ورقة بحثية حول تدقيق الالتزام في ظل وباء كوفيد-19

إعداد: لجنة المعايير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

ملخص

تهدف الورقة المعدة حول تدقيق الالتزام إلى تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة بتقديم خدمة الرقابة في ظل تداعيات أزمة (كوفيد 19) وتبرز أهمية الورقة في تعزيز المصداقية والثقة في عمل الأجهزة العليا للرقابة.

تم الاستناد في إعداد الورقة أساسا على المسؤوليات والواجبات الأساسية المنصوص عليها بالقوانين المنظمة للعديد من الأجهزة العليا للرقابة والمستسقاة من المعايير الصادرة عن منظمة (الانتوساي).

تركز الورقة على التعريف بتدقيق الالتزام ومتطلباته ومراحل التخطيط والتنفيذ والنتائج المعبر عنها بالتقرير ومن ثم المتابعة، وقد تم التركيز وللأهمية على المخاطر والتحديات التي تمثل مجالات لحالات عدم الالتزام في ظل استمرار أزمة كوفيد 19 وكان أهم ما خلصت إليه الورقة من نتائج ما يلي:

1. وجود تبعات ومخاطر متصاعدة بعمل الجهات محل الرقابة في ظل الأ زمة القائمة والمستمرة وهي تتعلق بالظروف والقدرات والبيئة العامة التي فرضتها الجائحة مما يخلق تحديات واحتمالية كبيرة لوجود مخاطر في التدقيق على نحو:

– وجود مخاطر قائمة بالجهات الخاضعة (المخاطر الكامنة و/او مخاطر الرقابة) من أهمها:

- زيادة مخاطر تدنى/عدم التزام الجهات و/او الأفراد المكلفون بالقوانين والأنظمة المسيرة للعمل.
- تدني في قدرة و استجابة الجهات الخاضعة للرقابة أساساً لمتطلبات أدائها لأ عمالها في ظل الأزمة.
- مخاطر تدني توفير متطلبات ممارسة عمل جهاز الرقابة لدوره (متطلبات وظروف تدقيق مناسبة وتوفر البيانات).

- وجود مخاطر قائمة بالجهاز الأعلى للرقابة (مخاطر الاكتشاف) من أهمها:
  - ما يتعلق ببيئة عمل الأجهزة العليا للرقابة والحد من أدائها وتنفيذ برامج عملها بظل الأزمة.
  - تدني قدرة الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ خططتها المرسومة.

2. تحديات متعلقة بحاجة الجهاز الرقابي إلى التدقيق عن بعد في ظل إستمرار الجائحة ومنها:
   - القيود المتعلقة بتوفر التكنولوجيا اللازمة للتواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة.
   - تداعيات وزيادة العمل المكتبي على حساب الميداني وانعكاس ذلك على الفهم الصحيح لبيئة الرقابة كخطوة أساسية في التدقيق.
   - تدني و/أو عدم قدرة الجهاز الرقابي والجهات الخاضعة معا في تغطية أماكن العمل ميدانيا وإنعكاس ذلك على صحة رأي وإستنتاجات التدقيق.
   - تدني الوقت الكافي والمتاح والصعوبة في مسارات التواصل عن بعد.
   - طبيعة الملاحظات المتحصلة عن بعد لا تكتسب الأهمية العالية والمصداقية أسوة بالتدقيق العادي المستند لإجراءات تدقيق والحصول على أدلة وبراهين.

مقدمة

يعتبر تدقيق الالتزام عنصراً أساسياً في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة في ممارسة التدقيق، وبناءً على ذلك سوف يتم تسليط الضوء على تدقيق الالتزام بهدف تقوية الممارسات المهنية بالمجال لتكون خطوة في توحيد الجهود لدى المدققين عند قيامهم بالتدقيق على الالتزام في ظل تفشي وباء (كوفيد 19).

كما هو معلوم تعيش دول العالم تحديات وظروف صعبة بتفشي وباء (كوفيد 19) مما فرض حالة الطوارئ بالعديد من الدول، نتجت عنها ظروف عمل ببيئة قائمة على إجراءات عاجلة وطارئة بحكم الظروف الناشئة التي أثرت على الموارد وسياسات الإ نفاق ومن ثم أداء كافة قطاعات العمل، مما استدعى توجيه السياسات نحو سبل الإنفاق الرئيسية لتحوز على جزء كبير من الموارد المتاحة.

تزداد مخاطر وجود ممارسات لا قانونية أو لا نظامية مما يستدعي التركيز على الإجراءات المهنية المناسبة في تدقيق الالتزام، لا سيما بما يتعلق بتبعات ممارسة التدقيق في ظل الظروف القائمة والتواصل عن بعد للضرورات الوقائية الصحية، مما يوجب بذل عناية مهنية أكثر في التدقيق، وهو ما تركز عليه الورقة موضوع البحث في هذا المجال بدءاً من مراعاة المباد ئ الأساسية المتعلقة في توفير الموارد اللازمة ومراعاة مخاطر الاحتيال والتواصل الفعال مع الأطراف وإجراءات ضمان جودة طيلة عملية التدقيق.

تعكس خلاصة الورقة أن هدف تدقيق الالتزام هو التركيز على المخاطر وفحص التزام الجهات الخاضعة للإدارة الحكومية علاوة على فحص الدقة المالية وصحة البيانات بشأنها وتقييم امتثالها للقوانين والأنظمة، وكذلك التدقيق على أنظمة الرقابية الداخلية ونزاهة واستقامة القرارات التي تم اتخاذها في ظل الأزمة الطارئة.

تدقيق الالتزام

في ظل استمرار أزمة كوفيد 19 يعتبر تدقيق الالتزام أساسياً في ممارسة رقابة الأجهزة العليا على المال العام، بحيث تحكمه مجموعة من الإجراءات والقواعد المستندة إلى المعايير والتوجيهات، وتمر عملية تدقيق الالتزام بعدة مراحل تبدأ من مرحلة ما قبل التخطيط وهي بمثابة الاعتبارات الأولية او الأساسية ومرحلة التخطيط ومرحلة تنفيذ التدقيق ومرحلة التقرير والمتابعة.

يقوم تدقيق الالتزام على درجة التزام (امتثال) الجهات محل الرقابة للقوانين والأنظمة والأحكام والقرارات النافذة في إدارة أنشطتها المختلفة، بحيث يكون للجهاز الأعلى دورا أساسيا في تقييم هذا الامتثال وصحة البيانات علاوة على سلامة الأداء وفق الأطر القانونية، وعليه فإن تدقيق الالتزام قد تم تحديده ووضعه ضمن إطار المبادئ الأساسية للتدقيق الواردة بالمعيار الدولي **ISSAI**100 إضافة إلى التفصيلات الواردة في معيار رقابة الالتزام (المعيار **ISSAI**4000) والمتعلقة في مقدمة عامة للتدقيق على الالتزام .

