هذا الجزء العمل المنجز فعلا والإجراءات المتبعة من قبل فريق مراجعة ضمان الجودة. ويشتمل على عناصر من قبيل:
 - إطار رقابة الجودة الذي تم على أساسه تحليل نظام رقابة الجودة بالجهاز،
 - أهم الوسائل التي تم استخدامها في جمع البيانات (مثلا: مراجعة ملفات المهمات الرقابية، وفي حال انتقاء ملفات لمراجعتها تقديم قائمة بهذه الملفات، والمقابلات، والتحليل، والاستبيانات)،
 - حدود وفروض، وبالخصوص إذا ما تم وضع أي قيود على نطاق المراجعة.
- الملاحظات والنتائج والتوصيات (متن التقرير): ينبغي على فريق المراجعة أن يُدرج، بالنسبة إلى كل ناحية من نواحي المهمة الرقابية قيد المراجعة، العناصر التالية في التقرير، مع بيان كل من النتائج الإيجابية ونقاط الضعف.
- **الشروط المحددة أو التوقعات:** يمكن للفريق أن يدرس التوقعات بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل المسار الرقابي كما هي معرفة في المعايير المناسبة. ويصف هذا القسم من التقرير بوضوح التوقعات في ضوء المتطلب المعين الوارد في منهجية الجهاز و/أو المعيار المهني المناسب.
- **النتائج:** يعرض هذا القسم وصفا موجزا للممارسات الراهنة والأنشطة الرقابية. وينبغي أن يكون الوصف واضحا بما يمكن القارئ المطلع من فهم ما لاحظته أو لم يلاحظه في ظل التوقعات الموضوعية. كما يفسر هذا القسم كيفية تطابق الطرف الراهن مع متطلبات المعيار المناسب ويبين الثغرات بين ما لاحظته المدقق وبين التوقعات.
- **الأسباب:** من المهم جدا تحديد هذه العوامل حيثما لوحظت نقاط ضعف، بالنظر إلى أن الأسباب هي القاعدة التي تستند إليها التوصيات. بل إن تحديد الأسباب عنصر لا غنى عنه لوضع توصيات جيدة. وعلى المدقق أن يدأب على السؤال "لماذا؟" ويتدرج به إلى أن يقتنع بأن سبب المشكلة الرئيسي قد تم تحديده. من ذلك أن المدقق قد يلاحظ مثلا أن إجراء يقتضيه معيار دولي لم يتم اتباعه بالنسبة إلى مهمة رقابية معينة. فإذا توقف المدقق عند هذا الحد، فإن التوصية المنبثقة عن هذه الملاحظة، والتي قد يكون نصها على النحو التالي "ينبغي تنفيذ هذا الإجراء"، لن تكون مفيدة بشكل خاص. لكن مزيد من التساؤل قد يكشف أن سياسات الجهة لا تقتضي هذا الإجراء، أو قد يكون فريق المهمة الرقابية لا علم له بهذا المتطلب أصلا. وحتى عند هذا الحد، فإن مزيد من التساؤل قد يكون لازما لتحديد ما يتعين على الجهة القيام به لمعالجة المشكل.
- **الأثر:** أي التبغات أو العواقب الفعلية أو المحتملة الناجمة عن نقاط الضعف التي تمت ملاحظتها.

التوصيات: هي مقترحات للتحسين بما يكفل التزاما بمنهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية. وينبغي أن تكون التوصيات واضحة وذات دلالة ولها صبغة تطبيقية. كما ينبغي أن توجه التوصيات إلى المدير التنفيذي المناسب. وفي الغالب، توجه التوصية الناجمة عن نقص في الالتزام بالسياسات والإجراءات القائمة إلى المدير التنفيذي المسؤول عن المهمة الرقابية، في حين توجه التوصيات المتصلة بتدارك ثغرات في سياسات الجهاز وإجراءاته إلى المدير التنفيذي المسؤول عن المنهجية و/أو المدير التنفيذي المسؤول عن النظام العام لرقابة الجودة بالجهاز. وينبغي أن تكون التوصية واضحة ومحددة ولموسة، وأن تستهدف الأسباب العميقة المؤدية إلى النتيجة. وبإمكان فريق ضمان الجودة أن يقوم بمتابعة التنفيذ في وقت لاحق. ويجب أن تكون التوصية واضحة إلى درجة أن المدقق المتمرس الذي لا يعرف تلك المراجعة يستطيع أن يحكم إن كان جرى تنفيذها لاحقاً. وإذا دلت إحدى نقاط الضعف التي جرت ملاحظتها على أن التقرير الصادر غير ملائم، وجب حينئذ التوصية باتخاذ الإجراء الإصلاحي المناسب.

الفصل ٢-٤-ب

مراجعة ضمان الجودة في مستوى مهمة رقابة الأداء

يغطي هذا الجزء من الدليل إرشادات مفصلة حول مراجعة ضمان الجودة لمهام رقابة الأداء الفردية ويناقش المراحل المختلفة لهذه المراجعة؛ كما يمنح مجموعة من الأدوات العملية لمختلف الخطوات التي تنطوي عليها هذه العملية. ويشمل ذلك التخطيط لمراجعة ضمان الجودة وتنفيذ المخطط وإعداد التقرير ومتابعة توصيات هذه المراجعة.

وتكمن أهم قرارات التنفيذ الرئيسية التي يجب اتخاذها من قبل الجهاز الرقابي فيما يلي:

- إجراء مراجعة ضمان الجودة لمجموعة مختارة من مهام رقابة الأداء يتم تحديدها بشكل منتظم.
- اتخاذ الإجراءات المناسبة بناء على التوصيات الواردة في تقارير مراجعة ضمان الجودة.

مراحل مراجعة ضمان الجودة:

أولاً: هدف مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمة رقابة الأداء الفردية

تهدف مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمة رقابة الأداء الفردية إلى إعطاء ضمان بشأن ما إذا كان يتم الالتزام بمتطلبات الجودة من طرف مختلف فرق رقابة الأداء. ولتحقيق هذا الهدف، يتعين على الجهاز الرقابي إجراء مراجعة ضمان الجودة بشكل منتظم لمجموعة مختارة من مهام رقابة الأداء كل عام. وقد تكون مراجعة ضمان الجودة لمهام الرقابة الفردية إما مراجعات قبل إصدار التقرير الرقابي أو مراجعات بعد إصدار التقرير الرقابي أي بعد عملية الرقابة. وعلى الرغم من أن عملية مراجعة ضمان الجودة لكلا النوعين متشابهة، إلا أن تركيزهما الأساسي مختلف. وحيث أن الاهتمام الأساسي لمراجعة ما قبل الإصدار هو إعطاء ضمان للإدارة العليا للجهاز الرقابي على أن تقرير الرقابة المزمع إصداره مناسب في ظل الظروف القائمة، في حين أن هدف مراجعات ما بعد الرقابة هو تحديد المجالات الممكنة للتحسين من خلال عمليات رقابة الأداء اللاحقة.

وإذا كان الهدف الأساسي من مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهام رقابة الأداء الفردية هو تقييم مدى مطابقة إجراءات فرق الرقابة مع متطلبات الجودة المعتمدة، فإنه من المهم أيضاً إجراء تقييم دوري حول ما إذا كانت رقابة الجودة المتجلية في المنهجية الرقابية للجهاز مناسبة وتتماشى مع أفضل الممارسات الدولية. وإذا كان يتعين على وظيفة ضمان الجودة أن تقوم بالتحقق من مطابقة مراجعة ضمان الجودة كل عام بالنسبة إلى عينة من مهام رقابة الأداء، فإنه يجب القيام بالتحقق من المنهجية مرة واحدة كل بضع سنوات، أو كلما كان هناك تطور كبير في مجتمع الإنتوساي يهتم بمنهجية رقابة الأداء.

و يمكن أن يشكل التحقق من المنهجية جزءا من مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهام الفردية لكن مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي لها عموما نطاقا أوسع ويتضمن عددا من مجالات الفحص، وبالتالي قد لا تقوم مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهام الفردية بتقييم مفصل لمدى ملاءمة منهجية رقابة الأداء للجهاز.

ثانيا: التخطيط لمراجعة ضمان الجودة

يجب على فريق ضمان الجودة أن يضع خطة للمراجعة توضح نطاق ومنهجية ومدة التنفيذ والموارد البشرية وغيرها وأسماء أعضاء الفريق واعتبارات خاصة أخرى. وينبغي لأعضاء الفريق أن يكونوا ذوي مؤهلات وخبرات مناسبة وذلك لفهم كامل مهمات رقابة الأداء موضوع المراجعة. وينبغي لفريق المراجعة قبل وضع مخطط مراجعة ضمان الجودة أن يفهم تماما إطار رقابة الأداء للجهاز الرقابي.

ومن أجل فهم أفضل لإطار رقابة الأداء للجهاز ينبغي على وجه الخصوص مراعاة الأمور التالية:

- صلاحيات الجهاز الرقابي وإطاره التشريعي.
- هيكل وظيفة رقابة الأداء.
- المخطط الاستراتيجي للجهاز الرقابي ولمهمات رقابة الأداء.
- تخطيط مهمات رقابة الأداء الفردية.
- تنفيذ الرقابة.
- التقرير والجدولة.
- إدارة الرقابة والعلاقات مع الجهات.
- مراجعة البرلمان.
- المتابعة.
- متطلبات ضمان الجودة على مستوى الجهاز الرقابي.

