

الجلسة الأولى: الإطار العام

محاوور الجلسة

مقدمة

المفاهيم الأساسية

أهداف عملية التوثيق

طبيعة وخصائص وثائق التدقيق

متطلبات التوثيق بموجب القوانين والأنظمة الوطنية

متطلبات التوثيق في المعايير الدولية للأجهزة العلياء للرقابة

المبادئ العامة لتوثيق الإجراءات الرقابية

المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق

1. المستوى الاستراتيجي

2. السياسات العامة للتوثيق

مقدمة

يشكل التوثيق واحدا من أهم متطلبات جودة العمليات الرقابية التي تمكن من التأكد من تنفيذ المدققين للمهام الرقابية وفقاً للمعايير المهنية والشروط المرجعية المحددة. فسياسات حفظ مختلف السجلات الكتابية والإلكترونية والمعلومات الأساسية التي يكون المدققون من خلالها استنتاجاتهم أو آراءهم تكتسي أهمية قصوى حيث تمكن مراجعة وفحص الوثائق التي تم إعدادها خلال مختلف مراحل العملية الرقابية من التأكد من تنفيذ هذه الأخيرة وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية.

I. المفاهيم الأساسية

تجتمع مختلف معايير الانتوساي ذات الصلة بالتوثيق الرقابي على تعريفه كما يلي:

التوثيق الرقابي: إعداد وتجميع الوثائق الكاملة والمفصلة لإجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والنتائج والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع.

ويعرّف المعيار الدولي للأجهزة العلياء للرقابة رقم 3000 الخاص بالتوجيهات التنفيذية لرقابة الأداء أدلة الرقابة أو الإثبات بأنها "المعلومات المجمعة والمستخدممة لغرض دعم النتائج الرقابية".

تعريف أوراق العمل:

تعرف المعايير الدولية للتدقيق أوراق العمل (working papers/work papers) على أنها "سجل المعلومات المتعلقة بتخطيط المدقق، وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يتم القيام بها، ونتائج هذه الإجراءات والنتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها".

وقد تكون أوراق العمل على شكل بيانات محفوظة على ورق أو محفوظة إلكترونياً أو في غيرها من الوسائط.

تساعد هذه الأوراق في تنظيم سير العمل أثناء القيام بمهمة الرقابة وتؤيد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

تعدّ أوراق العمل "الرابط" الذي يصل بين العمل الميداني والتقارير الرقابي لذلك ينبغي أن تكون مكتملة ومنظمة ومفصلة بشكل كاف، بما يمكن من فهم العملية الرقابية ومتابعتها في جميع مراحلها وخطواتها.

تعريف ملف التدقيق:

مجلد واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى سواء كانت مادية أو الكترونية، تحتوي على مجموع الوثائق التي يتم تجميعها قبل وأثناء تنفيذ المهمة الرقابية ويضم كل الوثائق والمستندات التي لها علاقة بسير المهمة، بما في ذلك أوراق العمل التي تم إعدادها وأدلة الإثبات التي تم تجميعها.

أدلة الرقابة:

بعض الأدلة الرقابية يتم الحصول عليها بتنفيذ الإجراءات الرقابية لاختبار السجلات المحاسبية. وتشمل الأدلة الرقابية كلا من المعلومات التي تدعم وتؤيد تأكيدات الإدارة وأية معلومات تتضارب مع هذه التأكيدات. وفيما يتعلّق بالبيانات المالية في القطاع العام فإنه يمكن للإدارة أن تؤكد غالباً أنّ التعاملات والأحداث تم تنفيذها وفقاً للتشريعات أو لصلاحياتها الخاصة.

II. أهداف عملية التوثيق

إنّ التوثيق الكافي مسألة ضرورية في جميع مراحل المهام الرقابية، فهو يسهل، من جهة، عملية التخطيط ويحفظ الأدلة والمستندات والملاحظات ويشكل مصدراً للمعلومات خلال مرحلة تحرير التقارير، فضلاً عن كونه، من جهة أخرى، يضمن التنظيم ويسهل الإشراف والتتبع أو متابعة العملية الرقابية من طرف مستشار آخر، عند الاقتضاء.

ويمكن تقسيم أهداف التوثيق الرقابي إلى أهداف عامة وأهداف خاصة.

1- الأهداف العامة:

يشكل التوثيق السليم ضماناً لجودة المراقبات التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة مع ما تشكله الجودة من رأسمال مصداقية ورصيد ثقة تسعى الأجهزة إلى أن تحظى بها. فمنظومة فعالة لضمان الجودة

تستدعي القيام بمراجعات مصاحبة أو بعدية لأعمال التدقيق للتأكد من احترام المعايير المهنية المعتمدة بما فيها متطلبات التوثيق .

كما أن التوثيق يشكل وسيلة للأجهزة للترافع عند بنائها لعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لها سلطة تتبع مباشرة أو غير مباشرة للاطلاع على سبل مباشرة جهاز الرقابة لمهامه. فالتوثيق يمكن هذه الجهات الخارجية من فهم السياسة العامة للمراقبة وطبيعة الأعمال الرقابية المنجزة ومنهجياتها وأساليبها المتبعة لتحقيق رؤية وأهداف الجهاز .

وبالنسبة للأجهزة ذات الطبيعة القضائية، للتوثيق دور هام في تأمين قرارات الهيئات الحاكمة، إذ يبدي أعضاؤها رأيهم حول كل اقتراح صادر عن المستشارين المقررين استنادا إلى الوثائق المثبتة أساسا، بعد مراجعة الأساس القانوني والواقعي للملاحظات والمؤاخذات.

كما يسهم التوثيق في التكوين والتطوير المهني للمدققين وتطوير الخبرات ونضج الجهاز الأعلى للرقابة تنظيميا بشكل عام.

2- الأهداف الخاصة

بخصوص كل مهمة تدقيق يجريها جهاز الرقابة، تتمثل الأهداف الخاصة للتوثيق في ما يلي:

- تيسير تخطيط المهمة الرقابية وإنجازها؛
- العرض الدقيق لطبيعة العمل الرقابي المنجز وأهدافه ونطاقه؛
- فهم سير العمل الرقابي ومنهجيته والمنطق الذي اعتمد فيه؛
- تيسير فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم ملاحظات التدقيق والأسباب الكامنة وراء جميع الجوانب المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك؛
- ضمان طابعي الكفاية والتناسب الذي يجب أن يتوفر في الأدلة المقنعة؛
- تحديد آثار جميع العمليات التي تم تنفيذها.

II. طبيعة وخصائص وثنائق التدقيق

يشمل توثيق المهمات الرقابية مجمل الدعائم المعلوماتية التي تجمع أو تنتج طوال مسار الأشغال الرقابية (قبل وأثناء وبعد تنفيذ المهمة الرقابية). وتشكل وثنائق التدقيق حلقة وصل مباشرة بين أهداف التدقيق من جهة والإجراءات التي تمت مباشرتها من جهة أخرى؛ فتتوقف طبيعتها، إذن، على مرحلة التدقيق التي ترتبط بها. وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- ذات علاقة بالمخاطر التي تم تحديدها وكيف تم التعامل معها؛
- متعلقة بحكم مهني أو قرار متخذ من قبل فريق التدقيق؛
- دعامة لتعليل ملاحظة أو استنتاج؛
- وثنائق لتبرير الالتزام بالسياسة العامة للمراقبة بالجهاز ومعاييرها ومناهجها.

III. متطلبات التوثيق بموجب القوانين والأنظمة الوطنية

تجد الأجهزة العليا للرقابة، عند نهوضها بمهامها، نفسها مطالبة باستيفاء مجموعة من متطلبات التوثيق وذلك بموجب قوانين وأنظمة وطنية. فالقوانين المحدثه للأجهزة ونصوصها التنظيمية تنص على مساطر وإجراءات لمباشرة التكاليفات الرقابية وتضع مبادئ تضمن إجراء الرقابة وفق معايير محددة.

وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال، تشكل الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي حالات خاصة حيث يتعين على هذا النوع من الأجهزة أن:

- تحدد قواعد الإثبات ونطاقها وتصنف وسائل الإثبات وكذا المتطلبات الإضافية للاحتفاظ بالوثائق؛
- تجري التحقيقات بشكل كتابي بما في ذلك طلبات الاستفسار والحصول على المعلومات؛
- توثق الجوانب المتعلقة بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام وبفترة التقادم.

IV. متطلبات التوثيق في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تخصص المعايير الدولية، بكل مستوياتها، حيزا هاما لمسألة توثيق الأشغال الرقابية. فسواء تعلق الأمر بالجوانب الاستراتيجية أو التنظيمية أو العملية، يوفر إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي بما فيه معايير ISSAI للأجهزة إرشادات عامة ومتطلبات دقيقة في مسار التدقيق.

يقدم الجدول أدناه تصنيفا عاما لمتطلبات التوثيق في إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي حسب مستويات هذه الأخيرة (الإصدارات) :

المستوى المعياري	أمثلة للجوانب التي تغطيها الإصدارات المهنية	أمثلة للمعايير
الاستراتيجيات العامة الأفقية	- توثيق الأعمال المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي للجهاز والخطط التشغيلية ومراجعاتها. - جوانب التوثيق المرتبطة بمنظومة ضمان الجودة؛ - توثيق السياسات الرقابية الخاصة (الوقاية من الفساد والرشوة، ..)؛	INTOSAI P20 ISSAI 3200 GUID 5270
السياسة العامة لتحديد متطلبات التوثيق	- تحديد قواعد الإثبات وشكل التوثيق ومضمونه ومداه بالنسبة لكافة الأعمال المنجزة؛ - وضع إجراءات رسمية للاحتفاظ بالوثائق؛ - المتطلبات الخاصة والإضافية المتعلقة بسرية المعلومات والوثائق وتصنيفاتها وكيفية تخزينها؛ - إجراءات التعامل مع سرية المعلومات ؛	ISSAI 100 ISSAI200 140 ISSAI ISSAI130

	- تنزيل السياسة العامة للتوثيق بالجهاز (أدلة مهنية؛ التزام المدققين بالمتطلبات الأخلاقية)؛ - خضوع المدققين والخبراء الخارجيين لسياسة التوثيق المعمول بها في الجهاز.	
قائمة معايير ISSAI من المستويين الثالث والرابع	توثيق مختلف مراحل الرقابة المالية ورقابتي الأداء والالتزام (البرمجة والتخطيط والتنفيذ والانتهاة والمراجعة وصياغة التقارير والتتبع).	المسارات العملية والإجرائية للرقابات
ISSAI 2230 ISSAI4000 INTOSAI P50	متطلبات التوثيق الخاصة بالأجهزة ذات الطابع القضائي	المتطلبات الخاصة

V. المبادئ العامة لتوثيق الإجراءات الرقابية

تحكم توثيق الإجراءات الرقابية مجموعة من المبادئ العامة تتمثل في الإلزامية والكفاية والتفصيل والشمولية والحكم المهني المتسق مع سياسة الجهاز والوجاهة والتناسب والموثوقية والفعالية والكفاءة.

الإلزامية

ينبغي أن يكتسي التوثيق طابع الضرورة الرسمية حيث يتعين أن يكون منصوحا عليه بالسياسات العامة والأدلة المهنية ودعائم مراقبة الجودة. كما أن تقييم عمل المدققين يجب أن يركز، من بين أشياء أخرى، على التأكد من مدى احترامهم معايير التوثيق وعلى ترتيب تبعات على عدم الالتزام بتلك المعايير.

الكفاية والتفصيل والشمولية

يجب أن يتوفر في متطلبات التوثيق التي تضعها الأجهزة شرطا التفصيل والشمولية بالشكل الذي يلزم المدققين بأن يدعموا مراقبتهم بمعلومات ووثائق «بطريقة كاملة وجد مفصلة» (إيساي 86/3000).

يتم تقييم طابع الكفاية بالنظر إلى كمية العناصر التي تم جمعها، بمعنى أنه من خلال عدد المعلومات المتوفرة، يمكن إقناع شخص عاقل بأن الملاحظات والاستنتاجات المتعلقة بالمراقبة صحيحة وأن التوصيات صحيحة.

الحكم المهني المتسق مع سياسة الجهاز

رغم أن طبيعة وكمية (حجم) وثائق التدقيق في مهمة معينة تستند إلى حد كبير إلى الحكم المهني المرتبط بالظروف الخاصة لكل مهمة تدقيق، إلا أنه يُنتظر عموماً من المدقق الالتزام بسياسة الجهاز في هذا الباب وبالمعايير المهنية بشكل عام.

ويظل توثيق بعض جوانب التدقيق أكثر حساسية لمسألة الحكم المهني كـ :

• توثيق الأحكام المهنية الخاصة بتحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها وذلك عندما ينطبق معيار المراجعة (2230 701) (ISSAI) ؛

• توثيق الأحكام المهنية بخصوص استنتاجات المراجع حول حجّية وثيقة ما عند القيام بتحقيق إضافي؛

• توثيق الأحكام المهنية أساس استنتاج المراجع حول مدى معقولية مجالات الأحكام الشخصية (مثل معقولية التقديرات المحاسبية المهمة - 2230. ISSAI).

كما أنه، بالمقابل، لا يجب أن تمنع السياسة العامة للتوثيق بالجهاز (كما لا تفعل ذلك المعايير المهنية) فريق التدقيق من إضافة المستندات التي يراها ضرورية لدعم أشغال التدقيق إلى الملف .

الوجاهة والتناسب

يعتمد طابع وجاهة التوثيق على نوعية وجودة العناصر التي يتضمنها، أي بمدى توفرها من حيث طبيعتها على ارتباط منطقي ومباشر مع أسئلة ومعايير وملاحظات المراقبة. ففي غياب هذا الارتباط المنطقي، تغيب خاصية الوجاهة ولا ينبغي إدراج الدعامة التوثيقية للعنصر المعني ضمن الوثائق المثبتة لأدلة التدقيق.