نظرا للظروف القائمة باستمرار أزمة كوفيد 19 فانه يقع على الجهاز الأعلى للرقابة ان يضع في اعتباره المبادئ والاسس التي وردت في سلسلة المعايير الدولية 5500 للرقابة على المساعدات المتعلقة بالكوارث وهي:

- المعيار 5510 المتعلق بالرقابة على خفض مخاطر الكوارث.
- المعيار 5520 المتعلق بالرقابة على المساعدات المتعلقة بالكوارث.
- المعيار 5530 المتعلق بتكييف إجراءات التدقيق لتأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتزايدة للاحتيال في حالة الطوارئ.

الاعتبارات الأولية(الأساسية) في تدقيق الالتزام

يمر التدقيق بمراحل التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير والمتابعة مع مراعاة الإعتبارات الأولية(الأساسية) في التدقيق وهي مجموعة من القواعد والمبادىء الأساسية التي تستمر طيلة مراحل التدقيق خدمة لأهداف التدقيق، تلك الاعتبارات يجب ان يلتزم بها مدققي الجهاز الرقابي في ظل

استمرار أزمة كوفيد 19 وهي تسبق مرحلة التخطيط للتدقيق ومنها ما يستمر ويتواصل حتى الانتهاء من عملية التدقيق والمتابعة وهي:

1. قبول مهمة التدقيق: من خلال تحديد الأساس الذي تم عليه إختيار الموضوع والأهداف والمجالات(النطاق) على نحو المصالح العامة، رغبات الجمهور، الأثر على المواطن، الأثر المالي المرتفع، الأحكام الهامة بالقانون، طبيعة مهام جهات قطاع عام، أي مخالفات او تجاوزات محتمله للقوانين، ضعف إجراءات معينه، نتائج أعمال مهمة تدقيق سابقة وغيرها من أسس يراها جهاز التدقيق أساسية بالاعتبار.
2. توفير الموارد البشرية المناسبة للقيام بالمهمة على أكمل وجه والاستعانة بخبرات من خارج الجهاز ان لزم الامر.
3. الالتزام بقواعد الموضوعية و أخلاقيات المهنة بشكل يضمن استقلالية التدقيق بكل مراحله بعيدا عن التحيز.
4. إنجاز الإجراءات اللازمة للتقليل من عرض اية نتائج غير صحيحة وإدارة مخاطر الوصول لنتائج غير دقيقة.
5. مراعاة مخاطر الا حتيال طيلة فترة التدقيق بما يسهم في التخطيط لجمع الأدلة الكافية واتباع إجراءات مناسبة لضمان الاستجابة بما يتلاءم مع التفويض القانوني للجهاز الرقابي.
6. ممارسة الحكم والشك المهني طيلة مراحل التدقيق لتقييم عناصر الرقابة وموضوعها والمعايير المناسبة والنطاق والإجراءات المستخدمة علاوة على التوثيق والوصول للنتائج، ويجب الانتباه للتحديات المرتبطة والفرضيات الهامة حول الاحداث والظروف المؤثرة في ظل الأ زمة (الفقرات 71،77 من المعيار ايساي4000).
7. الاستعانة بالمشورة المهنية إن تطلب الامر لمواجهة قضية صعبة او جدلية بحيث يكون فيها المدقق متيقظا أكثر لأية مؤشرات عن مخالفات قانونية وممارسات احتيال.
8. التوثيق المناسب وبشكل كافي لتوفير فهمٍ كافٍ حول الأ عمال المنجزة والأدلة المتحصلة والاستنتاجات بخصوصها.
9. التواصل الفعال مع الجهة محل الرقابة ومع المسؤولين عن الحوكمة فيها طيلة فترة التدقيق.
10. الاتفاق على الشروط المرجعية للتدقيق بين الجهاز الرقابي والجهة الخاضعة حيث توضح فيه شروط مهمة التدقيق ومسؤولية الأطراف وظروف العمل بظل الأزمة.

11. الاشراف والمتابعة طيلة عملية التدقيق من قبل المشرفون على المهمة وتوثيق كل ما يشير إلى حصول مراجعة مناسبة لأوراق العمل اولا بأول وكل ما يشير إلى توجيه الفريق للممارسات الفضلى طيلة مرحلة التدقيق.

وبناء على ما تقدم وفي ظل استمرار أزمة كوفيد 19 لا بد للجهاز الأعلى للرقابة من التأقلم مع الواقع المستجد من خلال اتباع اهم الإجراءات التالية:

- المحافظة على سلامة وصحة المدققين أولاً أثناء التدقيق والتواصل مع الاطراف.
- في قبول مهمة التدقيق والنطاق يجب الاهتمام في تدقيق البرامج والموازنات الطارئة وزيادة إجراءات التدقيق، مع الاهتمام والأخذ بالمخاطر القائمة في سلسلة معايير الرقابة على الكوارث (المعيار 5510 والمعيار 5520 والمعيار 5530) وذلك لفهم الأنشطة القائمة في ظل الأ زمة من خلال التركيز على مجالات اهمها:
  - الرقابة على خفض مخاطر الكوارث (المعيار 5510).
  - الرقابة والتدقيق على المساعدات المتعلقة بالكوارث والاثار الناتجة عنها مثل:
    - الإنفاق الحكومي خارج الموازنة المعتمدة ومدفوعات المشتريات الطارئة المرتفعة وإدارة المخزون وآليات صرف... الخ.
    - الاثار المتعلقة بالوباء على أداء قطاعات الصحة والتعليم والاقتصاد والتنمية الاجتماعية بسبب تعطل قطاعات الإنتاج والأعمال.
    - الصناديق وبرامج الدعم والمساعدات الخارجية والتبرعات.
- العقلانية والمرونة مع الجهات الخاضعة في الحصول على البيانات عن بعد من خلال وسائل التكنولوجيا والمقابلات او عن طريق الاستبيان وغيرها.
- زيادة إجراءات التدقيق التركيز على المخاطر المتزايدة في الا حتيال والفساد من خلال زيادة إجراءات الرقابة للأخذ في المخاطر المزايدة للاحتيال (المعيار 5530).
- التنبه لاستغلال بعض أفراد ومسؤولين في الجهات محل الرقابة معيقات الوصول لأماكن العمل او نقص معلومات وبيانات او أية نواحي ضعف مؤقت بسبب الأزمة.
- على المدقق التحقق من مدى تحقيق اهداف الجهة محل الرقابة وفق الالتزام وكذلك بحث كل الظروف المؤثرة في حكمه وإستنتاجه النهائي في ظل الأزمة.
- إستخدام وسائل التكنولوجيا بالتواصل المجدي مع الأطراف.
- التغلب على التأخيرات المتوقعة مثل إعادة توزيع المهام بشكل مستمر وبتحديث دوري وفق أحدث التغيرات علاوة على الحاجة إلى إعادة تحديد نطاق وزمن التدقيق بحكم الأزمة.
- استغلال فرصة تتاح للمدقق من خلال التعلم من وجود تجربة ناجحة في ادارة المخاطر لدى الجهات الخاضعة.