وينبغي لأعضاء فريق المراجعة، في حالة ما إذا كانت أوراق العمل التي يجري توثيقها على شكل الكتروني، أن تكون لديهم الإمكانيات والكفاءة لمراجعة أوراق عمل من هذا النوع.

اختيار مهام الرقابة المناسبة من أجل مراجعة ضمان الجودة

إن الطريقة الرئيسية لإجراء مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الأداء هي النظر في أوراق العمل الموجودة بملفات رقابة الأداء. وينبغي عند الضرورة، دعم هذه الطريقة بأساليب أخرى لجمع المعلومات مثل المناقشات مع أعضاء فريق رقابة الأداء والمقابلات ومجموعات التركيز.

وبخصوص مراجعة ضمان الجودة ما بعد الرقابة، يجب على فريق مراجعة ضمان الجودة أن يحصل على قائمة بعمليات الرقابة التي أنجزت خلال فترة معينة، مثلاً فترة ١٢ شهراً السابقة للمراجعة. ومن خلال قائمة المهام المنجزة التي تم الحصول عليها، يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة اختيار عينة من مهام رقابة الأداء للمراجعة على أساس المخاطر ومستوى تمثيلها. ويمكن لفريق ضمان الجودة أن يأخذ بعين الاعتبار أثناء تقييمه للمخاطر وبحثه عن مدى تمثيلها للبيئة الرقابية ما يلي:

(١) تقييم المخاطر عند اختيار ملفات رقابة الأداء للمراجعة

رقم	العوامل	الخطر		
		مرتفع	متوسط	منخفض
١	مصلحة عامة (برلمانية / وسائل إعلام / مجموعات المستعملين إلخ)			
٢	نطاق الرقابة (واسع/ متوسطة / صغير/صغير جدا)			
٣	تدقيق معقد			
٤	مدة زمنية مهمة خصصت للرقابة			
٥	موارد مهمة خصصت للرقابة			
٦	أهداف مهمة من الناحية الاجتماعية و/أو الاقتصادية			
٧	عمليات رقابية أثار اختلافات كبيرة بين الخاضعين للرقابة وفريق الرقابة			
٨	مجال جديد للرقابة			
٩	نواقص مهمة لعمليات رقابة سابقة			

جدول ١: تقييم المخاطر لمراجعة مهمة رقابة الأداء الفردية

(٢) عوامل ضمان التمثيل الصادق. فيما يلي بعض العناصر الإستراتيجية لضمان التمثيل الصادق لمهام رقابة الأداء المختارة لمراجعة ضمان الجودة:

- اختر ملفاً واحداً على الأقل من كل مجموعة من مهام رقابة الأداء للجهاز الرقابي. وفي حالة جهاز رقابي صغير له مجموعة واحدة فقط من مهام رقابة الأداء، اختر مهام رقابة من كل فرع من داخل هذه المجموعة.

- اختر مهام رقابة أداء تتعلق بقطاعات مختلفة مثلا (التربيه، الصحة، البنية التحتية، الخدمات الاقتصادية، النقل، إلخ...).
- اختر عمليات رقابة أداء تتعلق بوظائف حكومية مختلفة مثلا (النفقات، الموارد، شراكة قطاع عام-قطاع خاص).

أما في حالة مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار، فإن التعبير الصادق لها ليست مسألة مهمة بل المسألة الأساسية التي يتعين اعتبارها هي ما إذا كان ملائما نشر مشروع تقرير الأداء في ظل المعطيات المتوفرة دون أن يمس ذلك بسمعة الجهاز. وفي ما يلي أمثلة للحالات التي تتطلب مراجعة قبل الإصدار:

- ارتفاع خطر الرقابة نظرا إلى بعض الظروف التي لم يتم اعتبارها؛
- اختلاف مهم مع فريق الإدارة.
- نطاق رقابة ضيق جدا.
- المراقب غير متأكد من ملاحظات وتوصيات الرقابة التي توصل إليها وهو بالتالي بحاجة إلى مراجعة مستقلة.

٣) توقيت المراجعة

تحتاج مراجعة ما قبل الإصدار أن تتم قبل إصدار تقرير الرقابة. وتؤثر العوامل التالية في توقيت هذا النوع من المراجعة:

- متى يجب إصدار تقرير الأداء.
- تعقيد الرقابة.
- ما إذا كانت المراجعة تحتاج أن تتم أثناء مراحل معينة خلال الرقابة حتى يكون بالإمكان معالجة القضايا المهمة التي أثارها المدقق.
- مدى توفر مراجعي ضمان جودة أكفاء.
- الوقت الذي يحتاجه مراجعو ما قبل الإصدار.

وضع خطة مراجعة ضمان الجودة

تتضمن خطة مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الأداء الفردية الخلفية والهدف والنطاق والمنهجية ومدة المراجعة وميزانيتها أو أية موارد أخرى لازمة وأسماء أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة.

وفيما يتعلق بالنطاق، فإن فريق مراجعة ضمان الجودة يمكن أن يركز على مرحلة معينة من مهمة الرقابة المختارة وليس بالضرورة على كل مراحلها. وعلى سبيل المثال قد يركز فريق مراجعة ضمان الجودة مراجعته على مرحلة التخطيط بدلا عن كل مراحل الرقابة إذا كانت هناك أسباب معقولة تُشير إلى أن هذه المرحلة تحمل مخاطر أعلى من بقية المراحل.

وكما سبق الإشارة إلى ذلك، فإن ضمان جودة عمليات رقابة الأداء الفردية تشمل جانبين:
أ. ملاءمة منهجية الجهاز الرقابي في مجال رقابة الأداء وذلك بتقييم مدى ملاءمة هذه المنهجية وتماشيها مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المناسبة أو أفضل للممارسات الأخرى.
ب. مدى التزام فرق الرقابة بالمنهجية المعتمدة من قبل الجهاز وذلك بالتحقق مما إذا كانت فرق رقابة الأداء ملتزمة بممارسات/مسارات رقابة الأداء المعتمدة من طرف الجهاز الرقابي.

ثالثاً : تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

بعد اعتماد مخطط مراجعة ضمان الجودة يجب أن يتخذ فريق مراجعة ضمان الجودة الخطوات اللازمة لإنجازه. وتدخل الخطوات التالية في إطار تنفيذ مراجعة ضمان الجودة:

١. مراجعة ملفات رقابة الأداء - قبل مراجعة الملفات، من المهم أن يفهم المدقق فهما جيداً ممارسات وإجراءات الجهاز الرقابي المتعلقة بمهام رقابة الأداء. كما يتحتم عليه أن يعتمد ويفهم محتوى وامتداد أوراق وملفات عمل الجهاز الرقابي التي هي موضوع المراجعة. وفي حالة غياب أوراق عمل موحدة، فإن على المدقق أن يتأكد من توفر كل وثائق الرقابة.
٢. جمع المعلومات - يتعين على فريق مراجعة ضمان الجودة جمع المعلومات المطلوبة لدعم أهداف مراجعته. ويجمع فريق مراجعة ضمان الجودة هذه المعلومات أثناء مراجعة مهام رقابة الأداء الفردية مستعملاً مختلف مصادر المعلومات وطرق الجمع. ويتمثل أساس جمع المعلومات على مستوى مراجعة مهام رقابة الأداء الفردية في مراجعة التوجيهات ذات الصلة برقابة الأداء وأوراق العمل الموجودة بملفات مهام رقابة الأداء التي تم اختيارها. ويمكن إضافة طرق أخرى لجمع المعلومات كالمقابلات ونقاشات المجموعات مع إدارة فريق رقابة الأداء أو أشخاص آخرين مناسبين وذوي دراية حسب ما تقتضيه كل حالة.
٣. تسجيل وتحليل الملاحظات - ينبغي لفريق مراجعة ضمان الجودة أن يستعمل نموذج لتدوين الاستنتاجات من أجل تسجيل التفاصيل المتعلقة بنتائج الرقابة. وتتعلق هذه الاستنتاجات بالاستنتاجات الإيجابية والسلبية لمراجعة المطابقة. ويتطلب الأمر النظر في انعكاسات الاستنتاجات السلبية وأسبابها. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يطلب من المدقق أن يعلن عن نوع الخطر باستعمال الدليل التالي:
 - خطر مرتفع - يعني فشل أساسي بحيث يكون على سبيل المثال رأي المراقب أو أهم خلاصته غير صحيحة.
 - خطر متوسط - يحدد لقراري تقرير الرقابة ما هي المعلومات التي أغفلت أو ما هي المعلومات التي تضمنها التقرير رغم عدم أهميته.
 - خطر منخفض- ويتعلق الأمر بمسائل أخرى كضعف استدلال أو دليل الرقابة.

استنتاجات مراجعة ضمان الجودة

الملاحظات الإيجابية: هي اعتراف بالممارسات الجيدة لفريق الرقابة. ويجب إعطاء خلاصة للأجوبة الإيجابية المتضمنة بقائمة المراجعة في بداية التقرير.

الملاحظات السلبية (أو المجالات التي تحتاج إلى تحسين): تسجل بدقة كل الملاحظات السلبية المهمة، بما في ذلك طبيعة وحدود الاستنتاج. وتكتشف الملاحظات من خلال مقارنة نتائج المراجعة تبعاً لمستلزمات معايير الجودة المحددة في قائمة المراجعة وباستعمال الحكم المهني المبني على تجربة المدقق.