وفي هذا الصدد يتوقف تناسب شكل ومحتوى التوثيق مع طبيعة المهمة الرقابية على عدة عوامل منها:

• حجم ودرجة تعقيد أنشطة المنشأة المدققة؛

• طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم تفعيلها؛

• مخاطر التحريفات الجوهرية والمعاينات المهمة؛

• أهمية الأدلة المقنعة التي تم الحصول عليها؛

• طبيعة وحجم التحريفات المسجلة؛

• مناهج التدقيق والوسائل المستعملة فيه.

الموثوقية والفعالية والكفاءة

ينبغي أن يتسم مسار توثيق الأشغال الرقابية بالموثوقية من جهة وبالفعالية والكفاءة من جهة أخرى.

تعتمد درجة موثوقية العناصر المشكلة لتوثيق مهمة رقابية على جودتها ومصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي تم جمعها فيها. في هذا الصدد، تكون عناصر التوثيق مقنعة وموثوقة بها إذا تم الحصول على نفس الاثباتات بالاختبارات المتكررة أو إذا كانت المعلومات المحصل عليها مستمدة من مصادر مختلفة.

- على صعيد آخر، تشكل فعالية وكفاءة التوثيق واحدة من محددات كفاءة وفعالية التدقيق ككل. ولكي يكون كذلك، يجب أن يستجيب لمجموعة من الشروط ويتبع أفضل الممارسات ومنها:
- أن يكون للتوثيق موضوع واضح بحيث يمكن من توصيف مراحل التدقيق وأهداف وموضوع كل إجراءاته؛
- أن تحدد بدقة كل مصادر الوثائق المتحصل عليها داخليا كانت أو خارجية؛
- أن تحدد بدقة الاستنتاجات والنتائج المستنبطة من الأدلة والقرائن المقنعة وذلك في كل مراحل التدقيق؛
- أن يكون نطاق التدقيق كافيا ليتمكن مدققا مجربا لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداه ونتاجها والأدلة التي تم الحصول عليها والحجج التي تستند إليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة...إلخ؛
- أن تكون طبيعة التوثيق مناسبة، فعلى سبيل المثال، يجب أن يشمل توثيق تقييم الرقابة الداخلية المراجعة الوثائقية والفحوصات المتعلقة بالتأكد من حسن سير وفعالية المراقبات وكذلك الفحوص التفصيلية بما في ذلك تحديد العناصر المراجعة ومصادرها ومعايير اختيارها. ومثال ذلك أيضا ضرورة أن يشمل توثيق تدقيق مرتبط بعقود أو تفاهات لها أثر مالي ملخصات تحليلية لتلك العقود ونسخا منها.
- أن يحترم البرنامج التوقعي لتوثيق كل مرحلة من مراحل التدقيق. فالحصول على الأدلة المقنعة ومراجعتها يجب أن يتم قبل الانتهاء من تقرير التدقيق.

VI. المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق

يشمل المستوى الاستراتيجي والسياسات العامة للتوثيق مختلف الإجراءات والمساطر الأفقية التي توطر عمليات توثيق إجراءات الرقابة بكل مراحلها والتي من شأن تفعيلها ضمان حد أدنى مشترك من الالتزام بمعايير التوثيق في الجهاز.

1. المستوى الاستراتيجي

يشكل التخطيط الاستراتيجي واحدا من أهم المسارات التديرية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة. ومهما اختلفت مقاربات إعدادة، يجب أن يكون المخطط الاستراتيجي وكل الأعمال القبلية المتعلقة بإعدادة والأعمال اللاحقة الرامية لتفعيله موضوع توثيق مناسب.

كما يجب أن توثق الخطط التشغيلية للجهاز الأعلى للرقابة التي تُعطي مواضيع الرقابة لسنة أو أكثر والمنبثقة عن التخطيط الاستراتيجي. وتوثق كذلك كل المراجعات التي تطرأ على الخطط التشغيلية (بالنظر إلى الطبيعة المتحوّلة للقطاع العام وإلى تغيير الأولويات في السياسات العمومية). كما ينبغي أن تكون السياسات الرقابية الخاصة التي يتبناها الجهاز موضوع توثيق مناسب. على سبيل المثال، ينص المعيار GUID 5270 على أنه بخصوص التدقيق على الوقاية من الفساد والرشوة، يضع الجهاز ويوثق سياسة لإصدار التقارير تتضمن إجراءات ومساطر محددة (تهم جمع المعلومات وتدقيق البيانات وتقييم وجهة وسلامة المعلومات والتصديق النهائي من قبل السلطات المختصة ونشر التقارير).

2. السياسات العامة للتوثيق

تشمل السياسات العامة لتوثيق الأشغال الرقابية بالأجهزة العليا مختلف المسارات والمساطر والإجراءات التي تهدف إلى تحديد متطلبات التوثيق والتنزيل الفعال لإلزامية احترام تلك المتطلبات بما في ذلك وضع التنظيمات العملية وإرساء مراقبة الجودة.

أولاً- سياسة تحديد متطلبات التوثيق

يشكل تحديد متطلبات التوثيق منطلق أي سياسة في هذا الميدان. فيجب أن تتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة معايير ومتطلبات واضحة للتوثيق وأن يحدد شكل التوثيق ومضمونه ومداه بالنسبة لكافة الأعمال التي ينجزها. كما يتعين عليه وضع معايير محددة فيما يتعلق بقواعد الإثبات (140 ISSAI) وإجراءات رسمية للاحتفاظ بالوثائق تتماشى مع القوانين والمعايير الرقابية المعتمدة به حيث تحدد نطاق الاحتفاظ والوحدة التي تُحفظ بها الوثائق ومدته وكيفية الاطلاع عليها عند اللزوم.

على صعيد آخر، ينبغي أن يتوفر الجهاز على منظومة يقظة توثيقية تضمن التعرف على المتطلبات الخاصة والمستجدة التي يتعين على الجهاز احترامها خصوصا تلك المتعلقة بسرية المعلومات والوثائق وتصنيفاتها وكيفية تخزينها وإجراءات التعامل مع المعلومات السرية (تحدد هذه السياسات أنواع الوثائق ومسؤوليات وإجراءات وإتاحتها عند الضرورة لمن هو مخول لهم ذلك).

ثانياً- تفعيل السياسة العامة للتوثيق

لا يكفي أن يتوفر الجهاز على سياسات معلنة خاصة بمختلف أوجه تدبير التوثيق، بل ينبغي عليه تفعيل كل المقترضات في هذا الباب حتى يتحقق الأثر المرجو من التوثيق.

فبدائية، يجب أن تضمن الأدلة المهنية المعتمدة رسميا لإجراء مختلف الرقابات بالجهاز متطلبات صريحة وواضحة بشأن التوثيق في مختلف مراحل المسار الإجرائي للأعمال الرقابية.

كما ينبغي أن يتوفر الجهاز على سياسة وإجراءات لضمان التزام المدققين بمتطلبات التوثيق المعتمدة رسميا وكذا المتطلبات الأخلاقية لمراعاة سرية المعلومات الموجودة في وثائق الرقابة في جميع الأوقات.

يضع الجهاز سياسات وإجراءات تضمن خضوع المدققين والخبراء الخارجيين الذين يتعاقد معهم لنفس سياسة التوثيق المعمول بها في الجهاز.

ثالثا- الجوانب التنظيمية

متى دعت الضرورة إلى ذلك، يحدث الجهاز الأعلى للرقابة وحدة يعهد إليها بتطوير الممارسات الفضلى للتوثيق في الجهاز بما في ذلك القيام باليقظة المعلوماتية لتحديد متطلبات التوثيق المستجدة وتتبع احترام المتطلبات التي يحددها الجهاز وكذلك تقييم المسارات العملية لتوثيق إجراءات العمل الرقابي.

في الأجهزة ذات الطابع القضائي، تتكلف أقسام كتابة الضبط بتوثيق جميع المساطر والإجراءات القضائية. فهي تضمن تتبع مسارات رفع القضايا وأشغال التحقيق وعمل الهيئات وتحرص على حفظ الوثائق المتعلقة بملفات المراقبة.

رابعا- الجوانب المرتبطة بضمان الجودة

تتكون مراقبة الجودة من مجموع التدابير المتخذة والمساطر المعتمدة أثناء أعمال المهمة الرقابية والتقارير ذات الصلة. بموجب مبدأي الانتوساي 12 و20 والمعيار ISSAI 140 ، يجب أن يتوفر الجهاز الأعلى للرقابة المالية على نظام رسمي متكامل ومندمج لضمان الجودة بالجهاز.

ويعتبر التوثيق من المحددات الأساسية للجودة، حيث تحرص الأجهزة العليا للرقابة على أن تعالج منظومة ضمان الجودة لديها مدى تمكن إدارة الجهاز الأعلى للرقابة من التأكد من احترام المقتضيات المتعلقة بالتوثيق المعتمدة بشكل رسمي.

ففي هذا الشأن، تمكن تلك المنظومة من أن تخضع كل أشغال المراقبة لإشراف وتتبع ملائمين يواكبان عمل المدققين طيلة مهمة المراقبة ويضمنان، من بين أشياء أخرى، التأكد من شمولية توثيق أشغال المراقبة (ISSAI 140) فمن بين ما ينبغي أن تشمل مراجعة رقابة الجودة العملية (engagement) (quality control review) هو التأكد من التوثيق الملائم للمسار الإجرائي للمراقبة، وذلك بشكل منظم ومنهجي عند اختتام مراحل التخطيط والتنفيذ وخلال المرحلة النهائية للأشغال.

ومن جهة أخرى، وفي سياق تفعيل منظومة ضمان الجودة، يجب أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة على أن تخضع أشغال المراقبة التي تنجزها لمراجعة بعدية داخلية أو خارجية بشكل عرضي تشمل، من بين أشياء أخرى، مسلسل توثيق الرقابة.

وطبقا للخطوط التوجيهية للمعيار ISSAI 140 ، يجب أن ترفع تقارير بنتائج مراجعات مراقبة الجودة، سواء الموكبة أو البعدية، للإدارة العليا قصد تمكينها من العناصر اللازمة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

يحدث أن تلجأ الأجهزة إلى جهات خارجية لتنفيذ أنشطة تدقيق لأسباب منها تعقد ميدان المراقبة وعدم توفر الكفاءات التقنية داخليا. متى قامت بذلك، وجب عليها أن تحرص على الحصول على التأكيد بأن الشركات المتعاقد معها تمتلك أنظمة جودة فعالة مطبقة للتوثيق وللرقابة على الجودة بشكل عام. وفي نفس السياق، تشكل الوثائق المدعمة للأشغال الرقابية رصيда مهما للجهاز، فيجب أن يحرص

اللقاء العلمي حول توثيق العمل الرقابي وفقا لدليل الأرابوساي

على أن تكون دائما ملكا له، وخصوصا تلك التي تدعم الأشغال التي تقوم بها جهة خارجية إذا نفذ العمل الرقابي بالتعاقد معها.

المراجع:

- "دليل توثيق إجراءات العمل الرقابي" الخاص بالمنظمة العربية للأجهزة العلية للرقابية المالية والمحاسبة.
- معايير الانتوساي ذات الصلة بالتوثيق الرقابي.

الجلسة الثامنة: متطلبات التوثيق التي تهم محاكم الحسابات

محاور الجلسة

- I. خصوصيات الرقابات التي تجريها محاكم الحسابات
- II. متطلبات التوثيق الخاصة التي تملئها الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات
- III. المتطلبات الإضافية الخاصة بالتوثيق في الرقابة المالية ورقابة الالتزام
- IV. توثيق اكتشاف وقائع خاصة عند إجراء الرقابة
- V. توثيق رفع الأفعال ذات الطبيعة الخاصة إلى الإدارة العليا و/أو إحالتها على القضاء الجزري أو سلطات الوصاية

I. خصوصيات الرقابات التي تجريها محاكم الحسابات

تنقسم السلطة القضائية عادة في الأنظمة الفرنكوفونية إلى ثلاث القضاء العدلي والقضاء الإداري والقضاء المالي.

يختص القضاء العدلي في فض النزاعات بين الأفراد ومختلف شخصيات القانون الخاص، والقضاء الإداري في فض النزاعات بين الأفراد والدولة أو الإدارة، والنزاعات بين الإدارات نفسها. ويفرض القضاء المالي رقابة قضائية على التصرف (التسيير/التدبير) العمومي بهدف الحفاظ على المال العام وحمايته.

تمثل محاكم المحاسبات القضاء المالي التي تضمن الحفاظ على النظام العام المالي وتحصر على جودة التسيير العمومي.

تشكل الأجهزة العليا للرقابة ذات المهام القضائية نموذجا خاصا للأجهزة العليا للرقابة حيث تتميز عن غيرها بتحويلها المراقبة القضائية لشرعية الحسابات وأعمال التسيير التي يقوم بها المدبرون العموميون والمسؤولون الآخرون عن تدبير الأموال العمومية والأموال التي في حكمها.

كما أن هذه الأجهزة، بالإضافة على وظائف التدقيق والمراجعة الاعتيادية، تقوم بوظيفة عقابية إزاء المدبرين العموميين عند ارتكابهم لمخالفات تستوجب إثارة مسؤوليتهم أو عندما تتسبب المخالفات المرتكبة من طرفهم في إلحاق ضرر بجهاز عام¹.

