

بحث للمشاركة في المسابقة الثانية عشرة لمنظمة الأرابوساي

موضوع

## تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة

ديوان المحاسبة - قطر

الباحث

سليم مسلم الحكيم

29 سبتمبر / أيلول 2018

قال الله تعالى:

{وَاتَّقُوا اللَّهَ وَيَعْلَمَكُمُ اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ}

[ سورة البقرة: 282 ]

شكر وتقدير:

شكر لكل من ساهم في إعداد البحث والشكل موصول إلى:

- والدي ووالدتي لما قدماه لي لطب العلم والسعي للعمل به.
- القائمون على أعمال الجهاز الرقابي الوطني ممثلين بسعادة الرئيس.
- أساتذتي الذين لم يخلوا في تقديم العلم لي وإرشادي.
- إدارة الرقابة على التدقيق والفحص المالي ممثلة بإدراتها وموظفيها.

- القائمون على أعمال المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للجهود المبذولة من قبلهم في الحث والتشجيع على البحث العلمي في الأجهزة الرقابية العليا في الوطن العربي.
- الزملاء الذين ساهموا في تقديم مواد أغنت البحث.

### ملخص البحث:

يهدف البحث إلى بيان أثر الأساليب والوسائل التي استخدمت مؤخراً من قبل الجهاز الرقابي الوطني في تحسين العمل الرقابي و زيادة القيمة المضافة, وتنوعت هذه الأساليب والوسائل فكانت على شكل أساليب قانونية وكوادر بشرية و وسائل فنية وتقنية, وبعد أن قام الباحث بشرح هذه الأساليب وأثرها على تحسين العمل الرقابي وجودة العمل قام بالربط بين هذه الوسائل بواسطة أنظمة الـ ( الحوكمة, المخاطر, الالتزام) GRC وتم اختيار برنامج التيم ميت (Team Mate) كحالة تطبيقية في الجهاز الرقابي وباستخدام أسلوب التدقيق المبني على المخاطر.

وكننتيجة لهذا البحث تم تحديد أهم المتطلبات لتحسين العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية مع تصميم نموذج مقترح لأنظمة الـ ( الحوكمة, المخاطر, الالتزام) GRC وفق التدقيق المبني على المخاطر بما يحقق الغاية الأساسية من البحث.

### Abstract:

The research aims to show the effects of the latest methods and procedures which are used by national SAI (Supreme Audit Institutions) to improve the audit process and build the audit basis to add-value. The used methods

were: legal , HR, audit Methodology and IT. The researcher describes how these methods and procedures improve the audit procedures and quality, Hence he linked all of these methods and procedures using GRC (Governance, Risk, Compliance) system ( Team mate as a case study) to apply the audit based risk.

The result of this Topic was to determine the most crucial requirements to improve the audit procedures and build audit basis to add-value from SAIs', In addition to that there is a recommended form to apply audit based risk by GRC system.

## فهرس المحتويات

6.....	المقدمة:
	1- مشكلة البحث: 6
	2- الدراسات السابقة: 7
9.....	3- هدف البحث وأهميته:
	4- فروض البحث: 10
	5- مناهج البحث وأساليبه: 10
	<b>الفصل الأول : زيادة القيمة المضافة للتدقيق وفق المعايير المتعارف عليها.....13</b>
11.....	المبحث الأول : ماهية القيمة المضافة للعمل الرقابي:
15.....	المبحث الثاني : التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية:
	1- التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية وفق منظمة (كوسو) COSO: 15
	2- دور المدقق الحكومي في التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية وفق معايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI):
	19
20.....	المبحث الثالث : التدقيق على الحوكمة والالتزام:
20.....	1- دور المدقق في تدقيق الحوكمة وفق معايير التدقيق الداخلي (IIA):
20.....	2- دور المدقق الحكومي في تدقيق الالتزام ( Compliance):
	<b>الفصل الثاني : تجربة الجهاز الرقابي الوطني في الإيفاء بمتطلبات تحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة.....26</b>
22.....	المبحث الأول : خارطة الطريق (Road Map):

## المبحث الثاني : المتطلبات القانونية ( Legal Requirements ) : 26.....

- 1- الرقابة على الأداء:..... 26
- 2- الرقابة على تقنية المعلومات: 28
- 3- مراجعة نظم الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر: 29
- 4- تقييم ودعم وحدات التدقيق الداخلي الحكومية: 29
- 5- رقابة الالتزام ( الامتثال ) (Compliance audit): ..... 29
- 6- نصوص الحوكمة (دعم الشفافية وتفعيل المساءلة):(Governance) ..... 30

## المبحث الثالث: متطلبات الكوادر البشرية (HR Requirements):..... 30

- 1- التحول في الهيكل التنظيمي (Organization Structure) في الجهاز الرقابي: ..... 31
- 2- تطوير لائحة الموارد البشرية (HR Policy & Procedures): ..... 34

## المبحث الرابع : المتطلبات الفنية ( Technical Requirements ) :..... 35

- 1- منهجيات التدقيق (Methodologies): ..... 35
- 2- مجموعة عمل المخاطر (Risk Profiling): ..... 37

## المبحث الخامس : المتطلبات التقنية ( IT Requirements ) ..... 40

### الفصل الثالث ..... 40

#### استخدام الجهاز الرقابي برامج GRC (الحوكمة , المخاطر , الالتزام) للقيام بالتدقيق المبني على المخاطر ..... 40

#### المبحث الأول : التدقيق باتباع أسلوب المخاطر: ..... 41

- 1- ماهية المخاطر: ..... 41
- 2- عمليات إدارة المخاطر: ..... 42
- 3- قياس مخاطر الأعمال:..... 44
- 4- مفهوم المراجعة باستخدام مدخل إدارة المخاطر: ..... 45
- 5- منهجية التقييم الذاتي (CSA): ..... 47
- 6- مسؤوليات المراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة تجاه تقييم المخاطر: 48

#### المبحث الثاني : ماهية ومراحل تخطيط عملية المراجعة: ..... 49

- 1- تخطيط عملية المراجعة وفق المعايير الدولية: 49
- 2- التخطيط في ظل التدقيق المبني على المخاطر: 51

#### المبحث الثالث : أنظمة الحوكمة, المخاطر, الرقابة GRC ودورها في تحسين عملية المراجعة:..... 55

- 1- الربط بين المخاطر والتدقيق: ..... 55
- 2- تحليل عوامل ملائمة خطة المراجعة: ..... 56

#### المبحث الرابع: نظام إدارة عمليات المراجعة الالكتروني التيم ميت ( Teammate ) :..... 57

- 1- نظام إدارة عمليات المراجعة الالكتروني في الجهاز الرقابي: ..... 57
- 2- استخدام برنامج المخاطر ( التيم ريسك ) للقيام بالمراجعة على أساس المخاطر: 59

#### النتائج:..... 62

65.....المقترحات والتوصيات:

67.....النموذج المقترح:

71.....مراجع البحث:

## المقدمة:

تطورت مهنة مراجعة الحسابات على مدار القرنين الماضيين من مهنة تقتصر على مراجعة الحسابات للجيل الأول إلى تضمينها تقييم الضوابط الرقابية وحماية الأصول في الجيلين الثاني والثالث إلى السعي إلى المساهمة في تحقيق القيمة المضافة للمنشأة في الجيل الرابع, إن هذا التطور في المهنة جاء تلبية لاحتياجات التطور الاقتصادي والتقني الحاصل, كما تم الاستفادة من التطور التقني في مهنة المراجعة.

يبتطلب تحسين عملية المراجعة وزيادة القيمة المضافة في الأجهزة الرقابية العليا القيام بنقطة نوعية على عدة مستويات منها المستوى القانوني من خلال إصدار تشريعات تسمح له بإضافة بعض الصلاحيات التي تساعد في القيام بهذه الوظائف مثل الرقابة على الأداء وتقييم أنظمة الحوكمة والالتزام والرقابة الداخلية والرقابة على التدقيق الداخلي للجهات الخاضعة للرقابة, ومنها المستوى البشري من خلال توفير الخبرات والكوادر البشرية التي تساهم في زيادة القيمة المضافة, والمستوى الفني من خلال إيجاد وتطوير منهجيات العمل والتي تساعد على القيام بمثل هذه التقييمات أو أنماط المراجعة, و المستوى التكنولوجي من خلال استغلال تقنيات الحاسب المناسبة للقيام بهذا الدور.

تم استغلال أنظمة ( الحوكمة , المخاطر , الالتزام ) GRC (Risk, Governance, Compliance) في عدة مجالات ومن أهمها مجال التدقيق, وقد تبنى الجهاز الرقابي الوطني مع بداية السنة المالية 2018 أحد هذه الأنظمة في سبيل تحسين أعمال التدقيق وزيادة القيمة المضافة من أعمال التدقيق, بالإضافة إلى تحقيق المتطلبات المختلفة لذلك من متطلبات قانونية وفنية و تقنية و بشرية.

تم استخدام أنظمة ( الحوكمة , المخاطر , الالتزام ) GRC حديثاً كنظام له ثلاثة أبعاد ذات صلة تساعد على ضمان تحقيق أهداف المنشأة بشكل موثوق ومعالجة حالات عدم التأكد Uncertainly (Mitchell, 2004), تصل المنظمات إلى حجم يكون فيها استخدام أنظمة GRC مطلوبة للعمل بفعالية, وكل من هذه الاختصاصات الثلاث يولد بشكل ممنهج معلومات ذات قيمة للأخريين , وكافة الجوانب الثلاثة تؤثر على نفس التقنيات, الأشخاص, العمليات والمعلومات.

## 1- مشكلة البحث:

تهدف أنظمة ( الحوكمة , المخاطر , الالتزام ) GRC إلى مزامنة المعلومات والنشاط عبر الحوكمة, والامتثال من أجل العمل بشكل أكثر كفاءة, وتمكين المشاركة الفعالة للمعلومات, وفعالية

الإبلاغ عن الأنشطة وتجنب التداخل المسرف,, أنظمة GRC "الحوكمة, المخاطر, الالتزام) تشمل عادة أنشطة مثل حوكمة الشركات وإدارة مخاطر المؤسسات (ERM) والالتزام بالشركات بالقوانين واللوائح المعمول بها.

إلا أن تطبيقها في الأجهزة الرقابية العليا يولد عدد من التساؤلات حول دورها في تحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة المتولدة عنها, بالإضافة إلى متطلبات تطبيقها والذي يحتاج إلى فترة انتقالية تتطلب الكثير من الجهود البشرية والمادية, و مدى دور تقنية المعلومات في عملية التحول هذا وخصوصاً فيما يتعلق بالتكامل بين كافة أنواع التدقيق والقيمة المضافة.

## **2- الدراسات السابقة:**

### **1. دراسة مجموعة الامتثال و الأخلاقيات ( OCEG ) تحت مسمى "نموذج القدرات للحوكمة, المخاطر, الالتزام" (سنة 2004) (L.Mitchell, 2004)**

تعتبر هذه الدراسة هي الأولى من نوعها على صعيد نموذج " الحوكمة, المخاطر, الالتزام" GRC وتم فيها تحديد الخطوط العريضة ( معايير ) للأداء حتى تحقق الأهداف المرجوة منها وفق ظروف عدم التأكد. واعتمدت على مجموعة متكاملة من القدرات التي تمكن المنظمة من تنفيذ هذه المعايير هي: التعلم (L) , المحاذاة (A), الأداء (P), المراجعة (R).

وانتهت الدراسة إلى ضرورة تصميم نموذج عملي يتضمن ويساعد على : تحديد الأولويات, وتصنيف مستوى قدرات المنظمة, القيام بتحليل الفجوة بين النظرية والتطبيق.

### **2. دراسة سكوت ميشيل تحت مسمى "الإطار المفاهيمي لمساعدة المنظمات للتحكم بالأداء " (سنة 2007) (L.Mitchell, A framework to help organisations drive principled performance, 2007)**

تم في هذه الدراسة الترابط بين الحوكمة و إدارة المخاطر والالتزام حيث أن هناك عدد من عمليات المشروع التي تساعد المنظمة على قيادة الأداء, فالأعمال بكافة عناصرها ( الاستراتيجية, الأشخاص, العمليات, التكنولوجيا) تسعى إلى تحقيق هدف المشروع ضمن نوعين من المحددات هما : المحددات الإجبارية وهي القوانين والتشريعات والمحددات الاختيارية وهي الضوابط الرقابية الداخلية للمنظمة.

انتهت الدراسة إلى بناء نموذج مقترح أطلقت عليه نموذج القدرات وذلك للربط بين عمليات المنظمة و التكنولوجيا ( الأنظمة) المستخدمة لديها؛ وهو عبارة عن ستة عمليات هي : 1)التخطيط والتنظيم (PO), 2) الاستعداد والترقية (PR) , 3) الاختبار و الحماية (DC), 4) الاستجابة (RE), 5) التقييم والتحسين (EI) , 6) الاتصال والتبليغ (IC).

### 3. دراسة عبد الرحمن عبد المولى الحمصي بعنوان ( تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمنشأ في التخطيط لعملية المراجعة – دراسة ميدانية ) سنة 2010.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر المعلومات غير المالية في تحديد نطاق المراجعة وإبراز أي علاقة متوقعة بين المعلومات المالية وغير المالية وأهمية تمييز هذه العلاقة بالإضافة إلى دراسة تأثير المعلومات غير المالية على كل جزء من أجزاء التخطيط.

وكانت نتيجة الدراسة أن المعلومات المالية كافية بدرجة متوسطة في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة؛ فهي لازمة ولكنها غير كافية وبالتالي فإن المراجع يحتاج أيضاً إلى المعلومات غير المالية في دعم أعماله أثناء عملية التخطيط.

### 4. بحث مقدم من إيمان الهويدي بعنوان ( مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة ) سنة 2008.

هدف البحث إلى التعرف على المخاطر التي تؤثر على تقرير المراجع سواء من حيث البيئة الداخلية للديوان أو من خلال البيئة الخارجية ( الجهات الخاضعة للمراجعة), وذلك على جميع قطاعات ديوان المحاسبة ودراسة المخاطر الواقعية التي تؤثر على التقرير.

استخدام الباحث لتحقيق أهدافه أسلوب الاستبانة. واستخلصت الدراسة نتيجة مفادها إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بدليل المراجعة للديوان بالإضافة إلى المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمراجع لفهم المفاهيم ذات الصلة، بالإضافة إلى دور الرقابة الداخلية في تقرير المراجع، وإن توفر نظام رقابة داخلية فعال سيساهم من تقليل أخطاء البيانات المالية.

### 5. دراسة محمد عصفور بعنوان ( تقييم العوامل المؤثرة في مخاطر تدقيق الحسابات في الأردن من وجهة نظر المدقق ) سنة 2003.

استهدفت الدراسة استقراء مدى قدرة مراجعي الحسابات في الأردن على إدراك مخاطر مراجعة الحسابات عن طريق اختبار العوامل المؤثرة في مخاطر مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع؛ حيث تم إجراء الدراسة الميدانية لتشمل مراجعي الحسابات الأردنيين، ولأغراض الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على المستجوبين باستطلاع عينة عشوائية. بلغت عدد الاستبانة التي تم الإجابة عنها 42 استبانة من أصل 60 استبانة تم توزيعها. وقد تم وضع خمس فرضيات لاختبارها وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية : ان قدرة المراجع على تقييم المخاطر تتأثر بالمؤهل العلمي والتخصص والخبرة العملية التي يتمتع بها المراجع. كذلك تتأثر قدرة المراجع بحجم الشركة والشكل القانوني لها ونوع عملية المراجعة. وأخيراً أتعاب المراجعة التي يطلبها المراجع تتأثر بتقييمه لمخاطر المراجعة.

### 6. دراسة COSO بعنوان ( مراقبة المخاطر من قبل مجلس الإدارة) في سنة 2010 Board Risk Oversight

هدفت الدراسة إلى بيان بعض الأدوات المساعدة لمجلس الإدارة في مراقبته وإشرافه على إدارة المخاطر في المنظمة؛ فقامت بدراسة وتطوير بعض هذه الوسائل وأهمها التقييم الذاتي كوسيلة أساسية. استخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان وقامت بتحليل إحصائي عليه . وانتهت الدراسة إلى فعالية استخدام بعض الأدوات المساعدة في الإشراف على إدارة المخاطر وضرورة تحديد أولويات يتم بواسطتها مراقبة الأمور الهامة فقط من قبل مجلس الإدارة.

### 7. دراسة وليام /William/ بعنوان ( عمليات إدارة المخاطر وتقييم المخاطر للقيام بأعمال المراجعة ) في سنة (2003)

تطرق هذه الدراسة الى دور وظيفة المراجعة في اضافة قيمة للمشروع من خلال تأكيدها على عملية التقييم الذاتي للمخاطر ، واكدت الدراسة على أن توفير فريق من الاشخاص يركزون على التقييم الذاتي للمخاطر ويعملون على زيادة الوعي لدى الموظفين بتأثيرهم في تحقيق الاهداف المرسومة للمشروع ، وعند التخطيط للرقابة على المخاطر يجب أن يتم تقييم مستوى كل خطر وتحدد الضوابط الرقابية المناسبة لتخفيف المخاطر وتحديد مستوى الخبرة المطلوبة لتنفيذ تلك الأنشطة.

إن هذه الدراسة اختلفت عن سابقتها من الدراسات بأنها قامت بالربط بين تحسين العمل الرقابي و تحقيق القيمة المضافة في القطاع الحكومي وهو ما يستلزم تحقيق بعض المتطلبات الخاصة والتي تختلف عن غيرها من أنماط التدقيق.

### 3- هدف البحث وأهميته:

تهدف الدراسة إلى بيان أثر الأساليب والوسائل التي استخدمت مؤخراً من قبل الجهاز الرقابي الوطني في تحسين العمل الرقابي و زيادة القيمة المضافة, فعلى الرغم من التطورات الحاصلة في عالم المراجعة تبقى وظيفة التأكيد على البيانات المالية هي الوظيفة التقليدية لمهنة المراجعة والتي تحظى بأولوية.ويمكن تحديد أهم أهداف البحث على الشكل التالي:

1. إن تحقيق القيمة المضافة في عملية المراجعة يتطلب متطلبات قانونية وبشرية و تقنية وفنية.
2. إن أنظمة الـ ( الحوكمة, المخاطر, الالتزام) GRC تحسن العمل الرقابي وتزيد القيمة المضافة.
3. تصميم نموذج مقترح للانتقال من طريقة العمل التقليدية في الأجهزة الرقابية العليا ( تقديم تأكيد على البيانات المالية) إلى أسلوب المراجعة الذي يحقق القيمة المضافة.

تتمحور أهمية البحث في تصميم النموذج الذي يحقق القيمة المضافة لعملية المراجعة وهو النموذج الذي يتضمن التدقيق على أساس المخاطر من خلال تحديد لأهم مخاطر المنظمات محل المراجعة بالإضافة إلى تضمين أعمال المراجعة : مراجعة الرقابة الداخلية , الرقابة على التدقيق الداخلي , تقييم الحوكمة, الرقابة على الالتزام , الرقابة على تقنية المعلومات بالإضافة إلى تطوير نموذج جودة المراجعة.

#### **4- فروض البحث:**

##### **الفرضية الأولى :**

إن تحقيق القيمة المضافة في العمل الرقابي مرتبط بمتطلبات قانونية و فنية وتقنية وكوادر بشرية.

##### **الفرضية الثانية :**

استخدام أنظمة "الحوكمة, المخاطر, الالتزام" GRC في تقييم المخاطر سيحسن أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة .

##### **الفرضية الثالثة:**

استخدام أنظمة "الحوكمة, المخاطر, الالتزام" GRC في تقييم المخاطر سيحسن إنجاز عملية المراجعة بالموارد المناسبة.

##### **الفرضية الرابعة:**

استخدام أنظمة "الحوكمة, المخاطر, الالتزام" GRC في تقييم المخاطر سيحسن التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة.

#### **5- مناهج البحث وأساليبه:**

باعتبار أن الدراسة هي دراسة وصفية تحليلية لبيان أثر تطبيق نظام إدارة المراجعة (التيتم ميث) لتقييم المخاطر بالإضافة إلى متطلبات تحسين العمل الرقابي ,فإن المنهجية المناسبة للبحث منهجية مختلطة تربط بين الاستقراء والاستنباط، فتبدأ من مقدمات الاستدلال وتنتهي باقتراح بدائل للإجراءات المطبقة مروراً بتطبيق النظام الإلكتروني لبيان أثره على ملائمة خطة المراجعة في الجهاز الرقابي. هذه المنهجية تقوم على الخطوات التالية:

1. دراسة تحسين العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة من خلال المعايير المتعارف عليها.
2. تحديد تجربة الجهاز الرقابي لتحسين عملية المراجعة والمتطلبات ذات العلاقة من خلال استقراء الواقع.
3. دراسة خطوات وخصائص المراجعة باستخدام مدخل المخاطر.
4. دراسة منافع و مراحل تقييم المخاطر بواسطة نظام التيم ميث.
5. بيان معايير ملائمة خطة المراجعة.
6. القيام بدراسة علاقة سببية بين العناصر المحللة من نظام التيم ميث و مدخل المراجعة باستخدام المخاطر من جهة وتحقيقها لمعايير ملائمة خطة المراجعة من جهة أخرى.
7. بيان النتائج.
8. اقتراح نموذج تقييم مخاطر يتم تطبيقه يعد مناسب للجهاز الرقابي من حيث أسلوب عمله ويطبق في نظام التيم ميث.

**إن أساليب جمع المعلومات** أثناء القيام بعملية تحليل النظام متنوعة, وقد قام الباحث باعتماد الأدوات التالية في جمع المعلومات:

- 1) المراجع العلمية المناسبة من كتب ودوريات ومواقع الكترونية للمنظمات دولية وعربية معتمدة في إدارة المخاطر والمراجعة.
- 2) دليل المراجعة والقوانين الناظمة والقرارات الصادرة لتنظيم وإدارة أعمال المراجعة في الجهاز الرقابي..
- 3) الملاحظات المشاهدة.
- 4) المقابلات والأسئلة.

