دليل ضمان الجودة

الفهرس

مدخـل 3

الفصل التمهيدي: الجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة 5

الجزء الأول: نظام رقابة الجودة 10

الفصل 1-1 إطار رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة 10

الفصل 1-2 عناصر نظام رقابة الجودة علي مستوى المهمّة الرقابيّة 20

الجزء الثاني: مراجعات ضمان الجودة 25

الفصل 2-1 مراجعات ضمان الجودة: أصنافها ومسارها 25

الفصل 2-2 مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي 32

الفصل 2-3 مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الحسابات 37

الفصل 2-4 مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمّة تدقيق الأداء 44

الجزء الثالث: وظيفة ضمان الجودة 50

الفصل 3-1 إنشاء وظيفة ضمان الجودة 50

الفصل 3-2 إدارة وحدة ضمان الجودة 53

معجم المصطلحات 59

قائمة التسميات المختصرة 62

مدخـــل

يسعى مجلس المحاسبة على غرار الأجهزة العليا للرقابة (ISC) إلى الارتقاء بالمهارات في المجال الرقابي ويهدف إلى تطبيق معايير عالية من الجودة في عمله بشكل يستجيب للمتطلبات القانوني وتطلعات المواطنين والسلطات العامة. قد يؤدي ضمان مستوى عالٍ من جودة تقارير المراجعة إلى تعزيز فعالية الحوكمة في القطاع العام.

إنّ المجلس إدراكاً منه بضرورة وضع جودة الأعمال الرقابية في صميم الأولويات والانشغالات، اقر في سياق خطته الاستراتيجية (2011-2013) اعتماد نظام لضمان الجودة في إطار الهدف العام رقم 5 المتعلق بترقية نظام الحكم الراشد.

يستند نظام ضمان الجودة المرغوب فيه إلى أحكام الأمر 95-20 المؤرخ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمكمل[1]، والمرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ 20 نوفمبر 1995 و المتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة[2]. ويستند أيضًا إلى المعايير المهنية الدولية المعتمدة من قبل الإنتوساي[3] ويعتمد على أفضل الممارسات المتابعة في هذا المجال.

يستدعي نشوء نظام ضمان الجودة الشروع في عملية تحسين مستمرة لا حدود لها، بشكل يجعلها تضمن متابعة التقدم المحرز في الاضطلاع بالمهام القانونية وبلوغ الأهداف الاستراتيجية والقيام بالمهام الرقابية وفقًا للمعايير المهنية الدولية والحصول على نتائج تدقيق من شأنها أن تضفي على الجهات الخاضعة للرقابة قيمة مضافة حقيقية، مع تعزيز الثقة في المجلس.

يتمثل الشرط الأول لنظام ضمان الجودة في اعتماد سياسات وإجراءات ومعايير تضمن مستوى مقبول من الجودة في أداء المهام الرقابية ثم في تنفيذ إجراءات مستوفية لضمان الجودة تسمح بإثبات أنه يتم إتباع هذه السياسات والإجراءات وأنها توفي بالغرض المطلوب. انطلقت عملية تحسين جودة عمل المجلس، من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المهنية المقبولة عالميا وتوحيد الأنشطة الرقابية بعد اعتماد دليل معايير مجلس المحاسبة ومدونة أخلاقيات المهنة. إن العمل بهاتين الوثيقتين والوثائق الأخرى قيد التطوير من شأنه التأثير بشكل إيجابي على جودة عمل المجلس.

انطلاقًا من الحاجة الى إضفاء المزيد من الجودة في عمل المجلس، تم إعداد دليل ضمان الجودة هذا.

---

[1] طبقا للمواد 41، 44 و45

[2] طبقا للمواد 15، 16 و50

[3] لا سيما المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ISQC 1 والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 40، 200 و1200 ISSAI

ومن خلال تكييف ومواءمة محتويات مشروع دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العضوة في الأرابوساي مع بيئة مجلس المحاسبة، تم تصميم هذا الدليل وإعداده بدعم من مبادرة تنمية الإنتوساي (الأي دي أي). فهو يتناول رقابة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي (مجلس المحاسبة) وعلى مستوى المهام الرقابية على حد سواء وكذا على مستوى مهام مراجعة الحسابات والتدقيق في الأداء (رقابة نوعية التسيير).

الفصل التمهيدي: الجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة

يتناول هذا الفصل التّمهيدي المفاهيم الأساسية ذات الصّلة بالجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة. تشرح الفقرات التّالية هذه المفاهيم وتميز بينها عن طريق تبيان خصائص الجودة وأوجه الاختلاف بين ضمان الجودة ورقابتها. ويعتبر التحكم في الجودة وضمانها جانبان مختلفان لآلية قوية لرقابة الجودة، وكلاهما حاسمين بالنسبة لفعالية وأداء مجلس المحاسبة.

1-1. مفهوم الجودة وخصائصها

الجودة هي مدى التزام مسار أو نتيجته بمجموعة من الشروط الموضوعة سلفا والتي يُعتقد بأنّها لازمة للقيمة النهائية التي يوفّرها المسار أو توفّرها النتيجة[4].

ويسعى الجهاز الأعلى للرقابة إلى أداء أعمال التدقيق على نحو يتميّز بمستوى عال من الجودة، حيث تُؤخذ الأبعاد التالية بعين الاعتبار[5]:

- ✓ أهمية المسائل التي تُعنى بها عمليات التدقيق وفائدتها.
- ✓ الموضوعية والإنصاف اللذين تقوم عليهما عمليات التقييم والآراء والاستنتاجات التي تصدر عنه.
- ✓ مدى تخطيط واكتمال الأعمال الرقابية وتنفيذها.
- ✓ وثوقية الآراء أو الاستنتاجات وصوابها، ووجاهة التوصيات، وملائمة المسائل الأخرى الواردة في تقارير التدقيق والوثائق الشبيهة الأخرى.
- ✓ الانضباط الزمني في تسليم تقارير التدقيق والوثائق الشبيهة الأخرى أخذا بعين الاعتبار الآجال القانونية وحاجات المستخدمين.
- ✓ وضوح عرض تقارير التدقيق والوثائق الشبيهة الأخرى.
- ✓ فعالية النتائج المتحصّل عليها وآثار التدقيق.