وتروم هذه الوظيفة حماية التسيير الجيد للشأن العام، وكذا مصالح الجهاز موضوع المراقبة، وبالتبعية، مصالح السلطات العمومية والمواطن، من خلال الجبر الكلي أو الجزئي للضرر الذي قد يلحق جهازا عموميا. فالأحكام والقرارات التي تصدر عن الأجهزة ذات الطابع القضائي تتسم أولا بطابع وقائي حيث تساهم في حماية المال العام وإرساء الشفافية والنزاهة في مجال التدبير العمومي، وثانيا بطابع جزري يتجلى في جبر الضرر المالي عبر إثارة مسؤولية المدبرين العموميين (أداء

¹ تمارس هذه الوظيفة بناء على إحالات داخلية وبشكل مباشر عندما تكتشف الأجهزة أفعالا يعاقب عليها القانون بمناسبة الرقابات التي تجريها، أو بناء على إحالات خارجية عندما ترفع إليها قضايا في هذا الشأن من طرف جهات خارجية مؤهلة قانونا لذلك.

غرامة من ذمتهم المالية، إرجاع مبالغ النفقات غير الشرعية والمداخيل الضائعة أو مبالغ العجز المسجل في الصناديق والحسابات العمومية)².

وتتميز المراقبات القضائية التي تجريها الأجهزة ذات الطابع القضائي بأنها تجرى حصرا من لدن قضاة ووفق مساطر وإجراءات محددة بحكم القانون تحكم الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات.

مبدأ الانتوساي 50 ومبادئ المحاكمة العادلة:

- المبادئ العامة الخاصة بالأنشطة القضائية: الشروط المسبقة والإطار القانوني
 1. الأساس القانوني لنظام المسؤولية
 2. استقلالية أعضاء الجهاز الأعلى للرقابة المكلفين بأنشطة قضائية
 3. حرية الوصول إلى المعلومة
 4. فترة التقادم (السقوط بمرور الزمن)
 5. استئناف ونقض الأحكام (مبدأ التقاضي على درجتين)
 - المبادئ العامة الخاصة بالأنشطة القضائية: اللوائح الداخلية وتنظيم الجهاز الأعلى للرقابة
 1. الحق في محاكمة عادلة
 2. حيادية الحكم وأخذ القرار
 3. فعالية الاختصاص القضائي / الكفاءة القضائية
 4. مراكمة العقوبات لنفس المخالفة
 - المبادئ العامة الخاصة بالأنشطة القضائية: الإجراءات القضائية
 1. رقابة الجودة
 2. إصدار الأحكام في غضون فترة زمنية (آجال) معقولة
 3. التواصل مع الجمهور
- الشروط المسبقة والإطار القانوني
- 1: يجب أن يحدّد القانون نظام المسؤولية والعقاب المطبق على الأشخاص الخاضعين للمساءلة بموجب القانون أمام الأجهزة العليا للرقابة.

- 2: يجب أن يستفيد عضو (أو أعضاء) الجهاز الأعلى للرقابة المالية المعنيون بالأنشطة القضائية من الضمانات المنصوص عليها قانوناً، والتي تضمن صراحة استقلاليتهم إزاء السلطات العامة.
- 3: يجب أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة سلطات قانونية أو حقوق تضمن له الحصول على المعلومات.
- 4: لا يجوز ملاحقة أو معاقبة الوقائع غير الشرعية إلا في غضون فترة زمنية معقولة محددة من لحظة ارتكابها أو اكتشافها.
- 5: يجب أن يكون أي حكم صادر عن الجهاز الأعلى للرقابة قابلاً للاعتراض وإعادة النظر ويخضع للاستئناف أو النقض وفقاً للتشريعات الوطنية.

اللوائح الداخلية وتنظيم الجهاز الأعلى للرقابة

- 6: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من انتفاع الأشخاص المسؤولين أمامه بمحاكمة عادلة تضمنها الإجراءات القانونية.
- 7: يجب أن تضمن اللوائح التي تنظم الأنشطة القضائية للأجهزة العليا للرقابة حيادية عمليات إصدار الأحكام والإجراءات المترتبة عنها.
- 8: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من أن ممارسة الأنشطة القضائية تؤدي إلى إصدار حكم يتمّ تبليغه وتنفيذه. كما يجب أن يكون جزاء المسؤولية الشخصية لمن يتمّ مقاضاته جزاءً فاعلاً.
- 9: لا يمكن إدانة أي شخص مسؤول بموجب القانون وتسليط العديد من العقوبات من نفس الطبيعة التي يفرضها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بشأن نفس المخالفة. وكلّ شخص يخضع للمساءلة بموجب القانون لا يمكن أن تسلط عليه بخصوص نفس المخالفة عقوبات ذات طبيعة مختلفة يفرضها الجهاز الأعلى للرقابة والمحاكم الأخرى، إلا إذا سمح القانون بذلك.

الإجراءات القضائية

- 10: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة ضمان جودة الإجراءات القضائية من خلال رقابة جودة فعّالة ومنهجية.
- 11: يجب أن ينهي الجهاز الأعلى للرقابة الإجراءات القضائية في غضون فترة زمنية (أجال) معقولة.
- 12: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة التأكد من أن الأحكام يتمّ إصدارها علناً، كما هو الشأن بالنسبة إلى أي قرار قضائي، وذلك مع احترام الخصوصية والقيود المرتبطة بالسرية التي يفرضها القانون وبحمائية البيانات الشخصية.

محكمة المحاسبات التونسية كمثال:

تمّ إحداث المحكمة الإدارية ومحكمة المحاسبات بمقتضى الفصل 69 من دستور سنة 1959 الذي نصّ على أن:

"يتركب مجلس الدولة من هيئتين:

1- المحكمة الإدارية

2- دائرة المحاسبات

يضبط القانون تنظيم مجلس الدولة وهيئتيه، كما يحدّد مشمولات أنظاريها والإجراءات المتبعة لديها."

يتكون القضاء المالي من محكمة المحاسبات بمختلف هيئاتها.

الفصل 117 من دستور سنة 2014:

تختصّ محكمة المحاسبات بمراقبة حسن التصرف في المال العام، وفقا لمبادئ الشرعية والنجاعة والشفافية، وتقضي في حسابات المحاسبين العموميين، وتقيم طرق التصرف وتزجر الأخطاء المتعلقة به، وتساعد السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية على رقابة تنفيذ قوانين المالية وخلق الميزانية.

تعدّ محكمة المحاسبات تقريرا سنويا عاما تحيله إلى كل من رئيس الجمهورية، ورئيس مجلس نواب الشعب، ورئيس الحكومة، ورئيس المجلس الأعلى للقضاء، ويتم نشره. كما تعد محكمة المحاسبات عند الاقتضاء تقارير خصوصية يمكن نشرها.

يضبط القانون تنظيم محكمة المحاسبات، واختصاصاتها، والإجراءات المتبعة لديها، والنظام الأساسي الخاص بقضاتها.

اختصاص محكمة المحاسبات:

مرجع نظر قضائي:

- القضاء في حسابات المحاسبين العموميين (الرقابة القضائية).
- زجر أخطاء التصرف (المرتكبة من قبل المتصرفين العموميين)
- النظر في المخالفات ذات العلاقة بتمويل الحملات الانتخابية طبقا للقانون الانتخابي.
- التعهد والبتّ في الجانب المالي من النزاعات المحلية طبقا لأحكام مجلة الجماعات المحلية.

سلطة رقابة:

- رقابة ميدانية ورقابة مستندية على حسابات وتصرف الهياكل العمومية (وزارات - منشآت ومؤسسات عمومية بمختلف تسمياتها - جماعات محلية - هيئات دستورية مستقلة - الهيئات العمومية المستقلة - أحزاب وجمعيات - وعموما جميع الهياكل والجهات التي تمسك أو تتصرف بشكل مباشر أو غير مباشر في المال العام).

- مساعدة السلطة التشريعية والتنفيذية من خلال إصدار تقارير غلق الميزانية وتقييم البرامج والسياسات العمومية.

II. متطلبات التوثيق الخاصة التي تملئها الدعاوى والمتابعات أمام محاكم المحاسبات

بالنظر إلى وظائفها ومساطرها القضائية، يكتسي التوثيق بالأجهزة الرقابية ذات الطابع القضائي حساسية خاصة. فيجب عليها توثيق كل الإجراءات بصرامة ودقة وشمولية نظرا للأسباب التالية:

- احتمال إبطال المقررات القضائية الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة في حال عدم التقيد ببعض الالتزامات؛
- نشر بعض المقررات القضائية الذي يقتضي تحصينها بشكل قبلي من كل ما يطعن في الوقائع المادية والقانونية التي تنيرها؛
- احتمال تأثير المقررات القضائية التي يصدرها الجهاز الأعلى للرقابة على المسار المهني للأشخاص المتابعين، إذ قد تأخذ الهيئة المشغلة هذه العقوبة بعين الاعتبار في المراحل اللاحقة من مساره المهني؛
- ارتباط ثقة السلطات العمومية والمواطنين في موثوقية النظام المالي العمومي واستقامة الموظفين والأعوان العموميين بجودة المقررات القضائية للجهاز.

عطا على ما سلف، وبالإضافة إلى متطلبات التوثيق الناشئة عن ممارسة المهام غير القضائية (رقابة الأداء والتدقيق المالي..)، تجد الأجهزة العليا للرقابة ذات المهام القضائية نفسها، إذن، أمام إلزامية احترام العديد من متطلبات التوثيق الأخرى التي ترتبط بشكل وثيق بالمبادئ والمساطر والإجراءات التي تحكم ممارسة الاختصاصات القضائية من قبيل توثيق الإجراءات المثبتة لاحترام مبادئ المحاكمة العادلة وتبليغ وتنفيذ المقررات القضائية.

توثيق إجراءات مساطر المحاكمة

ينص المبدأ السادس لـ INTOSAI P50 على أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على ضمان محاكمة عادلة للأشخاص الخاضعين للمهام القضائية طبقا للمساطر القانونية. يترتب على هذا المبدأ أن الجهاز ملزم بإثبات احترامه لكل ما من شأنه أن يشكل ضمانا للمحاكمة العادلة بموجب القوانين الساري بها العمل. وعلى الخصوص يجب أن تتوفر لدى الجهاز سياسة لتوثيق الإجراءات المتعلقة بـ:

- تحديد قواعد الإثبات ونطاقها وتصنيف وسائلها؛
- الإخبار السريع والمفصل بطبيعة المؤاخذات المسجلة في حق المتابعين؛
- إجراءات التحقيق خصوصا الاستماع والخبرات وطلبات الاستفسار والحصول على المعلومات بشكل كتابي؛
- انصرام الوقت الكافي للاطلاع وتوفير الوسائل الضرورية لإعداد الدفاع لاسيما اطلاع المتابعين على جميع الوثائق والمعلومات المودعة من الأطراف المعنية والمعروضة على المحكمة؛
- علنية المحاكمة؛
- استناد العقوبات إلى أدلة إثبات وقرائن كافية خصوصا فيما تعلق بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام (التقيد باللوائح التنظيمية)؛
- استنفاد المسطرة القضائية داخل أجل معقول يحدّد سقفه الجهاز؛

- احترام المقتضيات المتعلقة بانعقاد وسير الجلسات ومسلسل التداول والحكم.

ينص المبدأ الثامن لـ INTOSAI P50 على أن ممارسة المهام القضائية تتجسد في إصدار مقررات قضائية يتم تبليغها وتنفيذها وذلك حتى تكون إثارة المسؤولية الشخصية للأشخاص الخاضعين فعلية. فعلى الجهاز الأعلى للرقابة تبليغ المقررات القضائية وفق مساطر محددة وتوثيق ذلك بشكل مناسب وفعال. وفي هذا الصدد، يجب أن تتوفر في الملفات المعروضة على الهيئات ما يفيد توصل الخاضعين لمساطر الجهاز بالملاحظات والمؤاخذات وقرارات المتابعة. كما يجب أن تتوفر في الملفات التي تتم أرشفتها ما يفيد تبليغ الأحكام المؤقتة والنهائية وتنفيذها.

III. المتطلبات الإضافية الخاصة بالتوثيق في الرقابة المالية ورقابة الالتزام

تحدّد معايير الانتوساي بعض المتطلبات الإضافية الخاصة بتوثيق الرقابة المالية ورقابة الالتزام في الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي.

ففي الرقابة المالية، ينص المعيار ISSA 2230 على أنه يجب على هذا النوع من الأجهزة أن تحدد قواعد الإثبات ونطاقها والعمليات وكذا المتطلبات الإضافية للاحتفاظ بالوثائق عند التدقيق والبت قضائيا في حسابات الأجهزة العمومية. كما ينص نفس المعيار على ضرورة تحديد الجهاز إجراءات ومساطر صارمة تصنف وسائل الإثبات.

أما في رقابة الالتزام، يخص المعيار ISSAI 4000 الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الاختصاص القضائي بالمتطلبات التالية:

- أن يجري قضاتها التحقيقات بشكل مكتوب عندما يقتضي القانون الوطني ذلك؛
- أن تجرى طلبات الاستفسار والحصول على المعلومات بشكل كتابي إذا نصّ القانون الوطني على ذلك؛
- أن يقوم المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة فيما يتعلق بالمسؤولية عن أفعال عدم الالتزام (التفيد باللوائح التنظيمية)؛
- أن يقوم القاضي/ المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسؤولية عن الأعمال غير القانونية (كالغش والاحتيال)؛
- أن يقوم القاضي المدقق في الجهاز ذي الطابع القضائي بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بفترة التقادم المنطبقة.

IV. توثيق اكتشاف وقائع خاصة عند إجراء الرقابة

يولي قضاة الأجهزة العليا للرقابة ذات الطابع القضائي الاهتمام اللازم لتوثيق الوقائع والأفعال التي تتجاوز طبيعة المراقبات التي يجرونها نظرا لما يترتب عنها من تبعات قانونية.