## الفصل الأول

### زيادة القيمة المضافة للتدقيق وفق المعايير المتعارف عليها

**المبحث الأول : ماهية القيمة المضافة للعمل الرقابي:**

يتم التركيز مؤخراً على مايسمى بالمراجعة التحليلية التي تتضمن مراجعة العمليات , تقييم المخاطر والضوابط الرقابية و مختلف نماذج تقييم الفعالية الأخرى و يدعى هذا التوجه القيمة المضافة للتدقيق. (Hutchins, 2002)

على الرغم من أن القيمة المضافة للتدقيق تسعى نحو تحقيق أهداف المنظمة إلا أن مفهومها يختلف حسب المتلقي ففي حين أن القيمة للمساهمين تعني زيادة السعر السوقي للسهم فإنه بالنسبة إلى الإدارة التنفيذية يعني زيادة الفعالية التشغيلية أما بالنسبة إلى مجلس الإدارة فتعني لا مفاجآت وبالنسبة إلى الجهات الرسمية تعني الالتزام بالقوانين. (Hutchins, 2002)

من أجل التزود بالقيمة فإن يجب إن يكون المراجع قادراً على:

1. العمليات التشغيلية و فعالية الجودة.
2. مخاطر الأعمال.
3. الضوابط الرقابية للعمليات و / أو الأعمال.
4. العمليات و فعالية الأعمال.
5. فرص تخفيض التكلفة.
6. فرص إلغاء الضائع والهدر.
7. فعالية حوكمة الشركات.

أصدر معهد المدققين الداخليين العالمي خلال شهر نوفمبر 2015 تقريراً ضمن مجموعة إصدارات الهيكل المعرفي (CBOK) تحت اسم قياس قيمة وأداء التدقيق الداخلي. تناول التقرير مفهوم القيمة المضافة للتدقيق والتي تتكون من ثلاثة عناصر حسب الشكل التوضيحي التالي:



الشكل التوضيحي رقم ( 1 ) عناصر القيمة المضافة

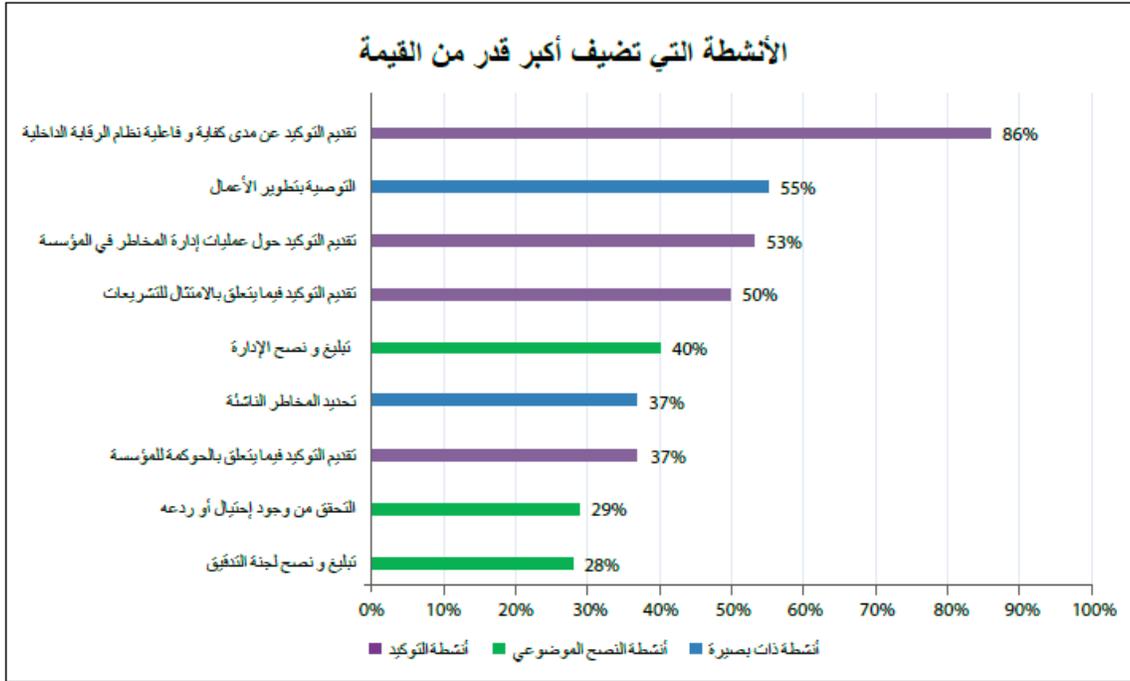
- **التوكيد:** تقديم التوكيد حول ما يتعلق بكل من الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المنظمة.
  - **الموضوعية:** التزام التدقيق بالنزاهة والمساءلة حيث يتم من خلالها تقديم قيمة للإدارة العليا بشكل موضوع مستقل للإشادة والنصح.
  - **البصيرة:** قيام التدقيق بدور المحفز لتحسين فعالية وكفاءة المنظمة من خلال تقديم رؤية وتوصيات تستند إلى تحليل وتقييم كل من البيانات والعمليات.
- الأنشطة الأكثر إضافة للقيمة:**
- بناء على استطلاع خلال عام 2015 قام به معهد المدققين الداخليين تم أخذ رأي المدراء التنفيذيين للتدقيق الداخلي، أظهر (9) أنشطة من أصل (14) نشاط تضمنهم استطلاع الرأي تصنيف قيمة مضافة للمنظمة وهي:

أكثر الأنشطة إضافة للقيمة		
أنشطة ذات بصيرة	أنشطة النصح الموضوعي	أنشطة التوكيد
التوصية بتطوير الأعمال.	تبليغ ونصح الإدارة.	تقديم التوكيد عن مدى كفاية وفعالية <u>نظام الرقابة الداخلية</u> .
<u>تحديد المخاطر الناشئة</u> .	التحقق من وجود <u>احتيايل</u> أو رده.	تقديم التوكيد حول عمليات <u>إدارة المخاطر في المنظمة</u> .
	تبليغ ونصح لجنة التدقيق.	تقديم التوكيد فيما يتعلق

		<b>بالامتثال للتشريعات.</b>
		تقديم التأكيد فيما يتعلق <b>بالحوكمة للمنظمة.</b>

### تحليل النتائج:

إن المثير باستطلاع الرأي هذا أن نشاط "التوصية بتطوير الأعمال" حل بالمرتبة الثانية من حيث إضافة القيمة بعد نشاط تقديم التوكيد عن كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية, وهو مؤشر بأن التدقيق قد تعدى في الكثير من المنظمات مرحلة التوكيد, كما أن ثلث الإجابات جاءت بأن "تحديد المخاطر الناشئة" يضيف قيمة للمؤسسة مما يشير بأن التدقيق له الشأن في تحديد مخاطر المنظمة وهو مخالف لما هو متعارف عليه من أن هذه الوظيفة ليست بمسؤولية التدقيق ( هي مسؤولية الإدارة) فيما جاءت أنشطة " تبليغ ونصح لجنة التدقيق" آخر الأنشطة من حيث إضافة القيمة. وذلك وفقاً للشكل التوضيحي التالي:



الشكل التوضيحي رقم ( 2 ) الأنشطة التي تضيف أكبر قدر من القيمة

### خطوات تساعد في إدراك القيمة التي يمكن إضافتها:

جاءت خلاصة تقرير دراسة معهد المدققين الداخليين بأن إدراك القيمة من وجهة نظر أصحاب المصلحة يختلف عن إدراكها من وجهة نظر التدقيق ولا بد من وجود توافق بين الطرفين وتحديد كيفية قياسها ليتم قياس كفاءة التدقيق الداخلي في المنظمة. كما أن هناك بعض الخطوات التي لا بد من اتباعها عند تحديد القيمة التي يمكن للتدقيق أن يضيفها مع ضرورة ربطها بالأداء, وعليه يجب اتباع الخطوات التالية:

1. معرفة توقعات أصحاب المصلحة من خلال المقابلات والاجتماعات معهم لمعرفة ما هي القيمة المضافة بالنسبة لهم.

2. حصر وتحديد توقعات أصحاب المصلحة وعرضها عليهم للتأكيد والموافقة عليها.
3. وضع مؤشرات أداء بما يتوافق مع التوقعات لتحقيقها فعلى سبيل المثال وضع مؤشر أداء لكل بند من بنود القيمة المضافة المتفق عليها.
4. المراقبة الدورية لمدى تحقيق مؤشرات الأداء ومعرفة أسباب أي معوقات لتحقيق المؤشرات.
5. رفع تقارير لأصحاب المصلحة عن مدى تحقيق مؤشرات الأداء.
6. تكرار الخطوات السابقة بشكل دوري وعلى الأقل سنوياً.

### أوجه التقاطع مع معايير الانتوساي و قانون ساربنس أوكسلي SOX:

تقاطعت الدراسة السابقة في العديد من النقاط مع معايير الانتوساي INTOSAI ومع بنود قانون ساربنس أوكسلي المتعلق بالتدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية وتضمنت أوجه التقاطع هذه كما يلي:

SOX	معايير الانتوساي	دراسة معهد المدققين الداخليين IIA
إبداء الرأي حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية	المعيار رقم (1265) إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية	كفاية وفعالية نظام <u>الرقابة الداخلية</u>
	المعيار رقم (400) المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.	تقديم التوكيد فيما يتعلق <u>بالامتثال للتشريعات</u> .
	المعيار رقم (300) المبادئ الأساسية لرقابة الأداء	التوصية بتطوير الأعمال.
وظيفة ومسؤولية الإدارة العليا سيكون من ضمنها توكيد صلاحية وسلامة القوائم المالية مع فرض غرامات.	توجيهات الانتوساي للحوكمة الرشيدة	تقديم التأكيد فيما يتعلق <u>بالحوكمة للمنظمة</u> .

هذا وسيتم التركيز في البحث على هذه النقاط بالإضافة إلى الوظيفة الأساسية للمدققين وهي وظيفة تدقيق الحسابات.

فالحوكمة هي عبارة عن العمليات التي تأسسها وتنفيذها من قبل أعضاء مجلس الإدارة والتي ستعكس في هيكل المنشأة وكيفية إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف، إدارة المخاطر هي التنبؤ وإدارة التهديدات التي يمكن أن تعوق المنظمة من تحقيق أهدافها بشكل موثوق في ظل عدم اليقين، أما

الالتزام فيشير إلى الالتزام بالحدود المقررة ( اللوائح والقوانين) والحدود الطوعية ( سياسات الشركة وإجراءاتها). (L.Mitchell, 2004) (Kurt F. Reding, 2013)

يتم مساهمة العمل الرقابي في تحقيق القيمة المضافة للمنشأة من خلال المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة. يتم من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي تحديد أهداف المنشأة بما ينسجم مع رؤيتها ورسالتها, ثم يتم سنوياً تحديد الأهداف السنوية من خلال خطة العمل والموازنة التقديرية والموارد البشرية اللازمة لتحقيقها.

يعيق تحقيق أهداف المنشأة عدداً من الأحداث المتوقعة والتي تؤثر على هذه الأهداف بقيم واحتمالات تحقق مختلفة وتسمى هذه الأحداث بالمخاطر (Risk), تقوم المنشأة بتصميم عدد من الضوابط الرقابية (internal control) بما يضمن تخفيض هذه المخاطر وتحقيق أهداف المنشأة,تقوم المنشأة لاحقاً بتحديد المخاطر المتبقية (Risk Residual) بعد تطبيق هذه الضوابط الرقابية وهل هي ضمن الحد المقبول ( Risk appetite ).

يساعد تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات في المنشأة بالإضافة إلى تحديد معايير الأداء المطلوبة ومقارنتها المستمر مع معايير الأداء الفعلية على تحديد نقاط الضعف والقوة للمنشأة ومدى تحقيق أهداف المنشأة وتساعد مجلس الإدارة على الرقابة على أداء المنشأة وتحديد الأطر الرقابية العامة لتحقيق هذه الأهداف وتسمى هذه العملية بالحوكمة (Governances).

### عوائق تحقيق القيمة المضافة للتدقيق: (Hutchins، 2002)

هناك عدة عوائق للقيمة المضافة للتدقيق والتي قد ينجم عنها الفهم الخاطئ ولمعالجتها فإنه يجب:

1. التفسير المتعدد: تقييم الفعالية و إدارة المخاطر و المخاطر الرقابية تتنوع حسب كيفية فهم المعايير والعمليات.
2. التطبيق غير المنسجم: تقييم الفعالية. إدارة المخاطر و الضوابط الرقابية يمكن أن تتنوع بين المراجعين.
3. مهارات إضافية مطلوبة من قبل المراجعين: القيمة المضافة للمراجعة يتطلب تطبيقها معارف ومهارات إضافية من قبل المراجعين.
4. احتمالية الانحراف الإضافي: معايير مؤسسة وغير ثابتة وبرتوكولات موجودة لمراجعة القيمة المضافة.

### المبحث الثاني : التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية:

#### 1- التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية وفق منظمة (كوسو) COSO:

تم إنشاء لجنة المنظمات الراعية تريديواي (كوسو) في سنة 1984 من قبل أكبر منظمات مهنية منظمة لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية وتعنى بأمور الحوكمة, أخلاقيات الأعمال, الضوابط الرقابية, إدارة المخاطر المؤسسية, الاحتيال.

(COSO, 2018)

أصدرت منظمة (كوسو) النسخة المحدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في شهر مايو عام 2013 ولاقت قبولاً وبذلك أصبح إطار الرقابة الداخلية الأكثر استخداماً على مستوى العالم، كما تم في منطقة الشرق الأوسط ترجمة إطار (كوسو) إلى اللغة العربية وتم تصدير هذه النسخة المترجمة في المؤتمر الرابع لرؤساء التدقيق الداخلي. (هيرث، 2018)

أصبح الاهتمام واضحاً بتقييم الضوابط الرقابية من قبل المراجع وخصوصاً بعد قضية انرون حيث أصدرت الحكومة الأمريكية تشريعاً يقضي بإلزامية إصدار المراجع تقارير حول الضوابط الرقابية في الشركات بالإضافة إلى إلزامية وجود إدارة للتدقيق الداخلي في كافة الشركات المدرجة في سوق البورصة. وحسب معهد COSO فإن الضوابط الرقابية الداخلية مصممة لتقديم تأكيد معقول حول (وفق الشكل التوضيحي رقم (3) ):

- الكفاءة والفعالية التشغيلية (Operating)
- معقولية التقارير المالية. ( Financial )
- الالتزام بالقوانين والأنظمة. (Compliance)



الشكل التوضيحي رقم (3) عناصر الرقابة الداخلية وفق كوسو COSO

تشمل عملية تقييم الضوابط الرقابية تقييم خمسة عناصر للفعالية والقيمة مرتبطة ببعضها داخلياً (وفق الشكلين التوضيحين رقم (3) و (4) ) وهي:

# COSO



## CRIME

الشكل التوضيحي رقم (4) عناصر الرقابة الداخلية (الربط بين البيئة وباقي العناصر)

### 1. البيئة الرقابية (Control environment) :

تُعرف بيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل التي تُعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة. وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعمليات استقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء. ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أثر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل.

### 2. تقييم المخاطر :

يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها. وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المؤسسة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة. ومن ثم، يشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر. كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها؛ مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة.

### 3. الأنشطة الرقابية (Control Activities) :

أنشطة الرقابة هي الأعمال الموضوعة من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف. وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات. وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والمؤتمتة من بينها الحصول

على الموافقات والاعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء. وفيما يلي أهم إجراءاتها:

الهدف	الإجراء الضبط الرقابي	
1- التحقق من أن كافة العمليات قد تم تسجيلها (الاكتمال). 2- لم تسجل العملية لأكثر من مرة (الوجود).	الترقيم المسبق (التلقائي) للمستندات ( Prenumbering ) (document	1
يجب الحصول على أي اعتماد أو موافقة قبل تسجيل العملية ووقوع الالتزام.	اعتماد العمليات ( Authorization of ) (Transaction	2
الفصل بين الصلاحيات يمكن من كشف الأخطاء عند وقوعها	مراجعة العمل الذي أعده الآخرين ( Independent Check to ) maintain asset (accountability	3
يزودنا بثبوتيات للعمليات وهو أساس لتحديد المسؤوليات.	التوثيق (Documentation)	4
1. مقارنة البيانات الفعلية بالموازنة. 2. مقارنة البيانات المالية مع غير المالية (مثل مقارنة سجلات حضور الموظفين مع عدد المصروف لهم في سجلات الرواتب). 3. مقارنة وتقييم الأنشطة (مثل تقارير المبيعات تحليلها قد يزودنا بالأشهر التي يوجد بها خطأ).	مراجعات الأداء على أساس زمني ومناسب (الإجراءات التحليلية) Timely and Appropriate Performance review	5
1. الضوابط الرقابية العامة: هو الضوابط الرقابية على تقنية المعلومات التي تطبق على مستوى الشركة ككل. 2. الضوابط الرقابية على التطبيقات: هي 7 التي تطبق على مستوى المعالجة للعملية الفردية.	الضوابط الرقابية على تقنية المعلومات Information Processing control	6
1. عدم الدخول إلى أماكن التخزين والسجلات إلا من المصرح لهم. 2. الجرد الفعلي للأصول ومقارنتها بالتسجيل الدفترى.	الضوابط الرقابية المادية على حماية الأصول	7
الفصل بين الحيازة والمحاسبة والقرار	الفصل بين الوظائف Segregation of Duties	8

#### 4. المعلومات والاتصالات (Information & communication in system):

تُعد المعلومات ضرورية للمؤسسة وذلك للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها. أما الاتصالات فهي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها. وتسهم في تمكين الأفراد من تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا فيما يتعلق بضرورة أخذ مسؤوليات الرقابة على محمل الجد.

## 5. المتابعة (Monitoring):

يُستعان بعمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد من أن كلاً من مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائم ويعمل بالشكل المناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حدة. وتجري مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الجهات المشرعة أو الهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير أو الإدارة ومجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور.

## 2- دور المدقق الحكومي في التدقيق على عناصر الرقابة الداخلية وفق معايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI):

تضمن المعيار رقم (1265) في الفقرة رقم (P4) بأنه يمكن إدراج وظائف إضافية لمدققين القطاع العامي تتعلق بالإبلاغ عن الضعف في الضوابط الرقابية. (INTOSAI, 2009, p. 4)

كما تضمنت مقدمة المعيار أن المعيار رقم (265) سيتضمن نفس الاختبارات الرقابية المذكورة في المعيارين رقم (315) تحت مسمى "تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها" و (330) تحت مسمى "أجوبة على المخاطر المقدرة" من دون أي مسؤوليات إضافية على المدقق الحكومي. (INTOSAI, 2009)

تضمن المعيار رقم (315) في الفقرة رقم (4) بأنه غالباً ماتتجاوز صلاحيات المدقق الحكومي مجرد التعبير عن رأي بخصوص ما إذا كان البيانات المعالية معدة بعدالة من كافة الجوانب المادية وفقاً لإطار التقارير المالية الجاري به العمل، فصلاحيات التدقيق الحكومي الناجمة عن قوانين أو تنظيمات أو توجيهات أو متطلبات حكومية؛ وقد تشمل هذه الصلاحيات حالات عدم الالتزام بالصلاحيات، الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية، ويمكن أن تؤدي هذه الأهداف الإضافية أن يقوم المدقق الحكومي إلى تقييم مخاطر إضافية للأخطاء الجوهرية في البيانات. (INTOSAI, 2009, p. 4)

تناول معيار الانتوساي رقم (315) الاعتبارات الإضافية في المعيار الدولي للتدقيق (315) , فلقد تضمن المعيار الدولي للتدقيق في المادة رقم (A50) بأن يجب الاعتبارات الهامة في الضوابط الرقابية هي أربعة: (ISA, 2013)

- الصفات والطبيعة العامة للضوابط الرقابية.
- الضوابط الرقابية المتعلقة بعملية التدقيق.
- طبيعة ونطاق فهم الضوابط الرقابية ذات العلاقة.
- مكونات الضوابط الرقابية.

تبنت إرشادات الانتوساي في الإرشاد رقم (9100) عناصر الرقابة الداخلية وفق مفهوم الكوسو (COSO) السابق ذكره، وذلك تحت مسمى إرشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام. (INTOSAI, 2016, p. 9100)

حدد الإرشاد التوجيهي رقم (9110) الإرشادات التطبيقية للمدقق الحكومي لإصدار التقارير حول فعالية الضوابط الرقابية الداخلية حيث أعتمد على الخبرات في الجهاز الرقابية من أجل تقييم الضوابط الرقابية الداخلية.

### **المبحث الثالث : التدقيق على الحوكمة والالتزام:**

#### **1- دور المدقق في تدقيق الحوكمة وفق معايير التدقيق الداخلي (IIA):**

قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتعريف الحوكمة على أنها مزيج من العمليات والهيكلية التي يضعها المجلس لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بغير تحقيق أهدافها. (IIA, IPPF Standards, 2018)

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المنظمة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المنظمة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: (IIA, IPPF Standards, 2018, p. 2110)

- اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية.
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المنظمة ككل.
- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة في المؤسسة.
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة المنظمة المتعلقة بالقيم الأخلاقية، كما يجب عليه تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المنظمة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف المنظمة. (IIA, IPPF Standards, 2018)

#### **2- دور المدقق الحكومي في تدقيق الالتزام ( Compliance ):**

تتضمن معيار الانتوساي رقم (400) المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام وحدد البند رقم (12) من المعيار **هدف رقابة الالتزام** بأنه:

" التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة باعتبارها معايير. وتجري رقابة الالتزام مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات، من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، بالمرجعيات التي تحكم عملي الهيئة الخاضعة للرقابة.

وحدد البند رقم (13) **أهم هذه المرجعيات** التي يتم الاستناد عليها أثناء رقابة الالتزام:

- التقييد بالمعايير الرسمية كالقوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية وتسمى برقابة الالتزام النظامية.

- أما مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين فتدعى بالانضباط.

وحددت البنود من (15) حتى (19) **سمات رقابة الالتزام** بأنها:

- أ. طبيعة العمليات الخاضعة لرقابة الالتزام: قد تغطي مجموعة واسعة من الموضوعات وقد تجري على موضوع محدد لتقديم تأكيد محدد.
- ب. تقارير رقابة الالتزام: تتنوع فمنها تقرير الرقابة المطول ومنها الموجز .
- ت. تفويض الجهاز الرقابي بالقيام بها: تشكل عادة جزء هاماً من تفويض الجهاز الرقابي للقيام بها، باعتبار أن أهم وظائف الأجهزة العليا للرقابة هي مسائلة المسؤولين (موظفي القطاع العام وهيئاته) أمام المواطنين عن المال العام وعن الحوكمة الجيدة لتلك الأموال.
- ث. تعزيز رقابة الالتزام كل من :
  - الشفافية: من خلال تقديمها لتقارير موثوق بها حول مدى إدارة المال العام.
  - المساءلة من من خلال الانحرافات التي تبينها تقارير عن المرجعيات المعمول بها.
  - الحوكمة الجيدة وذلك من خلال تحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة وتقييم مدى الانضباط بها.