2-1. رقابة الجودة

تتمثل رقابة الجودة بمجلس المحاسبة في اعتماد جملة من السياسات والإجراءات التي توضع بُغية التأكّد من أنّ عمليات الرقابة تتميّز بالجودة العالية على نحو دائم. فمجلس المحاسبة يضع نظاما لرقابة الجودة ويحافظ عليه بغرض أن يكفل له تأكيدا معقولا:

---

[4] دليل ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة التابعة للكاروساي

[5] لجنة الاتصال للأجهزة العليا للرقابة بالاتحاد الأوروبي

- ✓ بأنّ المجلس وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية السارية.
- ✓ وبأنّ التقارير الصادرة عن المجلس مناسبة للظروف القائمة.

يشمل تنفيذ رقابة الجودة مختلف أنشطة المجلس التي تسهم في تعزيز أعماله الرقابية، ويهتم بكافة الجوانب الأساسية للعمليات الرقابية، بما في ذلك:

- ✓ إثبات أنّ القيادة ملتزمة بالجودة.
- ✓ التأكّد من أنّ المبادئ الأخلاقية قائمة ومُلتزَم بها.
- ✓ التأكّد من أنّ للجهاز قيادة كفؤة، ذات مستوى عال، ومتشبّعة بأخلاقيات المهنة.
- ✓ اختيار مواضيع الرقابة.
- ✓ اتخاذ القرار بشأن توقيت الأعمال الرقابية.
- ✓ التخطيط للأعمال الرقابية.
- ✓ إجراء الأعمال الرقابية.
- ✓ تقييم استنتاجات الأعمال الرقابية.
- ✓ الإبلاغ بشأن نتائج الرقابة، بما فيها الاستنتاجات والتوصيات.
- ✓ متابعة التقارير الرقابية لضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة.
- ✓ متابعة فعالية رقابة الجودة بالمجلس وتصميمها، بما في ذلك فحص الملفات الفردية للمهمة على نحو يضمن أنّ التقارير المناسبة قد أصدِرت.

3-1. ضمان الجودة

على الرغم من استعمال مصطلحي ضمان الجودة ورقابة الجودة أحيانا بشكل متبادل، إلا أن هناك فرقا واضحا بين المصطلحين.

يتضمّن ضمان الجودة دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز وتقييمه بما في ذلك المراجعة الدورية لعينة من المهمّات التي تمّ تنفيذها. أمّا الغاية فهي أن يكفل للجهاز تأكيدا معقولا بأنّ نظام رقابة الجودة الذي يعتمده مصمّم على نحو مناسب ويعمل على نحو فعّال، وأنّ التقارير التي تمّ إصدارها مناسبة في ظل الظروف القائمة.

ويمكن القول، إنّ ضمان الجودة هو المسار الذي يضعه الجهاز لتأكيد:

أ ـ أنّ المجلس وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب ـ أنّ أنظمة رقابة الجودة قد جرى تصميمها وإرساؤها.

ج ـ أنّ هذه الأنظمة يجري تنفيذها على نحو فعّال.

د ـ أنّه قد جرى تحديد السبل الممكنة لتعزيز أنظمة رقابة الجودة أو تحسينها.

هـ. أنّ للمجلس ضمانا بأنّ التقارير التي يصدرها مناسبة للظروف القائمة.

وهكذا فإنّ ضمان الجودة مسار تقييمي يتولّى القيام به أشخاصٌ مستقلون عن النظام أو عن المهمة الرقابية قيد المراجعة. لا يهدف ضمان الجودة إلى انتقاد أنظمة أو عمليات تدقيق معيّنة، لكنّه يساعد على التأكّد من أنّ الخدمات ومخرجات التدقيق تستجيب لأفضل الممارسات الدولية المطلوبة ولاحتياجات الأجهزة العليا للرقابة.

تُمكّن وظيفة فعّالة لضمان الجودة من:

- ✓ تعزيز مصداقية المجلس ومكانته من خلال توثيق يفيد بأنّ المعايير المتعارَف عليها يتم اعتمادها عند القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير.
- ✓ تحسين النشاط الرقابي ونتائجه.
- ✓ تحسين جودة الأعمال الرقابية وتقليص التكاليف، ممّا يفضي إلى اقتصاد في الوقت وفي الوسائل.
- ✓ الرفع من قدرات مجلس المحاسبة.
- ✓ إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة، وأنّ هذه الصفات تشمل كافة موظفي الجهاز.
- ✓ تقييم احتياجات التدريب وتوفير العناصر الأساسية لتصميم برامج التدريب وتحسين المستوى.
- ✓ تحفيز موظفي مجلس المحاسبة من خلال الاعتراف بجودة العمل وإثباتها، وإتاحة فرص التداول على الوظائف.
- ✓ قياس أداء مجلس المحاسبة.
- ✓ تجنّب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل المجلس.

4-1. الجودة بمعايير الإنتوساي

لقد أولت الإنتوساي أهمّية خاصّة للجودة وأفردتها في الوقت نفسه بمعايير من المستوى الثّاني والثّالث والرّابع من السّلم الهرمي[6]. ومن ضمن المعايير المنتمية للمستوى الثاني والتي اهتمّت بالجودة، نصّ المبدأ الثالث من المعيار 20 للإنتوساي (ISSAI 20) على أنّه "يجب على الأجهزة العليا للرقابة إقامة نظام مناسب لضمان الجودة يشمل أنشطتها المتعلقة بالتدقيق وإعداد تقاريرها ويكون هذا النظام خاضعا بانتظام لتقييم مستقل". هناك معايير أخرى للإنتوساي تعزز هذا المطلب.