فعند اكتشافهم مخاطر للغش أو أفعالا قد تشكل مخالفات جنائية أو تأديبية أو عناصر تشكل تسييرا بحكم الواقع، يتعين على القضاة دراستها وتقييمها والشروع في توثيقها فورا وإعداد ملفات كاملة لها قصد عرضها على الهيئات التداولية في مشاريع التقارير.

وتتجلى بعض الممارسات الفضلى في هذا الميدان في ما يلي:

- توثيق اكتشاف الأفعال عن طريق إعداد محاضر أو مذكرات تفصيلية أو تقارير خاصة عند الاقتضاء (حسب الحالات) في الموضوع تبين بدقة على الخصوص:
 - الوقائع والمخالفات التي تكون قد ارتكبت؛
 - مراجع النصوص والمواد التي تمت مخالفتها؛
 - الأشخاص المتدخلين متابعتهم والإشارة إلى صفاتهم ووظائفهم؛
- تكوين ملفات خاصة تتضمن الوثائق المثبتة الضرورية المتعلقة بالمخالفات المحتملة والتي ستمكن لاحقا من فحص الأفعال والبت في تلك التي من شأنها أن تستوجب متابعات وكذلك تحديد الأشخاص المحتمل متابعتهم؛
- توثيق قرارات الهيئات التداولية بشأنها.

V. توثيق رفع الأفعال ذات الطبيعة الخاصة إلى الإدارة العليا و/أو إحالتها على القضاء الجزري أو سلطات الوصاية

في حالة اكتشاف وقائع قد تكون موضوع متابعات قضائية أو تأديبية إداريا، تقوم الأجهزة بإجراء الإحالات على الجهات المختصة طبقا للمساطر والمقتضيات القانونية المنصوص عليها. وفي هذا الصدد تحرص الأجهزة على التوثيق المناسب لـ:

- إحالات الحالات المستعجلة عند الاقتضاء على الإدارة العليا للجهاز (قبل عرض الوقائع على الهيئات) لاتخاذ المتعين؛
- المحاضر التفصيلية لقرارات الهيئات التداولية؛
- الإحالات الداخلية على النيابة العامة لدى الجهاز؛

توثيق الإرسالات (بمعية الملفات) إلى الأطراف المعنية وفقا للمقتضيات القانونية.

المراجع والمصادر:

- دستور الجمهورية التونسية لسنة 1959.
- دستور الجمهورية التونسية لسنة 2014.
- القانون عدد 68 لسنة 1968 المؤرخ في 8 مارس 1968 المتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات.
- القانون الأساسي عدد 41 لسنة 2019 المرخ في 30 أفريل 2019 المتعلق بمحكمة المحاسبات.
- مجلة المحاسبة العمومية.
- دليل توثيق إجراءات العمل الرقابي الخاص بالمنظمة العربية للأجهزة العلياء للرقابة المالية والمحاسبة.
- معايير الانتوساي ذات الصلة بالتوثيق الرقابي.

اللقاء العلمي حول توثيق العمل الرقابي وفقا لدليل الأرابوساي

قصة – لغز بوليسي

ذات ربيع من عام 2018 قررت عائلة "ستيوارت" المؤلفة من الأب "دجون" 58 سنة رجل أعمال يعمل في مجال تجارة الخشب والأم "جاكلين" 52 سنة وأبناؤهما الأربعة فيرونبيك وميكائيل وساندرا وألكس السفر إلى الولايات المتحدة الأمريكية لزيارة ابنهم الأكبر "دافيد" الذي يدرس الطب بالمرحلة الأخيرة بجامعة كاليفورنيا منذ ثلاث سنوات.

وقد تركت العائلة المنزل في عهدة معينتهم المنزلية "فيرونيكا" البالغة من العمر 35 سنة والتي تشتغل لديهم وتقيم معهم منذ تسع سنوات بعد أن أعلموها بأنهم سيتغيبون لمدة لا تقل عن الشهرين.

بيت عائلة ستيوارت الثرية كائن بحي "بورتبلو" بضاحية "نوتينغ هيل" وهي من الضواحي الراقية لمدينة الضباب لندن، وهو بيت فخم فسيح يتألف من ثلاثة طوابق مقام على مساحة 1600 متر مربع ويتوسط حديقة كبيرة غناء تضم المئات من الأشجار ونبات الزينة كان السيد "دجون ستيوارت" قد اشتراه سنة 2010.

وبعد أسبوع من غياب العائلة، استضافت "فيرونيكا" صديقها "ماثيو" للعشاء والسهر معها في بيت مستخدميهما، وكان ماثيو والذي يبلغ من العمر 39 سنة عاطلا عن العمل، منحرفا فظا عنيفا، من أصحاب السوابق العدلية ويهوى التسكع ومعاقرة الخمر وإضاعة الوقت فيما لا يعني.

وبعد تلك الليلة أصبح "ماثيو" يتردد بشكل يومي على بيت "ستيوارت" لملاقة صديقه "فيرونيكا" بعد أن أسالت مظاهر الثراء الواضح بذلك البيت لعابه. ثم شرع في إقناعها بسرقة بيت أسيادها حتى يتمكن من الزواج وتأمين مستقبلهما المزعوم.

ولم تطل محاولاته كثيرا حيث ضعفت "فيرونيكا" أمام المغريات واستسلمت لنزواتها وأوهامها. وفي أحد الأيام قامت "فيرونيكا" وفقا للخطة التي وضعها صديقها بالدخول إلى غرفة سيدها وسرقت ما طالته يداها من مجوهرات وأموال وأغراض ثمينة وسلمتها لصديقها. وللتضليل قامت ببعثة بعض الأثاث والملابس، ثم حطمت من الخارج زجاج الشرفة المطلة مباشرة على الحديقة قبالة السور والبوابة الخارجية للبيت، وبعدها قامت بالاتصال "بالسكوتلاند يار" مقر جهاز الشرطة البريطانية والتبليغ عن السرقة. وبمجرد حضور المحققين وكان عددهم 4 ودخولهم للغرفة وإجراء المعاينات الأولية بها، ألقوا القبض على الخادمة ووجهوا لها تهمة السرقة مباشرة ... (يتبع)

- السؤال: ما الذي جعل رجال الشرطة يوجهون الاتهام مباشرة إلى الخادمة؟ وكيف عرفوا أنها هي من ارتكب عملية السرقة؟

توثيق الإجراءات في رقابة الالتزام

اعداد : محمد راشد الشخاتره / ديوان المحاسبة الاردني

الاشراف : لجنة المعايير التابعة للأربوساي

المواضيع المطروحة :-

- التوثيق
- أهمية التوثيق
- الغرض من توثيق العمل الرقابي
- عناصر العمل الرقابي
- كيفية التوثيق
- دلائل مكونات أوراق العمل
- ملفات التوثيق الرئيسية والمتطلبات الوطنية
- التوثيق ضمن مراحل مهمة رقابة الالتزام
- مقترحات المشاركين

التوثيق في رقابة الالتزام (4000.89)

أشار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة/ معايير الالتزام : ينبغي على المدقق اعداد وثائق بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والادلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أهمية التوثيق

➤ يعتبر من أهم متطلبات جودة العمليات الرقابية :-

تمكن المدقق من مراجعة وفحص الوثائق التي تم إعدادها في مختلف مراحل العملية الرقابية للتأكد من تنفيذها وفقاً لمتطلبات المعايير.

➤ يعتبر من أهم أسس مصداقية ومهنية الأعمال الرقابية :-

يوفر أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

الغرض من توثيق العمل الرقابي (4000.90)

لتعزيز الشفافية بشأن العمل المنجز وتمكين المراقب المتمرس الذي ليس له صلة سابقة بالمهمة الرقابية من فهم المسائل الهامة التي تظهر خلال المهمة والاستنتاجات / الآراء.

عناصر توثيق الالتزام

- شرح موضوع الرقابة.
- تقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطتها والوثائق ذات الصلة .
- الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية المغطاة.
- طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة المنفذة ونطاقها ومداه.
- نتائج إجراءات الرقابة المنجزة وأدلة الاثبات التي تم الحصول عليها.
- تقييم أدلة الرقابة الداعمة للملاحظات والاستنتاجات والتوصيات.
- التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة للوصول للملاحظات.
- التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وردود فعل الجهات.
- المراجعات من قبل المشرفين واجراءات رقابة الجودة.

مكونات أوراق العمل

ينبغي ان تحتوي أوراق العمل على ما يلي :-

- اسم المهمة الرقابية
- العنوان
- الاحرف الأولى من اسم المراقب
- تاريخ الإنجاز
- رقم الصفحة والمرجع
- المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات
- إشارات مرجعية ثنائية الاتجاه

مواصفات أوراق العمل

ينبغي ان تكون أوراق العمل :-

- منظمة ومقروءة
- تشير الى البرنامج
- مفهومة بدون شرح اضافي

اوراق العمل المستخدمة في رقابة الالتزام

- توثيق مهمة الرقابة المحتملة (متطلب معيار 4000.64)
- متطلب معيار خطة عمل سنوية او متعددة السنوات (متطلب معيار 4000.64)
- مصفوفة كفاءة فريق الرقابة (متطلب معيار 4000.85)
- مصفوفة استراتيجية الرقابة (متطلب معيار 4000.137)
- فهم الجهة وبيئتها (متطلب معيار 4000.131)
- فهم الضوابط الداخلية والبيئة الرقابية (متطلب معيار 4000.131)
- تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط للرقابة (متطلب معيار 4000.225)
- سجل المخاطر (متطلب معيار 4000.5.2)
- ضبط الاهمية النسبية في مرحلة التخطيط (متطلب معيار 4000.125)
- خطة الرقابة (متطلب معيار 4000.225)
- اختبار فاعلية عمل الضوابط الرقابية (متطلب معيار 4000.144/149)
- تنفيذ اجراءات الرقابة الموضوعية (الجوهرية) (متطلب معيار 4000.144/149)
- استمارة نتائج اختبار الالتزام الجوهرية (متطلب معيار 4000.144/149)
- مصفوفة نتائج الرقابة (متطلب معيار 4000.179)

دلائل مكونات أوراق العمل

➤ **المصدر :** من أين حصل المراقب على دليل ورقة العمل؟ من قدمها للمراقب؟ أي دليل نظر إليه المراقب؟ أين الدليل وكيف يمكن للمراقب الحصول عليه مرة أخرى؟

➤ **الغرض :** ما السؤال الذي تسعى ورقة العمل هذه إلى الإجابة عليه؟ لماذا تم إنشاء ورقة العمل هذه، ولماذا تم إنجاز هذا العمل؟ ما الخطوة البرمجية التي سيتم تلبيتها؟

➤ **الإجراءات :** ماذا فعل المراقب بشأن ورقة العمل هذه؟ ما المنهجية التي استخدمها المراقب؟ ما الخطوات والإجراءات المفصلة التي قام بها المراقب؟

➤ **النتائج :** ماذا نتج عن الإجراءات؟ ما نتائج تطبيق المنهجيات؟ يجب أن يحتوي ذلك على نفس اللغة والإعادة بسهولة إلى عنصر الإجراء. هنا يحتاج المراقب إلى توفير تفاصيل كافية.

➤ **الاستنتاج :** ما إجابة الأسئلة المطروحة في الغرض؟ هل كانت خطوة البرنامج مرضية؟ ماذا فعل المراقب مع أي مشاكل ظهرت؟ هل قام المراقب بنقل المشاكل إلى صفحة الاستنتاج أو ورقة التصرف؟

تمرين

قامت مدرسة (XXX) الحكومية للتميز بتقديم منح دراسية بقيمة 80% من الرسوم الدراسية لسنة 2023 ضمن الشروط التالية :-

- ان يتم حصول الطالب على اكثر من 90% من مجموع علامة الاختبار

- يجب ان يحمل المتقدم الجنسية والرقم الوطني وان يقيم في نفس البلد .

تم اختيار 450 طالب ممن تنطبق عليهم شروط المنحة

لوجود اهتمام من قبل المواطنين في المنحة بالاضافة لتغطية الحدث من وسائل الاعلام المحلية ، فقد تم تكليف (AM) من مدققي ديوان المحاسبة لتدقيق العملية ضمن خطة التدقيق الالتزام

المطلوب :- اعداد ورقة عمل تتضمن المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات لحفظها ضمن أوراق العمل الخاصة بالمهمة الرقابية

الملفات الرئيسية للتوثيق

الملفات الرئيسية التي يجب إعدادها وحفظ كافة الوثائق المتعلقة بها هما الملف الجاري والملف الدائم ويتم تصنيف الوثائق كما يلي:-

مرحلة التدقيق	ملف التوثيق
مرحلة التخطيط	الملف الجاري
مرحلة التنفيذ	الملف الجاري
مرحلة التقييم	الملف الجاري
مرحلة التقرير	الملف الجاري ويتم نقلها إلى الملف الدائم

متطلبات وطنية للاحتفاظ بالوثائق

➤ قد تطبق بعض الأجهزة العليا للرقابة سياسات وإجراءات تتماشى مع قوانينها ومعايير الرقابة في سبيل الحفاظ على وثائق عملها وتكفل سياسات الحفاظ على الوثائق إمكانية استخدام السجلات ذات الصلة لعدد معين من السنوات بعد عملية الرقابة

وعادة ما توضح هذه السياسات والإجراءات ما يلي :-

- المستندات المغطاة في نطاقها
- الشكل الذي يتم به الاحتفاظ بالمستندات/وأرشفتها
- الفترة التي يتم فيها الحفاظ على المستندات
- كيفية الوصول إلى هذه المستندات عند الحاجة إليها

➤ يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يدرس سياسات وإجراءات الاحتفاظ بالوثائق وعليه أن يقيم إذا كانت كافية أم لا ، وفي حالة عدم ملائمة هذه السياسات أو الإجراءات، فيجوز للجهاز الأعلى للرقابة النظر في تعزيز سياساته وإجراءاته مع وجود متطلبات كافية للاحتفاظ بالوثائق الرقابية.