قسم البنود من (21) حتى (26) **أنواع رقابة الالتزام** إلى إلى ثلاثة أنواع هي :

1. رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية: وهي رقابة الالتزام المرتبطة بدخل ونفقات القطاع العام وفق للمرجعيات القانونية المعمول بها.
2. رقابة الالتزام المنفصلة : وهنا يتم تنفيذها كعملية رقابية بشكل منفصل وفقاً لمعيار الانتوساي رقم (4100) المتعلق بهذا الخصوص.
3. رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء: وهنا ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصادية والكفاءة والفعالية.

أما البنود من (27) حتى (41) فحددت **عناصر رقابة الالتزام** والتي يتم أخذها بعين الاعتبار عند القيام بأي مهمة رقابية وهي:

1. المرجعيات: وتشمل مجموعة القواعد والقوانين والأنظمة والقرارات والمبادئ العامة التي تحكم عمل الإدارة المالية السليمة والتي تصدر من الهيئة التشريعية الوطنية.
2. موضوع الرقابة: يجب أن يحدد موضوع الرقابة الالتزام في نطاق الرقابة وقد يكون على شكل أنشطة أو عمليات مالية أو معلومات.
3. الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام: وهي المدقق , المستخدم المستهدف , الطرف التي يتم مساءلته وحدد مسؤولية كل منهم.
4. التأكيد في رقابة الالتزام: وهما مستويان من التأكيد:
  - التأكيد المعقول: ويفيد رأي المدقق بأن يكون موضوع الرقابة ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب المهمة نسبياً بالمرجعيات ذات العلاقة بهذا الخصوص.

- التأكيد المحدود: ويفيد رأي المدقق بأنه لم يلمس ما يدعو إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزماً بالمرجعيات ذات العلاقة.

حددت البنود من (42) حتى (60) من نفس المعيار مبادئ رقابة الالتزام كما يلي:

المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة	المبادئ العامة لرقابة الالتزام
التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها (نطاق الرقابة, موضوع الرقابة والمعايير, فهم الهيئة الخاضعة للتدقيق, فهم الضوابط الرقابية الداخلية, تقييم المخاطر, مخاطر الاحتيال, استراتيجيات وخطة الرقابة).	الشك والتقدير المهني
أدلة الإثبات	رقابة الجودة.
تقييم أدلة الإثبات للوصول إلى الاستنتاجات.	إدارة فريق الرقابة ومهاراته.
إعداد التقارير	مخاطرة مخاطر الرقابة.
المتابعة	الأهمية النسبية.
	التوثيق.
	التواصل.

## الفصل الثاني

### تجربة الجهاز الرقابة الوطني في الإيفاء بمتطلبات تحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة

#### المبحث الأول : خارطة الطريق (Road Map):

بدأ الجهاز الرقابي برسم مسيرة لتطوير آليات عمله ومناحياته أو ما يدعى بخارطة الطريق ( Road Map) بهدف تحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة منه بما يخدم الرؤية الوطنية 2030 ومتطلبات وتطلعات مستخدمي التقارير الرقابية وكانت على الشكل التالي:

أطلق الجهاز الرقابي مسيرة لتطوير هيكليته التشغيلية ومنهجاياته ومخرجاته وذلك نحو تحقيق رؤية رائدة وتفعيل دوره الرقابي كمؤسسة مستقلة داعمة لتطوير أنظمة الرقابة وتطبيق معايير المحاسبة والشفافية في الدولة...

حيث وضع الجهاز الرقابي أمامه أهداف استراتيجية تهدف إلى الارتقاء بعمله الرقابي ومخرجاته ونواجه لتتماشى مع الممارسات الريادية في مجال الرقابة العليا. وذلك ضمن إطار رؤية طامحة لتبوء موقع ومركز ريادي ضمن مؤسسات الرقابة العليا على الصعيد الإقليمي والصعيد العالمي ككل.

من خلال ذلك لتعزيز مساهمته الفعالة في تحقيق الرؤية الوطنية 2030.

ساعياً

و

نحو تقديم مخرجات ونواتج مخاطب وتلبي تطلعات وأهداف أصحاب العلاقة والجهات الخاضعة.

هادفاً

### الشكل التوضيحي رقم ( 5 ) أهداف مسيرة تطوير الجهاز الرقابي

تم إصدار القانون رقم (11) لسنة 2016 والذي ينظم عمل الجهاز الرقابي الوطني ويمنحه صلاحيات إضافية بما تضمن له استخدام أساليب مختلفة للقيام بأعمال تدقيق متنوعة تشمل التدقيق المالي والرقابة على الأداء والرقابة على تقنية المعلومات والرقابة على الالتزام و غير ذلك حسب ما سيتم سرده لاحقاً؛ وبناء على ذلك أطلق الجهاز الرقابي مسيرته التطويرية على الشكل التالي:

# المسيرة التطويرية

انطلاقاً من رؤية واهداف الجهاز الرقابي

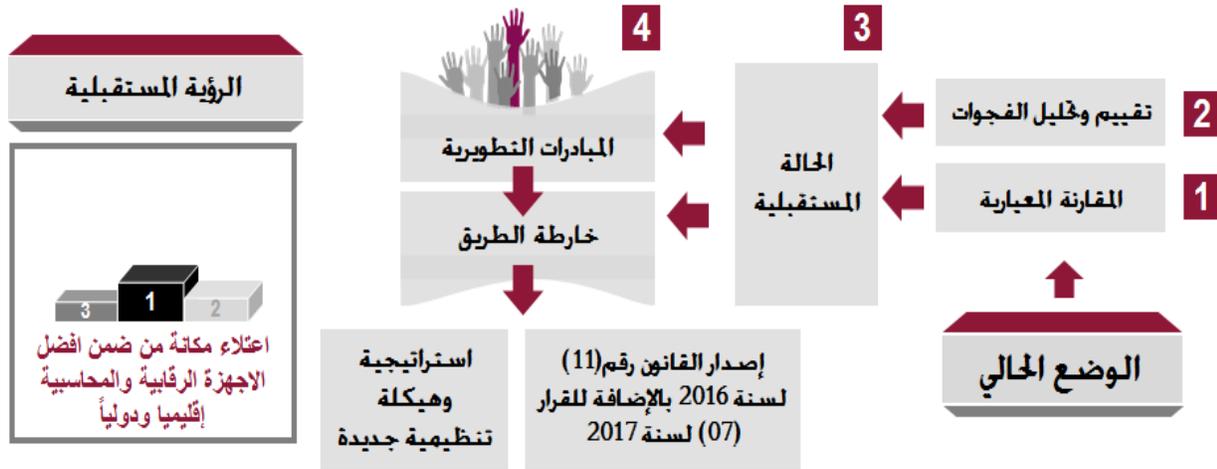
قام الجهاز الرقابي بوضع حجر الأساس في مسيرته التطويرية من خلال تنفيذ ما يلي:

1- تقييم الوضع الحالي للديوان (Current State Assessment) وإصدار تقرير تحليل الفجوات (Gap Analysis Report).

2- إعداد دراسة المقارنة للعبارية (Benchmark Analysis) استناداً لأجهزة رقابة عليا رائداً في دول متقدمة.

3- تطوير الحالة المستقبلية للديوان بناءً على نتائج تقييم الوضع الحالي ودراسة المقارنة للعبارية.

4- تحديد المبادرات التطويرية الأساسية التي ستحقق الحالة المستقبلية ووضع خارطة الطريق.



الشكل التوضيحي رقم ( 6 ) تخطيط المسيرة التطويرية للجهاز الرقابي

وبناء على ذلك أطلق الجهاز الرقابي عدة مبادرات للانتقال من وضع قبل تطبيق القانون رقم (11) لسنة 2016 لتقابل كافة المتطلبات اللازمة لتحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة ( متطلبات قانونية , موارد بشرية, تقنية , فنية) وبما يخدم عملية التدقيق المبني على المخاطر ورسم خارطة الطريق وهي وفق الشكل التوضيحي التالي:

استقطاب وتطوير أفضل الخبرات والكوادر التخصصية	
المبادرة	البيان
11	إعادة هيكلة إدارة الموارد البشرية وتأسيس الوحدات التنظيمية الجديدة وإعداد الأدلة والإجراءات الخاصة بها
12	تقييم احتياجات التطوير والمواءمة مع الهيكل الجديد لجميع الموظفين الحاليين وتسكين الموظفين الحاليين على الهيكل التنظيمي الجديد
13	إشغال الوظائف وتعيين الخبرات اللازمة للهيكل التنظيمي الجديد

مبادرة الموارد البشرية

تدريب الكوادر الوطنية للحصول أعلى الشهادات المهنية	
المبادرة	البيان
14	انشاء برنامج لتدريب وتأهيل الكوادر الوطنية
15	تدريب وتأهيل خريجي الجامعات والمعاهد من مواطني الدولة

مبادرة التدريب والتأهيل

حث الجهات الخاضعة على تبني السياسات المحاسبية الرائدة ومعيير المراقبة الداخلية	
المبادرة	البيان
16	تطبيق المعايير الدولية (IPSAS) و (IFRS) في الجهات الخاضعة
17	إعداد وإصدار دليل ومنهجية التدقيق الداخلي الموحدة في الجهات الخاضعة

مبادرة تبني المعايير والسياسات الرائدة

تبني منهجيات ومعايير رائدة	
المبادرة	البيان
1	إعداد منهجيات ومخرجات التدقيق والفحص المالي ومراجعة الاستثمارات وتسهيل الوصول
2	إعداد منهجيات ومخرجات مراجعة الأداء والالتزام والضرائب وتقنية المعلومات المراجعة الاستقصائية
3	إعداد منهجيات ومخرجات مراجعة المشاريع الرئيسية
4	تدريب الموظفين على المنهجيات والمخرجات المطورة للديوان

مبادرة المعايير

أدوات التدقيق وتقنيات المعلوماتية والنظم	
المبادرة	البيان
5	تطوير وتركيب النظام الالكتروني لتدقيق البيانات المالية
6	تفعيل استخدام برنامج (TeamMate) لقطاعات مراجعة الأداء والالتزام ومراجعة المشاريع الرئيسية
7	تطوير وتحديث منظومة إدارة المعرفة والمعلومات
8	تحديث الأنظمة الالكترونية للخدمات المساندة

مبادرة الأنظمة الالكترونية

تقييم وإدارة المخاطر	
المبادرة	البيان
9	تطوير وتركيب النظام الالكتروني لتقييم وإدارة المخاطر في الديوان (Dashboards, Matrices, etc.)
10	تحديد وتقييم التحديات والمخاطر على مستوى الدولة والجهات الخاضعة

مبادرة المخاطر والائتار الميكر

الشكل التوضيحي رقم ( 7 ) المبادرات التطويرية لتتدراك الفجوة بين الهيكل التنظيمي القديم والهيكل التنظيمي الجديد

تم تشكيل أربعة مجموعات عمل للقيام بالمبادرات التطويرية وتم إسنادها إلى موظفين من كافة الإدارات المعنية لقيادة دفة التطوير في الجهاز الرقابي كانت اللجان على الشكل التالي:

- 1- مجموعة عمل المنهجيات.
- 2- مجموعة عمل إدارة المخاطر.
- 3- مجموعة عمل التمكين التكنولوجي.
- 4- مجموعة عمل التمكين البشري.

سيتم الإشارة إليهم لاحقاً في البحث عند بحث متطلبات تحسين العمل الرقابي وزيادة القيمة المضافة والتي تم العمل بها في الجهاز الرقابي للدولة.

## المبحث الثاني : المتطلبات القانونية ( Legal Requirements ):

على الرغم من الصلاحيات الواسعة لأجهزة الرقابية العليا في الوصول إلى المستندات والأشخاص في الجهات الخاضعة للرقابة إلا أن وجود نص قانوني يعزز القيام بأعمال رقابة غير مالية يعد من الأهمية بمكان؛ حيث يجب تضمين التشريع نصوص قانونية تجيز للأجهزة الرقابية القيام بالرقابة على الضوابط الرقابية و إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي و تقنية المعلومات والحوكمة والالتزام والأداء وغير ذلك.

هذا وقد تم إصدار القانون رقم (11) لسنة 2016 والذي يعزز آليات العمل في الجهاز الرقابي الوطني ويضع من ضمن مسؤولياته بالإضافة إلى القيام بعمليات تدقيق العمليات المالية (وهي الوظيفة الكلاسيكية للتدقيق) وفيما يلي أهم أنواع الرقابة التي تم إضافتها على الرقابة المالية في إطار القانون الجديد:



الشكل التوضيحي رقم (8) أهم أنواع الرقابة التي تم إضافتها وفق القانون (11)

وفيما يلي تفاصيل الفقرات والتي تدعم هذه الرؤية: (القانون رقم (11) ، 2016)

### 1. الرقابة على الأداء:

قيام الجهاز الرقابي الوطني بمتابعة وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته من خلال ممارسته لرقابة الاداء؛ من أجل تقديم المعلومات إلى صانعي القرار في الإدارة الحكومية وإلى السلطة التشريعية وإلى الجمهور بمدى نجاح الإدارة أو عدم نجاحها في الحصول على قيمة النقود التي صرفت للنفقات العامة والانتفاع بالموارد.

وقد تضمنت بعض نصوص مواد القانون ما يؤكد على تحقيق هذا الهدف وذلك على النحو التالي:

تكليف الجهاز الرقابي برقابة الأداء | أما بالنسبة إلى الصلاحيات الممنوحة إليه لممارسة هذا التكليف

فأتى في المادة رقم (14)	جاء في المادة رقم (13) وفق مايلي:
<p>"للجهاز أن يستخدم في مجال رقابة الاداء، جميع الوسائل والاساليب التي يراها مناسبة لأغراض هذه الرقابة،</p> <p><b>وحدد بعض أنواع المعلومات في نفس المادة على ذلك:</b></p> <p>جمع المعلومات، وتدقيق دراسات الجدوى الاقتصادية، وتحليل البيانات والنتائج، واستقصاء المعلومات حول التكاليف والانتاج والمبيعات، والاطلاع على الخطط والسياسات المقررة وقرارات السلطات المعنية ومحاضر اجتماعاتها،</p> <p><b>كما أعطى الحق بالاتصال مع الأشخاص:</b> الاتصال المباشر من جميع الموظفين العاملين وغيرهم ممن انتهت خدماتهم سواء في الجهات الخاضعة للرقابة أو الجهات ذات العلاقة أو بأي شخص له صلة بالموضوع محل التدقيق.</p>	<p>"يمارس الجهاز الرقابي في <b>مجال رقابة الاداء</b>، متابعة وتقويم أداء الجهات الخاضعة لرقابته، والقيام بأعمال التدقيق الموضوعي وتحليل البيانات، للتحقق من استخدام الموارد وتنفيذ الخطط والبرامج و الأنشطة والمشروعات، وفقاً <b>لمعايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية</b>".</p>

ونشير بشأن هذا إلى انه صدر القرار رقم (7) لسنة 2017 بالهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي متضمناً إدارة للرقابة على الأداء تم تحديد اختصاصاتها بموجب المادة رقم (12) من القرار والذي نص على أنه "تختص إدارة الرقابة على الأداء بما يلي:

آليات تنفيذ البند وفق القانون	نص البند /اختصاصات إدارة الرقابة على الأداء
<p>1-مراجعة <b>جدوى</b> الأنشطة والمشروعات والبرامج الرئيسية، وتقييم مدى انسجامها مع رؤية وأهداف الجهة وخططها الاستراتيجية.</p> <p>2- <b>تقييم خطط وفعالية التنفيذ</b> ومدى تحقيق الأهداف المرسومة، وفقاً للمؤشرات والمعايير التي يتم اعتمادها.</p> <p>3- تقييم <b>كفاءة استخدام الأصول</b>، والموارد البشرية والمالية للجهة، ومدى مراعاتها لمقتضيات التوفير والاقتصاد، وتقييم عائد الإنفاق.</p> <p>4- دراسة <b>نظم التكاليف ومعايير الأداء</b> وتحليل البيانات والقوائم المالية للتحقق من كفاءة الأداء.</p> <p>5- مراجعة <b>وتقييم سياسات التمويل والاستثمار</b>، وإبداء الرأي في جدوى تلك السياسات على ضوء الإنجازات الفعلية.</p>	<p>تقييم ومتابعة أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، للتحقق من استخدام الموارد وتنفيذ الخطط والبرامج والأنشطة والمشروعات، وفقاً لمعايير <b>الاقتصاد والكفاءة والفعالية</b> تبعاً لطبيعة نشاط الجهة، وتمارس الإدارة الاختصاصات التي تحقق هذه الغاية، ولها بوجه خاص ما يلي:</p>

## 2. الرقابة على تقنية المعلومات:

تبني الجهاز الرقابي الوطني الاتجاه الحديث في مجالات الرقابة في ظل استخدام الحاسب الآلي والتطور التقني وأسلوب المراقبة الشاملة التي تتم بمقتضاها مراقبة جميع نظم المعلومات، مع مراعاة العلاقات المتشابكة بين تلك النظم، والتي تزيد من قدرة الجهاز على تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات سليمة وفعالة.

### المادة رقم (15) من القانون رقم (11) لسنة 2016

"يقوم الجهاز في مجال الرقابة على تكنولوجيا المعلومات بتدقيق النظم والبرامج والتطبيقات الإلكترونية، والتحقق من كفاية وسلامة الضوابط الداخلية الخاصة بها و الالتزام بتطبيقاتها، ومن تلبية احتياجات الجهة انتظام سير أعمالها والمحافظة على حقوقها وممتلكاتها، ومن سرية البيانات وحمايتها، وذلك وفقاً للسياسات المعتمدة بشأنها".

نشير بشأن هذا إلى انه صدر القرار الأميري رقم (7) لسنة 2017 بالهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي متضمناً اختصاصات إدارة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات:

آليات تنفيذ البند وفق القانون	بنود المادة رقم (14) / اختصاصات إدارة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات
1- <u>تقييم حوكمة وإدارة مخاطر</u> تكنولوجيا المعلومات.	<u>تدقيق نظم وبرامج وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات</u> بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وتقييم أدائها للتأكد من مدى كفاءتها وفعاليتها، تمارس الإدارة الاختصاصات التي تحقق هذه الغاية،
2- <u>التحقق من كفاءة وفاعلية الضوابط الداخلية</u> للنظم والبرامج والتطبيقات الإلكترونية.	
3- <u>تدقيق ومراجعة أعمال تطوير النظم</u> والبرامج والتطبيقات والتأكد من مدى توافقها مع السياسات والإجراءات والمعايير المتبعة وتحقيقها لأهداف الجهة.	
4- <u>تدقيق عمليات إدارة قواعد البيانات</u> ، وتقييم مخرجاتها وفق مبادئ السرية والتكامل والتوافر.	
5- <u>مراجعة خطط استمرارية الأعمال</u> ، وتقييم سياسات وإجراءات إدارة الكوارث والأزمات بشأن تكنولوجيا المعلومات.	
	<u>دراسة موازنة ومشروعات نظم المعلومات</u> ، وتقييم مدى توافقهما مع احتياجات العمل بما

	ينسجم مع رؤية الجهة وأهدافها.
	<b>تقييم كفاءة الاستخدام للأصول المادية</b> لتكنولوجيا المعلومات والنظام والبرامج والتطبيقات التي يتم حيازتها.

### 3. مراجعة نظم الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر:

تضمنت بنود القانون مساهمة الجهاز الرقابي الوطني بصورة فعالة في تصميم واعداد نظم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والحوكمة وإدارة المخاطر، مما يساعد على تقليل فرص حدوث الأخطاء والانحرافات ويصبح من السهل اكتشافها فور حدوثها، وجعلها من ضمن اختصاصات إدارة الالتزام، وذلك وفق ما يلي:

#### المادة رقم (7) فقرة رقم (9)

"يتولى الجهاز في مجال الرقابة المالية ورقابة الالتزام، فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات و الأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بما يلي: ...  
**نظم الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر** وتضارب المصالح، والتحقق من مدى كفاءتها وفعاليتها، ومدى الالتزام بها، وتقديم التوصيات اللازمة بشأنها".

### 4. تقييم ودعم وحدات التدقيق الداخلي الحكومية:

ونشير بشأن هذا إلى أنه القرار رقم (7) لسنة 2017 بالهيكل التنظيمي حدد اختصاصات إدارة الرقابة على التدقيق الداخلي وفق المادة رقم (15)

#### اختصاصات إدارة الرقابة على التدقيق الداخلي

1. تقييم وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بهدف التحقق من كفاءة وفعالية أعمال التدقيق واقتصادياتها، واقتراح إجراءات تطويرها.
2. تقديم الدعم والإرشاد للجهات الخاضعة للرقابة فيما يتعلق بقواعد ومعايير التدقيق.