– اتخاذ إجراءات ضمان جودة طيلة المهمة بما يتماشى مع المعايير وإجراءات الجهاز بحيث تكون التقارير الصادرة ملائمة للظروف القائمة في ظل الأزمة.

(جزء مما ورد أعلاه جاء في ورقة مترجمة نشرتها الأربوساي 2020/6 بعنوان ستة طرق تمكن المدقق من التعامل في ظل جائحة كوفيد 19 صادره عن المؤسسة الكندية للتدقيق والمساءلة 2020).

مراحل تدقيق الالتزام

أسوة في التدقيق المالي وتدقيق الأداء يمر تدقيق الالتزام بمراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة، وبالرغم من التقاطع أحيانا في الإجراءات المتشابهة إلا ان هناك إجراءات على وجه التحديد لكل نوع من التدقيق يتم إتباعها، حيث أن تدقيق الالتزام يمر بالمراحل التالية:

أولاً: مرحلة تخطيط تدقيق الالتزام

مرحلة التخطيط تعني باختصار ان يصمم المدقق خطوات وإجراءات للحصول على دليل إثبات كافٍ وبأن التدقيق الذي يقوم به موثوقا لتوفير ضمانة معقولة تدعم رأيه، لذلك لا بد من ربط تلك الإجراءات التي يقوم بها بالمخاطر التي يحددها من خلال برامج تدقيق، ويعتبر التخطيط مرحلة حيوية تلعب دوراً اساسياً في بلوغ الأهداف التي تلبي التزام ات وواجبات الجهاز الأعلى للرقابة من اهمها:

– تحديد الأطراف ذات العلاقة بالتدقيق وتحديد القواعد القانونية التي تنظم وتحكم عمل الجهة محل التدقيق.

– تحديد موضوع الرقابة: ومن ثم معايير التدقيق التي بموجبها يتم قياس الالتزام بحيث تكون المعايير مناسبة وملائمة وذات صله وهي بمثابة المؤشرات القابلة للتطبيق والقياس ليتم استخدامها ومقارنة تنفيذ مواضيع التدقيق عليها وتشمل القوانين والأنظمة والقرارات والاتفاقيات والمدونات ومبادئ السلوك والتوجيهات التي تحكم عمل الجهة وغيرها (معايير تدقيق الالتزام وردت تفصيلا في الفقرات 8–5/15 من دليل تدقيق الالتزام المعتمد في ديوان الرقابة /دولة فلسطين).

في ظل الأ زمة على الجهاز الرقابي التركيز على مجالات الصحة والاقتصاد والتنمية الاجتماعية وبرامج الدعم والصناديق والمعونات الخارجية والتبرعات.

– فهم بيئة الجهة محل الرقابة وبيئة التدقيق بما يشمل نظام الرقابة الداخلي (بما يمكن المدقق من بلوغ قاعدة قوية لإصدار أحكام مهنية توفر الأهمية النسبية لتحديد المخاطر، علاوة على دليل الإثبات خلال عملية التدقيق كاملة بما يشمل التشريعات والقوانين والهيكل التنظيمي والموازنة

والسياسات والخطط المعتمدة والعقود والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات وتقارير التدقيق الداخلي والإحصاءات وما تنشره وسائل الاعلام...الخ).

وفي ظل الأ زمة على مدققي الجهاز الرقابي التواصل الفعال مع المسؤولين عن الحوكمة في الجهة محل التدقيق في الوقت المناسب والوسائل المتاحة بظل الأ زمة كالعمل عن بعد او المقابلات او الاستبيان وغيرها.

- تطوير **استراتيجية** وخطة التدقيق:

- استراتيجية التدقيق: يتم الاخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق عدة أمور أهمها (الأهداف، النطاق، موضوع التدقيق، المعايير، مسؤولية رفع التقارير، العوامل المهمة التي تؤثر على مسار التدقيق، الأهمية النسبية، تقييم المخاطر طاقم التدقيق والمسؤوليات وتوزيع المهام والتوقيت).
- خطة التدقيق:(تشمل شرح المعايير المحددة بنطاق وخصائص التدقيق، شرح طبيعة وتوقيت وإجراءات تقييم المخاطر الكافية لتقييم مخاطر عدم الالتزام ، وشرح طبيعة وتوقيت وإجراءات التقييم المخطط له المتعلق بمعايير التدقيق على الالتزام وتقييم المخاطر).

في ظل الأ زمة يتأثر النطاق والجدول الزمني وعلى الجهاز الرقابي مراجعة الخطة كلما لزم الأمر لأن العمل يتم في ظروف غير طبيعية ومتغيرات وظروف تتجدد ولا ضير من استخدام خطط أعمال قصيرة او متوسطة الامد.

- تحديد الأهمية النسبية في الالتزام : غالبا ما تكون من حيث القيمة(كمية) ، ويمكن ان تكون أهمية نسبية نوعية بحيث تخص موضوع جوهري في عدم الامتثال لقانون او مادة قانونية ما ذات أهمية نوعية ، وهناك بعض العناصر الاخرى التي تعتبر مهمة نسبياً حسب طبيعتها، وغالبا يستخدم المدقق حكمه المهني لتحديد الأهمية النسبية.

ويجب التركيز في ظل الأ زمة على مجالات الا حتيال ، والأفعال غير القانونية المبيته، إخفاء معلومات، عدم تنفيذ توصيات ضرورية لمهمة لتدقيق سابق، تجاوز صلاحيات دون سند قانوني.