توثيق مرحلة ما قبل التخطيط

يتم إعداد وحفظ الوثائق التالية في الملف الرقابي وهي:

- **مذكرة التفاهم:** وهي وثيقة موجهة للجهة الخاضعة للرقابة من قبل فريق التدقيق .
- **الالتزام بمدونة السلوك الأخلاقي:** وثيقة تبين مدى التزام فريق المهمة الرقابية بمدونة قواعد السلوك المهني.
- **الالتزام بالاطلاع على ملفات التدقيق السابقة:** وثيقة تتضمن التزام فريق المهمة الرقابية بالاطلاع على الملفات الدائمة المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة والتي تم اعدادها في إطار مهام التدقيق في السنوات السابقة.

اهمية توثيق الخطة الرقابية

➤ **تعد أهم مرحلة من مراحل التدقيق ومن متطلبات المعايير الدولية:-**

دون التخطيط الملائم ستزيد المخاطر التي ستجعل التدقيق غير ملتزم بالمعايير ولن يقدم الكمية الكافية والمناسبة من الأدلة التي تدعم الرأي المهني، وسيكون التدقيق غير فعال ومكلف.

➤ **عملية توثيق خطة التدقيق تعتبر كسجل للأداء الفعال لإجراءات التدقيق :-**

بحيث يمكن مراجعة الخطة واعتمادها، كما يشمل توثيق الخطة أية تغيرات هامة في استراتيجية التدقيق الشاملة وفي خطة التدقيق المفصلة وأسباب التغيرات الهامة واستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي نجمت عن هذه التغيرات.

توثيق مرحلة التخطيط

- السند القانوني للتدقيق
- هدف ونطاق التدقيق
- استراتيجية التدقيق
- توثيق نهج التدقيق المقترح.
- برامج التدقيق التفصيلية بإجراءات التدقيق المطلوب تنفيذها
- الجدول الزمني لإنجاز أعمال التدقيق وإصدار التقرير.
- كافة الملحقات المتعلقة بعملية التخطيط .
- يتم تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ، ومخاطر الاحتيال / الغش عبر مسار عملية التخطيط
- يتم توثيق نتائج التقييم وفق نماذج معدة لهذه الغاية
- إجراءات رقابة الجودة الشاملة

وثيقة استراتيجية الرقابة الشاملة

الاستراتيجية الرقابة :- هي الأساس لتحديد إن كان بالإمكان إجراء الرقابة، وتصف الإستراتيجية ما سيتم القيام به، في حين تصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك.

يتولى فريق المهمة الرقابية توثيق وصف او سرد ما يلي :-

- هدف وموضوع والنطاق والمعايير الرقابة وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات وتفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.
- نوع المهمة (مهمة تصديق أو مهمة تقارير مباشرة).
- مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره (تأكيد معقول او محدود)
- توزيع العمل على فريق المهمة الرقابية، بما في ذلك أية حاجة للخبراء.
- التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة أو المكلفين بالحوكمة
- التقرير والجهة التي سيتم رفع لها التقرير. والموعد المحدد.
- الجهات المشمولة بعملية الرقابة.
- تقييم الأهمية النسبية.

مثال على وثيقة الاستراتيجية الشاملة

استراتيجية التدقيق الشاملة

الجهة:	دائرة XXXXX	رقم الورقة :- أ 100
خطوة التدقيق:	الخطوة 8 – إعداد استراتيجية التدقيق الشاملة	
فترة التقرير المدققة:	2021	
الهدف	لتعيين نطاق التدقيق وتوقيتته واتجاهه وتحديد المادية الكلية ومادية الأداء والمستوى عديم الأهمية للالتزام والجدول الزمني لإنجاز المهمة .	
استراتيجية التدقيق الشاملة		
الجهة الخاضعة للرقابة:	دائرة XXXXXXX	
نهاية الفترة:	31/12/2021	
محاضرة من قبل:	السيد MS	
الرتبة:	رئيس تدقيق	
الوظيفة:	رئيس الفريق	
التاريخ:	09/08/2022	

• مكونات استراتيجية التدقيق الشاملة :-	
<p>تم استخدام نهج التدقيق المبني على المخاطر وذلك من خلال</p> <p>أ- كما تم الإطلاع على تقرير التدقيق للفترات السابقة حيث تم تنظيم اجتماع مع الزملاء الذين قاموا بتدقيق حسابات XXXX لسنة 2019 و 2020 وتم الإطلاع على الأخطاء (المخالفات).</p> <p>ب- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى XXXX حيث تم استهداف مجموعة من العمليات داخل هذه الأنظمة وتم تقييمها حسب نماذج معتمدة التي تم اعدادها بالرجوع إلى الأنظمة والتعليمات الصادرة من وزارة YYY والتي تنظم طبيعة عمل الدائرة وتم ربطها بالهيكل التنظيمي ونظام التنظيم الإداري , كما تم القيام بإجراء التحليل الأفقي والعمودي بينود الموازنة وتحديد الإنحرافات بمقارنة الحسابات الفترة المالية مع حسابات الفترة السابقة ووزن</p>	<p>1- تحديد خصائص المهمة الرقابية التي يحددها نطاقها :</p> <p>❖ النقاط المطلوبة:</p> <p>نهج التدقيق (آلية التدقيق وأسلوب التدقيق):</p> <p>- تغطية التدقيق المتوقعة، بما في ذلك عدد ومواقع المكونات التي سيتم تضمينها ؛</p> <p>- إطار التقرير المالي الذي تم على أساسه إعداد المعلومات المالية المراد</p>

توثيق فهم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة

- تأسيس الجهة الخاضعة للرقابة وطبيعة عملها
- مصادر تمويل الجهة الخاضعة للرقابة والتشريعات.
- الهيكل التنظيمي للجهة الخاضعة للرقابة
- الخطة الإستراتيجية للجهة الخاضعة للرقابة
- الشخص المسؤول عن حسابات الجهة الخاضعة للرقابة
- التشريعات الأساسية المنظمة لعمل الجهة الخاضعة للرقابة
- توثيق ملخصات مالية تتعلق بالموازنات، والبيانات المالية، توثيق مستويات الأهمية النسبية لتكون الأساس لتخطيط الرقابة
- توثيق التهديدات التي تؤثر على وضع الجهة الخاضعة للرقابة
- توثيق متطلبات الحاكمة المؤسسية
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

توثيق مرحلة التنفيذ

- الإجراءات المنفذة للحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة لصياغة استنتاج بمستوى التأكيد .
- تحديد مستوى التأكيد المطلوب
- طبيعة ومصدر ادلة الاثبات الضرورية.
- كفاية وملائمة الادلة الاثبات لصياغة استنتاج
 - كفاية الادلة : مقياس لكمية الادلة
 - ملائمة الأدلة : مقياس لجودة الادلة
- اختيار المدقق المعالجات المناسبة للمخاطر
- ينبغي ان يستخدم المدقق عينات الرقابة
- تنويه :- تستمر عملية جمع الادلة حتى يثق المدقق بوجود ادلة كافية وملائمة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه ولدعم استنتاجات المدقق او رأيه .

توثيق طرق جمع الادلة

يمكن للمدقق ان يجمع الادلة باحد بالطرق التالية :-

- الملاحظة
- الفحص
- طلب المعلومات (الاستفسار)
- الاقراءات (المصدقة) الخارجية
- اعادة الاداء
- اعادة الاحتساب
- الاختبارات المعمقة
- اختبار ضوابط الرقابة الاساسية
- الاجراءات التحليلية

توثيق مرحلة تقييم الادلة وصياغة الاستنتاجات

ينبغي ان يقارن المدقق ادلة الاثبات التي حصل عليها وعليه القيام بتوثيق ما يلي :-

- تقييم الادلة التي جمعها واراها الجهات باستخدام الحكم / التقدير والشك المهني
- تقييم كافية الادلة وملاءمتها لصياغة استنتاج
- مدى صلة الادلة بالملاحظات الرقابية للوصول الى نظرة موضوعية ومتوازنة
- تقييم نطاق العمل المنفذ (كافي/غير كافي) لصياغة الاستنتاج أو اجراء المزيد من الاجراءات او تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق
- الاهمية النسبية للملاحظات التي تم الوقوف عليها
- ان ياخذ بعين الاعتبار الضوء المسلط على البرامج وحساسيتها

توثيق مرحلة إعداد التقارير

➤ توثيق طبيعة التقرير:

يعد التقرير احد الاجزاء الرئيسية للرقابة ففي مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة يجب ان تكون النتائج واضحة بشكل كافي ويجب على المدقق اعداد تقرير مكتوب فيه ملاحظات الرقابة ويتم اعداد تقرير بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد.

➤ صيغة الاستنتاج في تقرير الرقابة:

ينبغي على المدقق ان يبلغ عن الاستنتاج في تقرير الرقابة ويمكن ان يعبر عن الاستنتاج إما كراي او كخلاصة او كاجابة عن اسئلة رقابة محددة او كتوصيات .

➤ انواع الراي :-

- الراي غير المعدل.

- الراي المعدل :-

الراي المتحفظ

الراي المعاكس (المخالف)

حجب (الامتناع عن ابداء) الراي

تمرين

تم تكليف المدقق ZD من ديوان المحاسبة بالتدقيق على مؤسسة (Y) الحكومية وتم الطلب منه القيام بإنشاء ملف دائم وملف جاري لغايات تصنيف الوثائق واوراق العمل الخاصة بالمؤسسة حيث تضمنت الوثائق ما يلي:-

القوانين والأنظمة الخاصة بالمؤسسة ، الهيكل التنظيمي ، البيانات المالية للسنة الحالية ، مصفوفة كفاءة فريق التدقيق ، نتائج المهمة الرقابية ، أوراق تنفيذ المهام الرقابية ، كشف بأسماء اعضاء مجلس الإدارة ، المفوضين بالتوقيع على الأمور المالية ، أسماء المدراء التنفيذيين ، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، خطة الرقابة للسنة الحالية ، كشف العينات التدقيق ، محضر مناقشة الملاحظات التدقيق ، ردود الجهة على الملاحظات ، الراي (التقرير النهائي) ، وثيقة استراتيجية الرقابة الشاملة ، موازنة السنة الحالية ، موازنة السنة السابقة ، وثائق المصدقات الخارجية ، أوراق عمل الاهمية النسبية .

المطلوب : تصنيف الوثائق أعلاه على الملف الدائم والملف الجاري ؟

توثيق إجراءات المتابعة وحفظ الموضوع

يجب على المدقق ان يقرر متابعة الاراء ويتمثل ذلك بقيامه بما يلي :

- المتابعة الخطية للمسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة والتدابير التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة للتصويب
- اعداد تقرير اضافي في حال تبين ان التدابير المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة للتصويب غير كافية
- متابعة الاجراءات التصحيحية بشكل مستمر.
- تقييم الاجراءات التصحيحية ومدى تصويب الملاحظات
- متابعة حالات عدم الالتزام المبلغ عنها سابقا
- حفظ الموضوع في حال تم تصويب جميع الملاحظات
- تدوين الملاحظات واعتبارها جزء من المخاطر المحتملة

مقترحات المشاركين

تم بحمد الله
لكم التوفيق والنجاح

ملحق (1) ورقة عمل مكونات أوراق العمل (المصدر و...)

المصدر

الغرض

الإجراء

النتائج

الاستنتاج

الجلسة 1-2 توثيق الاجراءات في رقابة الالتزام

عناصر الجلسة

1. التوثيق
2. أهمية التوثيق
3. الغرض من توثيق العمل الرقابي
4. عناصر العمل الرقابي
5. كيفية التوثيق
6. دلائل مكونات أوراق العمل
7. ملفات التوثيق الرئيسية والمتطلبات الوطنية

هدف الجلسة

تمكين المشاركين من التعرف على العناصر الرئيسية لتوثيق الإجراءات في رقابة الالتزام ، والتطبيقات والامثلة المتعلقة بها، والمساعدة في تنفيذ عملية اعداد أوراق عمل لرقابة الالتزام.

الجزء الأول: هدف توثيق الإجراءات في رقابة الالتزام

ينبغي على المدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويجري لها تحديداً طيلة عملية الرقابة، واتمام توثيق أدلة الاثبات الداعمة للملاحظات قبل إصدار دليل الرقابة.

وان الغاية من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية بشأن العمل المنجز لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم المسائل الهامة التي تظهر خلال المهمة الرقابية والاستنتاجات / الآراء،

وتتضمن وثائق الرقابة ما يلي:

شرح لموضوع الرقابة.

تقييم المخاطر وخطة واستراتيجية الرقابة والوثائق المرتبطة بها.

الطرق المطبقة والفترة الرقابية المغطاة.

طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة المنفذة ونطاقها ومداه.

نتائج إجراءات الرقابة المنجزة، وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

تقييم أدلة الرقابة الداعمة للملاحظات والاستنتاجات والآراء والتوصيات.

الاحكام/التقديرات التي تم إجراؤها خلال مسار الرقابة للوصول للاستنتاجات.

أعمال التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وردود فعل هذه الأخيرة.

المراجعات من قبل المشرفين وضمانات رقابة الجودة.

ينبغي أن يكون التوثيق كافياً لبيان كيف حدد المدقق هدف الرقابة وموضوعها، والمعايير والنطاق، فضلاً عن بيان أسباب اختيار منهج تدقيق معين، ولهذا الغرض ينبغي تنظيم الوثائق بما يمكن من تقييم صلة ارتباط واضحة بين الملاحظات وأدلة الإثبات الداعمة لها، كما ينبغي أيضاً أن يضع المدقق إجراءات مناسبة للحفاظ على سرية وسلامة وثائق الرقابة، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والتنظيمية والإدارية، والمتطلبات المهنية لحفظ السجلات والملفات وللقيام بأعمال المتابعة لعملية الرقابة.