[6] أنظر الموقع: http://www.issai.org

كما يعرض المعيار 40 الصادر عن الإنتوساي إطارا شاملا لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة. وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة. والمعيار 40 مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (ISQC 1)، المعدّ من طرف " المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة " (IAASB)، والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

وفي حين يضع المعيار ISSAI 40 إطارا لرقابة الجودة يستهدف الجهاز برمّته، فإنّ المعيار ISSAI 1220 للإنتوساي المستمد من المعيار الدّولي للرّقابة ISA 220، حدّد معايير لرقابة جودة مهام التدقيق المالي.

كما تضع معايير الإنتوساي لرقابة الأداء المتمثلة بالمعيار ISSAI 3000 و ISSAI 3100 ومجموعة الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المتمثلة بالمعيار ISSAI 4000 و ISSAI 4100 و ISSAI 4200 إطارا لرقابة الجودة على مستوى تدقيق الأداء وتدقيق المطابقة.

ويجب تجسيد مطابقة أعمال الجهاز الأعلى للرقابة مع المعايير سالفة الذكر في كلّ ملفّ رقابة حسب طبيعة التدقيق الذي باشره الجهاز.

في حين أنّ التزام مجلس المحاسبة بالمعيار ISSAI 40 يجب أن يتحقّق على مستوى الرقابة الشاملة للمجلس وأيضا على مستوى تخطيطه وسياسته وإجراءاته وممارساته الإدارية المتصلة بموارده البشرية.

وجدير بالذكْر أنّ عديد الأدوات الرئيسية المستخدمة في الالتزام بالمعايير المشار إليها تقوم على الترابط فيما بينها. فعلا، عندما تتوفّر لمجلس المحاسبة منهجيات ودلائل رقابية ويقوم بتدريب مراجعيه على اعتمادها واستخدامها، فإنّه يستجيب لمتطلبات المعيار ISSAI 40. إنّ استخدام فرق الرقابة لهذه المنهجيات والدلائل، والذي يُوثّق في الملفات الرقابية، يتمّ طبقا للمعايير ISSAI 1220 و ISSAI 3000 و ISSAI 3100 و ISSAI 4000 و ISSAI 4100 و ISSAI 4200.

وتقرّ معايير الإنتوساي بحاجة الأجهزة العليا للرقابة إلى إرساء وظيفة ضمان الجودة. وتورد الفقرة 25.1 من المعيار ISSAI 200 المنتمي للمستوى الثالث لمعايير الإنتوساي ما يلي: "على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعتمد سياسات ويتبع إجراءات لمراجعة مردودية معايير الجهاز وإجراءاته الداخلية وفعاليتها".

وتورد الفقرة 27.1 تفاصيل إضافية بشأن هذه المعايير، حيث تقضي بأنّه على الجهاز الأعلى للرقابة أن يقوم باعتماد أنظمة واتباع إجراءات من شأنها أن:

أ - تؤكّد أنّ عمليات ضمان جودة التدقيق تمّ تنفيذها نحو مُرضي،

ب - تكفل جودة التقرير حول الحسابات المُدقّقة،

ج - تكفل تحسّنا وتحُولُ دون تكرار الثغرات.

ولكي يستجيب لهذا المعيار، فإنّ الجهاز الأعلى للرقابة يقوم باعتماد نظام رقابة الجودة ثمّ يتولّى إعداد سياسات وإجراءات وتطويرها يكون الغرض منها ضمان تنفيذ هذا النظام.

وفي هذا السياق، تورد الفقرة 28.1 أنّه:

"من أجل ضمان جودة النتائج بصفة كافية، فإنّه فضلا عن تقييم عمل التدقيق من طرف مسؤول الفريق، يُستحسن أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بوضع ترتيبات بشأن عمليات الرقابة الداخلية لضمان جودة النتائج، أي إمكانية أن تتمّ مراجعة معمّقة لعيّنة من المهمات الرقابية من حيث البرمجة والتنفيذ والاستنتاجات، يتكفل بها موظفون من الجهاز من ذوي الكفاءة اللازمة ومن بين غير القائمين بتلك المهمات الرقابية، كما يمكنهم التشاور مع المسؤولين الرقابيين المعنيين من أجل مراجعة هذه المسائل بالنظر إلى معايير الجودة، مع الإبلاغ الدوري لإدارة الجهاز."

تشدّد الفقرة المذكورة على أهميّة أن تقوم الأجهزة بمراجعاتها الذاتية لنشاطها الرقابي معوّلة في ذلك على موظفين من غير الذين شاركوا في العمليات الرقابية، مع الإبلاغ الدوري عن نتائج تدقيق الجودة لإدارة الجهاز.

إنّ إرساء وظيفة منفردة لضمان الجودة داخل المجلس تكون مستقلة عن الوحدات الرقابية، أو انتداب خبراء خارجيين من المنتمين إلى أجهزة عليا أخرى للرقابة أو إلى مكاتب رقابية مختصة، يمثّلان شكلين من أشكال الارتقاء بجودة عمل الجهاز.

وتورد الفقرة 29.1 أنّه:

"من الضروري أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتحديد برنامج واسع للتدقيق الداخلي، وذلك لمساعدتها على تحقيق إدارة فعالة لعملياتها الذاتية وضمان جودة نتائجها."

أمّا الفقرة 30.1، فتورد أنّه:

"يمكن الارتقاء بجودة المهام التي ينجزها الجهاز الأعلى للرقابة من خلال تعزيز الرقابة الداخلية، بل أنّ ذلك قد يتعزّز من خلال تقييم عمله من طرف مهنيّين مستقلين."