### 5. رقابة الالتزام ( الامتثال ) (Compliance audit):

تتضمنت رقابة الالتزام في الجهاز الرقابي التطبيق السليم للقوانين والأنظمة التي تنظم العمل بشفافية ونزاهة ، وإبراز الثغرات القانونية في قانون النظام الإداري والمالي للدولة والعمل على سدها من خلال تطوير واقتراح التشريعات والقوانين والأنظمة التي تكفل تحقيق الشفافية والنزاهة والمساءلة، وقد تضمنت مواد القانون رقم (11) والقرار رقم (7) لسنة 2017:

اختصاصات إدارة الالتزام وفق القرار رقم (7)

تكاليف الجهاز الرقابي بالقيام بأعمال رقابة الالتزام وفق الفقرة رقم (10) من المادة رقم (7)

<p>1. <u>مراجعة أحكام القوانين واللوائح</u>، وفحص الأنظمة المالية والمحاسبية، ونظم الرقابة الداخلية والحوكمة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والتحقق من كفايتها وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح سبل ووسائل معالجتها.</p> <p>2. <u>التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح</u>، والأنظمة المالية والمحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية والحوكمة وسياسات وإجراءات مكافحة الاحتيال وتضارب المصالح بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.</p>	<p>"يتولى الجهاز في مجال الرقابة المالية <u>ورقابة الالتزام</u>، فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات و الأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بما يلي: <u>أحكام القوانين واللوائح</u> والأنظمة المالية والمحاسبية، والتحقق من كفايتها وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح سبل ووسائل معالجتها.</p>
--	--

## 6. نصوص الحوكمة (دعم الشفافية وتفعيل المساءلة): (Governance)

لاشك أن نجاح خطط وبرامج التنمية يرتبط بالقضاء على الفساد وغرس قيم النزاهة ودعم الشفافية والمساءلة وهي أهداف أساسية يسعى الجهاز لتحقيقها. وقد تضمنت بعض نصوص مواد القانون ما يؤكد على تحقيق هذا الهدف وذلك من خلال افراد الباب الرابع بالقانون بشأن المخالفات المالية والمساءلة التأديبية حيث تضمن الفصل الأول منه تعريف المخالفات المالية على النحو التالي:

رقم المادة	موضوعها	أهم بنودها
(30)	المخالفات المالية	حددت المادة أنواع المخالفات المالية التي قد ترتكبها الجهات الخاضعة للرقابة مثل: إلحاق الضرر بالمال العام و ضياع حق من حقوق الدولة نتيجة الإهمال أو التقصير، مخالفة أحكام الموازنة العامة للدولة.
(31)	الجزاء التأديبي	مرتكب المخالفة أو المساهم فيها أو المتستر عليها أو الذي يسهل وقوعها
(32)	الإبلاغ بالمخالفات	يجب على الجهة الإفصاح فور اكتشافها للمخالفة المالية أو وقوعها.
المواد من (33) حتى (40)	تفاصيل إجراءات التأديب والبت بالمخالفات	

## المبحث الثالث: متطلبات الكوادر البشرية (HR Requirements):

تضمن المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقم (40) إطار رقابة الجودة , حيث تتضمن نفس الإطار الذي يتضمنه المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) بالإضافة إلى مسائل لها علاقة خاصة ببيئة الرقابة للقطاع العام ويحدد المعيار هذه العناصر: (INTOSAI, 2010, p. 40)

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
- متطلبات السلوك الاخلاقية ذات العلاقة
- القبول والاستمرار
- **الموارد البشرية**
- تأدية مهام الرقابة وغيرها من الاعمال
- المراقبة

إن الموارد البشرية تعد أحد وأهم عناصر الجودة وفقاً لنص المعيار أعلاه ليتم تحديد الإطار العام بالإضافة إلى إرشادات التطبيق بنفس المعيار: (INTOSAI, 2010, p. 40)

الإطار	إرشادات التطبيق
<p>يجب على كل جهاز صياغة سياسات واجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا ان لديه ما يكفي من الموارد ( الموظفين، حيثما كان ذلك مناسباً والاطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز ) والكفاءات والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الاخلاقي اللازمة له(39):</p> <p>- القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة</p> <p>- تمكين الجهاز من اصدار تقارير مناسبة للظروف.</p>	<p>➤ الاعتماد على المصادر المختلفة لتأمين <b>المهارات والخبرات اللازمة للقيام بالأعمال الموكلة إليها</b>؛ سواء بمصادر داخلية أو عن طريق متعاقدين خارجيين.</p> <p>➤ <b>التوزيع الواضح للمسئولية</b> المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها الجهاز.</p> <p>➤ يجب أن تتضمن سياسات وإجراءات الموارد البشرية تشديداً على الجودة <b>والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي</b>. ومثل هذه السياسات يجب أن تتعلق بمسائل هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>التوظيف</b> ( متضمنة المؤهلات المطلوبة).</li> <li>- تقييم الأداء.</li> <li>- <b>التنمية المهنية</b> ( التدريب والتطوير).</li> <li>- القدرات.</li> <li>- الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية).</li> <li>- الترقية.</li> <li>- التعويضات.</li> </ul> <p>➤ الالتزام بتطوير التعلم و<b>التدريب</b> لجميع الموظفين بما يتناسب مع التطورات الحالية في المهنة.</p> <p>➤ ضمان فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز.</p> <p>➤ يجب أن <b>يعكس تقييم الموظفين</b> وأهداف أدائه <b>جودة عمله</b> والتزامه بمبادئ السلوك الأخلاقي.</p>

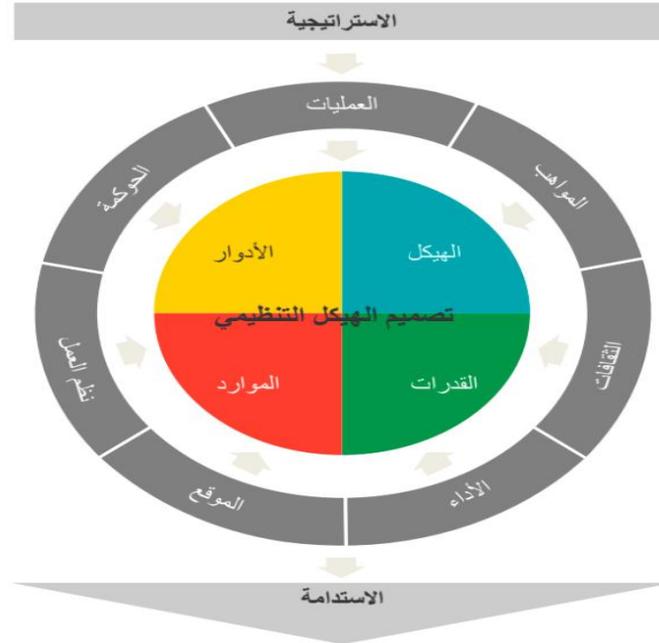
### 1- التحول في الهيكل التنظيمي (Organization Structure) في الجهاز الرقابي:

حددت خارطة الطريق الخطوط الرئيسية للهيكل التنظيمي الجديد ضمن واجبات مجموعة عمل التمكين البشري (المشكلة في الجهاز الرقابي حسب ماورد سابقاً) بحيث تتناول المحاور التالية: (الجهاز الرقابي ، 2017، صفحة 4)

- الهيكل التنظيمي – الهيكل الإداري والوظيفي.
- بطاقات الوظيفي – الأدوار والمسؤوليات.
- تقييم القدرات – المهارات والقدرات المطلوبة لتحقيق الاستراتيجية الجديدة والأهداف الاستراتيجية للجهاز الرقابي.

تدور كافة المحاور السابقة تحت مظلة الاستراتيجية العامة للجهاز الرقابي وامتلاك جميع القدرات الرئيسية اللازمة لتحقيق جميع المهام والواجبات المكلف بها الجهاز الرقابي بكفاءة بالإضافة إلى تنفيذ استراتيجيته.

يجب أن تتم مراجعة الهيكل التنظيمي بشكل منظم لضمان وتحقيق الغرض المستهدف وتوفير الاحتياجات الاستراتيجية للجهاز الرقابي، كما تم تصميم الهيكل التنظيمي المقترح على أساس مجموعة من المبادئ التي تم إعدادها وفقاً للقوانين الجديدة، والاجتماعات مع الأطراف ذات العلاقة والمخرجات الرئيسية الخاصة بمؤشرات قياس الأداء المقارن ذات الصلة، كما راعى التصميم امتلاك الجهاز الرقابي لجميع القدرات الرئيسية اللازمة لتحقيق جميع المهام والواجبات المكلف بها الجهاز الرقابي بكفاءة بالإضافة إلى تنفيذ استراتيجيته وذلك كما الشكل التوضيحي التالي:



الشكل التوضيحي رقم ( 9 ) محاور مجموعة عمل التمكين البشري في الجهاز الرقابي (الجهاز الرقابي، 2017، صفحة 4)

تتضمن اختصاصات الجهاز الرقابي في الهيكل التنظيمي تنفيذ العديد من المهام في مختلف المجالات مما يتطلب تحديد واضح للقدرات التنظيمية وعليه بناء على الاستراتيجية العامة للجهاز الرقابي و القانون رقم (11) لسنة 2016 الصادر فإن على الجهاز الرقابي أن يقوم بالمهام المحددة في الشكل التوضيحي التالي: (الجهاز الرقابي ، 2017 ، صفحة 7)



الشكل التوضيحي رقم (10) المهام المطلوب تنفيذها وفق استراتيجية الجهاز الرقابي (الجهاز الرقابي ، 2017 ، صفحة 7)

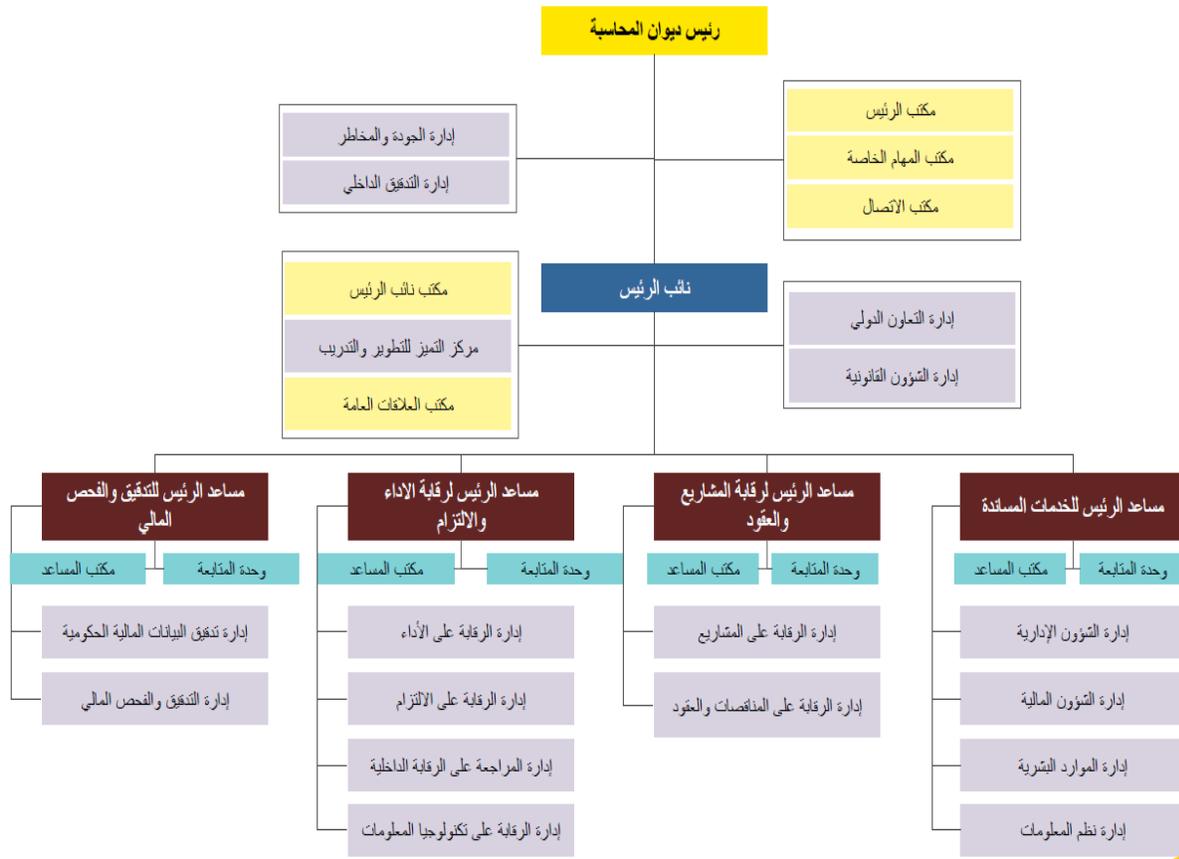
وبالإضافة إلى الخطوات السابقة، تم تحليل الممارسات الرائدة على مستوى الأجهزة الرقابية العليا لبعض الدول في مختلف أنحاء العالم منها الأجهزة الرقابية العليا لكل من المملكة المتحدة و استراليا و كندا وسنغافورة. (الجهاز الرقابي ، 2017 ، صفحة 8)

وقد كان الهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي بناء على القانون رقم (11) لسنة 2016 والقرار رقم (7) لسنة 2017 والمتضمن الإدارات الرقابية الجديدة كإدارة الرقابة على الأداء والرقابة على الالتزام و إدارة الرقابة على تقنية المعلومات .... الخ. كما الشكل التوضيحي التالي:

# الهيكل التنظيمي

## تطوير الهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي

من خلال تطوير الهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي تم زيادة نطاق العمل، لتحقيق فعالية أعلى في أجهزة المجتمع والدولة والشركات المملوكة من قبل الدولة وذلك لتحسين فعالية المعطيات التي تساعد في تحقيق الهدف



الشكل التوضيحي رقم ( 11 ) الهيكل التنظيمي الجديد للجهاز الرقابي (الجهاز الرقابي ، 2017 ، صفحة 10)

## 2- تطوير لائحة الموارد البشرية (HR Policy & Procedures):

وتشمل لائحة الموارد البشرية والتي سيتم التطوير عليها كل من : (الجهاز الرقابي، 2017،  
صفحة 13)

أ- تخطيط الموارد البشرية.

ب- التوظيف (Recruitment).

ت- الترقية والتحفيز.

ث- ساعات عمل والإجازات.

ج- تقييم أداء الموظفين.

ح- التدريب والتطوير.

خ- تعويض نهاية الخدمة.

د- دليل الأخلاقيات.

تم تحديث لائحة الموارد البشرية وإصدارها، كما تم إصدار الوصف الوظيفي و خطة  
التدريب بما تتلاءم و احتياجات العمل الرقابي في الجهاز و بما يخدم الاستراتيجية العامة  
له، وبهدف تحسين العمل الرقابي وفق معايير الانتوساي والمعايير الأخرى المتعارف  
عليها.

#### **المبحث الرابع : المتطلبات الفنية ( Technical Requirements ):**

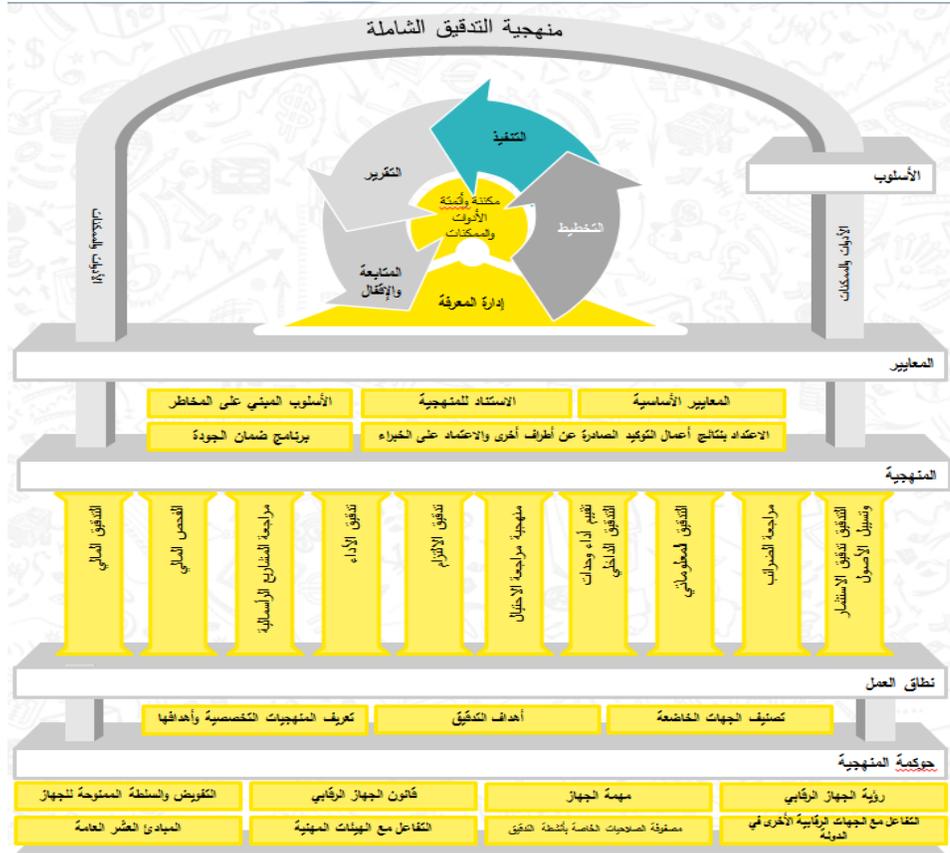
##### **1- منهجيات التدقيق (Methodologies):**

في إطار المبادرات المقترحة ومجموعة عمل المنهجيات تم إعداد مبادرة المعايير (وفق الشكل  
التوضيحي رقم ( 12 )) وهي عبارة عن إعداد عشر منهجيات تدور تحت مظلة عامة هي  
منهجية التدقيق الشاملة والتي تمثل وثيقة مرجعية وتوجيهية لجميع أنشطة التدقيق والرقابة في  
الجهاز الرقابي، وكما أنها ترسي الأسس الأساسية لكافة منهجيات التدقيق التخصصية. (الجهاز  
الرقابي، 2017، صفحة 1)

وتتبع المنهجيات أسلوب التدقيق المبني على المخاطر وتبنى على معايير المهنة ذات العلاقة. ويشمل  
نطاقها كافة مهام التدقيق في الجهاز الرقابي، وتهدف إلى: (الجهاز الرقابي، 2017، صفحة 1)

- ◀ ترجمة رؤية ورسالة الجهاز الرقابي إلى أسس وتوجيهات تطبيقية
  - ◀ توفير إرشادات عملية وأدوات لمدققين الجهاز الرقابي لتمكينهم من تنفيذ وإدارة مهامهم  
الرقابية بكفاءة وفاعلية
  - ◀ وضع إطار موحد لإدارة جميع مهمات التدقيق بأسلوب متنسق وموحد.
- تم حوكمة المنهجيات تحت إطار رؤية ومهمة وقانون الجهاز الرقابي وفق المتطلب القانوني  
والذي تم شرحه سابقاً، وتحت الصلاحيات الممنوحة للإدارات وموظفي الجهاز الرقابي وفق  
متطلب الكوادر البشرية والذي تم شرحه سابقاً.  
تم تقسيم كافة المنهجيات إلى خمسة مراحل هي:

- 1- التخطيط (Planning).
- 2- التنفيذ (Execution).
- 3- التقرير (Reporting).
- 4- المتابعة والإقفال (Follow up).
- 5- إدارة المعرفة.



**الشكل التوضيحي رقم ( 12 ) مخطط المنهجية الشاملة (الجهاز الرقابي، 2017، صفحة 1)**

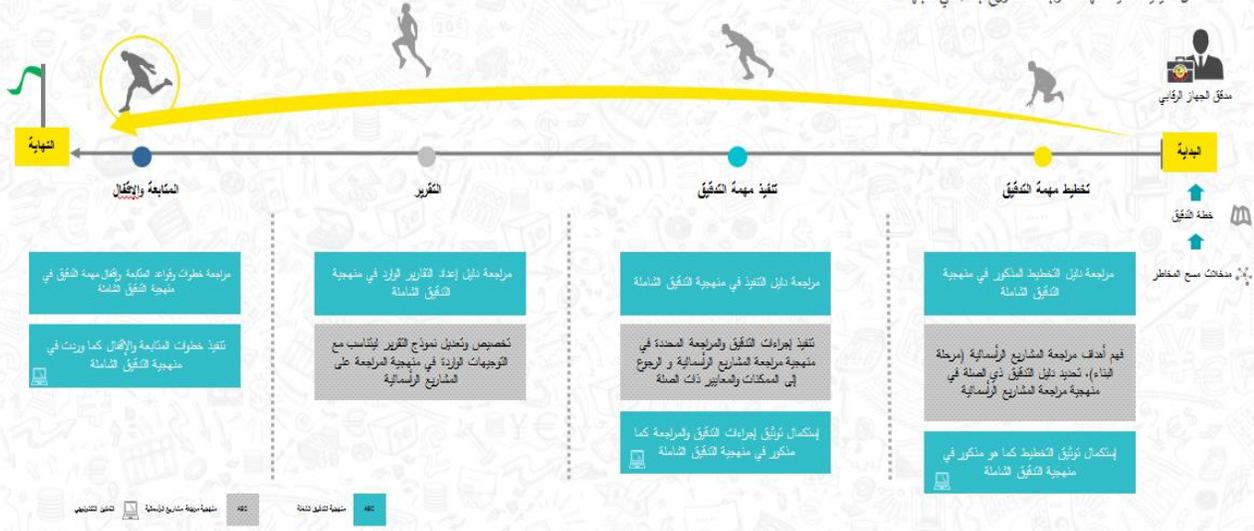
يلاحظ من الشكل التوضيحي السابق أن المنهجيات العشرة جاءت تلبية لتغطية مهام التدقيق وفق الهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي و القوانين ذات العلاقة ووفق الاستراتيجية العامة له. أما بالنسبة لمراحل عملية التدقيق والتي ستكون واحدة في كافة المنهجيات فهي على الشكل التالي مع مثال توضيحي على التكامل بين منهجية التدقيق الشاملة ومنهجيات التدقيق الخاصة: (الجهاز الرقابي، 2017، صفحة 2)

## الطريقة لمنهجية التدقيق الشاملة



## جدول أعمال مدقق الجهاز الرقابي - التكامل بين منهجية التدقيق الشاملة ومنهجيات التدقيق التخصصية

مثال: كيفية تنفيذ مهمة مراجعة مشروع بناء في الجهة الخاضعة أ



### الشكل التوضيحي رقم ( 13 ) أسلوب المنهجية الشاملة (الجهاز الرقابي، 2017، صفحة 2)

إن المنهجيات المختلفة على مختلف تفاصيلها يجب أن تتبع السياق ذاته، وذلك بما يخدم تحسين العمل الرقابي، وفي مراحلها المختلفة : التخطيط ، التنفيذ، التقرير ، المتابعة والإقفال وذلك وفق أحدث المعايير المتعارف عليها.