الأثر (النتيجة الفعلية أو المحتملة للملاحظة السلبية): يجب على المدقق أن يجيب أيضاً على سؤال "ما هو الخطر الذي يؤدي إليه نقطة الضعف؟". ويحدد الأثر الفعلي أو المحتمل لكل من الملاحظات السلبية، وتظهر أهمية الأثر ارتباطاً بمدى الأخطار التي يتعرض لها الجهاز الرقابي كنتيجة للتهديد الذي تتعرض له الجودة ويجعل الممارسة السلبية الحالية مستمرة.

إخضاع الاستنتاجات لحق التعليق

تعليقات مدير/مسؤول الرقابة: يمكن للمراجع أن يحصل على تعليقات بشأن الملاحظات المثارة في مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة من خلال حوارات ونقاشات مع فريق الرقابة حول حقيقة هذه الاستنتاجات. ويجب أن تتضمن هذه التعليقات، كل ما أمكن ذلك، صفة العاملين بالجهاز الذين أجريت معهم هذه النقاشات.

الأسباب: يتعين البحث عن جواب للسؤال التالي: "لماذا كان هناك انحراف عن ما هو مطلوب؟"، ومن خلال النقاشات مع فريق الرقابة / الإدارة، يمكن للمراجع أن يقف على الأسباب الكامنة وراء الظروف أو الملاحظات التي تم استيفاؤها أو عدم استيفاؤها. وتساعد معرفة هذه الأسباب المدقق على اقتراح الإجراء التصحيحي، كما يمكن أن تشكل أساس توصيات فريق الرقابة أو جهات أخرى داخل الجهاز الرقابي. وينبغي أن تسجل كل هذه النقاشات والتعليقات في مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة.

التوصيات: يجب على المدقق أن يتوصل إلى خلاصة حول "ماذا يجب عمله؟". وتستنتج التوصية من خلال الأسباب التي سبق التعرف عليها. وعلى المدقق أن يضع توصيات مناسبة وعملية وأن يقوم بتسجيلها على بيان تسجيل مراجعة الضمان.

ويجب أن تكون العلاقة واضحة ومنطقية بين التوصيات وما يتعلق بها من ملاحظات والعوامل المسببة. وينبغي على التوصية أن توضح ما يجب تغييره أو تعديله.

اسم المدقق: يجب تبيان اسم المدقق الذي قام بالمراجعة والتوصية.

الإمضاء والتاريخ: على المدقق أن يتيقن أن كل الملاحظات قد تم إتمامها وتدوينها بشكل واضح ثم إمضاء القائمة.

(١) مناقشة الاستنتاجات مع فريق الرقابة ومع المدير أو المسؤول عن الرقابة

إن الخطوة التالية بعد ملئ مصفوفة استنتاجات مراجعة ضمان الجودة، هي تقديم ملخص عن استنتاجات فريق الرقابة إلى مسؤول / مدير الرقابة لضمان أن هناك فهما مشتركا بين كل المعنيين. وينبغي تصحيح النواقص التي وقف عليها فريق مراجعة ضمان الجودة في أوراق عمل فرق الرقابة إذا كان ذلك مطلوباً من طرف الجهاز الرقابي. ومن الممكن تصحيح النواقص في أوراق عمل فرق الرقابة في حالة مراجعة ما قبل الإصدار، لكن في حالة مراجعة ما بعد الرقابة فإن هذه النواقص يمكن أن تصبح مجالاً للتحسين في العمليات الرقابية المستقبلية.

ويمكن للمراجع النظر في الأوجه التالية قبل تقديم خلاصة استنتاجاته:

- تفحص بيانات الملاحظات أو خلاصة البيان والاتفاق بشأن الملاحظات.
- الاتفاق على شكل تقديم الملاحظات سواء الكتابية منها أو الشفهية أو كليهما، وعلى إذا ما كانت هناك حاجة للقيام بعروض مرئية.
- تدبر الأمور اللوجستية.
- تحديد موعد للاجتماع مع مسؤول/مدير الرقابة.
- النظر في الوثائق التي يتم احتياجها أثناء هذا اللقاء.
- الاتفاق مع أعضاء الفريق حول من سيقود النقاشات ومن سيقوم بتدوين تعليقات المسؤولين الكبار والخلاصات المتوصل إليها.
- التناقش مع أعضاء الفريق حول ما إذا كانت القضايا موضوع النقاش يجب أن توضع رهن إشارة مسؤول / مدير الرقابة قبل الاجتماع، وإذا كان الأمر كذلك، اتخاذ ما يلزم من أجل التعميم.
- الاتفاق على طريقة تسلسل تقديم القضايا. وينصح بالبدء بالملاحظات الإيجابية قبل عرض أوجه الضعف.

رابعاً: التقرير بشأن مراجعة ضمان الجودة

بعد مناقشة الاستنتاجات مع فريق الرقابة ومسؤول/مدير الرقابة، يقوم فريق مراجعة ضمان الجودة بإعداد تقرير حول مراجعة ضمان الجودة.

اعتبارات خاصة أثناء إعداد تقرير مراجعة ضمان الجودة

حينما يكون هناك اختلاف في بعض الحالات حول استنتاجات الرقابة، يمكن إتباع الخطوات التالية لحل ذلك:

- مناقشة الاستنتاجات مع فريق الرقابة لمدى وجود اتفاق أم لا حول هذه الاستنتاجات.
- حين يتم التوصل إلى اتفاق حول قضية ذات خطر مرتفع، يتعين:
 - ✓ أن يتأكد فريق الرقابة أن النقص قد تم تجاوزها في الوقت المناسب.
 - ✓ أن ينجز فريق المراجعة عمل مراجعة إضافي للتأكد من أن القضايا الخلافية قد حلت بشكل مرض وفي التاريخ الذي أكد المدقق أنه قد تم حلها فيه.
- حينما يكون هناك اختلاف حول قضية ذات خطر مرتفع فإن على فريق المراجعة أن يبين بوضوح أسباب الاختلاف وأن يتأكد من أن إجراءات الجهاز الأعلى للرقابة لحل اختلافات الرأي قد تم مراعاتها لحل القضية. ويتعين تضمين تفاصيل مثل هذه الإجراءات في ورقة عمل.

ويجب إتباع الإجراءات التالية كلما كان هناك اختلاف في رأي بين فريق مراجعة ضمان الجودة وفريق المهمة الرقابية:

- يتعين على فريق مراجعة ضمان الجودة طلب نصيحة الإدارة العليا للجهاز كلما كانت توصياته بشأن الاستنتاجات المرتفعة الخطر غير مقبولة من طرف فريق المهمة الرقابية.
- يمكن ألا يتم التوصل إلى حل عندما تكون القضايا نزاعية أو حين يتشبت كل طرف برأيه بقوة، وذلك بالرغم من وجود سياسات وإجراءات لحل مثل هذه الخلافات. وفي حالة عدم إمكانية التوصل إلى اتفاق، يجب أن يعين بشكل واضح الشخص المسؤول عن اتخاذ القرار النهائي. وقد يكون الشخص الأنسب لذلك هو من يمضي التقرير. وإذا استمر شخص في عدم الاتفاق مع القرار المتخذ، يمكن أن يفصل نفسه عن هذا القرار وتعطى له فرصة تدوين استمرار عدم اتفائه.

وتشتمل العملية المتبعة من طرف فريق الرقابة لحل اختلافات الرأي، الخطوات التالية:

- النظر في أسباب اختلاف الرأي: أي النظر فيما إذا كان اختلاف الرأي المثار ينطلق من اختلاف حول تفسير الحقائق أو من تفسير تقني أو شخصي "لمناطق رمادية" غير محكومة بمعايير دقيقة أو بتطبيقات لمبادئ.
- البحث: تبحث القضية من طرف فريق البحث والتطوير للجهاز ويتم الحصول على معلومات ذات مصداقية تدعم اختلاف الرأي المعبر عنه.

- النظر في التجارب السابقة: يمكن أن يمنح النظر في التجارب المشابهة للمسؤولين الكبار في الجهاز أو الإقليم إرشادات للحسم في اختلاف الرأي المعبر عنه.
- الوساطة: يمكن لأشخاص آخرين متخصصين وذوي خبرة مهنية يتم تحديدهم من الجهاز للتوسط في اختلاف الرأي.

عقد اجتماع ختامي مع الإدارة العليا للجهاز

يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، قبل الصياغة النهائية للتقرير، أن يناقش مشروع التقرير مع ممثلي الإدارة العليا للجهاز من أجل الحصول على أذيتهم. وقد يكون من الأجدى عقد اجتماع ختامي واحد لعدة تقارير مراجعة ضمان الجودة في نفس الوقت لأن التزامات الإدارة العليا غالباً ما تكون كثيرة.

استكمال تقارير مراجعة ضمان الجودة

ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة النظر في نتائج الاجتماع الختامي لانتهاء المهمة واستكمال تقريره. ويمكن للتقرير النهائي أن يحال إلى وحدة وظيفة مراجعة ضمان الجودة من أجل توزيعه على الوحدات والمستويات المعنية بالجهاز.

خامساً: متابعة تقرير مراجعة ضمان الجودة

يجب أن تصل كل النفاص والتوصيات التي أثارها تقارير مراجعة ضمان الجودة إلى المسؤولين المعنيين أو الوحدات لاتخاذ ما يلزم من الإجراءات والإصلاحات. وعلى القسم المعني بالجهاز، بعد فترة وجيزة من الحصول على تقارير مراجعة ضمان الجودة، أن يعمل على إعداد خطة عمل لتطبيق التوصيات الواردة في تقارير مراجعة ضمان الجودة.