- تقييم المخاطر: لقد حدد المعيار الدولي 5530 المتعلق بزيادة إجراءات التدقيق في الكوارث ، ليأخذ الجهاز الأعلى للرقابة بعين الاعتبار المخاطر المتزايدة للا حتيال في مرحلة الكوارث والطوارىء وذلك لتقييم مدى استعداد وجاهزية الجهات الخاضعة في إدارة ومواجهة الأ زمة وتشجيع تبني سياسات تقلل من الاحتيال والفساد.

جزء مهم من القيام بتدقيق ذو تأكيد معقول بسبب محددات وعوامل كامنه في التدقيق، فان التدقيق على الالتزام لن يعطي ضمانه اكيده بان جميع حالات عدم الامتثال يمكن كشفها وتلك المحددات الكامنة تشمل عوامل مثل:

- تطبيق احكام معينة من قبل إدارة الجهة في ترجمة وتطبيق القوانين والاحكام والقواعد التي تعمل بموجبها.
- حدوث أخطاء بشرية (مقصودة او غير مقصودة).
- تصميم أنظمة بطريقة غير صحيحه أو أنها لا تعمل بكفاءة .
- أن يتم التحايل او تجاوز الرقابة.
- أن يتم إخفاء او حجب الأدلة.

بما يتعلق بتدقيق الالتزام كما التدقيق المالي هناك مخاطر كامنه ومخاطر الرقابة(التدقيق) ومخاطر الا كتشاف ويوجد عوامل مؤثرة تزيد من المخاطر لكل نوع (ورد بتقييم المخاطر تفصيلا في المادة رقم 5/50 من دليل تدقيق الالتزام المعتمد –ديوان الرقابة /دولة فلسطين) ونبينها للأهمية في ظل أزمة كوفيد 19 على النحو التالي:

- عوامل مؤثرة يمكن أن تزيد من المخاطر الكامنة أهمها:
  - عدم وجود تشريع متعلق بالإجراءات التي تعمل بها الجهة في ظل الأ زمة بنطاق معين مثل مشتريات معينه، وكذلك مخاطر اية تغيرات أخيرة بالتشريعات.
  - التشريعات المعقدة او غير الواضحة او القابلة لأكثر من وجهة نظر.
  - القيم المالية الكبيرة مثل شراء العقارات والمركبات والاضافات الرأسمالية.
  - نتائج تدقيق سابقة ذات أهمية تضمنت انحرافات حادة بالامتثال.
  - الشك في الاحتيال نتيجة لحالات احتيال سابقة لموظفين مهمين في المؤسسة.
  - شكاوى مهمة من موردين محتملين عن ممارسات غير عادلة.
  - تقارير إعلامية لافته حول مخاوف مثل مشتريات معينه وترسيه عقود.
  - حالات تضارب في المصالح.
- عوامل مؤثرة يمكن ان تزيد من مخاطر الرقابة أهمها:
  - عدم وجود إرشادات داخلية، وكذلك عدم وجود معايير موضوعية بالمؤسسة.
  - رقابة ضعيفة على تقييم العطاءات (مواصفات غير واضحة، ضعف توثيق قرارات الترسية... الخ).
  - التغيرات الأخيرة في الرقابة على البرمجيات المتعلقة بمشتريات ونظم المعلومات.
  - رقابة ضعيفة متعلقة بامتثال المتعاملين والموردين للمعايير الأخلاقية.
  - عدم وجود او تدني في جودة أنشطة الرقابة على الامتثال للتشريعات ذات العلاقة.
- عوامل مؤثرة يمكن ان تزيد من مخاطر الاكتشاف أهمها:
  - تصميم إجراءات تدقيق غير فعالة.

❖ البحث عن اية حوافز يمكن أن تقود إلى إخفاء أدلة عمداً كالرشاوي.

الهدف من تقييم المخاطر : على المدقق في ظل الأ زمة إيلاء أهمية للقيام بإجراءات تدقيق مبنية على تقييم المخاطر باستخدام العناصر والعوامل المؤثرة المشار لها أعلاه من اجل تقليل مخاطر التدقيق اجل الحصول على تأكيد معقول على صحة رأي المدقق وفي ظل أزمة كوفيد 19 ويجب على المدقق:

- ان يأخذ تقييم مخاطر الاحتيال كجزء من تقييم المخاطر الكلي.
- ان ينتبه لنتائج اية مخاطرة قام بتحديدها ليتم معالجتها بأسلوب التدقيق، وعليه ان يدرك ان أية مخاطر تم تحديدها ولم يتم إجراء تقييمها بشكل صحيح ستؤثر على صحة أدلة التدقيق ومن ثم النتائج.
- اعتبار كل الجهود مطلوبة لمجابهة المخاطر المهمة ذات الدلالة.
- هناك مجالات وحالات يمكن ان تكون بها مخاطر عالية من الا حتيال (سنورد أهمها ببند مخصص تالياً).

– تصميم برامج (إجراءات) التدقيق: تصمم إجراءات تدقيق للا ستجابة لمخاطر عدم الالتزام التي تم تحديدها، وهي بشكل عام وضع معايير للفحص ذات علاقة ومن ثم القياس ومقارنه المعلومات ذات العلاقة بها.

مجالات بطبيعتها بظل الأزمة تكثر بها مخاطر تدني او عدم التزام

نتيجة للظروف التي فرضها وباء (كوفيد 19) يجب التنبه إلى أن بيئة الأ عمال في ظل الوباء وطوارئ الاحداث بمجالات خدمات الصحة والتعليم والاقتصاد وغيرها من مجالات تزيد فيها مخاطر الاحتيال و/أو تدني في الالتزام بالأطر القانونية والتشريعية والنظامية في التصرفات التي ترافق مواجهة الوباء.

نورد اهم الحالات التي قد تكون مجالاً لتدني او انعدام الالتزام وهي على سبيل الإحاطة وليست حصرية او تخص بلداً بعينه:

1. التزوير المالي والا حتيال بالبيانات المالية مثل تحميل نفقات على فترة خاطئة، إخفاء معلومات عن أصول او مطلوبات او عن تضارب مصالح. وقد يكون على شكل تزويد معلومات خاطئة او نتائج كاذبه او انه جرى تحريفها عمدا.
2. اختلاس الأصول المالية وغير المالية على غرار سرقة الأموال النقدية (اتلاف ايصالات او تزويرها، عدم تسجيل المعاملات و/او تزويرها... الخ) واختلاس المحروقات، المخزون، معدات ولوازم طبية...الخ.