## 2- مجموعة عمل المخاطر (Risk Profiling):

تم إنشاء مجموعة عمل المخاطر والتي توازي أهداف إدارة المخاطر التي تم تأسيسها ضمن الجهاز الرقابي وهي على الشكل التالي: (الجهاز الرقابي، 2018، صفحة 8)

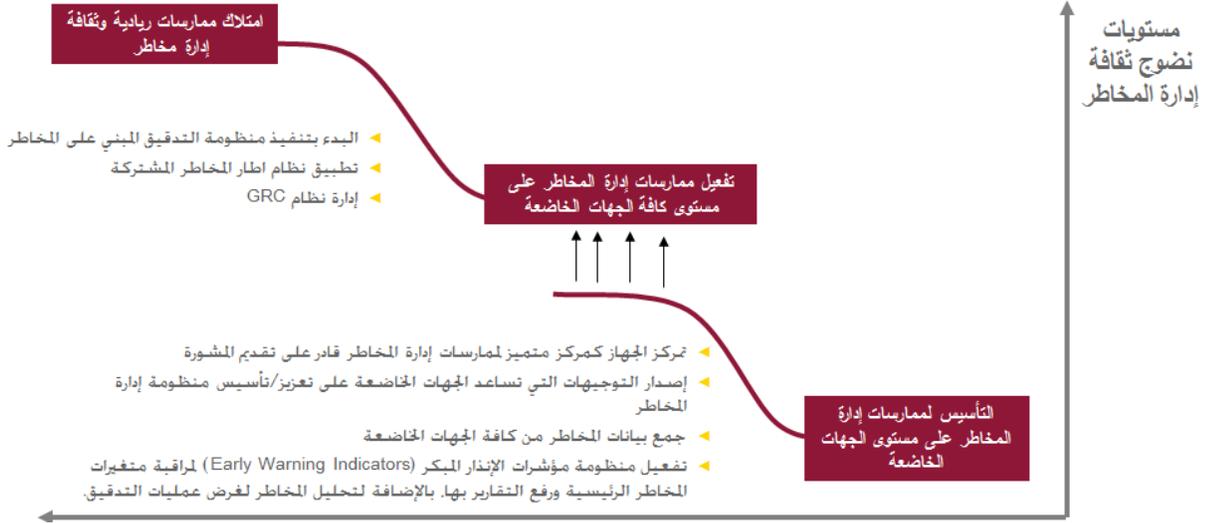
## أهداف لجنة المخاطر

انطلاقاً من تطلعات الجهاز الرقابي ورؤيته المستقبلية، تم وضع مجموعة من الأهداف التي يسعى الجهاز لتحقيقها.	
بناء المعرفة المؤسسية للجهاز الرقابي بطبيعة أعمال و نتائج الجهات الخاضعة وبيئة الأعمال في قطاعات السوق المحلية	أولاً
تحديد ومسح المخاطر الأساسية على مستوى الدولة ومستوى قطاعات الأعمال في السوق المحلية والمخاطر المؤسسية على مستوى الجهات الخاضعة.	ثانياً
تمكين الجهاز الرقابي من تنفيذ أعمال تدقيق ورقابة مبنية على أساس المخاطر.	ثالثاً
تمكين الجهاز من توجيه موارده لتحقيق تغطية متكاملة لأهم المواضيع والمسائل على مستوى الدولة.	رابعاً
تمكين الجهاز من تطبيق وتفعيل منظومة مؤشرات الإنذار المبكر (Early Warning Indicators) لتتبع المتغيرات في المخاطر الأساسية على مستوى الدولة والقطاعات ورفع التقارير الدورية لأصحاب المصلحة.	خامساً
تعزيز ممارسات إدارة المخاطر على مستوى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.	سادساً

### الشكل التوضيحي رقم (14) أهداف لجنة المخاطر

وتم رسم خارطة طريق (Road Map) لعمل اللجنة و إدارة المخاطر تعمل على تطوير مفهوم وثقافة إدارة المخاطر على مستوى الجهات الخاضعة لتدقيق الجهاز الرقابي بحيث تبدأ بالتأسيس للممارسات إدارة المخاطر وتنتهي بامتلاك ممارسات ريادية وثقافة إدارة مخاطر وهي على الشكل التالي: (الجهاز الرقابي، 2018، صفحة 9)

## خارطة الطريق لإدارة المخاطر



الشكل التوضيحي رقم (15) خارطة الطريق لإدارة المخاطر (الجهاز الرقابي، 2018، صفحة 9)

- تم تحديد خارطة طريق في الجهاز الرقابي الوطني للوصول إلى الهدف المنشود في أسلوب التدقيق المبني على المخاطر و قد حددت وفق الشكل التوضيحي رقم (16) الخطوات التالية:
- 1- تحديد وتعريف أنشطة الأعمال في الدولة وتصنيفها ضمن 13 قطاع عمل: والغاية منه هو معرفة المخاطر المشتركة للقطاع بشكل كامل بناء على المخاطر المحددة للجهة ومن أهم هذه القطاعات: قطاع النقل، قطاع الاتصال، قطاع الإنشاء.... الخ.
  - 2- تشكيل قاعدة بيانات لمخاطر القطاعات على الصعيد العالمي: وتعد الفائدة من هذه الخطوة هي مقارنة المخاطر المشتركة للقطاع في الدولة مع المخاطر الدولية لذات القطاع.
  - 3- تحديد معايير تصنيف الجهات حسب الأولوية (Criteria) ويتم فيه تحديد المعايير وعوامل المخاطرة التي سيتم بناء عليها تصنيف الجهات حسب الأولوية من ناحية التأثير والأهمية، الأمر الذي سيشكل الأساس لاحقاً في تصنيف الجهات عند بناء خطة المراجعة.
  - 4- إنشاء سجل المخاطر للجهات الخاضعة للتدقيق بموجب تقسيمها إلى وحدات اقتصادية ووحدات حكومية.

## مستويات المخاطر

تختلف المخاطر باختلاف نطاق الأعمال التي تصاحبها، واستناداً لذلك حدد الجهاز 3 مستويات للمخاطر...

المخاطر الأساسية على مستوى العالم والمنطقة والدولة والتي تؤثر بشكل مباشر على القطاعات الـ 13 للسوق المحلية	المستوى الأول
المخاطر المؤسسية على مستوى الجهات الخاضعة والتي تهدد قدرة الجهة الخاضعة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية ونتائجها.	المستوى الثاني
مخاطر على مستوى الإدارات الرئيسية في الجهات والمؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابة الجهاز الرقابي.	المستوى الثالث
مخاطر على مستوى الإدارات للشركات الاقتصادية الخاضعة لرقابة الجهاز الرقابي	

الشكل التوضيحي رقم ( 16 ) مستويات المخاطر (الجهاز الرقابي، 2018، صفحة 10)

### المبحث الخامس : المتطلبات التقنية ( IT Requirements )

ويقوم بتلبية هذه المتطلبات مجموعة عمل التمكين التكنولوجي وذلك بالتقاطع مع مجموعة عمل المنهجيات و مجموعة عمل المخاطر ووفق الصلاحيات الممنوحة من لجنة التمكين البشري، وبما يخدم التدقيق على أساس المخاطر وسيتم شرح هذا المتطلب من خلال الفصل اللاحق بالتفصيل ووفق برامج "الحوكمة , المخاطر , الالتزام" GRC.

### الفصل الثالث

استخدام الجهاز الرقابي برامج GRC (الحوكمة , المخاطر , الالتزام) للقيام بالتدقيق المبني على المخاطر

## المبحث الأول : التدقيق باتباع أسلوب المخاطر:

### I- ماهية المخاطر:

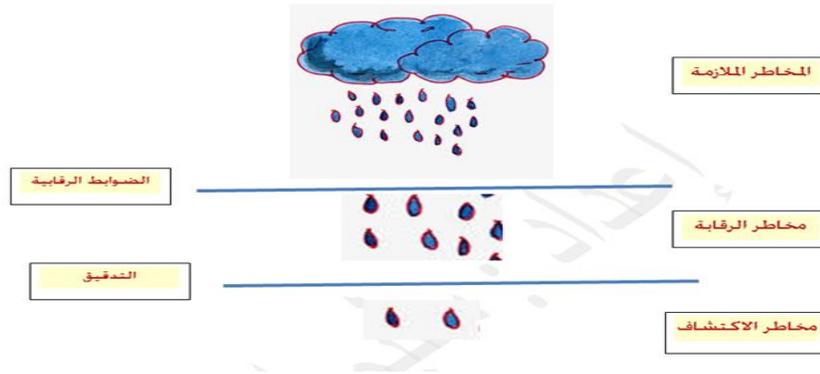
**المخاطر** : هو احتمال حصول أي حدث أو إجراء معين سيكون له تأثير على تحقيق الأهداف. وتقاس المخاطر بتأثيرها واحتمالات حدوثها. (IIA, IPPF Standards, 2018, p. 38)

مخاطر المراجعة = المخاطر الملازمة \* مخاطر الرقابة \* مخاطر الاكتشاف

**مخاطر المراجعة** : هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري. (IFAC 2010, 139) وتقسم إلى :

- أ- **المخاطر الملازمة ( الموروثة )** : هي قابلية رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى. (IFAC 2010, 139)
- ب- **مخاطر الرقابة**: هي مخاطر المعلومات الخاطئة, التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرياً بمفردها أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى, والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب. (IFAC 2010, 139)
- ت- **مخاطر الاكتشاف** : هي المخاطرة بأن لا تكشف إجراءات المدقق خطأ جوهري في إثبات يمكن أن يكون جوهرياً, إما فردياً أو عند جمعه مع أخطاء أخرى. (IFAC 2010, 139)

## المخاطر Risk



الشكل التوضيحي رقم ( 17 ) أنواع المخاطر حسب معايير المراجعة الدولية

ويمكن تبويب مخاطر الرقابة إلى صنفين هما:

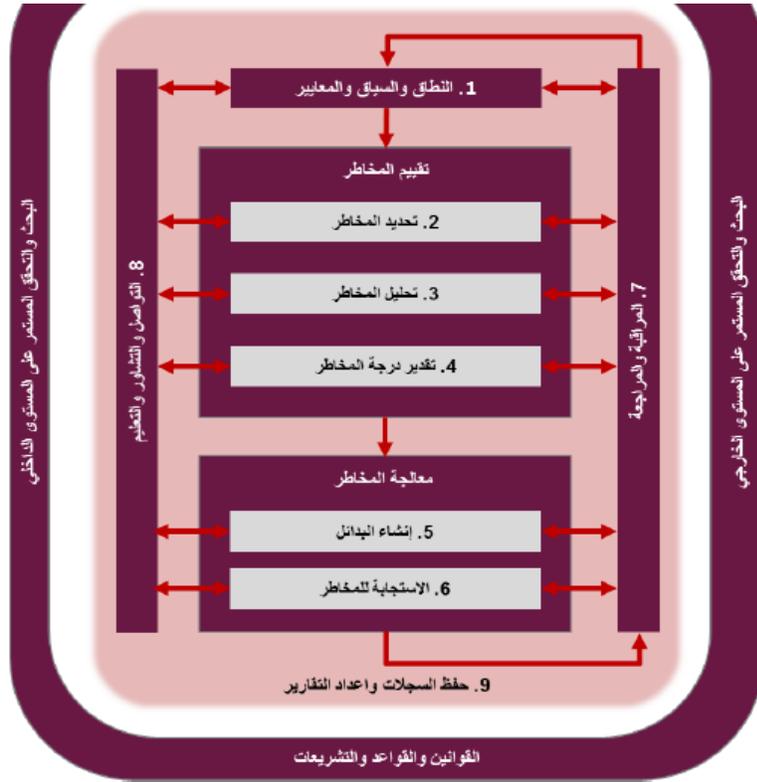
**الأول: المخاطر الموروثة (Inherent Risk)** وهي المخاطر التي يمكن التحكم بها إلى حد ما, حيث تقوم الإدارة بأي فعل إداري من الممكن أن يؤدي إلى تعديل إما تأثير المخاطرة أو احتمالية حدوثها. (COSO 2012, 62)

**الثاني: المخاطر المتبقية (Residual Risk)** وهي المخاطر التي تظل قائمة بعد أن تتخذ الإدارة الإجراءات الكفيلة بتخفيض تأثير واحتمال حدوث أية أحداث معاكسة أي التي لا يمكن التحكم فيها. (IIA, IPPF Standards, 2018, p. 37)

المخاطر المتبقية (Residual Risk) = المخاطر الموروثة (المخاطر المجدلة) (Inherent Risk) - المخاطر المتحكم بها (Management Risk) (MAZARS 2012, 31)

## 2- عمليات إدارة المخاطر:

هي عمليات تحديد وتقييم والرقابة على المخاطر لتحسين مدى استجابة المنظمة بشكل إيجابي للفرص التي تواجهها، والسيطرة على أية عوامل يمكن أن تمنعه من النجاح، ويمكن تلخيص أهم وظائف إدارة المخاطر على الشكل التالي: (ISO 31000, 2018)



الشكل التوضيحي رقم (18) عمليات إدارة المخاطر

## 1. النطاق والسياق والمعايير

تتعلق الخطوة الأولى بإدراك أهداف "الجهة" وتحديد العوامل التي يُحتمل أن تكون مصدر لعدم اليقين *uncertainty* ووضع النطاق والمعايير للأنشطة المتبقية في عملية إدارة المخاطر. ويشمل ذلك أيضاً تحديداً مناسباً للموارد المتاحة وتقنيات وأدوات تقييم المخاطر، بالإضافة إلى التعامل بوضوح مع قابلية المخاطر والقدرة على تحمل المخاطر "للجهة". إن فهم وتحديد النطاق والسياق والمعايير سوف يعمل على تشكيل التنفيذ للخطوات المتتالية لعملية إدارة المخاطر في "الجهات".

## 2. تحديد المخاطر

تُحدد الخطوة الثانية ماذا، وأين، ومتى، ولماذا، وكيفية حدوث المخاطر وتأثيرها في قدرة "الجهة" على تحقيق أهدافها. إن تحديد المخاطر يتطلب عدداً من الممارسات (مثل ورش العمل، المقابلات الشخصية، الاستبيانات، الأبحاث والقياس) والتي يتم تنفيذها بشكل "تنازلي/ من الأعلى للأسفل" أو "تصاعدي/ من الأسفل للأعلى" و/أو بواسطة المدراء والخبراء المختصين. هذا ويتم تحديد المخاطر الهامة في سجلات المخاطر، ويتم توزيع وتوثيق الاستراتيجية المتبعة في تخفيف تلك المخاطر على ملاك المخاطر. وتقوم إدارة "الجهة" بعد ذلك بتحديد المخاطر الأكثر أهمية بالنسبة "للجهة". كما قد تتضمن الخطوة الثانية تصميم وإعداد مؤشرات المخاطر الرئيسية بغرض تحديد المقاييس ذات العلاقة، والتي توفر معلومات مفيدة عن التهديدات المحتملة التي قد تؤدي إلى تحقق المخاطر في "الجهة". وفي الواقع، يعتمد تصميم وإعداد واختيار مؤشرات المخاطر الرئيسية على القيام بتحديد وتوضيح المخاطر الرئيسية بشكل مناسب. حيث أن ربط مؤشرات المخاطر الرئيسية بالمخاطر الأكثر أهمية يقلل من احتمالية تشتت الجهود المؤسسية "للجهة" ويجعلها أكثر تركيزاً على تحقيق أهدافها على المستوى المؤسسي، وعلى مستوى الأنشطة والأعمال، أو على مستوى الإدارات.

## 3. تحليل المخاطر

تُحدد الخطوة الثالثة مستوى المخاطر مقابل معيار المخاطر من خلال فهم كيفية وسرعة تحقق المخاطر، ومصادر وأسباب المخاطر، والنتائج المترتبة عن تحققها، واحتمالية حدوث تلك النتائج. هذا وسنعمد التحليلات على سياق "الجهة" ولكنها تتضمن عادة تحليل المخاطر الكامنة *inherent risk* التي لا تأخذ ضوابط الرقابة الحالية بعين الاعتبار، والمخاطر المتبقية *residual risk* التي تأخذ فعالية ضوابط الرقابة الحالية بعين الاعتبار.

## 4. تقدير درجة المخاطر

تُقارن الخطوة الرابعة مستوى المخاطر مع معيار المخاطر لتحديد الدرجة العامة للمخاطر، وبناءً على ذلك يتم دراسة أفضل سبل للمعالجة. ويتبع الأسلوب المستخدم في تقدير درجة المخاطر المنهجية النموذجية المستخدمة في تقييم المخاطر، والتي تتمثل في تطبيق معيار "النتيجة والاحتمالية" الخاص "بالجهة". إن تقييم المخاطر بهذه الطريقة والمقارنة فيما بينها يدعم عملية تحديد الأولويات ويُظهر الفوارق بين المخاطر. وتُعكس "الجهة" من خلال عملية تقييم المخاطر أهمية إدارة تلك المخاطر كجزء لا يتجزأ من مهامها وممارساتها الرامية إلى تنفيذ رؤيتها ورسالتها واستراتيجيتها.

## 5. إنشاء البدائل

تتضمن الخطوة الخامسة قيام "الجهة" بتعريف ودراسة مجموعة من البدائل أو الاستراتيجيات لقبول أو نقل أو مشاركة أو تجنب أو تخفيف المخاطر الرئيسية بطريقة منظمة وفقاً لقابلية المخاطر في تلك "الجهة". ويتمثل الهدف من هذه الخطوة في مقارنة تكلفة معالجة المخاطر مع قيمة الخسائر المحتملة، وتحديد كيف يمكن توزيع الموارد وفقاً لذلك. كما أنه من المهم خلال هذه الخطوة النظر في التكاليف غير المالية (مثل السمعة، والسياسية، والبيئة) العرضة للمخاطر.

## 6. الاستجابة للمخاطر

تتطلب الخطوة السادسة من القيادة التنفيذية "للجهة" تقييم البدائل وتحديد كيفية توزيع الموارد المحدودة (مثل الميزانية، القدرات التحليلية والوقت الزمني) لمعالجة المخاطر الرئيسية التي تواجه "الجهة". بعد اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية الاستجابة للمخاطر وتوزيع ملكيتها، يتم توثيق خطط المعالجة بشكل مناسب. في حال عدم تحقيق المنهجية المختارة لمواجهة خطر معين المستويات المرجوة المحددة لذلك الخطر، قد تحتاج الإدارة إلى تعديل استراتيجيتها لمواجهة.

## 7. المراقبة والمراجعة

نظراً لتغير حالات عدم اليقين uncertainty، فإن المخاطر تتغير أيضاً، لذا، تتطلب الخطوة السابعة من "الجهات" القيام بمراجعة، ومراقبة، وتحديث معلومات المخاطر الموثقة في ملف المخاطر المؤسسية بشكل دوري متى تطلب الأمر ذلك بغرض تحديد أية تغيرات، وتحديد ما إذا كانت الاستجابة وخطط تخفيف المخاطر السابقة التي تم الاتفاق عليها تعمل بالشكل المطلوب ووفقاً لما تم تحديده مسبقاً. هذا وتعتمد دورية هذه المراجعة على طبيعة الأنشطة والأعمال التي تضطلع بها "الجهة".

### 8. التواصل والتشاور والتقييم

يتم تنفيذ الخطوة الثامنة مع جميع الأطراف ذات العلاقة التي يتم تحديدها أثناء تنفيذ الخطوات من 1 إلى 6 من عملية إدارة المخاطر، وذلك بغرض تأكيد الأطراف المسؤولة عن تنفيذ عملية إدارة المخاطر والتأكد من فهمهم للأسس التي يتم اتخاذ القرارات بناءً عليها. وتعتبر عمليات التواصل والتشاور من الأمور الهامة لضمان فعالية عمليات إدارة المخاطر كونها تساعد في دمج عملية إدارة المخاطر في كافة الأنشطة والأعمال التي يتم تنفيذها في "الجهة".

### 9. حفظ السجلات واعداد التقارير

الخطوة التاسعة هي جهد متواصل وجزء لا يتجزأ من حوكمة "الجهة" حيث تعمل على تحسين الحوار بين الأطراف المعنية ذات العلاقة والتعلم من التجربة الجماعية "للجهة" لناحية أنشطة إدارة المخاطر. ولكي تكون التقارير فعالة ومؤثرة، يجب على الإدارة أن تعمل دائماً على تحديث أساليب الإبلاغ وتقييمها ومراجعة تكلفة وتواتر وتوقيت تقديم التقارير؛ بالإضافة إلى تقييم ملاءمة المعلومات التي يتم قياسها والحفاظ عليها والإبلاغ عنها فيما يتعلق بدورها في اتخاذ القرارات في "الجهة".

## 3- قياس مخاطر الأعمال:

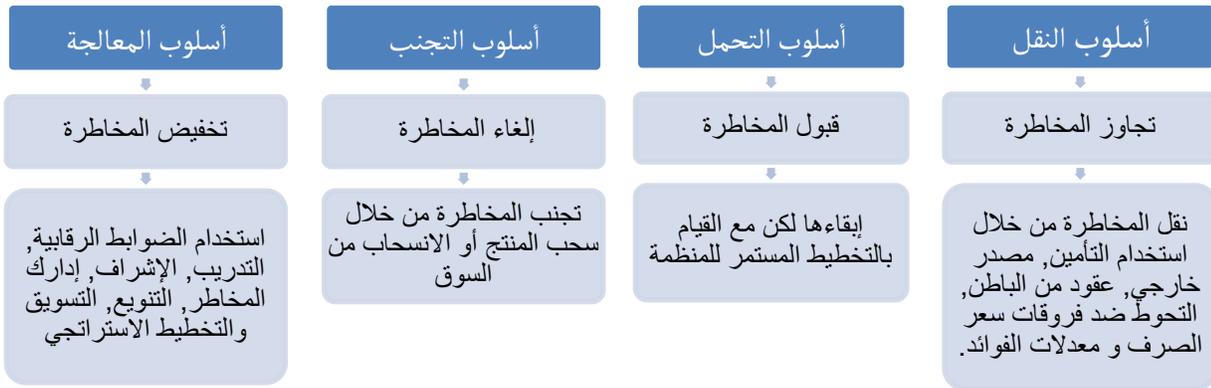
يتم قياس المخاطر من خلال فقط (Griffiths 2005, 61):

- (أ) تأثيرها أو عواقبها على المنظمة، في حال حدوثها: التأثير يمكن أن يكون مالياً، قانونياً، على سمعة المنظمة وغير ذلك.
- (ب) احتمالية حدوث ذلك الحدث: تتعلق الاحتمالية بشكل عام بالزمن فهناك أحداث من الممكن أن تقع مرة كل سنتين وهناك أحداث من الممكن أن تقع مرة في السنة وهناك أحداث من الممكن أن تقع أكثر من مرة في السنة.