واستجابة لذلك، يقوم الجهاز الرقابي بتنظيم ورش عمل تشاورية تشرك ممثلين عن كافة مستويات فريق الإدارة، وذلك من أجل مراجعة أوجه القصور والتوصيات المقدمة من طرف فريق مراجعة ضمان الجودة. ويمكن أن تركز هذه الورش على الأقل على المجالات التالية:

- توصيات مراجعة ضمان الجودة ذات الأولوية.
- التدابير المقترحة.
- المسؤول الرسمي/الوحدة/القسم/المديرية عن تفعيل الإجراءات .
- الجدول الزمني لاتخاذ التدابير.

وفي حالة وجود توصيات وأوجه نقد تتعلق بسياسة اتخاذ القرارات أو إدخال تعديلات على السياسات الحالية أو نهج سياسات جديدة، فإنه من الأجدى التشاور مع رئاسة الجهاز الرقابي. ويجب أن تتم المصادقة على مخطط العمل النهائي من طرف الجهاز الرقابي أو السلطة المخولة لذلك.

ويحتوى مخطط العمل الجيد على العناصر التالية:

- وصف دقيق ومفصل للإجراءات الخاصة التي ينوي طاقم الإدارة اتخاذها بشأن كل توصية من توصيات مراجعة ضمان الجودة.
- الآجال المحددة لاتخاذ هذه الإجراءات.
- تحديد المسؤولين عن تفعيل خطة العمل.

متابعة التدابير من طرف وظيفة ضمان الجودة

يمكن لوظيفة ضمان الجودة أن تقوم بمهمة المتابعة للتحقق من تفعيل الإجراءات المتخذة في الإطار الزمني المحدد لها. وتتجلى مهمة المتابعة في:

- التحقق من تفعيل الإصلاحات المقترحة.
- قابلية الإجراءات المتخذة لتصحيح أوجه القصور التي أدت للاستنتاج الأصلي أو الملاحظة.

وإذا لم يتم تفعيل الإجراءات كما كان مخططا لها، فإن وظيفة ضمان الجودة تقوم بالنظر في الأسباب وباقتراح الخيارات البديلة كلما كان ذلك ممكنا. وبالرغم من أنه قد يكون للجهاز الرقابي النية والرغبة في تفعيل الإجراءات إلا أن معوقات من قبيل الوقت والموارد قد تحول دون قدرته على تفعيل مخطط العمل.

ويتعين تقديم تقرير المتابعة لرئيس الجهاز الرقابي أو للسلطة المنتدبة لذلك لاتخاذ مزيد من التدابير. ويمكن أن تشمل هذه التدابير ما يلي:

- أ- البحث عن تفاسير إضافية من طرف المسؤولين عن تطبيق التوصيات.
 - ب- تحذير أولئك الذين يتأخرون عن الجداول الزمنية المحددة.
 - ج- البحث عن خيارات بديلة وتعيين أشخاص أو وحدات مناسبة لدراسة خيارات قابلة للتطبيق وعملية.
- إعادة ترتيب الأولويات وإلغاء بعض الإجراءات غير القابلة للتطبيق.

الجزء الثالث

وظيفة ضمان الجودة

بعد أن تركز اهتمامنا في الجزء السابق من الدليل حول مراجعات ضمان الجودة سواء كانت على مستوى الجهاز (أو المستوى المؤسسي) أو على مستوى المهمات الرقابية، يستعرض هذا الجزء الثالث من الدليل النواحي المختلفة لإنشاء وظيفة ضمان الجودة وإدارتها.

ويتمثل الغرض من وظيفة ضمان الجودة في أن تكفل للقيادة العليا لدى الجهاز تأكيداً معقولاً بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام ضمان الجودة مناسبة وملائمة وبأنها تعمل على نحو فعال. وحيثما كشفت مراجعة ضمان الجودة ثغرات أو أوجه قصور في تصميم رقابة الجودة أو تنفيذها، وجب أن يتضمن تقرير المراجعة توصيات للإدارة بمعالجة هذه الثغرات و أوجه القصور.

وكما يورد المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ فإن مراجعة ضمان الجودة تهدف إلى أن تكفل لرئاسة الجهاز تأكيداً معقولاً بأن نظام رقابة الجودة المطبق لدى الجهاز قد جرى تصميمه بشكل مناسب وبأنه يعمل على نحو فعال بما يضمن الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وبأن التقارير والآراء الرقابية الصادرة عن الجهاز ملائمة. ويتضمن مسار مراجعة ضمان الجودة عموماً المراحل الخمس المعتمدة في مسار المهمة الرقابية، ألا وهي التخطيط المسبق (ما قبل المهمة)، التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير، والمتابعة.

وينص المعيار ٢٠٠ (المبادئ الأساسية للرقابة المالية) (ISSAI 200) في الفقرة ٤٣ على أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد إجراءات رقابة الجودة وفقاً للمعيار (٤٠) رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتوضح الفقرة ٤٤ من المعيار (ISSAI 200) يكون لرئاسة الجهاز أو هيئة جماعية مختصة، المسؤولية العامة عن إيجاد تدابير رقابة الجودة والمحافظة عليها في الجهاز.

وبما أن وظيفة ضمان الجودة كانت موجودة بشكل أو بآخر في كل جهاز عموماً، فإن على الأجهزة أن تسهر دائماً على ضمان أن تستجيب هذه الوظيفة إلى متطلبات الممارسة الجيدة دولياً كما وردت في "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠" وفي المعيار ٢٠٠ من (المبادئ الأساسية للرقابة المالية) (ISSAI 200).

الفصل ٣-١ إنشاء وظيفة ضمان الجودة

يسعى هذا الفصل من دليل ضمان الجودة إلى إبراز أهداف وظيفة ضمان الجودة ويوفر إرشادات بشأن المسار الذي ينبغي إتباعه عند إرسائها.

أهداف وظيفة ضمان الجودة

يُفصّد بضمن الجودة المسارَ الذي يُقيمه الجهاز لضمان ما يلي:

- أن يمتثل الجهاز وموظفوه إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
- أن يتم تصميم رقابة الجودة المناسبة وإرساؤها.
- أن يتم تنفيذ رقابة الجودة على النحو السليم.
- أن يتم تبين السبل الممكنة لتعزيز مراقبة ضمان الجودة أو تحسينها عند الاقتضاء.
- أن يكفل ذلك ضماناً بأن التقارير الصادرة عن الجهاز مناسبة في ظل الظروف القائمة.

ويمكن القول أن الغاية الرئيسية من وظيفة ضمان الجودة داخل الجهاز هي توفير ضمان لرئاسة الجهاز بأن نظام رقابة الجودة المطبق لدى الجهاز قد جرى تصميمه على نحو مناسب وتنفيذه على نحو فعال، وبأن التقارير الرقابية الصادرة تعد مناسبة. وحيثما تم تكتشف أوجه القصور في رقابة الجودة، سواء في مستوى الجهاز الرقابي أو المهمات الرقابية المعينة، وجب أن تقترح وظيفة ضمان الجودة إستراتيجيات لمعالجة هذا القصور.

وهكذا نتبين أن ضمان الجودة مسار متواصل لضمان إتباع الجهاز وموظفيه نظام رقابة الجودة وتوفير ضمان متصل لرئاسة الجهاز بأن التقارير الرقابية التي يجري إصدارها مناسبة.

مراحل إنشاء وظيفة ضمان الجودة

يشمل إرساء وظيفة ضمان الجودة عدداً من الخطوات، من بينها تقييم الحاجة إلى إنشاء مثل هذه الوظيفة و/أو الحاجة إلى تعزيز وظيفة قائمة لضمان الجودة، ووضع سياسة ضمان الجودة وتنفيذها، وإعداد دليل ضمان الجودة يوفر إرشادات تطبيقية، وانتقاء الأفراد المناسبين للقيام بهذه المهمة، وتوضيح أدوارهم ومسؤولياتهم.

ومن المعلوم أن الخطوات اللازمة لإرساء وظيفة ضمان الجودة تتوقف على ظروف الجهاز. من ذلك، أن الخطوات الواردة هنا مُصممة لكي يتم تنفيذها من قِبَل جهاز لا يمتلك وظيفة ضمان الجودة.

ونورد في ما يلي الخطوات الرئيسية لإرساء وظيفة ضمان الجودة:

١- تقييم الحاجة لوظيفة ضمان الجودة في الجهاز.