إن الغرض من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية في العمل المنجز وتمكين مراقب متمرس ليس له صلة سابقة بالمهمة الرقابية لفهم المسائل المهمة التي تنشأ أثناء الرقابة والاستنتاجات والآراء التي وصل إليها بشأنها، والتقديرات المهنية.

المهمة المتخذة للوصول إلى هذه الاستنتاجات/الآراء. ويشمل التوثيق حسب الاقتضاء الآتي:

(أ) شرح موضوع الرقابة.

(ب) تقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطتها والوثائق ذات الصلة.

(ج) الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية التي تغطيها الرقابة.

(د) طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة وتوقيتها ومداه.

(هـ) نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.

(و) تقييم الدليل الرقابي المكون للنتائج والاستنتاجات والآراء والتوصيات.

(ز) التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها.

(ح) التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبها

(ط) المراجعات الإشرافية والإجراءات الوقائية المتخذة لرقابة الجودة.

ينبغي أن يكون التوثيق كافياً لتوضيح كيفية التي يحدد بها المراقب هدف الرقابة، وموضوع الرقابة، والمعايير والنطاق، بالإضافة إلى أسباب اختيار طريقة بعينها في التحليل. ولهذا الغرض، ينبغي تنظيم التوثيق لتوفير ربط واضح ومباشر بين النتائج والأدلة التي تدعم تلك النتائج.

فيما يتعلق بشكل خاص بمرحلة التخطيط للرقابة، يجب أن تحتوي الوثائق التي يحتفظ بها المراقب على:

(أ) المعلومات اللازمة لفهم الجهة التي يتم رقابتها وبيئتها مما يمكن من تقييم المخاطر.

(ب) تقييم الأهمية النسبية لموضوع الرقابة.

(ج) تحديد المصادر المحتملة للأدلة.

يحتاج المراقب إلى اعتماد إجراءات مناسبة للحفاظ على السرية والحفظ الآمن لوثائق الرقابة، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية احتياجات المتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية للاحتفاظ بالسجلات ولتمكين إجراء أنشطة متابعة الرقابة. يعد توثيق القرارات الرئيسية التي تم اتخاذها أمراً ضرورياً لإثبات استقلالية ونزاهة المراقب في تحليله. ويتطلب وجود قضايا حساسة توثيق الحقائق ذات الصلة التي يعتبرها المراقب في اختيار مسار عمل معين أو في اتخاذ قرار معين. وبهذه الطريقة

نظرة على الجوانب المختلفة للتوثيق وأوراق العمل كما يلي:

• الغرض من التوثيق

• عناصر التوثيق

التوثيق الكاف

توثيق القرارات الرئيسية التي تم اتخاذها

• تنظيم توثيق عملية الرقابة

• التوثيق في مرحلة تخطيط الرقابة

• الحفاظ على السرية

تُوضح جميع هذه الجوانب في الأقسام التالية من هذا الفصل.

الغرض من التوثيق وأوراق العمل

أوراق العمل الواضحة جزءاً أساسياً من الرقابة وتشكل عنصراً هاماً من عناصر جودة الرقابة. ووفقاً للمعايير الدولية للأجهزة للرقابة المالية والمحاسبة، فإن الغرض من التوثيق هو تعزيز شفافية العمل المنجز، وتمكين مراقب متمرس ليس لديه صلة سابقة تعد الرقابية لفهم الأمور الناشئة عن الرقابة. مما يسهل المهام الرقابية المهمة

تساهم عملية إعداد توثيق الرقابة ومراجعتها في جودة الرقابة. يساعد توثيق الرقابة على:

• تقديم الدعم لتقرير المراقبين.

• مساعدة المراقبين في إجراء المهمة الرقابية والإشراف عليها.

• السماح بمراجعة جودة الرقابة.

تسهل أوراق العمل السليمة عملية المراجعة

يعتبر المراقبون أن المشرفين والمديرين ومراجعي جودة الرقابة والمراجعين النظراء هم المستخدمين الرئيسيين لأوراق العمل. وبالنظر إلى وجهة نظر المستخدم، يحتاج المراقب إلى التفكير فيما يريد المراجعون رؤيته والقواعد التي يريدون

اتباعها. وبالنسبة لرقابة الالتزام، يكون المقياس المرجعي هو المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000 ومتطلباتها هي تلك المذكورة أعلاه. فإذا لم يتم ذلك بشكل صحيح، فستكون مراجعة ورقة العمل أمراً صعباً بالنسبة للمراجع. وبصفتنا مراقبين، فإن مهمتنا هي جعل هذه المهمة سهلة قدر الإمكان للمشرف أو للمراجع.

يلزم المعيار المراقبين بإنشاء توثيق لعملية الرقابة يمكن أي "مراقب متمرس" من متابعة المهمة. والمقصود من المراقب المتمرس أي فرد (سواء كان يعمل داخل أو خارج المنظمة الرقابية) ذي كفاءات ومهارات تمكنه من إجراء المهمة الرقابية. وتشمل هذه الكفاءات والمهارات فهم

• المهمات الرقابية.

• المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

• الموضوع المتعلق بتحقيق أهداف الرقابة.

• القضايا المتعلقة ببيئة الجهة محل الرقابة.

تساعد عملية التوثيق الدقيقة مراجعي العمل الرقابي على فهم العمل المنجز وكيفية إنجازه وأسباب إنجازه. لذا يحتاج المراقبون إلى إجراء عملية توثيق دقيقة في كافة مراحل الرقابة.

بشكل عام، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة وضع مجموعة موحدة من أوراق العمل والتأكد بشكل يجعلها متوافقة ومرضية للمشرف كما يجب على المشرفين والمديرين توضيح ما يريدون من فرق الرقابة. وفي حالة تحديد التوقعات وكانت واضحة لجميع الأطراف فلن يواجه المراقبون والمراجعون صعوبة في ذلك.

عناصر التوثيق

يشمل التوثيق حسب الاقتضاء الآتي:

• شرح موضوع الرقابة.

• تقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطتها والوثائق ذات الصلة.

• الأساليب المطبقة والنطاق والمدة الزمنية التي تغطيها الرقابة.

• طبيعة إجراءات الرقابة المطبقة وتوقيتها ومدتها.

• نتائج إجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.

• تقييم الدليل الرقابي المكون للنتائج والاستنتاجات والآراء والتوصيات.

• التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها.

• التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبيها

• المراجعات الإشرافية وغيرها من ضمانات رقابة الجودة المنفذة.

وقد تشتمل وثائق الأدلة المتعلقة بعدم التزام الهيئات المؤكد أو المشتبه به على سبيل المثال:

• نسخ من السجلات أو الوثائق.

- محاضر الاجتماعات التي أجريت مع الإدارة والأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرار أو الأطراف الأخرى داخل الجهة أو خارجها.

ويحتاج المراقبون إلى توثيق إجراءات الرقابة المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بمعايير رقابة الالتزام المستخدمة في عملية الرقابة. كما يُعد المراقبون الوثائق التي توضح تنفيذ العمل على أرض الواقع مع المحافظة عليها ولكي يتمكن المراقبون من تحديد طبيعة توثيق عملية رقابة التزام نموذجية ومدى هذا التوثيق، ينبغي اعتبار ما يلي:

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

وينبغي أن تشمل الوثائق على تفاصيل كافية كي تمكن المراقب المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم العلاقة بين كل من موضوع الرقابة، والمعايير، ونطاق الرقابة، وتقييم المخاطر، وإستراتيجية الرقابة، وخطة الرقابة، وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات المراقب أو رأيه، والحجج التي تستند

عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة.

كيفية التوثيق: مكونات أوراق العمل

بناءً على المعايير وأفضل الممارسات، فيما يلي بعض المكونات الشائعة لأوراق العمل التي تتبعها معظم عمليات التوثيق الرقابية ينبغي أن تحتوي أوراق العمل على:

- اسم المهمة الرقابية
- العنوان
- الأحرف الأولى من اسم المراقب
- تاريخ الإنجاز
- رقم الصفحة والمرجع
- المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات
- إشارات مرجعية ثنائية الاتجاه

ينبغي أن تكون أوراق العمل:

- منظمة ومقروءة
- تشير إلى البرنامج
- مفهومة بدون شرح إضافي
- التحقق من الحسابات المهمة
- تضمين الوثائق الأصلية حسب الضرورة
- ولتوضح هذه المتطلبات بصورة أكثر تعمقاً أدناه:
- تحمل ورقة العمل العنوان وتوقيع وتاريخ
- تحتوي كل ورقة عمل على الآتي:
- اسم المهمة الرقابية
- عنوان مميز لورقة العمل
- الأحرف الأولى من اسم المراقب
- تاريخ الإنجاز
- رقم الصفحة والمرجع

المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات

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

المصدر: من أين حصل المراقب على دليل ورقة العمل؟ من قدمها للمراقب؟ أي دليل نظر إليه المراقب؟ أين الدليل وكيف يمكن للمراقب الحصول عليه مرة أخرى؟

الغرض: ما السؤال الذي تسعى ورقة العمل هذه إلى الإجابة عليه؟ لماذا تم إنشاء ورقة العمل هذه، ولماذا تم إنجاز هذا العمل؟ ما الخطوة البرمجية التي سيتم تليتها؟

الإجراءات: ماذا فعل المراقب بشأن ورقة العمل هذه؟ ما المنهجية التي استخدمها المراقب؟ ما الخطوات والإجراءات المفصلة التي قام بها المراقب؟

النتائج: ماذا نتج عن الإجراءات؟ ما نتائج تطبيق المنهجيات؟ يجب أن يحتوي ذلك على نفس اللغة والإعادة بسهولة إلى عنصر الإجراء. هنا يحتاج المراقب إلى توفير تفاصيل كافية.

تنظيم توثيق أوراق العمل

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يجب تنظيم عملية التوثيق من أجل توفير صلة واضحة ومباشرة بين النتائج والأدلة التي تدعمها. يمكن تنظيم أوراق العمل بعدة طرق مختلفة. إن المراقب هو الذي يحدد كيفية

القيام بذلك، أحياناً مع النظام أو الممارسات الموجودة في الجهاز الأعلى للرقابة. قد يكون لدى المراقب العديد من أوراق العمل التي تدعم الرقابة، ولكن لكي تكون مفهومة لاي طرف خارجي، يجب أن تكون واضحة ومنظمة. يسهل استخدام مذكرة الخلاصة هذه العملية.

يتطلب المعيار أن يوثق المراقب في مذكرات الخلاصة بعدد لا بأس به من المحتويات المطلوبة من أوراق العمل.

في أوراق العمل:

- الهدف والنطاق والمنهجية:
- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها
- الدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه ومصدره والاستنتاجات التي تم التوصل إليها
- دعم التقديرات والنتائج والاستنتاجات والتوصيات المهمة
- دليل المراجعة الإشرافية

لا تعد المعايير واضحة بشأن الحفاظ على مذكرة الخلاصة. ولكن من الأفضل الحصول عليها من أجل وظائف المراقبين والمراجعين. حيث يمكن للمراقبين استخدام مذكرة الخلاصة للقيام بأغلبية هذا العمل. كما يمكن للمراقبين الاهتمام فقط بجزء من هذه المتطلبات في أوراق العمل التفصيلية الداعمة، وغالباً ما يكون من الصعب للغاية فهم ما يفكر فيه المراقب وتتبع طريقة تفكيره أثناء الرقابة بمجرد النظر في مجموعة من أوراق العمل. فقد يستغرق الامر ساعات للتعرف على الغرض العام من أوراق العمل. وهناك مبدآن من المبادئ التوجيهية البسيطة لمراجعة

ورقة العمل يجعلان المهمة عملية سهلة:

- التحقق من المفاهيم قبل الإجراءات.
- مراجعة أوراق العمل التي تبدأ في أعلى التسلسل الهرمي لورقة العمل.

التحقق من المفاهيم قبل الإجراءات

إذاً كيف يمكن التحقق من المفهوم الكامن وراء ورقة العمل؟ إذا استخدم فريق الرقابة عناصر ورقة العمل (المصدر والغرض والإجراءات والنتائج والاستنتاجات) في ورقة العمل، فيجب أن يقرأ المراجع ذلك أولاً، وأن يولي اهتماماً كبيراً لغرض ورقة العمل وينبغي أن يتوافق الغرض مع خطوة برنامج الرقابة وأنه من المهم تتبع التسلسل الهرمي لأوراق العمل. فإذا كان الجزء العلوي من التسلسل الهرمي يعمل بشكل جيد ويمكن فهمه، في هذه الحالة فقط يمكن للمراجع البحث في أوراق العمل من أسفل التسلسل الهرمي. مما يوفر الوقت والجهد.

يعد التسلسل الهرمي لأوراق العمل هو كما يلي:

- هدف الرقابة
- برنامج الرقابة
- مذكرة الخلاصة
- أوراق العمل المفصلة

يجب أن ينظر المراجع إلى هدف الرقابة أولاً. فإذا كان هدف الرقابة خاطئاً، فيمكنها التوقف عند هذا الحد. ويمكنها إعادة أوراق العمل إلى المراقب ويطلب منها العمل على الهدف وتغيير أوراق العمل وفقاً لذلك ، رضاء المراجع عن هدف الرقابة، يمكن له أن يراجع إما مذكرة الخلاصة أو برنامج الرقابة. ونظراً لان بعض المراقبين ال مذكرات خالصة، فقد يتعين عليه النظر في البرنامج. أو قد يضطر إلى الاطلاع على برنامج الرقابة إذا لم تكن مذكرة الخلاصة بمجرد ينشئون مفيدة إذا رأى أحد المراجعين أن البرنامج غير مترابط ولا يساعد على تحقيق هدف الرقابة، فيمكنه إيقاف مراجعة أوراق العمل مرة أخرى وإعادتها إلى المراقب ولا يوجد هناك سبب لمواصلة العملية حتى تتم إعادة صياغة البرنامج على افتراض أن برنامج الرقابة الخاص بالمراقب ومذكرة الخلاصة جيدان، يمكن للمراجع الانتقال إلى أوراق العمل الداعمة التفصيلية وينبغي أن تستوفي أوراق العمل هذه خطوات برنامج الرقابة.