احتمال الحدوث	عالي	4	7	9
	متوسط	2	5	8
	منخفض	1	3	6
		ملحوظ	هام	حرج
تأثير على الأهداف				

الشكل التوضيحي (19) تدرج الخطورة في مصفوفة المخاطر (Griffiths 2005, 63)

هناك عدة طرق للاستجابة للمخاطر فهناك وتم تجميعها في أربعة أساليب للاستجابة هي: المعالجة، التجنب، القبول، النقل، والشكل التوضيحي التالي يوضح هذه الأساليب مع مثال حول إنتاج منتج جديد:



الشكل التوضيحي رقم (20) أساليب التعامل مع المخاطر (MAZARS 2012, 30)

يسعى المسئول عن إدارة المخاطر في المنظمة إلى تطبيق ضوابط رقابية تُسكن من المخاطر الموروثة قدر الإمكان حتى تصل إلى حد لا يمكن التحكم فيها أي المخاطر المتبقية والشكل التوضيحي التالي يبين أثر الضوابط الرقابية (إجراءات تسكين المخاطر) على المخاطر:

احتمال الحدوث	عالي			مخاطرة موروثة 1 مخاطرة موروثة 2 مخاطرة متبقية 1
	متوسط			
	منخفض		مخاطرة متبقية 2	
		ملحوظ	هام	حرج
تأثير على الأهداف				

الشكل التوضيحي رقم (21) مصفوفة تقييم المخاطر : أثر الضوابط الرقابية على المخاطر (Griffiths 2005, 66)

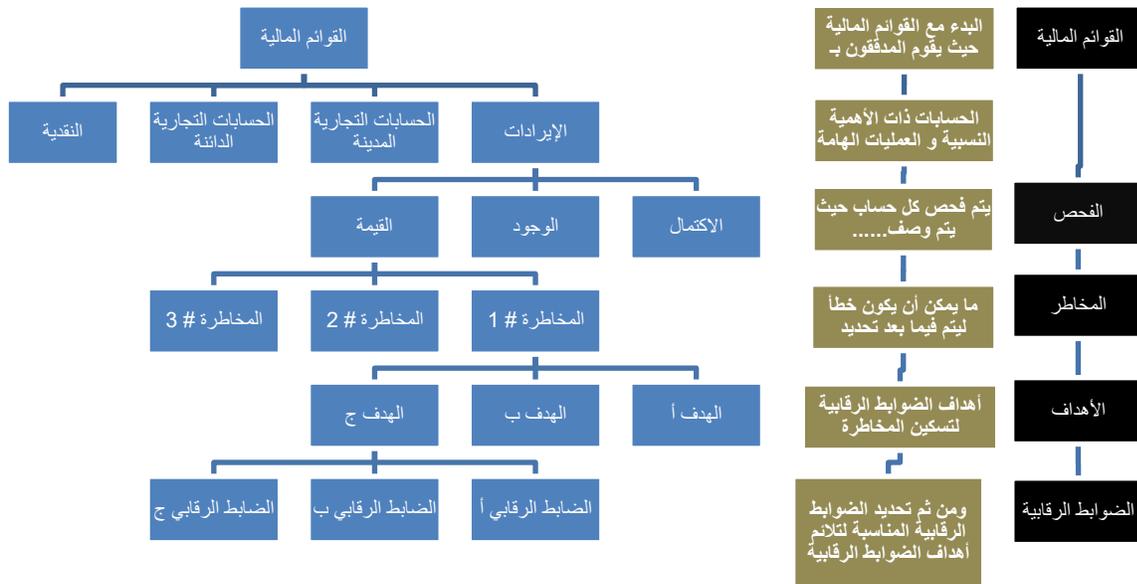
#### 4- مفهوم المراجعة باستخدام مدخل إدارة المخاطر:

هي طريقة ومنهجية وعملية واتجاهات عقلية بأن واحد تهدف إلى القيام بعملية مراجعة ما هو مهم في الشركة حيث تقوم بتقييم مخاطر المنظمة، ومن ثم تحدد المخاطر الهامة، ويمكن أن تضيف أي مستوى آخر من المخاطر. وفي حال عدم قيام الإدارة بتحديد وتقييم تلك المخاطر فإن المراجع يقوم بمساعدة الإدارة للقيام بتلك العملية، لكن من غير أن يعتبر مسئول عن إدارة المخاطر. (Griffiths

2005, 5)

عند القيام بعملية المراجعة باستخدام مدخل المخاطر يبرز مفهوم هام للمخاطر وهو المخاطرة الممكن تحملها (Risk Appetite) وتعرف بـ: مستوى المخاطرة التي يمكن قبولها و تبريرها بشكل معقول أثناء سعي المنظمة لتحقيق أهدافها على المدى طويل الأجل. وذلك من خلال مقارنة المنفعة مع التكاليف المتكبدة للتعامل مع المخاطرة. (Crowe Horwath 2011, 15)

تقوم المراجعة باستخدام مدخل إدارة المخاطر بتحديد المخاطر لإنجاز الأهداف, حيث يبدأ فريق العمل بتحديد كافة العوائق والمخاطر والتهديدات المحتملة والتي يمكن أن تمنع تحقيق الأهداف ومن ثم يختبر كفاية الإجراءات الرقابية لإدارة هذه المخاطر. ثم يقوم فريق العمل بحساب المخاطر المتبقية. يدعى هذه النموذج بـ (الأهداف, المخاطر, الضوابط الرقابية). (IIA, Practice Advisory 2011, A1-2-2120) والشكل التوضيحي التالي يوضح مراحل المراجعة باستخدام مدخل إدارة المخاطر:



الشكل التوضيحي رقم (22) عملية المراجعة باستخدام مدخل المخاطر وفق لجنة COSO (Ramos 2009, 33)

يتم استخدام المراجعة باستخدام مدخل المخاطر في عمليات المراجعة الشاملة (Audit Universe) وهي القيام بكافة أعمال التدقيق الممكنة في المنظمة وتعدّها الكثير من المنظمات جزء من الخطة الاستراتيجية للمنظمة (IIA, Practice Advisory 2011, 2010-1)

وفيما أهم مزايا المراجعة باستخدام مدخل إدارة المخاطر:

- التركيز على مشاكل المراجعة الهامة ( ذات المخاطر العالية ) والتي تؤثر عدة بشكل جوهري على القوائم المالية واستمرارية الشركة.
- تقديم قيمة مضافة إلى الشركة المراجعة وعملية المراجعة.

- (ت) تأثر عملية المراجعة بالتغيرات الحاصلة بالشركة كالتغيير في طبيعة أو نوعية أعمال الشركة مما يجعل من عملية المراجعة أكثر مرونة ووقتية وفاعلية.
- (ث) المساعدة في اختيار العينة المناسبة وتجنب فحص عينات أقل جدوى.
- (ج) تزيد من فهم المراجعين لأعمال الشركة مما يعطي بعد جديد لأعمال التدقيق المستندي والمالي.
- (ح) عند تقييم المخاطر يمكن التعرف على الضعف في بيئة الرقابة الداخلية واقتراح سد نقاط الضعف هذه.

#### أما الانتقادات إلى مدخل إدارة المخاطر فأهمها:

- (أ) يحتاج إلى مهنية وخبرة عالية من قبل المراجعين.
- (ب) قد تتعارض فكرة القيمة المضافة من خلال المراجعة مع قاعدة استقلالية المراجع.

#### 5- منهجية التقييم الذاتي (CSA):

هي عبارة عن منهجية تتضمن إجراء استبيان تقييم ذاتي و ورشات عمل وهي منهجية مفيدة و فعالة للمدراء والمراجعين في تقييم وتقويم الإجراءات الرقابية. وبشكل آخر فإن منهجية استبيانات التقييم الذاتي تحقق تكامل بين أهداف الأعمال و المخاطر من جهة ومع الضوابط الرقابية من جهة أخرى. وعلى الرغم من أن المراجعين يستخدمون تقنيات ونماذج تقييم ذاتي مختلفة منها إلا أن معظم التقنيات والنماذج المستخدمة تنقسم بعض الصفات والأهداف الرئيسية. ويجب أن تكون استبيانات التقييم الذاتي رسمية وأن توثق عملياتها لتسمح لفريق العمل من تحقيق الأهداف التالية

(IIA) ، Practice Advisory

(2011، A1-2.2120):

- تحديد المخاطر.
- تقييم عمليات الضوابط الرقابية التي تخفف أو تدير هذه المخاطر.
- تطوير خطة عملية لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول.
- تحديد احتمالية تنفيذ أهداف الأعمال.

يجب تخصيص عمليات التقييم الذاتي بما يتناسب وخصائص كل منظمة كما أن التقييم الذاتي يحتاج أن يكون فعالاً ومرنً مع التغيرات المستمرة بالمنظمة.

تشكل عادة فرق عمل تدعى بفرق أعمال التسهيلات وعادة المنظمة ما تشكل أحد أنواع هذه الفرق أو تقوم بدمج أكثر من نوع معاً، وأنواعها هي:

- (أ) **النموذج المعتمد على الأهداف:** ويركز على أفضل الطرق لتحقيق أهداف المنظمة. ويبدأ عمل الفريق بتحديد الضوابط الرقابية الحالية المطبقة لدعم الأهداف ومن ثم يحدد المخاطر المتبقية. يهدف فريق العمل إلى تحديد ما إذا كانت إجراءات الضوابط الرقابية فعالة وأيضاً إبقاء المخاطر المتبقية ضمن المستوى المقبول.
- (ب) **النموذج المعتمد على المخاطر:** ويركز على تحديد المخاطر لإنجاز الأهداف، يبدأ فريق العمل بتحديد كافة العوائق والمخاطر والتهديدات المحتملة والتي يمكن أن تمنع تحقيق

الأهداف ومن ثم يختبر كفاية الإجراءات الرقابية لإدارة هذه المخاطر. ليحدد فيما بعد المخاطر المتبقية. يدعى هذه النموذج بـ الأهداف، المخاطر، الضوابط الرقابية.

(ت) **النموذج المعتمد على الضوابط الرقابية:** يقوم بتحديد المخاطر الرئيسية والضوابط الرقابية قبل البدء بورشة العمل وعند بدء ورشة العمل يقيم الفريق كيفية تحكم الضوابط الرقابية بالمخاطر بشكل حسن و تحسين إنجاز الأهداف، وهدف ورشة العمل هنا هو القيام بتحليل للفجوة بين كيفية عمل الضوابط الرقابية وكيفية إدارة توقعات هذه الضوابط.

### أما أهم مزايا التقييم الذاتي (IIA، Practice Advisory 2011، A1-2120.2):

- (أ) يصبح الأشخاص في المنظمة مدربين و خبراء في تقييم المخاطر والمشاركة في عمليات الضوابط الرقابية مع إدارة هذه المخاطر و تحسين فرص إنجاز أهداف الأعمال.
- (ب) سهولة عملية تحديد وتقييم الضوابط الرقابية الغير رسمية.
- (ت) تحفيز الأشخاص من خلال قيامهم بالمشاركة في إدارة الضوابط الرقابية في منظماتهم و اتخاذ الإجراءات التصحيحية من خلال تأسيسهم لفرق عمل تكون غالباً فعالة و سريعة اتخاذ القرار.
- (ث) إخضاع البنية التحتية لمفهوم ( الأهداف- المخاطر – الضوابط الرقابية) في المنظمة لأكبر قدر من الإشراف والتحسين المستمر.
- (ج) اكتساب المراجعين أكثر خبرة ومعرفة بالتقييم الذاتي من خلال العمل مما يؤدي إلى دعم الضوابط الرقابية في المنظمة.
- (ح) ازدياد المعلومات عن عملية الضوابط الرقابية لدى المراجعين سيساهم في تقييم المخاطر.
- (خ) تعزيز مسؤولية الإدارة عن إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في المنظمة.
- (د) سيكون الدور الأولي للمراجع هو القيام بعمليات التحقق والتقييم من خلال إنجاز اختبارات مما سيمكنهم من إصدار حكمهم المهني على نحو وافي وكافياً لكامل أنظمة الرقابة وإدارة المخاطر..

### 6- مسؤوليات المراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة تجاه تقييم المخاطر:

إن قيام المراجع بوظيفته في تقييم مخاطر المنظمة تتطلب منه بشكل عام التالي: (IFAC 2010, 359-345)

- (أ) إجراءات تقييم المخاطر ومصادر المعلومات الخاصة بالمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية
- (ب) فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية. يتطلب هذا فهم نواح محددة من المنشأة وعناصر رقابتها الداخلية، وذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- (ت) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. يتطلب أن يقوم المراجع بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويات البيانات المالية والإثبات.
- (ث) ربط المخاطر المحددة بالأخطاء التي قد تحدث عن مستوى الإثبات.
- (ج) الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة.
- (ح) التوثيق: تحديد متطلبات التوثيق ذات العلاقة.

## المبحث الثاني : ماهية ومراحل تخطيط عملية المراجعة:

### 1- تخطيط عملية المراجعة وفق المعايير الدولية:

تعني تخطيط عملية المراجعة وضع استراتيجية عامة وإجراءات تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة المتوقعة, ويخطط المراجع لإجراء عملية المراجعة بطريقة كفوة وبالتوقيت اللازم.(IFAC 2010, 102)

يجب على المراجعة في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي:

- (أ) تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها.
- (ب) التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالعملية للتخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة.
- (ت) دراسة العوامل التي تعتبر, وفق التدقيق المهني للمراجعة, هامة في توجيه جهود العملية.
- (ث) تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية, حيثما كان ذلك ممكناً, فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة في العمليات الأخرى التي يتم أدائها للمنشأة من قبل شريك العملية تعتبر ملائمة؛و
- (ج) التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء العملية.
- (ح) التوثيق : يجب أن تسجل خطة المراجعة وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية عند مستوى الإثبات استجابة للمخاطر المقيمة, كما يجب أن تشمل كافة التغييرات الهامة على خطة المراجعة والتغييرات الناجمة على طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها.

تتضمن خطة المراجعة ما يلي:

- (أ) **المسح الأولي** : القيام بعمليات المسح الأولي والتي تتضمن معلومات عامة عن طبيعة المنشأة وأعمالها ويستفاد منها للتعرف على الأنشطة والمخاطر والضوابط الرقابية.
- (ب) **تقييم المخاطر**: يتم تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر ويعد ملخص عن أعمال التقييم هذه تتضمن (IIA، Practice Advisory 2011، A1-1.2210):
  - القضايا المهمة التي يجب أن تتضمنها المهمة للتعلمق بها.
  - أهداف وإجراءات مهمة المراجعة.
  - المنهجية التي ستستخدم مثل : المراجعة باستخدام الحاسب أو تقنيات اختيار العينات.
  - نقاط المراجعة الحرجة, نقاط الضعف في الضوابط الرقابية.
- (ت) **أهداف عملية المراجعة**: تحدد أهداف عملية المراجعة بما يتناسب والمخاطر المحددة خلال مرحلة تقييم المخاطر (IIA، Practice Advisory 2011، 2210-1).

(ث) الموازنة الزمنية: تحديد موازنة التدقيق بالساعات التي ستخصص لمجالات المخاطرة المرتفعة, وتحديد الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة. (IFAC 2010, 106)

(ج) برنامج المراجعة: يتم تصميم برنامج العمل وتوثيقه بما يتناسب مع أهداف المهمة, ويتضمن برنامج العمل المنهجية المستخدمة وتحدد المنهجية الوسائل المستخدمة وهي عملية لتجميع وتحليل وترجمة وتوثيق المعلومات والتي سيتم الإشراف عليها للتزويد بأساس للحصول على تأكيد معقول بأن أهداف المهمة قد تحققت. (IFAC 2010, 2240-1)

(ح) تخصيص الموارد اللازمة: يجب أن تشمل الخطة عند تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة ما يلي: (IIA, Practice Advisory 2011, 2230-1)

- عدد أعضاء فريق المراجعة ومستويات خبرتهم.
- المعرفة والخبرات والمهارات الأخرى لفريق المراجعة الذي تم اختياره.
- الاستعانة بمزود خدمة خارجي عند الحاجة ( تقديمه لخبرات ومعارف ومهارات إضافية).
- تزويد المراجعين بالتدريب المناسب في حال حاجة مهمة المراجعة إلى نوع معين من المهارات وبما يتناسب مع خطة تطوير الموارد البشرية.
- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي تدقيق محددة, مثل عدد أعضاء الفريق المعيّنين لمراجعة الأصول الثابتة, ومدى مراجعة عمل المراجعين الآخرين في حال عمليات تدقيق المجموعات. (IFAC 2010, 106)

### ما هو مفهوم ملائمة تخطيط المراجعة:

يجب على المدقق تخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة, ويجب على المراجع تطوير خطة مراجعة لعملية المراجعة من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. (IFAC 2010, 333-334)

يكون التخطيط وافياً لتدقيق البيانات المالية من خلال عدة طرق منها: (IFAC 2010, 104)

- مساعدة المراجع على تكريس درجة مناسبة من الاهتمام للمجالات الهامة في المراجعة.
- مساعدة المراجع في أداء عملية التدقيق في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع على تنظيم وإدارة عملية المراجعة بشكل صحيح بحيث يتم أدؤها بطريقة فعالة وكفوءة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية ممن يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة وإسنادهم بالأعمال بشكل ملائم.
- تيسير توجيه أعضاء فريق العملية والإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم.
- المساعدة قدر الإمكان في تنسيق الأعمال المنجزة من قبل المراجعين والخبراء.

إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من المراجعة, بل هو عملية مستمرة ومتكررة. وينبغي على المراجع أن يقوم بتحديث وتعديل استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة بحيث يمكن تطبيقها خلال عملية المراجعة. (IFAC 2010, 103)

قد يحتاج المراجع إلى تعديل استراتيجية المراجعة الشاملة وخطة التدقيق نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغييرات في الظروف أو أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة. معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. وذلك على أساس الدراسة المعدلة للمخاطر المقيمة ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما تصل معلومات إلى المراجع تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوافرة عندما خطط المراجع لإجراءات المراجعة. (IFAC 2010, 108)

## 2- التخطيط في ظل التدقيق المبني على المخاطر:

تتركز آلية التخطيط في ظل مدخل تقييم المخاطر على تحديد الأولويات بناء على المخاطر الأكبر التي تواجه المنظمة. وخطوات المراجعة في ظل مدخل تقييم المخاطر هي:

### 1) استراتيجية المراجعة الشاملة :

يتم في هذه المرحلة إعداد جدول بكافة مواضيع المراجعة الممكنة, ويتضمن مواضيع المراجعة كل من نطاق ونماذج وأماكن التدقيق التي ستدرج ضمن المهمة. وفيما يلي مثال عن جدول المراجعة الشاملة:

نشاط	الموقع	الموقع	الموقع	الموقع	الموقع	المكتب	المكتب
المراجعة	1	2	3	4	5	الرئيسي	الإقليمي
1							
2							
3							

رسم توضيحي 1 : نموذج استراتيجية المراجعة الشاملة (Ramos 2009, 74)

### 2) جمع المعلومات:

يتم خلالها الحصول على ما يمكن من معلومات ممكنة من الإدارة حول المواضيع المهمة, ومنها مصفوفة المخاطر والتي تشكل مصدراً جيداً من مصادر المعلومات حيث تبين أولويات المخاطر داخل المنظمة.

### 3) تقييم المخاطر:

يتم التركيز أثناء تقييم المخاطر على المخاطر الموروثة, وبعد تقييمها يتم تقييم كفاءة الضوابط الرقابية؛ مما سيؤدي بشكل تلقائي إلى المصادقة على المخاطرة المتبقية.

### 4) تحديد مستوى التأكيد المطلوب:

يؤثر مستوى التأكيد المطلوب للضوابط الرقابية على حجم الاختبارات المطلوبة لتقييم الضوابط الرقابية وتقسّم الضوابط الرقابية التي تقوم بها الإدارة إلى :

- i. الضوابط الرقابية التشغيلية : وهي الضوابط الرقابية التي يتم تتضمنها العمليات التنفيذية وتقوم بدور ضوابط رقابية فورية عند وقوع الحدث مما تؤدي إلى رقابة تنظيمية دائمة يوماً بيوم.
- ii. الضوابط الرقابية الإشرافية: وهي الضوابط الرقابية التي تتم بعد انتهاء العملية الأصلية فوراً فمثلاً : يقوم مشرف الحسابات بمطابقة دفعة الفواتير المسجلة من قبل المحاسب مع المسجل في الحسابات.
- iii. الضوابط الرقابية المكتملة: وهي الضوابط الرقابية التي تتم بعد انتهاء العملية الأصلية بفترة محددة مثل : مطابقة الحساب المصرفي مع الكشف المصرفي في نهاية الشهر.
- iv. الضوابط الرقابية للحكومة: وهي الضوابط الرقابية الخاضعة لدليل الحوكمة ويتم تقييمها بشكل مستقل عن باقي الضوابط الرقابية.

أما نوعية الاختبارات المطلوبة على الضوابط الرقابية فتتدرج من الأقل إلى الأكثر من حيث الدخول في التفاصيل إلى : عدم الاختبار – اختبار عام - اختبار التفاصيل- اختبار متعمق – اختبار متعمق جداً. إن نوعية الاختبارات المطلوبة على الضوابط الرقابية تحددها المنهجية ذات العلاقة المطبقة في الجهاز الرقابي بما يتناسب مع الخطة السنوية لأعمال المراجعة الموضوعية من قبلها.

وفيما يلي جدول يوضح العلاقة بين الضوابط الرقابية والمستوى التأكيد المطلوب:

مستوى التأكيد المطلوب	الضوابط التشغيلية	الضوابط الإشرافية	الضوابط الرقابية المكتملة	الضوابط الرقابية للحكومة
منخفض جداً	عدم اختبار	عدم اختبار	عدم اختبار	اختبار عام
منخفض	عدم اختبار	عدم اختبار	اختبار عام	اختبار عام
متوسط	عدم اختبار	اختبار عام	اختبار تفاصيل	اختبار متعمق
عالي	اختبار عام	اختبار تفاصيل	اختبار تفاصيل	اختبار متعمق
عالي جداً	اختبار تفاصيل	اختبار تفاصيل	اختبار تفاصيل	اختبار متعمق جداً

الشكل التوضيحي رقم (23) تقييم الضوابط الرقابية ومستوى التأكيد المطلوب (77, 2009 Ramos)

(5) تحديد أولويات عمليات المراجعة و تطوير الخطة:

يتم تعديل مصفوفة المخاطر التي تم تقييمها فيما سبق بالأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل ويستخدم لذلك نموذج تحليل عناصر التكلفة والشكل التوضيحي التالي يبين بعض هذه العوامل ومجموعاتها التي تنتمي إليها.