إن الغرض من تقييم الاحتياجات تحديد الفجوات بين متطلبات المعايير المهنية والممارسات الجيدة، من ناحية، والممارسة الفعلية في مجال ضمان الجودة داخل الجهاز، من ناحية أخرى. وقد تختلف احتياجات الأجهزة باختلاف صلاحياتها وطبيعة المهام الرقابية التي تنفذها وحجم الجهاز ومثانة نظام رقابة الجودة المعتمد لديها. ويسمح تقييم الاحتياجات للإدارة بتحديد محتوى السياسة والإرشادات التفصيلية والأدوات والموظفين والميزانية، فضلا عن البنية التحتية اللازمة لوظيفة ضمان الجودة. ويمكن إجراء عملية تقييم احتياجات وظيفة ضمان الجودة إما من قبل موظفي الجهاز الداخليين (بإنشاء فريق تنفيذ) في مستوى الإدارة الوسطى والأعلى، أو من قبل جهاز آخر في إقليم الأربوساي، أو من خارج الإقليم، كالإنتوساي و"مبادرة تنمية الإنتوساي"، مثلا. ويجب عند إنشاء فريق التنفيذ الأخذ بالاعتبار الآتي:

- مؤهلات أعضاء الفريق.
 - ضمان دعم الإدارة العليا لضمان الجودة وفريق العمل.
 - إشراك فريق العمل مستقبلا في أنشطة ضمان الجودة.
 - اختصاصات فريق العمل بما في ذلك الواجبات والمسؤوليات والأجال الزمنية، وغيرها.
- ويمكن أن تشمل أدوات تشخيص الاحتياجات، الاستبيانات والمقابلات ومناقشات مجموعات التركيز ومراجعات الوثائق وأوراق العمل بما فيها وثائق الأجهزة ذات الخبرة في مجال ضمان الجودة.

ويمكن لدى تقييم احتياجات وظيفة ضمان الجودة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية:

- حجم الجهاز.
- ممارسات ضمان الجودة في أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات خبرة أطول في هذا المجال.
- "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠" ومعايير الإنتوساي و"مجلس معايير المحاسبة الدولية" (IASB) والإرشادات المنبثقة عنها، والتي تصف الممارسات الجيدة في مجالي رقابة الجودة وضمان الجودة.
- القواعد والتنظيمات ذات الصلة بمتطلبات وظيفة ضمان الجودة.
- طبيعة مهام الرقابة المالية التي يقوم بها الجهاز وحجمها ودرجة تعقيدها ومخاطرها ومعدلها السنوي.
- وضع رقابة الجودة في الجهاز.
- مؤهلات موظفي الجهاز وتجربتهم المهنية ومهاراتهم.
- توقعات الجهات ذات المصلحة، ومنها السلطة التشريعية أو البرلمان، على وجه التحديد.

٢- سياسة ضمان الجودة وتنفيذها

ينبغي على رئاسة الجهاز، كما جاء في اللوحة المقدمة عن "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠" أن يكون هو المسؤول عن نظام رقابة الجودة في نهاية المطاف. ويعد نظام الجهاز لرقابة الجودة شرطا مسبقا لا غنى عنه لكي يكون لضمان الجودة أي معنى. وبعبارة أخرى، فإن أحد الأهداف الرئيسية لوظيفة ضمان الجودة هو توفير تأكيد بشأن تصميم نظام لرقابة الجودة لدى الجهاز وتنفيذه. وتؤكد السياسة الشاملة لضمان الجودة المصادق عليها من قبل رئاسة الجهاز أهمية وظيفة ضمان الجودة في تحقيق الجودة.

ولرئاسة الجهاز أن يعين فريقا للقيام بوضع سياسة نظام الجودة مع منح الفريق الوقت الكافي لإنجاز المهمة. وينبغي أن يتألف الفريق من موظفين من ذوي الخبرة ينتمون إلى المستوى الوظيفي المتوسط تحت إشراف مدير تنفيذي يملك خبرة في مجال عمل الجهاز وله معرفة جيدة بالمعايير الرقابية المعمول بها.

ويجب على الفريق أن يأخذ في الاعتبار عند إعداد سياسة نظام الجودة ما ورد بالمعيار الدولي لرقابة الجودة ٤٠ " في الجزء المتعلق بـ "المراقبة (MONITORING) على نحو يكفل اكتمال نسخة السياسة النهائية المتفق عليها ومناسبتها. ومن بين المسائل التي ينبغي على سياسة نظام الجودة اللازمة، يمكن أن نذكر ما يلي:

- الغاية من وظيفة ضمان الجودة.
- تسلسل مسؤوليات الإبلاغ داخل الوظيفة وداخل الجهاز.
- السلطة المخولة لرئاسة وظيفة ضمان الجودة والمؤهلات المطلوبة منه.
- الواجبات ومبادئ العمل، بما فيها طبيعة مراجعات ضمان الجودة ودوريتها ونطاقها.
- الإبلاغ المطلوب من وظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك رفع التقارير السنوية والإبلاغ عن نتائج مراجعات مهمات الرقابة وأداء هذه الوظيفة.

أما إن كانت سياسة ضمان الجودة موجودة في الجهاز، فإنه بالإمكان تحديثها على نحو يجعلها مستجيبة لمتطلبات "المعيار الدولي لرقابة الجودة ٤٠" أو غيره من الممارسات الجيدة و/أو إدراج أي تعديلات على العمليات الرقابية.

من ناحية أخرى، ينبغي مراجعة سياسة الجهاز لضمان الجودة على نحو دوري وعند الاقتضاء إدراج التعديلات اللازمة للأخذ بالاعتبار المتطلبات الجديدة من مهنية وقانونية وتنظيمية وذات صلة بالسياسات. وعلى الجهاز، لدى قيامه بمثل هذه المراجعة، أن يأخذ بعين الاعتبار ليس الدروس المستخلصة في مجال رقابة الجودة وضمانها فحسب، بل وأيضا التطورات الدولية الحاصلة في مجالات الرقابة ورقابة الجودة وضمان الجودة.

٣- النهوض بوعي الموظفين

إن وعي الموظفين عامل حاسم من عوامل تنفيذ وظيفة فعالة لضمان الجودة. ذلك أن رقابة الجودة مسؤولية ملقاة على عاتق الموظفين كافة بدءاً برئيس الجهاز ووصولاً إلى المستوى الوظيفي الأدنى، كما أنها تقتضي فهماً واضحاً لنظام رقابة الجودة المعتمد من قبل الجهاز. لأن هذا الفهم سيؤدي إلى أن يفهم موظفو الجهاز أهمية وظيفة ضمان الجودة ودورها في المساهمة في تحقيق أهداف الجودة بالنسبة إلى الجهاز. وعلى "وحدة ضمان الجودة" التابعة للجهاز، إلى جانب إدارة الجهاز العليا، العمل على إحداث وعي لدى الموظفين بكافة مستوياتهم بدور وظيفة ضمان الجودة وأهميتها.

٤- إعداد دليل ضمان الجودة وتطويره

يحتاج الجهاز، بعد اعتماد سياسة ضمان الجودة، إلى إعداد دليل أو صدور توجيهات حول تنفيذ ضمان الجودة من الناحية العملية. وينبغي أن يمثل الدليل قاعدة للإجراءات المعيارية العملية (STANDARD OPERATING PROCEDURES SOP) لوظيفة ضمان الجودة. ويجب أن يتضمن الدليل، تيسيراً للتنفيذ متطلباته، حزم أدوات وقوائم مراجعة يتم إعدادها في ضوء "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠٠" ومعايير الإنتوساي الرقابية وغيرها من التوجيهات.

وعوضاً عن إعداد دليل ضمان الجودة من فراغ، فقد يكون أكثر فعالية من حيث التكلفة بالنسبة إلى معظم الأجهزة أن تكيف الأقسام المناسبة من هذا الدليل التوجيهي مع تجاربها ومتطلباتها. ولدى تكيف هذا الدليل، فإنه ينبغي على الجهاز المعني أن يأخذ بالاعتبار دليله في مجال الرقابة المالية / الأداء، علاوة على أي ممارسات راهنة في مجال رقابة الجودة وضمان الجودة.

ويمكن إعداد دليل ضمان الجودة من قبل فريق من موظفي الجهاز الذين يملكون خبرة في مجال رقابة الجودة أو مجال ضمان الجودة، أو من قبل موظفين لهم معارف في هذين المجالين. ويجب منح فريق إعداد دليل ضمان الجودة فترة زمنية معقولة لإنجاز المهمة الموكلة إليه. وقد يكون من المهم أيضاً توفير فرص منظمة لفريق إعداد الدليل لتطوير معارفه ومهاراته في مجال رقابة الجودة ومجال ضمان الجودة قبل الشروع في إعداد الدليل. ومن بين السبل التي يمكن توخيها في ذلك البرامج التدريبية والزيارات الميدانية لأجهزة ذات ممارسات فعالة في مجال رقابة الجودة وضمانها، والاتحاق بالأجهزة و/أو مكاتب الرقابة الخاصة.

وحيثما كانت التجربة الجماعية لفريق إعداد الدليل غير كافية، فقد يرتئي الجهاز الاستعانة بخبير خارجي لتقديم المشورة اللازمة لفريق الإعداد المنبثق عن الجهاز. إلا أنه يجب، في حال قيام خبير خارجي بإعداد الدليل، ضمان مشاركة نشيطة في ذلك من قبل موظفي الجهاز الداخليين. وفي غياب مثل هذه المشاركة، فقد يكون هناك خطر أن يتم إنتاج دليل لا يتناسب مع الاحتياجات الداخلية ويحد من شعور الجهاز بالتملك المحلي للدليل.