الجزء الأول: نظام رقابة الجودة

الفصل 1-1: إطار رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

يعرض المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) إطارا شاملا لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة. وصُمّم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة (التدقيق المالي، تدقيق الأداء...). المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1)"، الصادر عن "المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة" (IAASB)، والمعدّ من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

يستخدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 العناصر التالية:

- ✓ مسؤوليات القيادة عن الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة،
- ✓ القواعد الأخلاقية الملائمة،
- ✓ قبول واستمرارية العلاقات،
- ✓ الموارد البشرية،
- ✓ أداء عمليات التدقيق والأعمال الأخرى،
- ✓ المتابعة (monitoring).

العنصر الأوّل: مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة

يعرض هذا العنصر الأوّل مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة. ويقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات من أجل تعزيز ثقافة داخلية، تعتبر أنّ الجودة عنصر أساسي في أداء كافة أعمال الجهاز. ويتحمّل رئيس الجهاز المسؤولية الشاملة لنظام رقابة الجودة.

تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- ✓ أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تنهض بثقافة مفادها أنّ الجودة تمثل عنصرا أساسيا؛
- ✓ أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقرّ بأنّ لرئيس الجهاز المسؤولية الشاملة على نظام رقابة الجودة؛
- ✓ أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة، أنّ للشخص المفوّضِ له السلطة والمؤهلات المناسبة لتحمل تلك المسؤولية.

العنصر الثاني: متطلبات القواعد الأخلاقية الملائمة

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40: "يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصمّمة لتقّدم له تأكيدا معقولا أنّ الجهاز وجميع موظفيه والأطراف المتعاقدة معه لتأدية الأعمال، ملتزمون بقواعد الأخلاقية الملائمة.

تتمثّل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر فيما يلي:

- ✓ يجب على الأجهزة العليا للرقابة التأكيد على أهمية الالتزام بجميع القواعد الأخلاقية في تأدية أعمالها؛
- ✓ يجب على جميع موظفي الجهاز والأطراف المتعاقدة معه، التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب؛
- ✓ يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تأخذ بعين الاعتبار الحصول على تصريحات مكتوبة من موظفيها تؤكّد التزامهم بالقواعد الأخلاقية؛
- ✓ يجب على رئيس الجهاز والمسؤولين السامين أن يكونوا مثالا يحتذى به للسلوك الأخلاقي المناسب؛
- ✓ من حق السلطة التشريعية و/ أو السلطة التنفيذية وعامة الناس والجهات الخاضعة للرقابة أن ينتظروا من الجهاز أن يكون سلوكه وأخلاقياته فوق كل الشكوك والمآخذ، وأنّه جدير بالاحترام والثقة؛
- ✓ ينبغي للأجهزة الرقابية التأكد من أنّ سياساتها وإجراءاتها تعمل من أجل تقوية المبادئ الأساسية للأخلاقيات كما هي محددة في المعيار ISSAI 30، وفي مدونة أخلاقيات المهنة للجهاز وهي: النزاهة والكفاءة والسر المهني والاستقلالية والموضوعية والحياد[7].

العنصر الثالث: القبول واستمرارية العلاقات

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصمّمة لتقدم له تأكيداً معقولاً أنّه سيقوم بعمليات تدقيق وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز:

(أ) مؤهلا للقيام بالأعمال ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد.

(ب) باستطاعته الامتثال لقواعد الأخلاقية ذات الصلة.

(ج) قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الهيئة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر التي تمّ تحديدها، ذات الصلة بالجودة.

يجب أن تعكس هذه السياسات والإجراءات نطاق عمل الجهاز الأعلى للرقابة في تنفيذ الأعمال التي يتوجب عليه القيام بها. وتنقسم هذه الأعمال إلى ثلاث فئات واسعة وهي:

---

[7] لأكثر تفاصيل، يرجى الاطلاع على مدونة أخلاقيات المهنة لمجلس المحاسبة

- *الأعمال المطلوبة منه بموجب تكليفه القانوني وبموجب القانون والتي يتوجب عليه القيام بها.*

- *الأعمال المطلوبة منه بموجب تكليفه القانوني ولكن لديه الحرية فيما يتعلق بالجدول الزمني لهذه الأعمال أو نطاقا أو طبيعتها.*

- *الأعمال التي يستطيع اختيار القيام بها.*

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- ✓ *يجب أن يقوم مجلس المحاسبة بوضع أنظمة لتنظر في المخاطر على الجودة التي قد تنشأ من القيام بالأعمال، وهذه الأنظمة سوف تختلف حسب نوع العمل الذي يتم القيام به؛*
- ✓ *يجب على المجلس أن ينظر في برنامج عمله وما إذا كان لديه الموارد الضرورية لتنفيذه بالمستوى المطلوب من الجودة. ولتحقيق ذلك، يجب أن يكون للمجلس نظام يرتب أعماله بالأولوية بطريقة تأخذ بعين الاعتبار الحاجة للحفاظ على الجودة. وإذا كانت الموارد غير كافية وتشكل خطرا على الجودة، يجب أن يكون له إجراءات لإحاطة علم رئيس المجلس بذلك، وحيث يكون مناسبا، إحاطة علم السلطة التشريعية أو السلطة المكلفة بالميزانية؛*
- ✓ *يجب أن يتم تقييم استقلالية المجلس بناء على المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 10، مع توثيق لخطر الاستقلالية وكيفية معالجة ذلك؛*
- ✓ *يجب على المجلس النظر في التعامل مع المخاطر الناتجة عن قدرات الموظفين ومستوى الموارد وأيّ أمور متعلقة بالأخلاقيات المهنية والتي قد تنتج في الهيئة الخاضعة للرقابة في حالة وجود شك حول نزاهة تلك الهيئة؛*
- ✓ *يجب أن يتأكد مجلس المحاسبة أنّ إجراءاته لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل مخاطر القيام بالعمل. والتحكم في هذه المخاطر يكون من خلال:*
  - *فهم جيد للأعمال التي سيتم القيام بها؛*
  - *تخصيص عدد أكبر من الموظفين ذوي خبرة/مستوى أعلى من المستوى الاعتيادي؛*
  - *القيام بمهام متعمقة للمراجعة على رقابة الجودة للأعمال قبل صدور التقرير.*
- ✓ *يجب أن تشير الأجهزة العليا للرقابة في تقاريرها إلى أيّ مسائل محددة والتي تقود عادة تلك الأجهزة إلى عدم قبول التدقيق أو الأعمال الأخرى.*

العنصر الرابع: الموارد البشرية

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 ، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصمّمة لتقدم له تأكيدا معقولاً أنّ لديه ما يكفي من الموارد (الموظفون، حيثما كان ذلك مناسبا، والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز) والكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة لـ:

(أ) القيام بمهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبّقة.