الاحتفاظ بالوثائق

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

- المستندات المغطاة في نطاقها
- الشكل الذي يتم به الاحتفاظ بالمستندات/وأرشفتها
- الفترة التي يتم فيها الحفاظ على المستندات
- كيفية الوصول إلى هذه المستندات عند الحاجة إليها

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يرى ما إذا كان لديه سياسات وإجراءات للاحتفاظ بالوثائق، وإذا كان الأمر كذلك، فعليه أن يرى ما إذا كانت كافية أم ال. وفي حالة عدم ملائمة هذه السياسات أو الإجراءات، فيجوز للجهاز الأعلى للرقابة النظر في تعزيز سياساته وإجراءاته مع وجود متطلبات كافية للاحتفاظ بالوثائق الرقابية وقد يرجع السبب في وضع هذه المتطلبات إلى الأهمية التاريخية لأنواع محددة من الوثائق والتي قد تتطلب على سبيل المثال الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى في المحفوظات الوطنية للبلاد. وقد توجد متطلبات إضافية متعلقة بتصنيفات الأمن القومي تتضمن كيفية تخزين الوثائق.

الملفات الرئيسية

الملفات الرئيسية التي يجب إعدادها وحفظ كافة الوثائق المتعلقة بها من خلال تنفيذ كل مرحلة من مراحل المهمة رقابية:-

مرحلة التخطيط الملف الجاري

مرحلة التنفيذ الملف الجاري

مرحلة التقييم الملف الجاري

مرحلة التقرير الملف الجاري

ويتم نقلها إلى الملف الدائم

ما تلتزم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتوثيقه

يشرح المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 4000 ذلك كالاتي:

أن يحاول مراقبو القطاع العام الاطلاع على التشريعات القابلة للتطبيق فيها يخص الحفاظ على الوثائق.

الجلسة 2-2 توثيق الاجراءات في رقابة الالتزام

عناصر الجلسة

1. توثيق مرحلة ما قبل التخطيط
2. توثيق مرحلة التخطيط
3. توثيق مرحلة التنفيذ
4. توثيق مرحلة تقييم الأدلة وصياغة المقترحات
5. توثيق مرحلة اعداد التقارير
6. توثيق مرحلة المتابعة وحفظ الموضوع

هدف الجلسة

تمكين المشاركين من التعرف على العناصر الرئيسية لتوثيق الإجراءات في رقابة الالتزام ، والتطبيقات والامثلة المتعلقة بها، والمساعدة في تنفيذ عملية اعداد أوراق عمل لرقابة الالتزام.

الجزء الثاني: الية توثيق الإجراءات رقابة الالتزام ضمن مراحل الرقابة

أولاً: المرحلة السابقة لعملية الرقابة

عند تحديد موضوع الرقابة المقرر قياسه وتقييمه، ومعايير الرقابة ذات الصلة والتي تستمد من التشريعات الأساسية الموضوعية من قبل صناع القانون (قواعد ولوائح، معاهدات واتفاقيات، مدونة السلوك المهني)، فإنه يتم إعداد وحفظ الوثائق التالية في الملف الرقابي وهي:

مذكرة التفاهم: وهي وثيقة موجهة للجهة الخاضعة للرقابة وتحتوي على بيانات متعلقة بطبيعة ونطاق مهمة التدقيق ونهج التدقيق والإطار الزمني وشكل التقرير، كما تحدد مسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة فيما يخص توفير البيانات اللازمة لإنجاز المهمة والتجهيزات المتعلقة بعمل فريق المهمة الرقابية.

الالتزام بمدونة السلوك الأخلاقي: وثيقة تبين مدى التزام فريق المهمة الرقابية بمدونة قواعد السلوك المهني المعتمد من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.

الاطلاع على ملفات التدقيق السابقة: وثيقة تتضمن التزام فريق المهمة الرقابية بالاطلاع على الملفات الدائمة المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة والتي تم اعدادها في إطار مهام التدقيق التي تم انجازها في السنوات السابقة والتي تشكل خلفية عن الدائرة، وكذلك الملاحظات الرقابية التي تم التوصل إليها في ضوء التدقيقات السابقة.

ثانيا: تخطيط عمليات الرقابة

ينبغي أن يضع المدقق ويوثق استراتيجية رقابة وخطة رقابة بحيث تصف طريقة انجاز عملية الرقابة لغايات إصدار تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وما هي الموارد الضرورية للقيام بذلك، والإطار الزمني لانجازها.

استراتيجية الرقابة الشاملة

ان استراتيجية الرقابة هي الأساس لتحديد إن كان بالإمكان إجراء الرقابة، وتصف الإستراتيجية ما سيتم القيام به، في حين تصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك.

يتولى فريق المهمة الرقابية توثيق البيانات التالية والمتعلقة بالهدف من استراتيجية الرقابة وهي كما يلي:

هدف الرقابة وموضوعها الرقابة والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات وتفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.

نوع المهمة (مهمة تصديق، أو مهمة تقارير مباشرة).

مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره.

توزيع العمل على فريق المهمة الرقابية، بما في ذلك أية حاجة للخبراء.

التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة، أو المكلفين بالحوكمة

التقرير، والجهة التي سيتم رفع لها التقرير. والموعد المحدد.

الجهات المشمولة بعملية الرقابة.

تقييم الأهمية النسبية.

الخطة الرقابية

تعد أهم مرحلة من مراحل التدقيق ومن متطلبات المعايير الدولية، حيث أنه دون التخطيط الملائم ستزيد المخاطر التي ستجعل التدقيق غير ملتزم بالمعايير، ولن يقدم الكمية الكافية أو الفعالة من الأدلة التي تدعم الرأي المهني، وسيكون التدقيق غير فعال ومكلف أكثر، وقد يؤدي إلى نزاع بين فريق المهمة الرقابية والجهة الخاضعة للمراجعة.

من المهم اتباع نهج ثابت لجمع وتوثيق المعلومات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل مناسب، وأن عملية توثيق خطة التدقيق تعتبر كسجل للأداء الفعال لإجراءات التدقيق بحيث يمكن مراجعة الخطة واعتمادها، كما يشهد توثيق الخطة أية تغييرات هامة في استراتيجية التدقيق الشاملة وفي خطة التدقيق المفصلة وأسباب التغييرات الهامة واستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي نجمت عن هذه التغييرات.

وتتضمن خطة الرقابة توثيق ما يلي:

طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها، ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.

تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بموضوع الرقابة.

إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر.

أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة.

وفي إطار رقابة الالتزام ينبغي على المدقق أن يحدد ويوثق بوضوح المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول

وعند البدء بتنفيذ إجراءات عملية التخطيط يتم إعداد وثائق التخطيط ويتم توثيق كافة البيانات والمعلومات والإجراءات المتعلقة بالتخطيط وكما يلي:

السند القانوني للتدقيق: حيث يتم توثيق مهام وصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة،

هدف ونطاق التدقيق: حيث يتم توثيق الهدف الرئيسي من إجراء مهمة رقابية في إطار رقابة الالتزام والمتمثل بتزويد المستخدمين المستهدفين بعلومات حول ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تتبع القرارات البرلمانية والقوانين والنصوص التشريعية والسياسات والهدونات والاتفاقيات والتي تشكل المرجعيات ذات الصلة بالمنظمة لموضوع الرقابة / الهيئة التي ستخضع للرقابة، كم يتم تحديد وتوثيق نطاق التدقيق (الفترة التي سوف يشملها التدقيق) بما فيها الإشارة إلى إجراءات التدقيق المنوي إعدادها وتصميمها للحصول على أدلة تدقيق.

فهم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بطبيعة ونشاط تلك الجهة، حيث يتم جمع وتوثيق معلومات عن:

تأسيس الجهة الخاضعة للرقابة وطبيعة عملها، ونشاطاتها الرئيسية ومركز عملها والفروع التابعة لها والاستثمارات الرئيسية المتعلقة بها. والعلاقات بين الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف ذات العلاقة.

مصادر تمويل الجهة الخاضعة للرقابة والتشريعات التي تحكم عملية التمويل، وهيكله وإدارة الدين، ومصادر الاقتراض، وحقوق المالكين والمساهمين. وبيان الشخص المسؤول عن حسابات الجهة الخاضعة للرقابة وتصرفاتها المالية، والتوقيع على صحتها وسلامة عرضها، والشخص المسؤول عن تصرفاتها المالية أمام البرلمان.

الخطة الإستراتيجية للجهة الخاضعة للرقابة، بما فيها أهدافها الاستراتيجية والأنشطة المتعلقة بتحقيق تلك الأهداف. ومؤشرات الأداء لقياس كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات.

الهيكل التنظيمي للجهة الخاضعة للرقابة، ومن يتولى إدارتها، ومهام وصلاحيات مجلس إدارتها، والحصول على نسخة من تفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات، ونسخة من قرارات مجلس الإدارة ودراساتها وتقييمها. واللجان الرئيسية والفرعية ومهام وصلاحيات كل لجنة وعمل ملخص عن أهم اللجان (أعضاءها، وظائفهم، مراعاة فصل المهام، البدلات التي يتقاضونها). ونماذج توافيق المفوضين.

توثيق رأيه تهديدات تؤثر على وضع الجهة الخاضعة للرقابة في المستقبل سواء كانت عوامل خارجية أو داخلية

التشريعات الأساسية المنظمة لعمل الجهة الخاضعة للرقابة، والسياسات الحكومية والنقدية والضريبية التي تؤثر على عملها. والقرارات الإدارية المهمة ومحاضر جلسات مجلس الإدارة وتوثيقها.

توثيق ملخصات مالية تتعلق بالموازنات، والبيانات المالية، والتدقيق الخارجي

تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، وذلك من خلال تحديد وتوثيق مستويات الأهمية النسبية لتكون الأساس لتخطيط الرقابة، بحيث يتم إعادة تقييمها طيلة عملية الرقابة، إضافة لتوثيق اعتبارات الأهمية النسبية سواء في الطبيعة والسياق والقيمة.

توثيق متطلبات الحاكمية المؤسسية (ممارسات مناسبة لإدارة المخاطر، نظام رقابي متين ومستقل، ميثاق لقواعد السلوك المهني. سياسة الإبلاغ عن المخالفات والممارسات المشكوك بها، اجراءات النزاهة والانفتاح، والمساءلة.

تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة ببعض الأقسام والأنشطة الرئيسية في الدائرة مثل (الإجراءات التنظيمية، الدائرة المالية، المشتريات واللوازم، الموارد البشرية، أنظمة المعلومات)، وتقييم عمل وحدات الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها،

تحديد وتوثيق نهج التدقيق المقترح سواء كان مبني على الفحوص الجوهرية او النظم والرقابات.

برامج التدقيق، والتي تمثل قائمه منطقيه تفصيليه باجراءات التدقيق المطلوب تنفيذها لتحقيق هدف التدقيق المطلوب وتعزيز استنتاجات / رأي المدقق بخصوص الالتزام بالمعايير المطبقة.

الجدول الزمني لإنجاز أعمال التدقيق وإصدار التقرير.

كافة الملحقات المتعلقة بعملية التخطيط.

بحيث يتم تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومخاطر الاحتيال / الغش عبر مسار عملية التخطيط ويتم توثيق نتائج التقييم وفق نماذج معدة لهذه الغاية مراعاة إجراءات رقابة الجودة الشاملة عند تنفيذ إجراءات التخطيط، بحيث يتم توثيق الأدوار والمسؤوليات بشكل واضح.

ثالثا: تنفيذ أشغال الرقابة:

يجب على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة اثبات رقابية كافية وملائمة لصياغة استنتاج بمستوى التأكيد الذي تم اختياره مما يتحتم عليه القيام بما يلي

تحديد مستوى التأكيد المطلوب، لان مستوى التأكيد الذي يتم اختياره هو الذي يحدد:

طبيعة ومصدر ادلة الاثبات الضرورية، اذ تختلف طبيعة ادلة الاثبات بالنسبة الى نوعية المهام الرقابية، بالنسبة للتأكيد المحدود غالبا ما تكون ادلة الرقابة منبثقة عن اجراءات تحليلية وفحوصات في حين يحتاج المدقق في مهام التأكيد المعقول لاستعمال جميع تقنيات الرقابة.

كفاية الادلة الاثبات لصياغة استنتاج، اذ يحتاج المدقق الى ادلة اثبات أكثر عند صياغة استنتاج التأكيد معقول مما هو عليه لو اراد ان يصيغ استنتاج لمهمة التأكيد المحدود.

كفاية الادلة: مقياس لكمية الادلة الضرورية لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات، وعند تقييم مدى كفاية الادلة فان المدقق يحتاج فيما اذا كانت الادلة التي تم الحصول عليها كافية لأقناع شخص مطلع بان الملاحظات معقولة

الملاءمة: مقياس لجودة الادلة.

وتشمل:

وثيقة/ دلالة الادلة: مدى ارتباط الادلة من حيث المنطقية والاهمية مع المسألة التي تتم معالجتها.

صحة الادلة: تستند الى المدى الذي تُكوّن فيه الادلة اساسا معقولا وذو معنى لقياس ما يتم تقييمه.