٥- إرساء وظيفة ضمان الجودة

للجهاز عدة خيارات لإرساء وظيفة ضمان الجودة، منها إنشاء وحدة لضمان الجودة قائمة بذاتها، لكن قد لا يكون من المجدي بالنسبة إلى الأجهزة الصغرى إنشاء وحدة منفردة لضمان الجودة، فمن شأن تخصيص موظفين ذوي خبرة لضمان الجودة أن يؤثر سلباً على عمل جهاز صغير يملك عدداً محدوداً من المدققين المتمرسين. لذا، فإن احتياجات الجهاز وحجمه وكفاءة الموظفين والتكاليف والفوائد المتوقعة كلها تؤثر على اختيارات الجهاز لمسألة ضمان الجودة. وللجهاز أن يتخير من بين الخيارات التالية ما يناسبه لإرساء وظيفة ضمان الجودة:

- تخصيص موظفين لإنشاء وحدة منفردة لضمان الجودة.
 - في حال محدودية عدد الموظفين ذوي الخبرة والمؤهلات:
 - ✓ تحديد واجبات خاصة للموظفين في مجال ضمان الجودة على نحو تناوبي (أي أن تقوم فرق مختلفة بتأدية وظيفة ضمان الجودة).
 - ✓ إنشاء لجنة أو (لجان) ضمان الجودة.
 - ترتيب مراجعات ضمان الجودة من قبل أجهزة أخرى أو هيئات مهنية أخرى (مراجعة من قبل النظراء) أو في نطاق إقليم الإنتوساي الذي ينتمي إليه الجهاز (مثل إقليم الأرابوساي).
 - الاستعانة بخبراء خارجيين للقيام بتقييم دوري لأنظمة الجهاز في مجال رقابة الجودة.
- فبالنظر إلى العدد المحدود للموظفين المتمرسين في بعض الأجهزة وصغر حجمها، فقد يكون من غير المجدي إنشاء وظيفة منفردة لضمان الجودة. إلا أن خيارات أخرى تبقى متاحة لمثل هذه الأجهزة. من ذلك مثلاً أن يوكل رئيس الجهاز مسؤولية الإشراف على ضمان الجودة لشخص معين أو لجنة خاصة. وبما أن الأشخاص المعينين قد تكون لهم واجبات أخرى، فإنه يُنصح بتغييرهم بعد فترة محددة سلفاً. وهذا يعني وجوب تلقي عددٍ كافٍ من الأفراد في الجهاز تدريباً مناسباً يمكنهم من القيام بمراجعات ضمان الجودة. كما يمكن اقتراح خيار آخر متاح للأجهزة المنتمية لنفس الإقليم (مثل إقليم الأرابوساي) يتمثل في إنشاء وظيفة ضمان الجودة بالاعتماد على مدققين متدربين على ضمان الجودة من أجهزة مختلفة تابعة للإقليم لتأدية هذه الوظيفة. وعندما ينوي الجهاز القيام بمراجعة ضمان الجودة، فيإمكانه طلب ذلك من هيئة الإشراف التابعة للإقليم التي تجمع فريقاً وتوفده إلى الجهاز المعني. ويتطلب ذلك توافقاً بشأن أحكام هذا الاتفاق وشروطه من قبل رؤساء الأجهزة في الإقليم المعني.
- كما يمكن للجهاز أن يحصل على خبرة يوفرها مختصون مؤهلون وأعضاء مكاتب استشارة وخبراء فنيون وجمعيات مهنية ومنظمات أخرى، بما يلبي الحاجة إلى إجراء مراجعات ضمان الجودة. ويمكن أن يقدم الخبراء مشورة فنية للأجهزة بطلب منها. وعلى الجهاز أن يتأكد من أن المختصين والخبراء لهم المؤهلات اللازمة والكفاءة في مجالات اختصاصهم، كما أن على الجهاز توثيق مثل هذا الضمان.

الفصل ٢-٣

إدارة وحدة ضمان الجودة

مقدمة:

بعدما تناولنا في الفصل السابق موضوع "إنشاء وظيفة ضمان الجودة" في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، نستعرض فيما يلي "إدارة وحدة ضمان الجودة" في الأجهزة. وبما أن إمكانيات وجود وظيفة ضمان الجودة تتفاوت من جهاز إلى آخر، إلا أن على الأجهزة أن تعمل دائما على ضمان أن تستجيب هذه الوظيفة إلى متطلبات الممارسة الجيدة دوليا كما وردت في "المعيار الدولي لرقابة الجودة ٤٠" وفي المعيار ٢٠٠.

إن إرساء وظيفة بعينها لضمان الجودة داخل الجهاز تكون مستقلة عن الوحدات الرقابية، أو انتداب خبراء خارجيين من المنتمين إلى أجهزة أخرى للرقابة المالية والمحاسبة أو إلى مكاتب رقابية مختصة، يمثلان شكلين من أشكال الارتقاء بجودة عمل الجهاز.

وبتحقيق وظيفة فعالة لضمان الجودة في الجهاز، يمكن أن نعدد بعض المزايا التي تُوفرها هذه الوظيفة لضمان جودة أداء الجهاز:

- تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال توثيق يفيد بأن المعايير المتعارف عليها يتم اتباعها لدى القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير.
 - تحسين الأداء الرقابي ونتائجه.
 - تحسين كفاءة الأعمال الرقابية وفعالية النتائج، مما قد يؤدي إلى اقتصاد في الوقت وفي التكلفة.
 - الرفع من قدرات الجهاز.
 - إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة، وإثبات انطباق هذه الصفات على موظفي الجهاز أيضا.
 - تقييم احتياجات التدريب وتوفير مدخلات بهذا الشأن لبرامج التدريب والتنمية.
 - حفز موظفي الجهاز من خلال إثبات جودة العمل وإتاحة فرص التداول على الوظائف.
 - قياس أداء الجهاز.
 - تجنب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل الجهاز.
- وأهم ما تم عرضه في الفصل السابق المتعلق بـ "إرساء وظيفة ضمان الجودة":
- وضع سياسة ضمان الجودة والحفاظ عليها.
 - إعداد دليل ضمان الجودة (أو اقتباسه).

وستتناول في هذا الفصل، النقاط المتعلقة بإدارة وحدة ضمان الجودة بعد استيفاء شروط وآليات إرساء وظيفة ضمان الجودة، ويتعلق الأمر بـ :

١- الخطة السنوية

يضع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠ إطارا لرقابة الجودة لتحقيق المبادئ الجوهرية فيشكل ستة عناصر لرقابة الجودة بالأجهزة الرقابية، ومن بينها: "مسؤوليات القيادة عن الجودة". ويقتضي هذا العنصر من الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات مُصممة لتعزيز ثقافة داخلية تقر بأن الجودة ضرورية لأداء المهمات الرقابية وبأن لقيادة الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة.

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في ما يلي:

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تنهض بثقافة مفادها أن الجودة ضرورية.
- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تُقر بأن لرئيس الجهاز المسؤولية النهائية على نظام المؤسسة لرقابة الجودة.
- أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة، أن تكون للشخص المفوض له السلطة والمؤهلات المناسبة لأداء تلك المسؤولية.

كما توضح الفقرة ٤٣ من المعيار (ISSAI 200) يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد إجراءات رقابة الجودة.

وعلى أساس السياسات والإجراءات الموضوعية – التي هي من مسؤولية رئيس الجهاز – يُعد مدير وحدة ضمان الجودة الخطة السنوية للوحدة (الخطة التشغيلية أو العملية). ونعني بذلك الخطة العامة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمن برامج عمليات المراجعات على المستوى المؤسسي (الجهاز) ومستوى المهمات الرقابية.

تصادق على الخطة العملية (التشغيلية) الإدارة المناسبة في مستوى تنفيذي قيادي. وتكفل الخطة العملية، فيما يتعلق بالمستوى المؤسسي (الجهاز)، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر إطار رقابة الجودة (قد يكون ذلك على نحو دوري يمتد على عدة سنوات). أما بالنسبة إلى المراجعات على مستوى المهمات الرقابية، فإن الخطة العملية (التشغيلية) يجري تصميمها لتكفل تغطية كافية لمهام الرقابة الفردية بما يضمن التزاما بسياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة (أي ضمان النظر في المسؤوليات الرقابية لكل قائد مهمة رقابية بصفة دورية وضمن انتقاء المهمات الرقابية التي تتضمن خطرا كبيرا أو خطرا جسيما لتكون محل مراجعة).

وتشمل مدخلات إعداد الخطة الشروط المرجعية وسياسة ضمان الجودة وتقييم المخاطر ورؤى الإدارة العليا والميزانية والموارد والبيانات المرجعية (أي المتعلقة بالخلفية). ونعرض فيما يلي أهم محتويات الخطة السنوية.

٢- محتوى الخطة التنفيذية:

ينبغي أن تتضمن الخطة التنفيذية لمراجعة ضمان الجودة المنبثقة عن وظيفة ضمان الجودة، من بين ما تتضمنه، العناصر التالية:

• نطاق المراجعات ومقاربتها

ينبغي أن تنص الخطة على طبيعة المراجعات التي يُعتمزم إجراؤها خلال فترة المخطط و عددها ونطاقها، وتحديد التركيز على عناصر في المستوى المؤسسي (أي مستوى الجهاز ككل) أو في مستوى الرقابة المالية وكيفية استجابة ذلك لمتطلبات سياسة مراجعة ضمان الجودة. ويجب أن يتضمن هذا القسم الشروط المرجعية للمراجعات التي يُعتمزم إجراؤها خلال فترة المخطط.

ولدى قيامها بالتخطيط، فإن وحدة ضمان الجودة تأخذ بالاعتبار أيضا مراجعات متابعة المهمات الرقابية وعناصر إطار رقابة الجودة التي لوحظت فيها نقائص خلال السنة السابقة للتأكد من أن النقائص قد تم تداركها.