(ب) تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف.

وتتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- ✓ أن تكون للجهاز الأعلى للرقابة سياسات وإجراءات مصمّمة على نحو يكفل له تأكيدا معقولا بأنّ له عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة للقيام بمجموعة أعمالها سواءً داخلياً أو عبر متعاقدين خارجيين؛
- ✓ يجب أن يضمن الجهاز التوزيع الأوضح للمسؤوليات المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها؛
- ✓ يجب أن تضمن الأجهزة أنّ السياسات وإجراءات الموارد البشرية تؤكّد على أهميّة الجودة والالتزام بالسلوك الأخلاقي للجهاز بشكل مناسب. وتخص هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية، ما يلي:
  - التوظيف (ومؤهلات الموظفين الذين يتم تعيينهم)
  - تقييم الأداء
  - تحسين القدرات المهنية
  - القدرات (بما فيها الوقت الكافي للقيام بالمهام بمستوى الجودة المطلوب)
  - الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية)
  - المسار الوظيفي
  - الترقية
  - الأجور
  - تقدير احتياجات الموظفين
- ✓ يجب أن يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة بتطوير التعلّم والتدريب لجميع الموظفين؛

✓ يجب أن يتأكّد الجهاز الأعلى للرقابة من أنّ موظفيه وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال لصالحه لديهم فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز، وفهم جيد للعمل المطلوب منهم.

ومن ناحية أخرى، تقتضي المبادئ العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية أن يتمتّع كلّ من المراجع الحسابات والجهاز بالكفاءة اللازمة (أنظر الفقرة 1.2 ج من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 200).

وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 فإنّ المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تستلزم توثيقا يكون برهانا على التنفيذ الفعلي لعنصر رقابة الجودة هذا.

العنصر الخامس: تأدية أعمال التدقيق وغيرها من الأعمال

تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصمّمة على نحو يكفل له تأكيداً معقولاً بأنّ المهمّات يجري إنجازها وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها وأن يصدر الجهاز تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تُعنى هذه السياسات والإجراءات بثلاث نواح رئيسية لها أثر مباشر على جودة الرأي الرقابي الذي يصدره الجهاز، وهي:

أ) المسائل المتعلقة بتعزيز جودة المهمات،

ب) مسؤوليات الإشراف،

ج) المسؤوليات المتعلقة بالمراجعة.

المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر:

✓ يجب أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تشمل دلائل، بما فيها برامج التدقيق و/أو استبيانات المراجعة. وعلى الجهاز أن يضع مسارا يكفل تحديث دلائله ومنهجياته. وينبغي الحرص على أن يكون للموظفين فهم عميق لتلك السياسات والإجراءات، وهو ما يتأتّى من خلال تحسين القدرات المهنية والمرافقة والإشراف، علاوة على التجربة المكتسبة. من ناحية أخرى، يجب الاستماع إلى فرق مهمات التدقيق إثر إنجاز المهمة الرقابية لمعرفة العمل المنجَز على نحو جيّد والنواحي التي يمكن فيها تحسين فعالية العمل وإجراءاته.

✓ يجب أن يصوغ الجهاز سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية وتمنع الجودة المتدنية. ويتضمن هذا إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للحكم المهني وتؤيد التحسينات في الجودة. يجب أن تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للمساهمة في الجودة وأيضا لتعزيز التعلم وتطوير القدرات المهنية.

✓ تقتضي المسائل العسيرة أو الخلافية أحيانا استشارة خبراء فنيين أو موظفين من ذوي الخبرة لحلّها.

وعلى الجهاز أن يحدّد أطرافا يمكن استشارتها (بما فيها الخبرات الفنية داخل الجهاز أو، عند الاقتضاء، الخبرات الخارجية) والظروف التي قد تدعو إلى الاستشارة. ويتعيّن في هذا الصدد أن تنهض السياسات بثقافة الاستشارة واعتماد الاجتهاد المهني.

أمّا إدارة الجهاز العليا فهي مدعوّة إلى الإقرار بأنّ الاستشارة دليل قوّة تساهم في إنجاز عمل تدقيق أفضل، وليست مؤشر نقص في معارف الأفراد أو ضعف يشوب شخصيتهم. من ناحية أخرى، يجب توثيق طبيعة الاستشارات ونطاقها ونتائجها باعتبارها سجلاّ ذا أهمية بالغة، فضلا عن مساهمته في تحقيق فهم واضح للمسائل المطروحة والنتائج المتوصّل إليها.