3. الإنفاق الاحتيالي على شكل خلق موظفين وهميين أو موردين وهميين، تزوير فواتير ونفقات، او تواطؤ مع موردين... الخ.
4. التواطؤ بالتعاقدات على شكل ترسيه (إحالة) غير مبرره بحكم الظروف الناشئة.
5. التوريد الوهمي لخدمات وسلع يصعب التحقق منها أو من جودتها الفنية.
6. إلغاء بالمخزون أو إستبدال لوازم بأقل جودة أو مواصفات مزوره.
7. القيام بمشتريات غير ضرورية.
8. تقديم المنح والفوائد لأطراف غير مستحقة أو انها خارج مسؤولية القطاع العام.

9. العلاقات التي تقلل الموضوعية وتعرض النزاهة للخطر بين مسؤولي القطاع العام والأطراف الأخرى.

ثانياً: مرحلة تنفيذ تدقيق الالتزام

تقوم مرحلة التنفيذ على القيام بالتدقيق من خلال تطبيق خطة واستراتيجية التدقيق، والبدء في جمع الأدلة ومن ثم تقييمها والتوصل للاستنتاجات على ضوء الالتزام بخطة التدقيق بالمواضيع والنطاق المحدد ومن خلال برنامج تدقيق لكل مخاطرة محدده والقيام في اهم الامور التالية:

أ -**التدقيق وجمع الأدلة**: من خلال القيام بأهم الإجراءات التالية:

- جمع الأدلة: يخطط المدقق وينفذ الاجراءات للحصول على دليل إثبات كافٍ ومناسب وذي صلة لصياغة استنتاج يتوافق مع مستوى التأكيد المُحدد، وتعد الملاءمة مقياس جودة دليل الإثبات، وتشمل مدى صلته وصحته وموثوقيته.
- إختيار مجموعة من أساليب الرقابة للتمكن من صياغة الإستنتاج وفق مستوى التأكيد المحدد ويتم جمع أدلة الإ ثبات باستخدام أساليب متنوعة أهمها (الملاحظة، الفحص، الاستفسار، الإقرار اوالمصادقه الخارجية، إعادة الأداء، إعادة الاحتساب، الاختبارات المعمقة، اختبارات الضوابط الرقابية الأساسية، الإجراءات التحليلية وتحضر هنا اهمية التواصل عن بعد كوسيلة مستجده في الرقابة بحكم أزمة كوفيد19).
- استخدام المدقق عينات الرقابة: كلما كان ذلك مناسبا، بغية توفير كمية كافية من العناصر لإستخلاص إستنتاجات دالة، وعند تصميم العينة يجب مراعاة الهدف من إجراءات الرقابة.

ب **تقييم الأدلة والتوصل إلى استنتاجات** : بينما يستمر المدقق بجمع الأدلة وجب عليه ان يقيّم إذا ما كان ما تم جمعه من ادلة كافياً ومناسباً حتى تقل مخاطر التدقيق، ويكون المدقق راضٍ عن سير التدقيق ويستطيع إعطاء رأي بتأكيد معقول بأن معلومات موضوع التدقيق ممتثلة من جميع النواحي الجوهرية بالمعايير التي تم تحديدها وذلك من خلال:

- المقارنة بين أدلة الإ ثبات التي حصل عليها المدقق مع المعايير الرقابية المحددة سلفا من أجل صياغة النتائج التي تؤدي إلى استنتاجات الرقابة.
- التحقق من وجود برهان على تقييم كفاية وملاءمة أدلة الإ ثبات والتي مَكنّت من صياغة استنتاج الرقابة بما يتوافق مع معايير الرقابة التي تم تحديدها.
- مراعاة أن عملية تقييم أدلة الإ ثبات لجميع الأدلة التي تم الحصول عليها سواءً تلك التي تدعم او تخالف الاستنتاج أو الرأي بشأن الالتزام أو عدمه عند التوصل إلى نتائج الرقابة.
- استخلاص المدقق الاستنتاجات بشأن مدى التزام موضوع الرقابة من جميع النواحي الجوهرية، بالمعايير المطبقة بالاعتماد على نتائج الرقابة والاهمية النسبية (الكمية او النوعية) وتشمل الأهمية النسبية:
  - الاهمية النسبية الكمية (من حيث القيمة)، المبالغ النقدية أو المقاييس الكمية الأخرى كعدد المواطنين أو الجهات المعنية، التأخير الزمني فيما يتعلق بالمواعيد النهائية...الخ.
  - الاهمية النسبية النوعية: اهمية وحساسية البرنامج المعني لدى الجمهور واحتياجات وتوقعات السلطة التشريعية أو المستخدمين الآخرين لتقرير الرقابة وتزداد قيمة الاهمية النوعية في ظل الازمات.
- يبلغ المدقق مستوى التأكيد الذي يتم توفيره بشفافية، ويتطلب منه أن يمنح المستخدمين المستهدفين الثقة في نتائج الرقابة من خلال شرح أن النتائج والمعايير والاستنتاجات تم التوصل إليها بطريقة مدروسة ومتوازنة، و انه تم التوصل إلى الإستنتاجات والتوصيات الشاملة بالإستناد لمعطيات بائنة بكل وضوح وبموضوعية وفي التحقق من الالتزام يجب الانتباه إلى:
  - بما يتعلق بمهمات التقارير المباشرة ، يجب التعبير صراحةً على ان الاستنتاج الذي تم التوصل اليه ذو مستوى تأكيد محدود او معقول.
  - بمهمات ا لتصديق ان يتم الإبلاغ عن مستوى التأكيد باستخدام الصياغة الموحدة للرأي بحسب المعايير المعتمدة.

(عطفا على ما ورد أعلاه مشار لذلك أكثر تفصيلا في مرحلة التقرير التالية).

- التوثيق المناسب بحيث يعد المدقق وثائق كافية لتوفير فهم واضح حول العمل المنجز والدليل المستحصل والإستنتاجات، ويعد المدقق وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويُحدّثها باستمرار.

في ظل أزمة كوفيد 19 فإن الحصول على أدلة التدقيق الكافية لتكون أساساً كافياً للتوصل للإستنتاجات ورأي التدقيق امرا مهما في ان تكون تلك الأدلة كاملة وصحيحه ومقنعة، حيث تواجه الأجهزة الرقابية الصعوبة أحيانا في الحصول على دليل التدقيق بحكم الظروف القائمة وعلية تكون الخيارات المتاحة في ظل الأزمة على النحو التالي:

-
-

- النظر في اعتماد إجراءات بديله عندما يكون هناك صعوبة بالوصول للجهة محل الرقابة او تأخير في توفير المتطلبات والبيانات والتأخير في المصادقات باتباع إجراءات مثل الرقابة عن بعد والتواصل التكنولوجي والاستبيان وغيرها.
- عمليات التحقق وجرد المخزون او الصندوق بتواريخ بديله إذا لم يتمكن الجهاز من اجرائها الفعلي بالوقت المحدد.
- اعتبار أي تقييد على نطاق التدقيق انه قد يؤدي إلى التأثير على دليل التدقيق المتحصل ومن ثم التأثير على رأي التدقيق.
- مراعاة ظروف عمل الجهات محل الرقابة والتواصل مع الإدارة والأطراف المكلفة بالحوكمة في الوقت المناسب بالمسائل الهامة مثل الصعوبات التي تواجه سير التدقيق أو التأخير في الإنجاز للمتطلبات من طرفها.