• أصناف المراجعات المزمع إجراؤها خلال السنة

تتضمن المراجعات اختيار نوع أو صنف المراجعة المزمع إجراؤها في المستوى المؤسسي ومراجعات لمهمات رقابة مالية مختارة.

• توقيت المراجعات

يقع إجراء مراجعات ضمان الجودة في مستوى المهام الرقابية (المالية والأداء) كل سنة. ويمكن لتنفيذها أن يختلف من سنة إلى أخرى بحسب توفر الموارد، إلا أن الحد الأدنى الموصي به هو أن تجرى مراجعة عمل للمهمات الرقابية على الأقل مرة كل ثلاث سنوات.

ومن المعلوم أن من شأن مراجعة تشمل الجهاز برتمته أن تتطلب وقتا طويلا. لذا فإن بإمكان الأجهزة، في سعيها إلى ضمان تغطية شاملة لكافة العناصر أن تخطط لمراجعة عناصر رقابة جودة فردية خلال فترة زمنية معينة. وقد يكون من المستحسن اعتماد مراقبة مهيكلة على المدى البعيد تهدف إلى مراجعة كل عنصر من إطار رقابة الجودة في اتساق مع دورة التخطيط الإستراتيجي للجهاز. وهذا يسمح بإجراء المراجعات في شكل أجزاء أقل حجما وأكثر يسرا من حيث قابليتها للتنفيذ.

• ميزانية مراجعة ضمان الجودة

تحتاج وظيفة ضمان الجودة إلى موارد كافية لإجراء المراجعات. وينبغي المصادقة على ميزانية مراجعة ضمان الجودة من قبل رئيس الجهاز بشكل سنوي. من ناحية أخرى، ينبغي أن تنص الخطة على الموارد التقديرية اللازمة لكل مراجعة ولوظيفة مراجعة ضمان الجودة برتمتها.

• قائد فريق لكل مراجعة لضمان الجودة واختيار الفريق

ينبغي تعيين قائد فريق لكل مراجعة لا يكون قد شارك في المهمة الرقابية الجاري مراجعتها أو رقابة جودة العنصر الجاري مراجعته، ويُشترط فيه أيضا أن يمتلك تجربة وسلطة مناسبتين. أما فريق المراجعة، فينبغي أن يتألف من موظفين من ذوي المؤهلات والخبرة الملائمة لإجراء هذه المراجعات، وفقا لصنف المراجعة المزمع تنفيذها. من ناحية أخرى، يجب أن يكون قادة الفرق وأعضاؤها بالنسبة إلى كل مراجعة منصوبا عليهم في الخطة.

• اعتبارات خاصة (عند الاقتضاء)

يتضمن هذا العنصر أي مخاطر ذات بال أو تعديلات هامة في الممارسات المعتادة. فإذا ما تطلبت وظيفة مراجعة ضمان الجودة، على سبيل المثال، حاجة إلى انتداب أخصائيين خارجيين للقيام بمراجعة معينة، وجب ذكرها هنا مع بيان الأسباب التي اقتضت هذه المساعدة.

٣- هيكل وحدة ضمان الجودة

ينبغي على الأجهزة ذات العدد الكبير من الموظفين أن تملك وحدة ضمان الجودة بعدد يحقق أهداف ضمان الجودة، لاسيما مراعاة التطور الفني الذي بلغته. وينبغي مراجعة عمل للمهام الرقابية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل. وتقتضي وظيفة ضمان الجودة، بالإضافة إلى توفر موارد كافية للقيام بمراجعة المهام الرقابية المنفردة، موارد كافية لمراجعة إعداد إطار رقابة الجودة في المستوى المؤسسي وتنفيذه. وقد يُتاح لمدير ضمان الجودة، في ضوء العوامل المذكورة آنفا، مدققان إلى أربعة مدققين لتكليفهما (أو تكليفهم) بمهمة مراجعي ضمان الجودة. ويجدر التذكير بأن المدققين المؤهلين وذوي الخبرة ممن أثبتوا معرفة جيدة بإجراءات الجهاز الرقابي هم وحدهم المؤهلين للقيام بوظيفة ضمان الجودة.

من ناحية أخرى، ينبغي أن تكون لقيادة وظيفة ضمان الجودة سلطة وتجربة مكافئتين لسلطة قائد المهمة الرقابية وتجربته. وعلى الجهاز أن يأخذ بعين الاعتبار الخطر الذي قد ينجم عن تخصيص عدد كبير من الموارد البشرية بما يحدث نقصا في الموارد المتاحة من شأنه أن يُخل باستيفاء المهام الرقابية الفعلية في وقتها. وقد توجد أيضا أوضاع يعزز الجهاز فيها الموارد المخصصة لوظيفة مراجعة الجودة لديه، منها:

- أن يكون الجهاز بصدد إدراج إجراءات وأنظمة رقابية جديدة.
- أن تكون هناك معايير جديدة ينبغي الامتثال لها.
- أن تكون هناك مجالات رقابية جديدة ينبغي مراجعتها.

كفاءات موظفي ضمان الجودة

ينبغي أن يتوفر في فريق ضمان الجودة بالكامل على الكفاءات التالية:

- مهارات تحليلية.
- القدرة على استخلاص المسائل الجوهرية.
- مهارات التعامل مع الآخرين.
- مهارات التواصل.
- مهارات تيسير الحوار.
- تجربة رقابية في كافة المجالات.
- قدرة إشرافية/ إدارية.

ينبغي أن يكون المراجعون مدققين يملكون خبرة ومهارات في مجال تنفيذ إجراءات الجهاز الرقابي. ولكي تكون لهم المصدقية، فإن مراجعي الجودة يجب أن يملكوا مهارات تضاهي على الأقل مهارات الذين قاموا بتنفيذ المهمة الرقابية. فمن شأن امتلاك المهارات المذكورة أنفاً أن يساعد فريق المراجعة على تنفيذ إجراءات المراجعة على نحو فعال وإعداد تقرير يحظى بالمصدقية، علاوة على ما قد ينتج عن ذلك من قيمة مضافة. وقد يكون من اللازم في بعض الحالات أن يتوفر بالفريق مهارات أخرى ذات صلة بمهمة الرقابة التي تجري مراجعتها، على غرار رقابة تقنية المعلومات، أو أن يتضمن الفريق أفراداً يملكون مهارات في مجال الرقابة المالية أو الرقابة النظامية أو من ذوي المعرفة بالمسائل المحاسبية المعقدة أو ممن لهم تجربة إشرافية/ إدارية.

وقد يصعب أحياناً العثور على فريق يملك مجمل الكفاءات اللازمة. ففي بعض الحالات، قد لا يتوفر فريق ضمان الجودة على كافة المهارات اللازمة والتجربة اللازمة. حينئذ، يمكن استكمال فريق ضمان الجودة باللجوء إلى خبراء خارجيين في مجالات معينة.

وتعد معارف موظفي ضمان الجودة ومهاراتهم عوامل هامة لتحقيق وظيفة ضمان الجودة تتسم بالفعالية والكفاءة. لذا، فإنه من الضروري ضمان تنمية مهنية مستمرة لموظفي ضمان الجودة.

ويجب أن تكون لموظفي ضمان الجودة معارف وتجربة جماعية في الموضوع المعني، تمكنهم من تأدية واجباتهم على نحو فعال. وبالإضافة إلى الكفاءات والمعارف والمهارات الكافية، فإنه من الضروري أن تُوكل إدارة وظيفة ضمان الجودة إلى من يملك التجربة والسلطة المناسبين لتأدية هذه المهمة.

وظائف فريق ضمان الجودة

يراجع فريق ضمان الجودة ملاءمة رقابة الجودة والامتثال لها، على مستوى الجهاز وعلى مستوى المهمة الرقابية. وينبغي أن تبرز تقارير ضمان الجودة النقائص وتقتراح توصيات تنظر فيها الإدارة العليا للجهاز وتتخذ بشأنها إجراءات المراقبة اللازمة. كما أن على الفريق إجراء أعمال متابعة لتقييم مدى تنفيذ التوصيات المنبثقة عنه.

ويشمل هذا العمل تقييماً لنتائج التوصيات التي جرى تنفيذها وتبين أسباب عدم تنفيذ أي توصية ممكنة.

صلاحيات (أدوار) موظفي ضمان الجودة

نستعرض في ما يلي المستويات المختلفة لموظفي ضمان الجودة:

• مدير ضمان الجودة

يتولى مدير ضمان الجودة، بصفته رئيس وحدة ضمان الجودة، مهمة إبلاغ رئيس الجهاز أو إدارته العليا. وهو أيضاً مسؤول عن النواحي العامة لوظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك إعداد الخطة التنفيذية للوحدة.

علاوة على ذلك، يضع مدير ضمان الجودة استراتيجيات لتأدية وظيفة ضمان الجودة ولقياس نتائج وظيفة ضمان الجودة.

• قائد الفريق

يتولى قائد فريق مراجعة ضمان الجودة مهمة إبلاغ مدير ضمان الجودة ويضطلع بالمسؤولية العامة عن مراجعة ضمان الجودة. فهو يقوم، في مرحلة التخطيط، بدراسة أهداف المراجعة ونطاقها وتوقيتها ومخرجاتها كما يقوم بصياغة منهجيتها. وهو يفوض المسؤوليات لأعضاء الفريق ويقوم بإعداد خطة المراجعة ويدرس قائمة المراجعة (CHECK-LIST) لمراجعة ضمان الجودة.