الرمز	مجموعات العوامل	عوامل تقييم المراجعة	أساس التقييم
أ	جمع المخاطرة	قيمة العنصر بالنسبة لحجم الدخل أو المصروف السنوي أو نسبة حجمه داخل الموازنة	1: أصغر نسبة مقارنة 5: أكبر نسبة مقارنة 2,3,4 لما بينهما
ب		عدد الموظفين الذي يعملون في النشاط	1: أقل عدد موظفين في منطقة خاضعة للتدقيق 5: أكبر عدد موظفين لمنطقة خاضعة للمراجعة 2,3,4 لما بينهما
ج		رقم تأثيرها في مصفوفة المخاطر	تؤخذ من مصفوفة المخاطرة المزودة من قبل المنظمة: 1: للمخاطر شبه المعدومة 2: مخاطر قليلة 3: مخاطر هامة 4: مخاطر جدية 5: مخاطر كارثية.
د		عدد العمليات	1: لأقل عدد عمليات في منطقة من المناطق الخاضعة للتدقيق في المنظمة. 5: لأعلى عدد عمليات في منطقة من المناطق الخاضعة للتدقيق في المنظمة. 2,3,4 لما بينهما

ترقم حسب نسبة دوران اليد العاملة وجودة الإدارة من 1 حتى 5	جودة الإدارة والكادر	الضوابط الرقابية المطبقة	هـ
1: في حال عدم تأثر أية أطرف خارجية بها. 5: في حال أكبر تأثر بأطرف خارجية بها. 2,3,4 لما بينهما	حساسية أعمال المراجعة بالنسبة لأطرف ثالثة: كالضرائب و التزام بالقوانين والمشاريع المشتركة		و
1: للتقييم الممتاز لهذه المعايير حيث يوجد مرونة عالية في تعديل أي ضابط ومعرفة عالية من قبل الموظفين بها. 5: لأسوء تقييم لهذه المعايير والفهم الخاطئ لها. 2,3,4 لما بينهما	معايير الضوابط الرقابية الداخلية.		ز
1: نادر الحدوث 2: من غير المحتمل حدوثه. 3: ممكن حدوثه. 4: محتمل حدوثه. 5: غالباً سيحدث.	احتمالية حدوثها ضمن مصفوفة المخاطر		ح
1: للتقييم الممتاز للمراجعة الداخلية. 5: للتقييم السيئ للمراجعة الداخلية. 2,3,4 لما بينهما.	مدى كفاءة التدقيق الداخلي		ط
1: تستخدم لأطول فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة على الإطلاق وذلك بالنسبة لعدد أفراد فريق المراجعة. 5: تستخدم لأقل فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة وذلك بالنسبة لعدد	المدة المستغرقة في التدقيق آخر مرة	درجة كفاءة عمليات المراجعة	ي

أفراد فريق المراجعة. 2,3,4 لما بينهما			
1: للالتزام القانوني الكامل منهم معايير الجودة. 5: لاحتواء عملياتهم على مشاكل كبيرة وبشكل مستمر. 2,3,4 لما بينهما.	كفاءة عمل مزودي التدقيق الخارجيين ( كالمدقق الخارجي)		ك

الشكل التوضيحي رقم (24) نموذج تحليل مخاطر المراجعة (Ramos 2009, 79:85)

ترتب أولويات المراجعة حسب النتائج النهائية من عملية التقييم السابقة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية؛ ليتم التركيز فيما بعد على البنود الأكثر أهمية (الأعلى مخاطرة).

#### 6) تقييم المهارات المتاحة وتحديد الموارد المطلوبة:

يتم تقييم المهارات المتاحة في كادر المراجعة وتحديد احتياجات المهمة بناء على الأولويات، وبما يتناسب مع المهارات المتاحة وتحدد الموارد المطلوبة من زمن وكوادر بشرية وغير ذلك بناء على أولويات المراجعة.

#### 7) إعداد برنامج المراجعة:

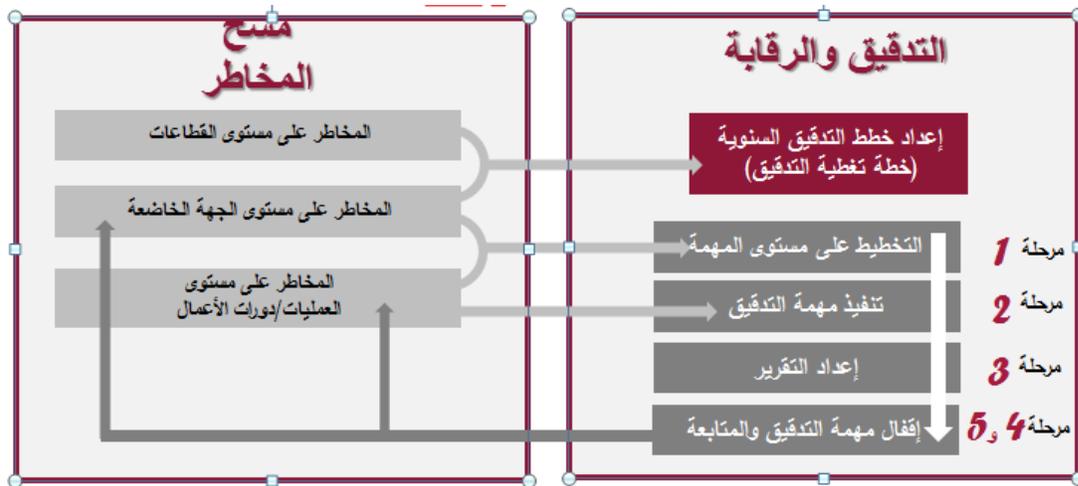
يوضع برنامج المراجعة بناء على أولويات المراجعة والموارد المتاحة وبما يتناسب مع دليل المراجعة المستخدم.

#### المبحث الثالث : أنظمة الحوكمة، المخاطر، الرقابة GRC ودورها في تحسين عملية المراجعة:

يمكن النظام الآلي (GRC) من وضع تكامل فعال وممنهج بين أعمال التدقيق والرقابة وأعمال مسح المخاطر، وذلك من خلال وضع ربط بين مختلف بين مراحل أعمال التدقيق ومستويات المخاطر والذي يتيح التبادل الدائم للمعلومات بين كلاً من ممارسات التدقيق وممارسات مسح المخاطر.

#### 1- الربط بين المخاطر والتدقيق:

يتم الربط بين المخاطر والتدقيق على كافة مستويات عملية المراجعة ومستويات عملية التدقيق فعند القيام بالتخطيط السنوي للجهاز الرقابي يتم استخدام نتائج مسح وتقييم المخاطر على المستوى القطاعي (المستوى الثاني الذي تم ذكره سابقاً من مستويات إدارة المخاطر في الجهاز الرقابي)، أما عند التخطيط على مستوى مهمة التدقيق الواحدة يتم مسح المخاطر على مستوى الجهة الخاضعة للتدقيق (المستوى الثالث الذي تم ذكره سابقاً من مستويات إدارة المخاطر في الجهاز الرقابي)، أما عند إقبال المهمة فيتم تحديث سجل المخاطر بناء على معطيات عملية التدقيق و الشكل التوضيحي التالي يبين ذلك:



الشكل التوضيحي رقم ( 25 ) الربط بين المخاطر والتدقيق

## 2- تحليل عوامل ملائمة خطة المراجعة :

يرى الباحث مما سبق في الفصلين الأول والثاني ومن طبيعة أهداف مهام المراجعة الشاملة في الجهاز الرقابي ومن القرارات الإدارية الصادرة في إدارة التدقيق والفحص المالي أن خطة المراجعة تكون ملائمة عندما تحقق:

- 1- أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة. ( أن تحقق عملية المراجعة أهدافها)
- 2- إنجاز عملية المراجعة وفق الموارد المخطط لها ( البشرية , الزمنية )
- 3- التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة.

قام الباحث بإعداد شكل توضيحي يبين عوامل تحقيق النقاط الثلاثة السابقة :

1- أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة. ( أن تحقق عملية المراجعة أهدافها)	
1	تقييم الضوابط الرقابية التشغيلية
2	تقييم الضوابط الرقابية الإشرافية
3	تقييم الضوابط الرقابية المكملة
4	تقييم الضوابط الرقابية للحوكمة
5	تقييم المراجعة الداخلية للشركة
6	اكتشاف الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية
7	بيان عدالة إفصاح و عرض القوائم المالية
8	تقييم حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة النفاذة في الدولة ومؤسساتها

9	مراعاة الالتزام بالأمر الأخرى ( البيئية , الاجتماعية , السلامة والأمان)
10	بيان مدى تحقيق الشركة لأهدافها ( رقابة الأداء )
<b>2- إنجاز عملية المراجعة وفق الموارد المخطط لها ( البشرية , الزمنية )</b>	
1	إنجاز إجراءات المراجعة وفق الجدول الزمني المخطط
2	إنجاز أعمال المراجعة وفق كادر المراجعة المخطط
3	إصدار تقرير المراجعة وفق الجدول الزمني المخطط له
4	متابعة ردود الإدارة والتعقيب والمتابعة بالوقت المناسب
<b>3- التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة.</b>	
1	التركيز على المخاطر الهامة في عملية المراجعة
2	اكتشاف الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية
3	اكتشاف الأخطاء المهمة بطبيعتها لكنها غير جوهرية من حيث القيمة

الشكل التوضيحي رقم ( 26 ) عوامل تحسين العمل الرقابي

## المبحث الرابع : نظام إدارة عمليات المراجعة الالكتروني التيم ميت ( Teammate ):

### 1- نظام إدارة عمليات المراجعة الالكتروني في الجهاز الرقابي:

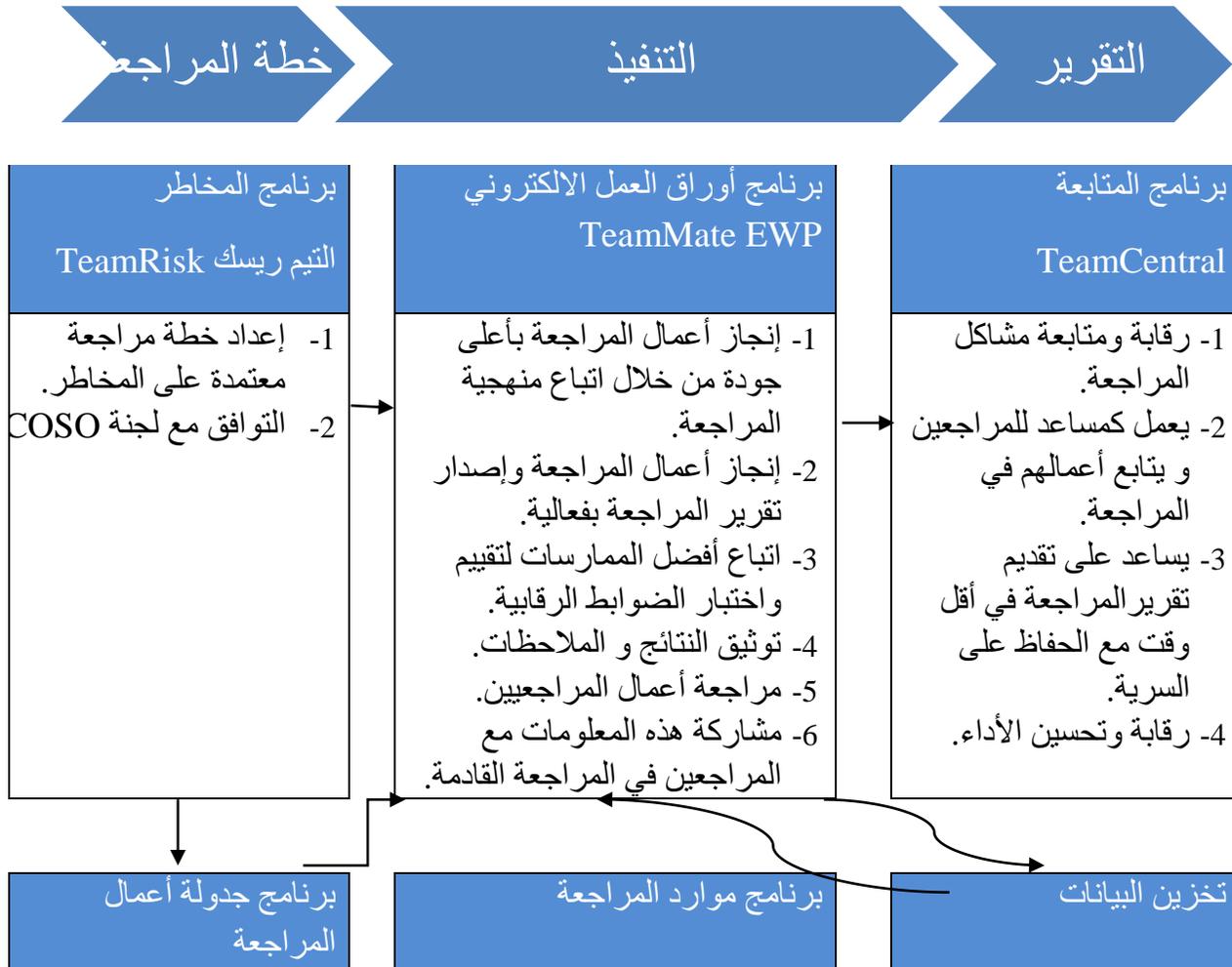
يتم استخدام برنامج التيم ميت ( TEAM MATE ) كنظام مراجعة الكتروني معتمد في الإدارات الرقابية كإدارة التدقيق والفحص المالي و رقابة الالتزام و رقابة الأداء.

يعد برنامج التيم ميت نظام الكتروني شامل للقيام بأعمال المراجعة فيتم استخدامه خلال مراحل المراجعة كلها ( التخطيط , إجراءات المراجعة , الإجراءات التحليلية, التقرير , التوثيق ), وبرنامج التيم ميت هو برنامج شامل فهو يحتوي على خصائص برنامج المراجعة بمساعدة الحاسوب ( CAAT ) كما أنه يتضمن مزايا لتقييم المخاطر وإعداد خطة المراجعة وتسهيلات للمراجعة عبر شبكة الانترنت (WEB). يتألف النظام من مجموعة برمجية متكاملة للقيام بأعمال المراجعة فهي تتألف من :

- (أ) برنامج المخاطر ( التيم ريسك)(TemaRisk) : وهو برنامج متقدم لتقييم المخاطر وتتوافر به تسهيلات لإعداد خطة مراجعة باستخدام المخاطر.
- (ب) برنامج أوراق العمل الالكتروني(TeamMate EWP): وهو برنامج توثيق لكافة أعمال المراجعة.

- (ت) برنامج جدولة أعمال المراجعة (TeamScheduale): وهي أداة لجدولة أعمال المراجعة على أساس زمني وعلى كادر المراجعة.
- (ث) برنامج موارد المراجعة (TeamTEC): وهي أداة تعتمد على شبكة الانترنت وتقوم بالتقرير عن الوقت والمصاريف لمهمة المراجعة مقارنة مع الموازنة.
- (ج) برنامج المتابعة (TeamCentral): وهو قاعدة بيانات يتم الاتصال بها عن طريق شبكة الانترنت وتحتوي على معلومات مشروع المراجعة ويتم توريد تقارير عن طريقه تتعلق بأعمال المراجعة والمشاكل والاقتراحات.

ويوضح الشكل التالي المنافع المتحققة من برنامج التيم ميث في عمليات المراجعة:



(TeamScheduale)	Teammate TEC	TeamStore
1- ملفات محدث لكوادر المراجعين المتوافرين ومهاراتهم وخبراتهم. 2- تكليف المراجعين حسب مهاراتهم المتوافرة. 3- الاستفادة القصوى من الإمكانيات المتاحة.	1- إدارة المصاريف والوقت الفعليين لمقابلة الموازنة.	1- إبلاغ أفضل الممارسات. 2- مشاركة المعلومات. 3- إعادة استخدام نفس طريقة المراجعة المستخدمة سابقاً

الشكل التوضيحي رقم (27) منافع نظام التيم ميت (1, 2012 Wolters Kluwer Business inc.)

## 2- استخدام برنامج المخاطر ( التيم ريسك ) للقيام بالمراجعة على أساس المخاطر:

يتضمن برنامج التيم ميت ما يسمى بالتيم ريسك وهو أداة مرنة تستخدم في للقيام بعملية المراجعة على أساس المخاطر ويساعد البرنامج على القيام بتقييم المخاطر وتحديد الأولويات ويقدم برنامج التيم ريسك عدة تسهيلات منها: (Wolters Kluwer Business inc. 2010, 5)

(1) التقييم الذاتي التي يتم على أساسها جمع المعلومات من المنظمات الخاضعة للمراجعة و يساهم فيها المراجعون في تقييم المخاطر.

(2) تسهيل عملية مشاركة كافة أعضاء فريق المراجعة في تقييم المخاطر.

(3) تلازم كل من الأهداف و المخاطر و الضوابط الرقابية مع بعضها ضمن عملية المراجعة.

يتضمن برنامج التيم ميت خصائص للقيام بعملية مراجعة شاملة ( Audit Universe ) والتي تضم عادة ما يلي (5, 2010 Wolters Kluwer Business inc.):

(1) كافة عمليات المنظمة الخاضعة للمراجعة.

(2) كافة الأقسام الخاضعة للمراجعة.

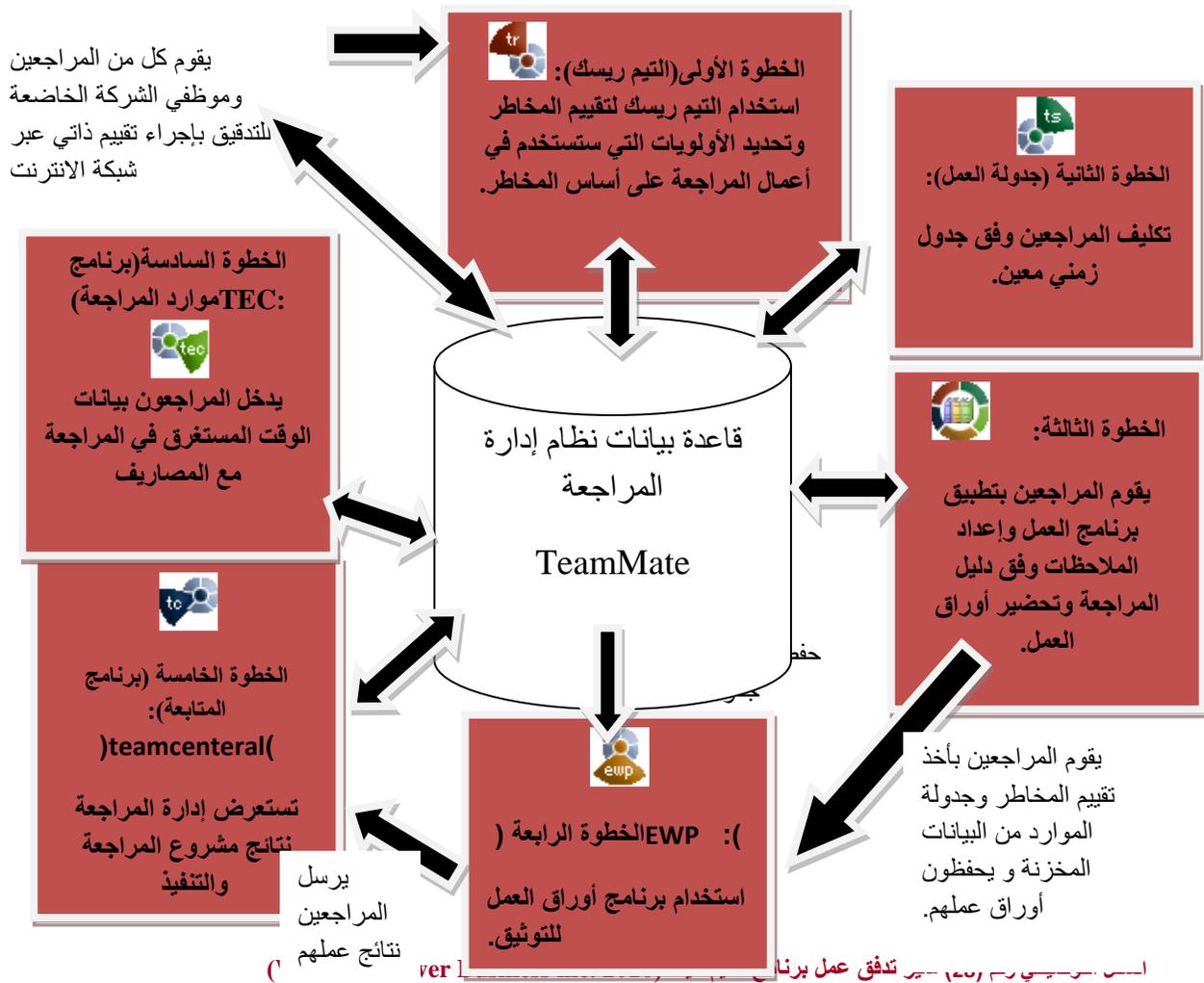
(3) هيكل المراجعة الشاملة حسب العمليات أو حسب الوحدات.

(4) هيكل المراجعة الشاملة حسب المخطط الهرمي ( شركات أم , شركات تابعة).

(5) إمكانية تقسيم المراجعة الشاملة إلى مهمات جزئية.

يقوم البرنامج بالقيام بالمراجعة باستخدام مدخل المخاطر بالاعتماد على نموذج ( الأهداف , المخاطر , الضوابط الرقابية).

يدعم برنامج التيم ريسك الطريقة التي تعتمدها لجنة الـ COSO حيث أن المخاطر ترتبط بكامل المنظمة الخاضعة لعملية المراجعة الشاملة ويمكن تلخيص علاقة برنامج التيم ريسك مع باقي برامج نظام إدارة المراجعة وفق الشكل التوضيحي التالي:



يتم عادة استخدام برنامج التيم ميت على مراحل تتناسب ومراحل عملية تخطيط عملية المراجعة وفق المراجعة باستخدام أسلوب مدخل المخاطر ويتم استيراد بيانات لتكون نموذج ( الأهداف , المخاطر , الضوابط الرقابية) من المنظمة إلى برنامج التيم ميت والقيام بعمليات تقييمها باستخدام أسلوب التقييم الذاتي.

تقوم إدارة المنظمة وفق هذا الأسلوب بالقيام بكافة عمليات إدارة المخاطر ويتم استيراد نموذج ( الأهداف , المخاطر , الضوابط الرقابية) بواسطة برنامج التيم ميت من قبل فريق المراجعة ليتم تقييمه بعدة طرق من أهمها طريقة التقييم الذاتي والشكل التوضيحي التالي

يبين شاشة التحكم في البرنامج بنموذج (الأهداف , المخاطر , الضوابط الرقابية) :

**1- الأهداف**

**2- المخاطر**

**3- قياس المخاطر والضوابط الرقابية**

Organizational Entity	Impact	Likelihood	Total	Controls	Impact	Likelihood	Total	Comments
Accounts Payable	High	Probable	10	0	High	Probable	10	
Benefits	High	Probable	10	0	High	Probable	10	
Procurement	Moderate	Possible	6	2	Low	Not Likely	2	

**4- التقييم الذاتي**

Contributor	Impact	Likelihood	Total	Controls	Impact	Likelihood	Total	Comments
Colleen Knuff	High	Probable	10	0	Low	Possible	4	

(Wolters Kluwer Business inc. 2010, 8) (الأهداف , المخاطر , الضوابط الرقابية) (29) تطبيق نموذج

## النتائج:

- 1- تطلب تحسين العمل الرقابي في الجهاز الرقابي عدداً من المتطلبات هي:
  - أ- بناء استراتيجية عامة للجهاز الرقابي تستند إلى الاستراتيجية العامة للدولة والرؤية الوطنية للدولة.
  - ب- متطلبات قانونية: ويتم عن طريق إصدار القوانين والقرارات ذات العلاقة والتي تمنح الجهاز الرقابي الصلاحيات المطلوبة للقيام بعمله أو إضافة صلاحيات إضافية والتي تحقق القيمة المضافة المرجوة.
  - ت- خارطة طريق لترجمة الاستراتيجية العامة والقوانين الصادرة إلى وقائع فعلية.
  - ث- متطلبات الكوادر البشرية: وتقوم على بناء هيكل تنظيمي يتناسب مع النقاط السابقة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات للموظفين والإدارات بالإضافة إلى تأمين الكوادر البشرية من ناحية الكم والنوع وتدريبها وتطويرها بما ينسجم مع الاستراتيجية العامة للجهاز.
  - ج- متطلبات تقنية وهي على قسمين: إعداد منهجيات شاملة وتفصيلية لكل نوع من أنواع التدقيق حسب المعايير المتعارف عليها، القيام بمسح لمخاطر الجهات الخاضعة لتدقيق الجهاز الرقابي.
  - ح- متطلبات تكنولوجية: وهي عبارة عن بناء برنامج متكامل يجمع كافة المستويات الإدارية في الجهاز وكافة أنواع التدقيق مع المخاطر والالتزام الأمر الذي يزيد من فعالية وكفاية التدقيق ويخضع بالوقت نفسه إلى رقابة الجودة.
- إن عمل كافة المتطلبات السابقة يجب أن يتم بشكل متزامن عدا المتطلبات الثلاث الأولى فيجب أن تتم في مرحلة سابقة، كما أن المتطلب التكنولوجي يجب أن يتم بشكل متكامل مع كافة العناصر باعتباره أن سيكون متوجاً لهذا التحسن في العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة.