(منها مقتطفات مما ورد في منشورات الاربوساي تحت عنوان "كيف يمكن مجابهة تداعيات أزمة كوفيد 19 على أعمال التدقيق " مترجم ومنقول عن المجلس التنفيذي المستقل لمراجع الحسابات في جنوب أفريقيا **IRBA** أبريل 2020).

ثالثاً: مرحلة إعداد تقرير تدقيق الالتزام والمتابعة

يعتبر رفع تقرير مكتوب بنتيجة التدقيق (الاستنتاجات) بالصيغة المناسبة جزءاً مهماً في تبيان الوضع القائم في الجهة من حيث تقييم مدى الالتزام ، من اجل اتخاذ خطوات تصويب ومعالجة للأخطاء وحالات عدم او تدني الالتزام ، بالتالي يجب أن يأخذ المدقق في ظل استمرار الأ زمة أقصى درجات العناية المهنية ال لازمة لضمان أن يكون التقرير صحيحاً من حيث الوقائع وبأن النتائج مقدمه من منظور سليم ومتوازن، ويمكن أن يُعبر عن الاستنتاج أما كرأي أو كخلاصة او إجابة عن أسئلة رقابة محددة أو توصيات وعلى وجه التحديد يجب الاهتمام في الإجراءات التالية :

- النظر في أهمية إدراج حالات عدم الالتزام الجوهرية وذات العلاقة خشية تفاقم استمراريتها في ظل الأزمة المتواصلة.
- في مهمات التقارير المباشرة يمكن أن يقدم المدقق التأكيد من خلال استنتاجات معبر عنها صراحةً، وشرح أن النتائج والمعايير والاستنتاجات تم التوصل إليها بطريقة مدروسة ومتوازنة، وان التوصيات الشاملة قد تمت بالاستناد الى نتائج التدقيق الموثقة رغم حالة الأزمة القائمة.
- اخذ كافة النتائج ذات الصلة بالاعتبار للأهمية في ظل أزمة.
- ان يصدر التقرير بالوقت المناسب لكي يكون ملائم للمستخدمين بحيث يستطيع المسؤولين عن الحوكمة بالجهات معالجة الخلل بالسرعة الممكنة منعاً لتصاعد حالات ضعف وتدني الالتزام في ظل أزمة متواصلة وغير معلوم الانتهاء وقت منها.
- من المناسب ادراج رد الجهة من الطرف المسؤول في ظل الأزمة القائمة.

- هيكل التقرير بالشكل والجوهر ويجب ان يحتوي اهم العناصر الاساسية (الفقرة 210 من المعيار 4000) ويجب مراعاة ما ورد في (الفقرة 218 من المعيار 4000) المتعلق بمهمة التصديق، اما بخصوص الأجهزة ذات الصلاحيات القضائية يجب مراعاة ما ورد في (الفقرة 221 من المعيار 4000).
- للمعالجة السريعة بظل الأ زمة يجب مراعاة الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأ عمال غير القانونية المشتبه بها (ما ورد بالفقرات 231/227/225 من المعيار 4000).
- مراعاة متطلبات المتابعة عندما يكون ذلك مناسبا حيث يقرر المدقق القيام بالمتابعة حول الآراء/ الاستنتاجات/ التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة (الفقرة 26 من المعيار 4000) ويتطلب ذلك وجود آلية لدى جهاز الرقابة للمتابعة تضمن متابعة معالجة الجهات ذات العلاقة لنواحي عدم الالتزام.

استنتاجات تقرير التدقيق على الالتزام

بناء على نطاق وتفويض التدقيق يتم التعبير عن الاستنتاج كبيان تأكيد أو جواب أكثر تفصيلا عن سؤال محدد بالتدقيق من زوايا:

- حيثما لم يتم تحديد حالات جوهرية من عدم الامتثال فإن الاستنتاج يكون غير متحفظ (يبين بوضوح الالتزام من جميع النواحي الجوهرية مع المعايير المحددة).
- في حالات عدم الامتثال الجوهري وأيضا في الصعوبة في الحصول على ادلة التدقيق هناك أربعة أنواع لتقارير التدقيق على الالتزام وهي:
  - تقرير راي متحفظ بسبب عدم الالتزام : يبين فيه بوضوح الاستثناءات في النواحي الجوهرية لموضوع التدقيق.
  - تقرير رأي سلبي بسبب عدم الالتزام : يبين فيه عن موضوع البحث ان الجهة ليست ملتزمة.
  - تقرير رأي متحفظ عند وجود محددات على النطاق: يبين فيه ويضمن النطاق المحدود حالة الاستثناء في التزام النواحي الجوهرية.
  - تقرير الامتناع عن إبداء الرأي عند وجود محددات على النطاق: يبين فيه انه بناء على التدقيق الذي تم القيام به انه ليس بالاستطاعة اصدار اية استنتاجات.

(ورد ذلك تفصيلا في الفقرات 11-8/17 من دليل تدقيق الامتثال المعتمد في ديوان الرقابة المالية والإدارية-دولة فلسطين).

النتائج

في ظل استمرار أزمة كوفيد 19 وما يتبعها من ظروف استثنائية هي ليست أساسا معتادة ، وعلاوة على فرض حالة الطوارئ بالعديد من الدول برزت تحديات ومخاطر قائمة بواقع بيئة عمل الجهات الخاضعة أثّرت على مفاصل أداء العمل بالقطاع العام.