- ✓ *يجب أن يضمن الجهاز الأعلى للرقابة اتباع المعايير المطبقة في جميع الأعمال التي يتم القيام بها وتوثيق أي انحراف عنها بشكل مناسب.*
- ✓ *يجب أن يضمن الجهاز التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي قد تنشأ داخله أو داخل فرق التدقيق وحلها قبل إصدار التقرير.*
- ✓ *يجب أن يتأكد الجهاز أنّ السياسات والإجراءات المناسبة لرقابة الجودة موضع تنفيذ (مثل مسؤوليات الإشراف والمراجعة ومراجعات رقابة جودة المهام) فيما يتعلق بكل الأعمال المنجزة (بما في ذلك عمليات التدقيق المالي وتدقيق الأداء وتدقيق المطابقة). يجب أن يدرك الجهاز أهمية مراجعة جودة الأعمال، وفي حال إنجاز عمليات لتدقيق الجودة يجب حل الأمور المثارة بشكل مرض وذلك قبل إصدار التقارير.*
- ✓ *يجب أن يتأكد الجهاز من اتباع الإجراءات المعينة فيما يتعلق بقواعد الإثبات باستمرار.*
- ✓ *يجب أن يهدف الجهاز إلى استكمال مهام التدقيق وغيرها من الأعمال في الوقت المناسب، حيث يدرك أنّ القيمة المكتسبة من أعماله من قبل أصحاب المصلحة تقلّ أهميتها إذا لم تكتمل الأعمال في الوقت المناسب.*
- ✓ *يجب أن يتأكّد الجهاز الأعلى للرقابة من توثيق كافة أعمال التدقيق التي تمّ القيام بها في الوقت المناسب (مثلا أوراق العمل، الملف الدائم...).*
- ✓ *يجب أن يتأكد الجهاز من حفظ كلّ الوثائق للفترات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات والمعايير والتوجيهات المهنية.*
- ✓ *يجب أن يوازن الجهاز بين سرية التوثيق والحاجة إلى الشفافية وتقديم الحسابات.*

تشمل المبادئ العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية متطلّبا يقتضي من الجهاز أن يعتمد سياسات وإجراءات إعداد الدلائل وغيرها من التوجيهات والتعليمات المتعلقة بتأدية عمليات التدقيق.

وتؤكّد المبادئ العامة للرقابة على أنّه يجب على المراجع وعلى الجهاز أن يبذلا العناية والاهتمام اللازمين للالتزام بمعايير الإنتوساي الرقابية. وهذا يشمل العناية اللازمة فيما يتعلق بتحديد أدلّة الإثبات وجمعها وتقييمها وإعداد التقارير والاستنتاجات حول الحسابات التي تمّ تدقيقها وكذا والتوصيات.

من ناحية أخرى، تتضمّن المعايير الميدانية للرقابة على المال العام (ISSAI 300) المعايير ذات الصلة والإطار الذي يتمّ ضمنهُ تأدية مهمات التدقيق، كالتالي:

- ✓ *ينبغي على المراجع برمجة عملية التدقيق على نحو يكفل رقابة ذات جودة من حيث الاقتصاد والفعالية والكفاءة ومن حيث الإنجاز في الآجال المحددة،*
- ✓ *ينبغي أن يخضع عمل موظفي التدقيق في كل مستوى ومرحلة من المهمة الرقابية إلى الإشراف المناسب، كما ينبغي مراجعة العمل المنجز والموثّق، من قبل موظف يتولّى مهمة الإشراف،*
- ✓ *ينبغي على المراجع، لدى تحديد مدى مهمة التدقيق ونطاقها، أن ينظر في وثوقية الرقابة الداخلية ويقوم بتقييمها،*
- ✓ *لدى القيام برقابة النظامية (الرقابة المالية)، ينبغي التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها. وعلى المراجع أن يتولّى تصميم تدابير وإجراءات رقابية على نحو يكفل تأكيداً معقولاً بالكشف عن الأخطاء والأعمال غير القانونية ممّا قد يكون له أثر مباشر وكبير على مبالغ القوائم المالية أو نتائج رقابة النظامية. كما ينبغي على المراجع أن يكون مدركاً لإمكانية وجود أعمال غير قانونية قد يكون لها أثر غير مباشر وكبير على مبالغ القوائم المالية أو نتائج رقابة النظامية،*
- ✓ *يجب الحصول على أدلّة إثبات متينة وملائمة ومعقولة التكلفة تدعّم رأي المراجع واستنتاجاته فيما يتعلق بالمؤسسة أو المصلحة أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة موضوع المهمة الرقابية،*
- ✓ *ينبغي على المراجعين، بالنسبة إلى عمليات التدقيق المالي، وغيرها من أصناف التدقيق الأخرى عند الاقتضاء، القيام بتحليل القوائم المالية بغية التأكّد من مدى التزام الهيئة الخاضعة للرقابة بالمعايير المحاسبية المعمول بها في مجال الإبلاغ المالي والإفصاح. ويجب أن يَجريَ تحليل القوائم المالية إلى الحدّ الذي يُفضي إلى قاعدة رشيدة يمكن أن يستند إليها حكم المراجع على القوائم المالية.*

العنصر السادس: المتابعة (Monitoring)

يقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة تصميم عملية متابعة لتقدّم له تأكيداً معقولاً أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة ومناسبة وتعمل بفاعلية. ويجب على عملية المتابعة:

(أ) أن تشتمل على مراقبة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بما فيها التقييم الدوري لمهمة على الأقل من المهام التي تمّ الانتهاء منها بالنسبة لكل غرفة.

(ب) أن يتم إسناد المسؤولية عن عملية المتابعة إلى شخص أو أشخاص لديهم خبرة وصلاحية مناسبة وكافية.

(ج) أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلون (أن لا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو في أيّ مراجعة لرقابة جودة المهمة).