وفي مرحلة التنفيذ، يقدم قائد الفريق المشورة والإرشادات اللازمة لأعضاء الفريق حول الخطة والأهداف وسبل التنفيذ الفعلي للمراجعة، ويتابع مسار مراجعة ضمان الجودة ويتأكد من أنه مطابق لمعايير ضمان الجودة وسياساته وإجراءاته. كما أنه يحلل النتائج ويصوغ الاستنتاجات والتوصيات.

أما في مرحلة الإبلاغ والمراقبة، فإن قائد الفريق يصوغ أو يراجع التقارير الرقابية ويعرض النتائج على مدير وحدة ضمان الجودة أو على إدارة الجهاز ويناقشها (حسب أهمية المراجعة)، كما يتولى متابعة أية مسائل مهمة.

• أعضاء الفريق

يكون أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة مسؤولين إمام قائد الفريق ويتولون تنفيذ المراجعة بالاعتماد على الخطة المتفق عليها في مرحلة التخطيط ووفقا لسياسات الجهاز وإجراءاته في مجال ضمان الجودة. وهم يجمعون الأدلة لدعم النتائج بالاعتماد على الاستجابات ومراجعة الوثائق والملاحظات. كما أنهم يعدون أوراق العمل اللازمة ويوثقونها دعما لنتائجهم. وأخيرا، يقوم أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة بإعداد مسودة تقرير عن نتائج المراجعة.

التدريب والتنمية المهنية لموظفي ضمان الجودة

تحتاج الجودة والمحافظة عليها، إلى التنمية المهنية المتواصلة لإدارة ضمان الجودة وموظفيها. وينبغي في هذا الإطار تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية وبرامج محاضرات ومناقشات في نطاق مجموعات مرجعية وحوارات بين الخبراء، وذلك بشكل منظم للحفاظ على كفاءة موظفي ضمان الجودة وترقيتها في المجالات التالية:

- سياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة.
- الممارسات الجيدة والتطورات الحاصلة بالنسبة إلى معايير أنظمة رقابة جودة الأعمال الرقابية وممارساتها.
- معايير ضمان الجودة وإجراءاتها والممارسات الجيدة في هذا المجال.
- أدوار موظفي ضمان الجودة ومسؤولياتهم.
- المتطلبات الأخلاقية.
- المهارات المصاحبة ذات الصلة بالعرض والتفاوض وقيادة الفريق.

وقد يرتئي الجهاز فائدة في إلحاق موظفي ضمان الجودة بأجهزة ذات ممارسات وتقاليدها راسخة في مجال ضمان الجودة واستقدام نظراء لهم من هذه الأجهزة. وينبغي أن يكون لموظفي ضمان الجودة معارف جماعية وتجربة في الموضوع المعني (ونقصد به هنا موضوع المهمات الرقابية) لتأدية أدوارهم ومسؤولياتهم على نحو فعال.

٤- التقرير السنوي

يعتبر التقرير السنوي محصلة لمختلف التقارير الميدانية بعد كل مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي و/أو على مستوى المهمات الرقابية، الذي يُحمل على عاتق مدير وحدة ضمان الجودة محققا بذلك مرحلة إبلاغ رئيس الجهاز أو السلطة العليا بنتائج مراجعات ضمان الجودة.

ويتشكل التقرير السنوي لمراجعة ضمان الجودة بالاتجاه العكسي لمسار مراجعة ضمان الجودة على النحو التالي:

- أعضاء فريق ضمان الجودة: يعدون مسودة تقرير نتائج المراجعة.
- قائد الفريق: يصوغ و/أو يراجع التقارير المراجعة مع أعضاء الفريق ويعرض النتائج على مدير وحدة ضمان الجودة ويناقشها.
- مدير وحدة ضمان الجودة: يجتمع بقيادة فرق المراجعة ويناقشون التقارير ويعدون حصيلة الاستنتاجات والتوصيات على أعقاب جميع المراجعات ويدرجونها في تقرير جامع مستوف لشروط و مواصفات التقرير النهائي لمراجعات ضمان الجودة خلال السنة في قالب "التقرير السنوي". ويبرز تقرير المراجعة السنوي أهم نتائج مراجعة ضمان الجودة.

ثم يقوم مدير وحدة ضمان الجودة بإرسال التقرير السنوي عن نتائج متابعة نظامها في مجال رقابة الجودة إلى رئيس الجهاز والإدارة العليا وإلى قادة المهمات الرقابية وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل الجهاز.

وللجهاز (الرئيس والسلطة العليا)، أن يقرروا في كيفية تقديم التقرير السنوي، بحيث إما أن يكون جامعا لمراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز والمهمات الرقابية معا، أو يجعلون واحدا لكل صنف من المراجعة (قرار اختيار شكل (FORMAT) التقرير السنوي يعود إلى الجهاز وفق سياساته وإجراءاته الخاصة). كما أن للتقرير السنوي آجالا يجب احترامها، بل أن هذه الآجال عنصر أساسي في نظام ضمان الجودة.

وتتضمن المعلومات الواردة في التقرير العام (السنوي) العناصر التالية كحد أدنى:

- وصف إجراءات المراجعة (monitoring) التي جرى تنفيذها، كأن يتضمن هذا العنصر على سبيل المثال وصفا موجزا للمراجعات التي نُفذت خلال الفترة ومدى تحقيق وحدة ضمان الجودة الأهداف الواردة في خطتها واستجابتها لمتطلبات سياسة مراجعة ضمان الجودة.
- الاستنتاجات المستخلصة من إجراءات المراجعة، كأن يوفر التقرير على وجه التحديد تأكيدا معقولا بأن سياسات الجهاز وإجراءاته فيما يتصل بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. وحيثما لا توفر نتائج مراجعات ضمان الجودة مثل هذا التأكيد، فإن التقرير يلفت الانتباه إلى ذلك من خلال وصف واضح ودقيق للوقائع.
- تقديم وصف للنقائص النظامية المتكررة أو غيرها من النقائص الهامة والإجراءات المتخذة لمعالجتها أو تداركها. وعليه، فإن التقرير يأخذ بالاعتبار نتائج مراجعات ضمان الجودة وتقارير المتابعة (follow-up).

يستجيب هذا التقرير لمتطلبات الإبلاغ الواردة في الفقرة ٩٣ من "المعيار الدولي لرقابة الجودة-1-ISQC". بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا التقرير يمثل أحد أشكال الإبلاغ التي يتعين على قادة المهمات الرقابية مراجعتها للاستجابة لمتطلبات معيار الإنتوساي للرقابة رقم (1220) ويقتضي أنه يجب على قائد المهمة الرقابية الأخذ بالاعتبار نتائج مسار المراجعة بالجهاز كما تدل عليه آخر المعلومات التي ينشرها الجهاز ومدى احتمال أن تؤثر النقائص ونقاط الضعف الواردة في تلك المعلومات على المهمة الرقابية.

٥- المتابعة

إن تقارير مراجعات ضمان الجودة لا يمكن لها أن تحقق الهدف "الإستراتيجي" المأمول لها إن لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة.

وفي هذا الصدد، يجب أن تتضمن سياسات وإجراءات الجهاز مسؤولية الجهة المؤهلة بالمتابعة وكيفيات تحقيقها.

ومن اللائق، إسناد القيام بمتابعة المراجعة إلى وحدات ضمان الجودة أو لجان داخلية يتم إنشاؤها للغرض. كما يمكن تخصيص فرع من فروع وحدة ضمان الجودة للتطوير والتحسين من خلال مراجعة السياسات والإجراءات والأدلة ومنها أيضا متابعة مراجعات ضمان الجودة.

والمهم عند إجراء المتابعة، التأكد من أن الإجراءات التي تم تنفيذها قد عالجت الاستنتاج أو الملاحظة المفضية إلى التوصية. وإجراءات المتابعة المناسبة لازمة لضمان تنفيذ خطة العمل المتفق عليها أو التأكد من أن خطوات مناسبة يجري القيام بها لتنفيذها.

والمتابعة التي على وحدة ضمان الجودة إنجازها، تتم على مرحلتين اثنتين؛ الأولى بعد تقارير مراجعة ضمان الجودة، والثانية بعد التقرير السنوي.

أ- بعد تقارير مراجعة ضمان الجودة: فعلى إثر تنفيذ مراجعات ضمان الجودة وإصدار التقارير المتعلقة بها، يجب أن تباشر وحدة ضمان الجودة المتابعات اللازمة للنظر والتأكد من تنفيذ التوصيات والاستنتاجات الواردة في التقارير. وعندئذ، تُدون التوصيات التي تم إنجازها للتحقيق في الميدان على ذلك وفق السياسات والإجراءات المتبناة في الجهاز، كما تُدون أيضا التوصيات قيد الإنجاز والإجراءات المتخذة بصددها، وكذلك تُدون التوصيات التي لم يتم تنفيذها والبحث عن أسباب عدم أخذها في الاعتبار.

ب- بعد التقرير السنوي: تدرج في التقرير السنوي جميع التوصيات والاستنتاجات موضوع المراجعات السنوية على المستوى المؤسسي (الجهاز) وعلى مستوى المهمات الرقابية، وتؤخذ التوصيات قيد الإنجاز والتي لم يتم أخذها في الاعتبار محل متابعة وحدة ضمان الجودة بتطبيق إجراءات الجهاز المعدة سلفا.