وبرزت أيضا تحديات متعلقة بالجهاز الأعلى للرقابة ومنها ما هو متعلق أساساً ومرتبطاً بالظروف العامة القائمة بظل الأ زمة وتبعاتها على الجهاز الرقابي والجهات محل الرقابة ونورد تلك النتائج المؤثرة على النحو الاتي:

أ -مخاطر عامة وهي متعلقة باستمرار وتصاعد أزمة كوفيد 19 وما يرافقها من تبعات العمل عن بعد، بما يتعلق بالظروف المناسبة والبيئة العامة المتمثلة في فرض حالة الطوارئ وتقليل عدد العاملين وساعات العمل وشح الإمكانات ...الخ حيث أنها لا تساعد ولا تمكن الأجهزة الرقابية والجهات الخاضعة للعمل ببيئة مناسبة لأداء الأ عمال ، مما يخلق مخاطر وتبعات العمل عن بعد كحالة لنتيجة مستجدة بمعنى احتمالية كبيرة لوجود مخاطر كامنة و/او مخاطر الرقابة في الجهات محل الرقابة (مشار لها تفصيلا بما ورد سابقا حيث تزداد مخاطر وجود حالات مخالفات قانونية او احتيال في الجهات محل الرقابة وتزداد أيضا مخاطر عدم اكتشافها من طرف الجهاز الرقابي).

ب ضعف القدرة على ممارسة رقابة الالتزام بشكل دقيق كالسابق وذلك بسبب عدم وجود معطيات من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بسبب التوقف عن العمل سواء بشكل جزئي أو كلي.

ت ضعف القدرة على مواكبة التغييرات السريعة والمستمرة في عملية التدقيق والتي ليس لها تنظيم مسبق أو سند قانوني سواء من الجهاز الرقابي أو الجهة الخاضعة للرقابة.

ث تزداد المخاطر بالجهات محل الرقابة بظل الأ زمة (نتائج متعلقة بالمخاطر الكامنة و/او مخاطر الرقابة) منها:

- تعاظم مخاطر حالات تدنى/عدم التزام بالقوانين والأنظمة نتيجة لاستمرار الأزمة.
- تدني قدرة و استجابة الجهات الخاضعة للرقابة لمتطلبات أدائها لأ عمالها بحكم الظروف المستجدة.
- تدني قدرة الجهات محل الرقابة في توفير متطلبات ممارسة عمل جهاز الرقابة في تنفيذ أعمال ه بمهنية وكذلك في مدى توفير متطلبات وظروف تدقيق مناسبة وتقديم البيانات المطلوبة.

ج مخاطر متعلقة بعمل الجهاز الأعلى للرقابة في ظل الأزمة (نتائج متعلقة بمخاطر الاكتشاف)

وهي مخاطر متعلقة ببيئة وظروف عمل الأجهزة العليا للرقابة تحد من أدائها في تنفيذ برامج عملها علاوة على تحديات توفر الإمكانيات المتاحة ومن اهم المخاطر القائمة:

- تدني قدرة الأجهزة العليا للرقابة من تنفيذ خططها المرسومة سواء بالوقت المتاح لها او توفر الكادر في الوقت المناسب نتيجة الاغلاقات او الحد منها، ومعوقات في استمرارية وقدرة تعاون الجهة محل الرقابة بالتدقيق، علاوة على انعكاس ذلك على مرحلة تنفيذ الخطط واعداد التقارير بنتائج التدقيق والمتابعة وكذلك بتوفر الكادر البشري بالوقت اللازم.
- تحديات قائمة في ضرورة وحاجة الجهاز الأعلى للرقابة في التدقيق عن بعد في ظل استمرار الجائحة ونذكر اهمها:
  - عدم القدرة على ممارسة رقابة الالتزام بشكل دقيق كالسابق وذلك بسبب عدم وجود معطيات من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بسبب التوقف عن العمل سواء بشكل جزئي أو كلي.
  - ضعف القدرة على مواكبة التغييرات السريعة والمستمرة في عملية التدقيق والتي ليس لها تنظيم مسبق أو سند قانوني سواء من الجهاز الرقابي أو الجهة الخاضعة للرقابة.
  - القيود المتعلقة في توفر التكنولوجيا ا للازمة للتواصل عن بعد ما بين أعضاء الجهاز الرقابي فيما بينهم وأيضا ما يتعلق بتواصلهم مع الجهات الخاضعة.
  - تداعيات زيادة العمل المكتبي عن بعد على حساب الميداني وانعكاس ذلك على فهم صحيح ومكتمل لبيئة الجهة محل الرقابة.
  - تدني قدرة الجهاز الأعلى للرقابة في التواصل عن بعد في تغطية البرامج المخططة ونطاق تدقيقها مع الجهات الخاضعة وانعكاس ذلك على النتائج ومن ثم دقة الرأي والاستنتاج.
  - تدني الوقت الكافي والمتاح والصعوبة في مسارات التواصل عن بعد وبالتالي انعكاس ذلك والتأثير على جودة مخرجات التدقيق.
  - طبيعة الملاحظات والمخالفات المتحصلة عن بعد لا تكتسب الأهمية العالية والمصداقية أسوة بالتدقيق العادي المستند للأدلة والبراهين المادية الأكثر توثيقاً من ناحية مدى توفير الضمانة المعقولة حول التقارير الصادرة.

(جزء مما أعلاه ورد في ورقة حول التدقيق عن بعد وما بعده التداعيات قصيرة وطويلة الأمد نشرتها الاربوساي (معهد المدققين الداخليين/مركز التدقيق في الصحة والسلامة العامة الخبراء: روي ليتزنبيرغ، مدقق بيئي محترف معتمد & ز ي كاري رامير، مدقق داخلي معتمد، مدير معتمد للمواد الخطرة، مهني معتمد في المواد الخطرة).

توصيات ومقترحات

في ظل استمرار الأ زمة يبقى الوعي بمتطلبات تدقيق الالتزام حجر الأساس في التقليل من المخاطر ومنع ممارسات تدنى او عدم الالتزام او أية حالات احتيال، بحيث انه قطعاً في الظروف

الطارئة وغير العادية تكثر مخاطر حدوث هذه الممارسات، وعلية نقدم مجموعة من المقترحات والتوصيات للأجهزة العليا للرقابة والتي من شأن العمل بها التقليل من المخاطر وهي مبينة على النحو التالي:

- التأكيد المستمر على دعم وتشجيع ثقافة الوعي بتدقيق الالتزام من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة على نحو:
  - التأكيد المستمر على دور ومسؤولية الإدارة العليا بالجهات الخاضعة في الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة وفق الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية.
  - فعاليات التوعية المهنية بالمجالات التي تكثر بها مخاطر الا حتيال من خلال إعلانات ومخاطبات رسمية واعداد نشرات وأوراق وتقنيات مناسبة بالمجال.
  - تقوية فعاليات منظومة الشفافية في إدارة المال العام وتعزيز مكانتها واعداد التقارير المطلوبة مما يعزز من المساءلة وفق التشريعات ويعزز ثقة الجمهور بالأعمال.
  - عقد لقاءات توعوية وشرح ثقافة الالتزام وكل ما يلزم لتنفيذ الإجراءات التي تتماشى مع المعايير والممارسات المهنية في ظل الأزمة.
  - المرونة مع الجهات الخاضعة اثناء عملية التدقيق في ظل الأزمة.
- ضرورة التنبه لاستمرار مسؤولية الجهاز الرقابي في ممارسة مهامه وتعزيز قدرات التدقيق عن بعد من خلال الوسائل المتاحة وبرامج تدريب وتوفير وسائل التكنولوجيا المناسبة.
- استجابة أجهزة الرقابة للتوقعات في ظل استمرار الأ زمة من خلال تصميم خطط رقابية تركز على المخاطر وان يتم تنفيذها على نحو سليم وفق المعايير المهنية والتركيز على المجالات التي تكثر بها وتنشأ حالات وظروف عدم الالتزام ، ومن المهم إجراء مراجعات إضافية عند التعرف على احداث محدده في ظل الأزمة.
- التعامل بواقعية مع توقعات التأخير في إنجاز مهام التدقيق نتيجة للظروف القائمة بالجهات محل الرقابة.
- على الأجهزة الرقابية العمل مع استمرار الأ زمة توفير ضمانة حقيقية حول أداء الجهات محل الرقابة وان تكون تقاريرها وآراؤها مناسبة وبناءة في ظل الظروف المستجدة.

- الاستفادة وتوظيف المخرجات المهنية ذات العلاقة بتقوية ممارسات الالتزام بما يشمل مخرجات المنظمة العربية للأجهزة العليا، وكذلك منظمة الانتوساي واية منظمات إقليمية او دولية من إصدارات وترجمات علاوة على تجارب النظراء.
- أن تعمل أجهزة الرقابة على تكامل برامج التدقيق (المالي و الالتزام والأداء) وضرورة الاستمرار والتركيز بهده المرحلة على تقييم الالتزام بالمنظومة التشريعية والنظامية التي تحكم التصرفات لا سيما مجالات الصفة الضرورية في مواجهة الجائحة وبما يشمل التدقيق على شفافية القرارات المتخذة في ظل الأزمة.
- تدريب عدد كافي من أعضاء الجهاز الرقابي على برامج التواصل عن بعد وكذلك تدريب عدد كافي من أعضاء الجهة الخاضعة للرقابة بتلك البرامج حتى يعود بالنفع على كلا الطرفين تسهيلا لعملية التدقيق وتلافيا للتأخير.
- قيام الجهاز الرقابي بالتأكد سواء بالجهاز ذاته او الجهة الخاضعة للرقابة أنه تم تفعيل جميع سبل التكنولوجيا المتاحة ، وتلك المتعاقد عليها سابقا والتي لم يتم تفعيلها حتى هذا الوقت وذلك تفاديا لازدواجية الصرف على ذات الأعمال والحصول على المنفعة من التعاقدات السابقة.
- قيام الجهاز الرقابي بالتأكد من تحديث جميع الأدلة الرقابية وفق التحديات والمتغيرات الجديدة التي تواجهها مع ذكر كيفية التعامل معها والتغلب عليها.
- استفادة الأجهزة الرقابية من **فرصة متاحة بالأزمة** وتحسين جودة الرقابة من خلال:
  - تحليل أكثر عمقا للأدلة المجمعة من خلال الوقت المكتبي المتاح.
  - فرصة زيادة معرفة أكثر للجهات خلال الأ زمة من خلال اكتشاف نقاط ضعف او أخطاء خلال الأزمة مما يوفر فرصة للتعرف على مواضيع مستقبلية ومخاطر.

انتهى ،،،

المراجع والمصادر

- معايير التدقيق الصادرة عن منظمة الانتوساي والمتعلقة بالتدقيق وتحديدا ما ورد في معايير المبادئ الأساسية والتوجيهات ذات الصلة بتدقيق الالتزام والمشار لها بسياق الورقة المعدة وسلسلة المعايير الدولية المتعلقة بالرقابة على الكوارث(5500).
- دليل ضمان الجودة المعتمد من مبادرة تنمية الانتوساي **(IDI)** وكذلك المتطلبات المتعلقة برقابة الالتزام والصادرة عن مبادرة تنمية الانتوساي **(IDI)**.
-
-

- الكتيب الميداني(الدليل) للتدقيق على الامتثال المعتمد في ديوان الرقابة المالية والإدارية /فلسطين بالعام 2013 والمعد ضمن مشروع التطوير الأوربي للديوان الذي استهدف جملة من مخرجات تطوير وتحسين قدرات ديوان الرقابة بمجال التدقيق.
- مقتطفات ومداخلات مما ورد في لقاء الويبنار الذي عقدته منظمة الاربوساي يوم 2020/5/18 بعنوان "الرقابة عن بعد في ظل أزمة كوفيد19 المنهجية والمعيار".
- مقتطفات ومداخلات مما ورد في لقاء الويبنار الذي عقدته منظمة الاربوساي يوم 2020/6/4 بعنوان تداعيات وباء كوفيد 19 تحديات ومجالات التركيز المتوقعة في التدقيق المالي.
- أوراق عمل مترجمة بخصوص الأ زمة (كوفيد 19) نشرتها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (اربوساي) في العام 2020 بعناوين:
  - ستة طرق تمكن المدققين من التعامل في ظل جائحة كورونا (صادره عن المؤسسة الكندية للتدقيق والمساءلة).
  - التدقيق عن بعد وما بعده التداعيات قصيرة وطويلة الأمد (معهد المدققين الداخليين/مركز التدقيق في الصحة والسلامة العامة الخبراء: روي ليتزنبيرغ، مدقق بيئي محترف معتمد & ز ي كاري رامير، مدقق داخلي معتمد، مدير معتمد للمواد الخطرة، مهني معتمد في المواد الخطرة).
  - كيف يمكن مجابهة تداعيات أزمة كوفيد 19 على أعمال التدقيق –مترجم ومنقول عن المجلس التنفيذي المستقل لمراجع الحسابات في جنوب افريقيا **IRBA**ابريل 2020).
- من نتائج بعض تقارير مراجعات ضمان جودة تدقيق الالتزام في ديوان الرقابة المالية والإدارية/فلسطين في العام 2020/2019.
- مادة علمية وزعت بورشة عمل "حول الا حتيال " عقدت في ديوان الرقابة المالية/فلسطين عام 2017 بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي ضمن سلسلة تحسين قدرات الديوان.