وتتمثّل المتطلبات الرئيسة لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- ✓ *ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع أنظمة وإجراءات تمكّنه من أن:*

  أ ـ يتأكّد من أنّ عمليات ضمان الجودة تعمل على نحو مُرضي،

  ب *ـ يتأكّد من جودة التقرير الرقابي،*

  ج *ـ يضمن التحسينات وتجنّب تكرار النقائص.*

- ✓ *يجب أن يكون للجهاز عملية متابعة تكفل له تأكيداً معقولاً بأنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. وتشمل هذه العملية متابعة لنظام رقابة الجودة في الجهاز وتقييمه بشكل متّصل، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمهمة رقابية واحدة على الأقل لكل مسؤول مهمة. وتوكل مسؤولية عملية المتابعة إلى أشخاص يملكون التجربة والسلطة الكافيتين في الجهاز والمناسبتين لتحمّل تلك المسؤولية. من ناحية أخرى، ينبغي ألاّ يكون أولئك الأشخاص الذين نفّذوا المهمة الرقابية أو مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية مشاركين في مراجعة جودة المهمة الرقابية التي هم طرف فيها.*

- ✓ *يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يقوم بتقييم آثار النقائص التي تمت ملاحظتها في عملية الرقابة، وذلك لتقدير مدى الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية عاجلة بشأنها.*

- ✓ *يجب أن يتمّ إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات رقابة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن ذلك.*

- ✓ *حيثما يكون مناسبا، يجب أن ينظر الجهاز في إشراك أجهزة عليا أخرى للرقابة أو أطراف أخرى مناسبة للقيام بمراجعة مستقلة وشاملة لنظام رقابة الجودة (كمراجعة النظراء).*

- ✓ *حيثما يكون ذلك مناسبا، يمكن أن تتضمن عملية رقابة الجهاز الأعلى للرقابة على سبيل المثال، ما يلي: مراجعة أكاديمية مستقلة، استبيانات لدى أصحاب المصلحة، مراجعات متابعة التوصيات، تغذية رجعية من الجهات التي خضعت للرقابة (استبيانات لدى العملاء).*

- ✓ *يجب أن يحدّد الجهاز إجراءات للتعامل مع الشكاوى أو الادّعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم بها.*

- ✓ *يجب على الجهاز أن يقوم بإبلاغ مسؤولي المهمات الرقابية وغيرهم من الموظفين المعنيين بالنقائص التي تمت ملاحظتها خلال عملية الرقابة والتوصيات المقترحة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.*

- ✓ *وتشمل التوصيات الهادفة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة للنقائص التي جرت ملاحظتها، التعديلات التي تمس سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وإبلاغ النتائج إلى الموظفين المكلفين بالتدريب وتحسين القدرات، والتدابير التصحيحية التي ينبغي اتخاذها تجاه أعضاء الجهاز الأعلى للرقابة والعقوبات المحتملة التي تترتب عن ذلك.*
- ✓ *يجب على الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات لمعالجة الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات متابعة رقابة الجودة إلى أنّ تقريرا معيّنا لا يُعدّ مناسبا أو أنّ الإجراءات قد وقع إغفالها خلال تأدية المهمة الرقابية.*
- ✓ *على الجهاز أن يقوم مرّة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج متابعة نظام رقابة الجودة المعتمد لديه إلى مسؤولي المهمات الرقابية وغيرهم من الأشخاص المعنيين داخل الجهاز.*

وكما هو الشأن بالنسبة إلى مختلف نواحي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 فإنّ المتطلبات تقتضي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تستلزم توثيقا يكون برهانا على التنفيذ الفعلي لكل عنصر في نظام رقابة الجودة وتحسينه.

جدير بالذكر أنّ الفقرتين 2.1 (هـ) و 25.1 من المبادئ العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (ISSAI 200) تفيدان بأنّه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعتمد سياسات ويتّبع إجراءات لمراجعة فعالية المعايير الجهاز وإجراءاته الداخلية وكفاءتها.

الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة برقابة الجودة في مجلس المحاسبة

يتضمّن كلٌّ من الأمر رقم 95-20 (المواد 41 و44 و45) المتعلق بمجلس المحاسبة والمرسوم الرئاسي رقم 95-377 الذي يحدد نظامه الداخلي (المواد 15 و16)، أحكاما ذات صلة برقابة الجودة تشكّل الأساس القانوني المناسب لتطبيق الإطار المعياري الذي ينصّ عليه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40. تقع مسؤولية رقابة الجودة في مجلس المحاسبة على عاتق رئيس المجلس ورؤساء الغرف والفروع.

يتولّى رئيس مجلس المحاسبة إدارة الجهاز ويقوم بالتّنظيم العام لأشغاله ويسهر على انسجام تطبيق الأحكام الواردة في النظام الداخلي، ويتّخذ كلّ التدابير التنظيمية لتحسين سير أشغال المجلس وفعّاليته.

يتولّى رؤساء الغرف تنسيق الأشغال داخل تشكيلاتهم ويسهرون على حسن تأديتها تحقيقا للأهداف المسطّرة في إطار البرنامج الموافق عليه.

يخطّط رؤساء الغرف أعمال القضاة التابعين لغرفهم، وينشّطونها ويتابعونها وينسّقونها ويراقبونها، كما يتأكّدون من جودة الأعمال المنجزة في غرفتهم، ويسهرون على التحسين الدّائم لمستوى القضاة المعيّنين لديهم. ويسهر رؤساء الغرف على تطبيق منهجيات التدقيق ودلائله ومقاييسه المعتمدة، ويقدّمون كل الاقتراحات الرّامية إلى تحسين أداء الجهاز وجودة أعماله.

يُنظّم رؤساء الفروع أعمال فروعهم ويسهرون على حسن سيرها، ويتأكّدون من حسن تحضير المقرّرين لمهامّ الرقابة. كما أنّهم يسهرون على التطبيق الفعلي لمنهجيات التدقيق ودلائله ومقاييسه المعتمدة، ويتأكّدون من جودة أعمال القضاة التابعين لفروعهم.

الفصل 1-2 عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمّة الرقابيّة

ينصّ المعيار ISSAI 200 المتعلّق بالمبادئ العامة للرقابة على المال العام في الفقرة 27.1 على أنّه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعتمد سياسات ويتّبع إجراءات بهدف:

- ✓ التأكّد من أنّ العمليات الرامية لضمان جودة التدقيق قد تمّ تطبيقها بصفة مُرضية،
- ✓ تأمين جودة التقرير حول الحسابات المُدقّقة،
- ✓ ضمان التحسينات وتفادي تكرار النقائص التي تمّت ملاحظتها.