موثوقية الادلة: تشير الى المدى الذي تكون فيه ادلة الرقابة قد تم جمعها ونتاجها بطريقة شفافة وقابلة للتكرار

اختيار المدقق للمعالجات المناسبة للمخاطر التي تم تقييمها، تتضمن هذه الاجابات تصميم اجراءات رقابية تعالج المخاطر مثل اجراءات الرقابة المعمقة (الجوهرية) واختبار ضوابط الرقابة.

تستمر عملية جمع الادلة حتى يثق المدقق بوجود ادلة كافية وملاءمة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه ولدعم استنتاجات المدقق او رأيه. حيث ان كمية الادلة المطلوبة مرتبطة بمخاطر الرقابة (كلما كانت المخاطر اكبر كلما زاد حجم الادلة المطلوبة)، اما بخصوص جودة الادلة فانه كلما كانت الجودة اعلى كلما كانت الادلة المطلوبة اقل.

ينبغي على المدقق اختيار مجموعة من التقنيات الرقابية بما يمكنه من صياغة استنتاج بمستوى التأكيد المختار

حيث يمكن للمدقق ان يجمع الادلة أحد بالطرق التالية:

الملاحظة

الفحص

طلب المعلومات (الاستفسار)

الاقراءات (المصدقة) الخارجية

اعادة الاداء

اعادة الاحتساب

الاختبارات المعمقة

اختبار ضوابط الرقابة الاساسية

الاجراءات التحليلية

ينبغي ان يستخدم المدقق عينات الرقابة حيث يكون ملائماً لتقديم كمية كافية من العناصر لاستخلاص الاستنتاجات حول المجموعة التي تم انتقاء العينة منها، وعند وضع عينة الرقابة يأخذ المدقق بعين الاعتبار الغرض من الاجراء الرقابي وخصائص المجموعة التي سيتم انتقاء العينة منها .

رابعاً: تقييم الادلة وصياغة الاستنتاجات

ينبغي ان يقارن المدقق ادلة الاثبات التي حصل عليها مع المعايير الرقابية لصياغة الملاحظات التي تم الوقوف عليها والتي تؤدي الى استنتاجات الرقابة، وعليه القيام بمايلي :

أن يقيم المدقق الادلة التي جمعها وازاء الجهات باستخدام الحكم / التقدير والشك المهني

أن يقيم المدقق فيما إذا كان هناك ادلة رقابة كافية وملاءمة لصياغة استنتاج

أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار مدى صلة الادلة التي تم جمعها بالملاحظات الرقابية للوصول الى نظرة موضوعية ومتوازنة
أن يحدد المدقق فيما اذا كان قادرا على صياغة استنتاج أو اجراء المزيد من الاجراءات او تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق من خلال تقييم نطاق العمل المنفذ (فيما اذا كان كافي / غير كافي)

استنادا الى الملاحظات التي تم الوقوف عليها والاهمية النسبية، ينبغي على المدقق ان يستخلص استنتاجات حول ما اذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الاهمية النسبية بالمعايير المنطبقة، وعليه القيام بمايلي:

ان يقيم المدقق اذا كانت الملاحظات التي تم الوقوف عليها هامة بالحد الكافي للاستنتاج بان موضوع الرقابة من جميع النواحي ذات الاهمية النسبية كافي.

ان يأخذ المدقق باعتباره ان الاهمية النسبية يمكن ان تشمل المبالغ المعنوية (مبالغ نقدية) او مقاييس كمية اخرى مثل عدد الموظفين او الهيئات المعنوية او ... الخ.

ان يأخذ بعين الاعتبار الضوء المسلط على البرامج وحساسيته (مثلا هل هو موضوع يتعلق بالمصلحة العامة) او ضمن احتياجات السلطة التشريعية او طبيعة المرجعيات ذات الصلة .

ينبغي ان يبلغ المدقق مستوى التأكيد الذي تم توفيره بطريقة شفافة، بحيث يمنح المستخدمين المستهدفين الثقة بنتائج الرقابة وذلك كن خلال تفسير كيف ان الملاحظات والاستنتاجات تم التوصل اليها بطريقة مدروسة ومتوازنة

بالنسبة الى مهمات التقارير المباشرة، يحتاج المدقق الى ان يبين ضمناً ما اذا كانت الاستنتاجات قد قدمت بتأكيد محدود او معقول، اما بالنسبة الى مهمات التصديق، فإن مستوى التأكيد سيبلغ من خلال الاستخدام المناسب للرأي الرقابي حسب المعايير المعتمدة.

يحفظ المدققون في مرحلتي الانتهاء والمراجعة بالوثائق التالية:

- موضوع الرقابة.
- تقييم المخاطر
- استراتيجية الرقابة وخطتها
- الأساليب المطبقة والنطاق والفترة الزمنية التي تغطيها الرقابة
- طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة وتوقيتها ومداه
- نتائج إجراءات الرقابة المطبقة وأدلة الرقابة

- تقييم أدلة الرقابة
- التقديرات التي تم إصدارها في عملية الرقابة بما في ذلك الاستشارات المهنية ومنطقها
- التواصل مع الجهة محل الرقابة وتعقيبها
- المراجعات الإشرافية
- الإجراءات الوقائية المتخذة

خامسا: إعداد التقارير:

صيغة الاستنتاج في تقرير الرقابة:

ينبغي على المدقق ان يبلغ عن الاستنتاج في تقرير الرقابة، ويمكن ان يعبر عن الاستنتاج إما ك رأي او كخلاصة او كاجابة عن اسئلة رقابة محددة او كتوصيات.

الرأي:-

هو بيان واضح مكتوب للمدقق يعبر عنه بصيغة موحدة اما معدلة او غير معدلة ويذكر في تقرير الرقابة هل ان حالات عدم الالتزام منتشرة / متعددة

ويستخدم الرأي عادة في مهمات التصديق بالصيغ التالية:-

الرأي غير المعدل:-

يستخدم عندما لا يتم تحديد حالات هامة عن عدم الالتزام، وتكون صيغة الرأي – في مهمة التأكيد المعقول – كمايلي:
 “حسب رأينا] موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة [يلتزم] بالمعايير المطبقة [في جميع النواحي ذات الاهمية النسبية”

الرأي المعدل:-

يستخدم في حالات التالية:

الحالات الهامة لعدم الالتزام: بحسب مدى عدم الالتزام وهذا يؤدي الى :-

رأي متحفظ (اذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة لكنها غير متعددة).

رأي معاكس "مخالف" (اذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة و متعددة).

تحديد (القيود على) النطاق: بحسب مدى مستوى التحديد قد يؤدي الى مايلي:

رأي متحفظ (اذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الالتزام بالمرجعيات وكانت التأثيرات المحتملة هامة ولكنها غير شاملة).

حجب (الامتناع عن ابداء) الرأي (في حال عدم قدرة المدقق على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الالتزام بالمرجعيات وكانت التأثيرات المحتملة هامة و شاملة).

طبيعة التقرير:

يعد التقرير أحد الاجزاء الرئيسية للرقابة ففي مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة يجب ان تكون النتائج واضحة بشكل كافي لإزالة مخاطر سوء التفسير، ويجب على المدقق اعداد تقرير مكتوب فيه ملاحظات الرقابة التي تم الوقوف عليها والآراء والاستنتاجات والتوصيات بصيغة مناسبة وقابلة للتطبيق

وعلى المدقق اعداد تقرير بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد اذ انه :

يتطلب مبدأ الاكتمال اخذ المدقق بعين الاعتبار جميع الملاحظات الرقابة ذات الدلالة قبل اصدار التقرير

يتطلب مبدأ الموضوعية ان يراعي المدقق الحكم المهني والشك المهني بهدف ضمان ان التقرير فعلا صحيح وان طريقة تقديم النتائج والاستنتاجات اتسمت بالدلالة والانصاف والتوازن

يعني مبدأ التوقيت المناسب اعداد تقرير في الوقت المناسب ليكون وثيق الصلة بالمستخدمين المستهدفين

يتطلب مبدأ الدقة والتشاور فحص مدى صحة الوقائع مع الجهة الخاضعة للرقابة

يعني مبدأ حق الرد ادراج اجابات الجهة المسؤولة عندما يكون ذلك مناسبا واعطاء الاجابات والتقييمات الخاصة لهذه الاجابات.

هيكل التقرير:

يجب على المدقق عند اعداد التقرير ان يستخدم احد هياكل التقارير التالية وذلك حسب مهمة التدقيق الموكلة اليه وكمايلي :-

هيكل التقرير لمهمات التقارير المباشرة

يتم استخدام الملخص التنفيذي (التقرير) للعمل المنجز والطرق المتبعة لیساعد المستخدمين المستهدفين على فهم استنتاجات المدقق وتقدم شرحا موجزا للقارئ الخارجي عن كيفية تنفيذ المهمة و القوانين والتشريع والقواعد واللوائح التي تم استخدامها لإنجاز مهمة الرقابة .

يجب ان يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب) :

العنوان

تحديد المعايير المعتمدة في انجاز العمل الرقابي

الملخص التنفيذي (اذا اقتضى الامر)

وصف الموضوع ونطاق مهمة الرقابة (مدى وحدود عملية الرقابة)

المعايير الرقابية.

شرح وتبرير للطرق / الاساليب المستخدمة

النتائج

الاستنتاجات بالاعتماد على اجابات على اسئلة او آراء محددة

اجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الامر)

التوصيات (إذا اقتضى الامر)

هيكل التقرير لمهام التصديق:

يمكن ان يتم رفع تقارير عن نتائج رقابة الالتزام مع رقابة البيانات المالية ومن ثم يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بالتأكد من ان متطلبات تمت تغطيتها اما عبر عناصر رقابة الالتزام او كجزء من عناصر الرقابة المالية ، وفي الغالب لا يتم تضمين التوصيات في التقارير ويمكن اصدار التوصيات بشكل منفصل ضمن رسالة يوجهها الى الادارة .

يجب ان يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب) :

العنوان

المرسل اليه

وصف المعلومات حول موضوع الرقابة

نطاق وحدود الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية التي تغطيها

المسؤوليات التي تقع على عاتق الطرف المسؤول والمدقق

معايير الرقابة

تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد

خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة

الاستنتاج / الرأي

الردود من الجهات الرقابية (حسب الحاجة)

تاريخ التقرير

التوقيع

اضافات لهيكل التقرير – للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية:

لا بد للمدقق ان يأخذ في الاعتبار (اضافة) دور النيابة العامة او اولئك المسؤولين عن معالجة المسائل القضائية صلب الجهاز الرقابي ويجب ان يتضمن – حسب الضرورة – في كل من التقارير المباشرة او تقارير مهام التصديق العناصر التالية:

تحديد الطرف المسؤول والجهات الخاضعة للرقابة

الاشخاص المسؤولين المعنيين ومسؤولياتهم

تحديد المعايير التي اعتمدها في انجاز العمل الرقابي

مسؤوليات المدقق

ملخص العمل المنجز

العمليات والمسارات... الخ المعنية بعدم الالتزام او الاعمال غير القانونية لممكنة ويتضمن:

وصف الملاحظات واسبابها

التشريعات التي تم خرقها / مخالفتها (معايير الرقابة)

الاثار التي ترتبت على عدم الالتزام والاعمال غير القانونية المحتملة

الاشخاص المسؤولين وتفسيراتهم بشأن الافعال التي تشكل عدم الالتزام او التصرفات غير القانونية

الحكم / التقدير المهني للمدقق

قيمة الخسائر / سوء الاستخدام / الهدر الناشئ والمبلغ المستحق الناتج عم المسؤولية الشخصية

اي اجراءات يتخذها الاشخاص المسؤولين خلال الرقابة لتعويض الخسائر / سوء الاستخدام / الهدر

الترتيبات المقدمة من قبل الادارة بشأن الافعال التي تشكل عدم الالتزام او الاعمال غير القانونية

سادسا: توثيق إجراءات المتابعة وحفظ الموضوع:

يجب على المدقق ان يقرر متابعة الآراء / الاستنتاجات / التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة كلما كان ذلك مناسباً ويتمثل ذلك بقيامه بما يلي :

المتابعة الخطية للمسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة والتدابير التي اتخذتها الهيئة الخاضعة للرقابة للتصويب

اعداد تقرير اضافي في حال تبين ان التدابير المتخذة من قبل الهيئة الخاضعة للرقابة للتصويب غير كافية

متابعة الاجراءات التصحيحية بشكل مستمر.

تقييم الاجراءات التصحيحية ومدى تصويب الملاحظات بهدف اطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة ومستخدمي التقارير على مدى فعالية الاجراءات التصحيحية ويعتمد المدقق لتخطيط لمهام رقابية مستقبلا.

متابعة حالات عدم الالتزام المبلغ عنها سابقا وكذلك التي تم الوقوف عليها بمهمة الرقابة الحالية والظروف الخاصة بها ويمكن ان تضمن المتابعة اصدار تقارير او قرارات قضائية ملزمة قانونيا

حفظ الموضوع في حال تم تصويب جميع الملاحظات

على المدقق تدوين الملاحظات واعتبارها جزء من المخاطر المحتملة للاعتماد عليها عند التخطيط لعمليات التدقيق مستقبلا.

قائمة المصطلحات

المستخدمين المستهدفون: هم الأشخاص الذين يعد المدقق لفأدتهم تقرير رقابة الالتزام، ويمكن أن يكون المستخدم المستهدف جهة تشريعية أو إشرافية أو القائمون على الحكومة أو النائب العام، أو الأعلام وعموم المواطنين بشكل عام.

الطرف المسؤول: يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن موضوع الرقابة، أو أي موضوع يخص الرقابة.