- 2- يقوم برنامج التيم ريسك أحد مكونات نظام التيم ميث بربط كل من مكونات:
  - (أ) أهداف المنظمة.
  - (ب) المخاطر الرئيسية في المنظمة.
  - (ت) الضوابط الرقابية.

ويساهم هذا النموذج في أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة على الشكل التالي:

أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة		
1	تقييم الضوابط الرقابية التشغيلية	إن ربط الضوابط الرقابية بالمخاطر المتعلقة بها،

2	تقييم الضوابط الرقابية الإشرافية	وربط المخاطر بالأهداف في برنامج التيم ريسك يظهر أهداف الضوابط ومدى فعاليتها في تسكين المخاطر هذا بالإضافة إلى دور التقييم الذاتي في تقييم هذه الضوابط الرقابية ومدى كفاءتها مما يحقق فهمً كاملاً وأقرب للواقع.
3	تقييم الضوابط الرقابية المكتملة	
4	تقييم الضوابط الرقابية للحوكمة	
5	تقييم المراجعة الداخلية للشركة	
6	اكتشاف الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية	إن المراجعة باستخدام مدخل المخاطر تركز في جوهرها على المخاطر الرئيسية واستخدام برنامج التيم ريسك يُفعل من هذه الخاصية، كما أن إسقاط مخاطر المنظمة على مخاطر البيانات المالية يسهل من اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية الجوهرية ويزيد من الثقة من القوائم المالية.
7	بيان عدالة إفصاح و عرض القوائم المالية	
8	تقييم حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة النفاذة في الدولة ومؤسساتها	إن الانطلاق في أسلوب المخاطر من مخاطر الأعمال يؤدي إلى فهم والتركيز على المخاطر بشكل عام حتى ولو كانت غير مالية؛ فالمخاطرة تتعلق بكل حدث يحتمل أن يؤثر بأهداف المنظمة وبالتالي يؤخذ بعين الاعتبار المخاطر القانونية والبيئية والاجتماعية وغير ذلك ويقدم برنامج التيم ريسك تسهياً في هذا النقطة.
9	مراعاة الالتزام بالأمور الأخرى ( البيئية , الاجتماعية , السلامة والأمان)	
10	بيان مدى تحقيق الشركة لأهدافها ( رقابة الأداء )	ينطلق نظام التيم من إعداد خطة شاملة للمراجعة لترابطها فيما بعد بالأهداف وهذا يعطي للمراجع فهماً واضحاً عن أهداف الشركة مما يساعده في تقييم مدى تحقيق الشركة لأهدافها والتزامها بها.

إذاً الفرضية الثانية محققة مع تحقق العناصر المكونة لها واستخدام نظام التيم ميت في تقييم المخاطر سيحسن أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة وكفوءة.

### 3- إنجاز عملية المراجعة وفق الموارد المخطط لها:

إنجاز عملية المراجعة وفق الموارد المخطط لها	
1	إنجاز إجراءات المراجعة وفق الجدول الزمني المخطط
	إن تكامل البرامج في نظام التيم ميت يساهم في بيان أثر كل برنامج على البرامج الأخرى فمع استيراد المخاطر

2	إنجاز أعمال المراجعة وفق كادر المراجعة المخطط	<p>بواسطة التيم ريسك وإنجاز التقييم الذاتي لها و تقييمها تصدر نتائج التيم ريسك بالتركيز على المخاطر الرئيسية وترحل النتائج تلقائياً إلى برنامج جدولة العمل (Teamschedule) الذي يقوم بتحديد الموارد الهامة لأداء العمل بالموارد المطلوبة في الموازنة ويساعد برنامج المتابعة (TeamCentral) المراجعين أثناء المهمة و يتابع أعمالهم في المراجعة. كما يساهم على تقديم تقرير المراجعة في أقل وقت مع الحفاظ على السرية. مما يساهم في رقابة وتحسين عمل المراجعين، ويقوم برنامج موارد النظام (TemaTEC) بمقارنة الموارد الفعلية التي صرفت مع المخطط لها في برنامج جدولة العمل وطبعاً يقوم نظام التيم ميث بعملية الحفظ التلقائي لكافة هذه المراحل من خلال برنامج أوراق العمل (TeamEWP).</p> <p>إن ما ذكر أعلاه من تركيز على المخاطر الهامة وطريقة إدارة الموارد عن طريق التفاعل بين نظام التيم ميث المتكامل وفريق المراجعة والتوثيق التلقائي لهذه الأعمال ضمن أوراق العمل يؤدي إلى حفظ الوقت اللازم للمراجعة بشكل جوهري.</p>
3	إصدار تقرير المراجعة وفق الجدول الزمني المخطط له	
4	متابعة ردود الإدارة والتعقيب والمتابعة بالوقت المناسب	

إذاً الفرضية الثالثة محققة و استخدام نظام التيم ميث في تقييم المخاطر سيحسن إنجاز عملية المراجعة ضمن الموارد المتاحة.

#### 4- التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة:

3- التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة.	
1	<p>التركيز على المخاطر الهامة في عملية المراجعة</p> <p>إن طبيعة المراجعة من خلال استخدام المخاطر بطبيعتها تركز على المخاطر</p>

الجوهرية والأمور الهامة و بذلك تركز على المبالغ الجوهرية و الأخطاء المهمة .كما أن نظام التيم ميت يدعم المراجعة من خلال استخدام المخاطر.	2	اكتشاف الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية
	3	اكتشاف الأخطاء المهمة بطبيعتها لكنها غير جوهرية من حيث القيمة

إذاً الفرضية الرابعة محققة واستخدام نظام التيم ميت في تقييم المخاطر سيحسن التركيز على النقاط الهامة في عملية المراجعة.

### المقترحات والتوصيات:

1- بناء استراتيجية عامة للجهاز الرقابي تتناسب ورؤية واستراتيجية الدولة المقبلة و تترجم القوانين والتشريعات والمعايير ذات العلاقة بهذا الخصوص كخطوة أولى لتحسين العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة.

- 2- العمل على اقتراح تعديل القوانين والتشريعات المتعلقة بصلاحيات الجهاز الرقابي في حال عدم تضمن بنود القانون الصلاحيات المطلوبة لتحقيق القيمة المضافة في إطار العمل الرقابي.
- 3- بناء خارطة طريق كاملة كخطوة أساسية عند الشروع بأي عمل تطويري لتحسين العمل الرقابي في الأجهزة العليا الرقابية بما يضمن بناء خطة زمنية وتحديد أطر التحسين ومتطلباتها والأهم من ذلك كلها تكامل عناصرها مع بعضها؛ بحيث يؤدي التعديل في أحدها إلى التعديل في العناصر الأخرى.
- 4- تأمين الكوادر البشرية ذات الكفاءة اللازمة لعملية التحسين والتطوير في العمل الرقابي، والتي ستتلاءم مع أنواع الرقابة التي سيقوم بها الجهاز الرقابي وتطويرها وتدريبها لتتناسب مع آخر التطورات في المهنة.
- 5- بناء خطة تحفيز وسياسة تقييم موظفين فعالية لتضمن العدالة والتحفيز للموظفين المتميزين والذي يؤدي دوراً أساسياً في تحسين العمل الرقابي في الجهاز الرقابي باعتبار أن الكوادر البشرية هي أحد وأهم عناصر جودة المراجعة وفق معايير الانتوساي.
- 6- إجراء مسح عام لمخاطر الجهات الخاضعة لتدقيق الأجهزة الرقابية سواء على مستوى الجهات أو على مستوى القطاعات، وتحديثها المستمر بحيث تشكل الأساس لبناء الخطط السنوية للأجهزة الرقابية و تحديد معايير الخطر أثناء تدقيق المهمة الواحدة وعلى مستوى القطاع والدولة ككل، وعلى الرغم من أن هذا الهدف طويل الأجل إلا أنه سيعود بثمار كبيرة على الجهاز الرقابي عند تحقيقه، بما يفيد في تحقيق القيمة المضافة في المساءلة والشفافية وتحقيق أهداف الوحدات الحكومية سواء أكانت اقتصادية أم إدارية.
- 7- بناء منهجيات التدقيق ذات العلاقة بتحسين العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة، بحيث تشمل كافة أنواع التدقيق المتعلقة بهذا الخصوص : كالتدقيق المالي و الرقابة على الأداء و الالتزام و تدقيق تقنية المعلومات و نظم الرقابة الداخلية و وحدات التدقيق الداخلي وغير ذلك، إن هذا المنهجيات يجب أن تتناسب مع استراتيجية الجهاز الرقابي و القوانين ذات العلاقة من جهة و المعايير المعمول بها عالمياً من جهة أخرى.
- 8- التطوير المستمر لأنظمة وسير العمل وتشكيل مجموعات العمل ذات العلاقة بهذا التطوير بحيث تتلاءم مع احتياجات التدقيق وتطور المعايير ذات العلاقة.
- 9- التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الوطنية والأجهزة الأخرى على صعيد المنطقة الإقليمية وصعيد العالم ككل للاستفادة من التجارب السابقة سواء من حيث نقاط القوة أو نقاط الضعف وبما يخدم عملية التحسين في العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة.

10- التركيز على النتيجة أكثر من الوسيلة فهذه الأجهزة العليا الرقابية حسب معايير الانتوساي بشكل عام هو حماية المال العام وتحقيق المساءلة, وعليه فإن إن تحسين للعمل الرقابة يجب أن تكون نتيجته هو زيادة حماية المال العام و زيادة عمليات المساءلة للقائمين على الوحدات الحكومية بما يحقق أهدافها, وهو المعيار الأساسي الذي يظهر نجاح أي تحسين للعمل الرقابي ويعتبر بحد ذاته القيمة المضافة المتحققة من التدقيق.

### النموذج المقترح:

تم اقتراح هذا النموذج لتقييم المخاطر التي تقوم إدارة المخاطر بإدارتها من خلال إدارة المخاطر وتسليمها على شكل مصفوفة مخاطر إلى المراجع ويقوم مدقق الجهاز الرقابي بتقييم المخاطر وفيما يلي نموذج مقترح لهذا التقييم مضافاً إليه التقييم الذاتي المرفق ضمن نظام المراجعة التيم ميث. علماً أن هذا النموذج مبني في مبدأه على حيثيات البحث ومعالج وفق احتياجات مراجع الحسابات مع الاستفادة من مزايا نظام التيم ميث.

نضع كل مخاطرة واردة في مصفوفة المخاطر داخل هذا النموذج المقسم إلى ثلاثة مجموعات من عوامل تقييم المخاطرة وتجري العمليات وفق الخطوات التالية:

- 1- نقوم باستيراد المخاطر من مصفوفة المخاطرة إلى برنامج التيم ريسك حيث ستخضع كل مخاطرة لنموذج التقييم المقترح.
- 2- نختار لكل عامل من عوامل التقييم أساس لتقييمه (أساس التقييم من 1 حتى 5).
- 3- نقوم بإضافة عامل الترجيح أو التثقل وهي بثلاثة درجات ( 1,2,3 ) قام الباحث باقتراحها في النموذج.

- 4- نقوم بضرب كل مخاطر مقيمة بعامل التثقييل. (المخاطرة المقيمة \* عامل التثقييل المقترح في النموذج المقترح)
- 5- نقوم بجمع الناتج في كل مجموعة من المجموعات الثلاثة.
- 6- نقوم بحساب الحد الأعلى للمخاطرة لكل مجموعة وهو أكبر قيمة للمخاطرة المقيمة مضروبة بالعامل المثقل المقترح وهو على الشكل التالي وفق النموذج المقترح :
- أ- المجموعة الأولى =  $5 * 2 + 5 * 1 + 5 * 3 + 5 * 1 = 35$
- ب- المجموعة الثانية =  $5 * 2 + 5 * 1 + 5 * 3 + 5 * 3 = 45$
- ت- المجموعة الثالثة =  $5 * 1 + 5 * 2 + 5 * 2 + 5 * 2 = 35$
- 7- نقوم بقسمة ناتج الجمع في كل مجموعة على الحد الأعلى فيصبح لدينا ثلاثة قيم تتراوح كل منها بين 0 و 1 .
- 8- نقوم بضرب القيمة في كل مجموعة بالعدد 100, وهي القيمة النهائية المقدرة لكل مخاطرة.
- 9- ترتب المخاطر المقدرة حسب الأولويات تلقائياً في نظام التقييم وترحل إلى خطة المراجعة عبر البرامج المتكاملة للنظام وفق الأساس التالي:
- أكبر من 80 موضوع له أعلى أولوية.
  - 60 – 79 موضوع حرج للمراجعة.
  - 40 – 59 موضوع هام.
  - 20- 39 موضوع ذو أولوية منخفضة لكن يبقى خاضع للمراجعة.
  - أصغر من 20 موضوع غير مهم مراجعته.

الرمز	مجموعات العوامل	عوامل تقييم المراجعة	أساس التقييم	عامل التثقييل
أ	المخاطرة	قيمة العنصر بالنسبة لحجم الدخل أو المصروف السنوي أو نسبة حجمه داخل الموازنة	1: أصغر نسبة مقارنة 5: أكبر نسبة مقارنة 2,3,4 لما بينهما	2
ب		عدد الموظفين الذي يعملون في النشاط	1: أقل عدد موظفين في منطقة خاضعة للتدقيق 5: أكبر عدد موظفين لمنطقة خاضعة للمراجعة 2,3,4 لما بينهما	1
ج		رقم تأثيرها في مصفوفة المخاطر	تؤخذ من مصفوفة المخاطرة	3

	المزودة من قبل المنظمة: 1: للمخاطر شبه المعدومة 2: مخاطر قليلة 3: مخاطر هامة 4: مخاطر جدية 5: مخاطر كارثية.			
1	1: لأقل عدد عمليات في منطقة من المناطق الخاضعة للتدقيق في المنظمة. 5: لأعلى عدد عمليات في منطقة من المناطق الخاضعة للتدقيق في المنظمة. 2,3,4 لما بينهما	عدد العمليات		د
2	ترقم حسب نسبة دوران اليد العاملة وجودة الإدارة من 1 حتى 5	جودة الإدارة والكادر		هـ
1	1: في حال عدم تأثر أية أطرف خارجية بها. 5: في حال أكبر تأثر بأطرف خارجية بها. 2,3,4 لما بينهما	حساسية أعمال المراجعة بالنسبة لأطرف ثالثة: كالضرائب و التزام بالقوانين والمشاريع المشتركة	الضوابط الرقابية المطبقة	و
3	1: للتقييم الممتاز لهذه المعايير حيث يوجد مرونة عالية في تعديل أي ضابط ومعرفة عالية من قبل الموظفين بها. 5: لأسوء تقييم لهذه المعايير والفهم الخاطئ لها. 2,3,4 لما بينهما	معايير الضوابط الرقابية الداخلية.		ز

3	<p>1: نادر الحدوث</p> <p>2: من غير المحتمل حدوثه.</p> <p>3: ممكن حدوثه.</p> <p>4: محتمل حدوثه.</p> <p>5: غالباً سيحدث.</p>	احتمالية حدوثها ضمن مصفوفة المخاطر	ح
2	<p>1: للتقييم الممتاز للمراجعة الداخلية.</p> <p>5: للتقييم السيئ للمراجعة الداخلية.</p> <p>2,3,4 لما بينهما.</p>	مدى كفاءة التدقيق الداخلي	ط
3	<p>1: تستخدم لأطول فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة على الإطلاق وذلك بالنسبة لعدد أفراد فريق المراجعة.</p> <p>5: تستخدم لأقل فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة وذلك بالنسبة لعدد أفراد فريق المراجعة.</p> <p>2,3,4 لما بينهما</p>	مدة المراجعة	درجة كفاءة عمليات المراجعة
3	<p>1: تستخدم لأطول فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة على الإطلاق وذلك بالنسبة لعدد أفراد فريق المراجعة.</p> <p>5: تستخدم لأقل فترة زمنية مستغرقة لأعمال المراجعة وذلك بالنسبة لعدد أفراد فريق المراجعة.</p> <p>2,3,4 لما بينهما</p>	المدة المستغرقة في التدقيق آخر مرة	
3	<p>1: للالتزام القانوني الكامل منهم معايير الجودة.</p> <p>5: لاحتواء عملياتهم على مشاكل</p>	كفاءة عمل مزودي التدقيق الخارجيين ( كالمدقق الخارجي)	
3	<p>1: للالتزام القانوني الكامل منهم معايير الجودة.</p> <p>5: لاحتواء عملياتهم على مشاكل</p>	كفاءة عمل مزودي التدقيق الخارجيين ( كالمدقق الخارجي)	ك

	كبيرة وبشكل مستمر. 2,3,4 لما بينهما.			
--	---	--	--	--

## مراجع البحث:

### 1- المراجع باللغة الانكليزية:

1. COSO. (2012). *Internal Control-Integrated Framework*. USA.
2. COSO. (2018). *Committee of sponsoring organizations of the treadway commission*. Retrieved 2018, from <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
3. Crowe Horwath. (2011). *Risk Appetite & tolerance Guideance papaer*. London: The Institute of Risk Management.
4. Griffiths, P. (2005). *Risk - Based Audit*. Burlington, USA: Gower Publishing Company.
5. Hall, J. (2007). *Internal Auditing and ERM: Fitting in and Adding Value*. Texas: Taxes Uiniversity.
6. Hutchins, G. (2002). Value-Added Auditing: Your Best Assessment Tools. *Quality Disget*, 39-44.
7. IFAC. (2010). *International Standards on Auditing*. (ج. ١, Trans.) New York, USA: International Federation of Accountants.

8. IIA. (2018). *Practice Advisory*. Florida: IIA.
9. IIA. (2018). *IPPF Standards*. Florida, USA: IIA.
10. INTOSAI. (2009). *INTOSAI Professional Standards Committee - IAS 315*. Retrieved 2018, from تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة وبيئتها: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)
11. INTOSAI. (2009). *INTOSAI Professional Standards - ISA 265*. Retrieved 09 2018, from Communicating Deficiencies in Internal Control to Those charged with Governance and Management: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)
12. INTOSAI. (2010). *INTOSAI Professional standard \_ ISA 40*. Retrieved 2018, from INTOSAI: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm)
13. INTOSAI. (2016). *INTOSAI GOV Guidelines*. Retrieved 2018, from guideline 9100: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm)
14. INTOSAI. (2018). *INTOSAI*. Retrieved 2018, from INTOSAI GOV: <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html>
15. ISA. (2013, DEC). *INTOSAI Professional Standards committee - ISA 1260*. Retrieved 09 2018, from International Standard on Auditing 315: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)
16. ISO 31000. (2018). *Risk management – Guidelines*. International Organization for Standardization.
17. Jiin-Feng Chen, W.-Y. L. (2011). *Measuring Interanal Auditing's Value*. The insitiute of internal Auditors IIA - Research Foundation.
18. Kurt F. Reding, P. J. (2013). *Internal Auditing Assurance & Adviosry Services*.
19. L.Mitchell, S. (2004). *GRC Capability Model*. OCEG.
20. L.Mitchell, S. (2007). A framework to help organisations drive principled performance. *International Journal of Disclosure and governance*, 279-296.
21. MAZARS. (2012). Risk Management. *Risk Management Workshop*. Doha: Audit Bureau - Qatar.

22. Mitchell, S. L. (2004). *GRC Capability Model*. OCEG.
23. Patty Miller, T. S. (2015). *Insight : Delivering Value to Stakeholders*. The institute of internal Auditors - Research Foundation.
24. Ramos, M. (2009). Risk-Based Audit Best Practices. *Journal of Accountancy*, 32-37.
25. Wolters Kluwer Business inc. (2010). *Team Risk Participant Guide*. USA.
26. Wolters Kluwer Business inc. (2010). *TeamMate Suit IT Overview*. USA: Wolters Kluwer Business inc.
27. Wolters Kluwer Business inc. (2012, 6). *TeamMate overview & Benefits*. Retrieved 6 2012, from CCh TeamMate:  
[http://www.cch.ca/\\_resources/pdf/teammate/TeamMateOverview&Benefits-12-07.pdf](http://www.cch.ca/_resources/pdf/teammate/TeamMateOverview&Benefits-12-07.pdf)

### المراجع باللغة العربية:

1. الجهاز الرقابي. (2017) *تقرير الهيكل التنظيمي*. الجهاز الرقابي.
2. الجهاز الرقابي. (2017). *التمكين البشري*. الجهاز الرقابي الوطني.
3. الجهاز الرقابي. (2017). *مخطط المنهجية الشاملة*. الجهاز الرقابي الوطني.
4. الجهاز الرقابي. (2018). *إدارة المخاطر*. الجهاز الرقابي.
5. القانون رقم (11) لسنة 2016 *تنظيم عمل الجهاز الرقابي*.
6. القريقرى, عبد الغني بن عبد الحميد. *العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض عملية المراجعة*. جامعة الملك عبد العزيز -كلية الاقتصاد والتجارة. رسالة ماجستير, الرياض. 2002.
7. إيمان ابراهيم الهويدي. *مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة*. أداء غير منشورة. مسابقة البحث الثامنة، الكويت. 2007.
8. عبد الرحمن عبد المولى الحمصي. *تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمنشأة في التخطيط لعملية المراجعة \_ دراسة ميدانية*. أداء الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. دراسة ماجستير محاسبة، القاهرة. 2010.
9. عصفور, محمد. *تقييم العوامل المؤثرة في مخاطر تدقيق الحسابات في الأردن, من وجهة نظر المدقق*. المؤتمر العلمي المهني الخامس. جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين, عمان. 2003.