قبل الشروع في رقابة ضمان الجودة، يجب أن يكون لدى المراجع معرفة واسعة بمعايير الرقابة المالية، بما في ذلك المعيار ISSAI 1220 المتعلق برقابة جودة تدقيق القوائم المالية. وينص هذا الأخير على أن المعيار الدولي ISA 220، الذي يتناول متطلبات محددة للمراجع في مجال رقابة جودة تدقيق القوائم المالية، ينطبق على مراجعي هيئات القطاع العام بصفتهم مراجعي القوائم المالية كما أنّه يوفر معلومات إضافية للأجهزة العليا للرقابة في تطبيق هذا المعيار.

حدّدت المعايير الدولية للرقابة مسؤوليات المراجع ووضعت إجراءات لنظام رقابة الجودة يجب تنفيذها عند إنجاز المهمّات الرقابيّة على القوائم المالية. وترجع مسؤولية وضع نظام رقابة الجودة إلى الجهاز الأعلى للرقابة. علاوة على ذلك، يفترض أن يكون نظام رقابة الجودة للجهاز مستجيبا لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1) الذي تمّ اعتماده من قبل منظمة الإنتوساي في إطار المعيار ISSAI 40.

يكمن الغرض العام من المعيار الدولي للرقابة ISA 220 في الحصول على تأكيد معقول بأنه قد:

أ) تم تنفيذ مهام الرقابة وفقًا للمعايير المهنية ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ وأن

ب) التقارير التي يصدرها المراجع مناسبة في هذه الظروف.

المعيار الدولي للرقابة ISA 220: المتطلبات الأساسية

يوفّر المعيار الدولي للرقابة ISA 220 إرشادات بخصوص مسؤوليات رئيس المهمة الرقابية و/أو أعضاء فريق المهمة الرقابية بشأن إجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق المالي. كما يوفّر إرشادات حول مسؤوليات المعني برقابة جودة المهمّات الرقابية. وبعبارة أدقّ، فإنّ المعيار الدولي للرقابة ISA 220 يقتضي من رئيس المهمة الرقابية أن يتكفّل بالمسؤولية الشاملة عن جودة كلّ أعمال الرقابة.

ويشتمل نظام رقابة الجودة على سياسات وإجراءات يغطّي كلّ منها المجالات التالية:

- ✓ مسؤوليات الفريق المُسيّر عن جودة عمليات التدقيق،
- ✓ قواعد السلوك الأخلاقي ذات الصلة،

- ✓ قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهمات الرقابية المعيّنة،
- ✓ تعيين فرق المهمات الرقابية،
- ✓ أداء المهمة الرقابية،
- ✓ المتابعة (Monitoring)،
- ✓ التوثيق.

1- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية

- ✓ يتكفل رئيس المهمة بالمسؤولية عن الجودة العامة لكلّ مهمة تدقيق توكل إليه. (أنظر الفقرة 8 والفقرة الفرعية أ.3 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

2- قواعد السلوك الأخلاقي ذات الصلة

يظلّ رئيس المهمة متفطّنا طيلة مهمة التدقيق، من خلال الملاحظات وطلب المعلومات، لكلّ ما من شأنه أن يدلّ على عدم التزام أعضاء فريق المهمة بقواعد السلوك الأخلاقي ذات الصلة (أنظر الفقرة 9 والفقرات الفرعية أ.4 و أ.5 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

حيثما لاحظ مسؤول المهمة الرقابية، سواء بواسطة نظام رقابة الجودة أو غيره، عدم امتثال أحد أعضاء فريق المهمة الرقابية لقواعد السلوك الأخلاقي، وجب عليه أن يحدّد، بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في الجهاز، التدابير المناسبة التي يتعيّن اتخاذها. (أنظر الفقرة 10 و الفقرة الفرعية أ.5 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

ويستخلص رئيس المهمّة الرقابية استنتاجا بشأن الالتزام بقواعد الاستقلالية التي تنطبق على مهمة التدقيق، ولذلك يجب عليه:

- السعي إلى الحصول على معلومات ملائمة تمكّنه من التعرّف على الظروف والعلاقات التي من المحتمل أن تمثّل تهديدا للاستقلالية ومن تقييمها،
- القيام عند الاقتضاء بتقييم المعلومات بشأن التجاوزات الحاصلة لسياسات الجهاز وإجراءاته في مجال الاستقلالية للتأكّد ما إذا كانت تمثل مخاطر على استقلالية مهمة التدقيق واتّخاذ التدابير المناسبة لإزالة مثل تلك المخاطر أو تقليصها إلى مستوى مقبول، مع الحرص على توثيق هذه التدابير (أنظر الفقرة 11 والفقرات الفرعية من أ.5 إلى أ.7 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

تشمل المتطلبات الأخلاقية قواعد السلوك الأخلاقي الوطنية التي تسري على المراجعين في القطاع العام ومدوّنة أخلاقيات الإنتوساي، والمبادئ العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (ISSAI 200).

3- قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهمات الرقابية المعيّنة

متطلبات هذا المعيار غير ملائمة بحيث لا يمكن للجهاز أن يمتنع عن مهمة رقابية معيّنة أو أن يستقيل منها. ومع ذلك، فإنّ المعيار الدولي للرقابة ISA 220 قد يكون مفيدا بحيث أنّه قد يمكن الجهاز من النظر في مسائل من قبيل وضوح الوثائق المالية وموثوقيتها، وكذا المخاطر المحتملة ذات الصلة والمخاطر المتعلقة بالمهام الرقابية وبالهيئات الخاضعة للرقابة، علاوة على تنفيذ إجراءات أخرى تتصل بتأدية مسؤولياته الإبلاغية. (أنظر معيار رقابة جودة تدقيق القوائم المالية (ISSAI 1220).

4- تعيين فرق المهمات الرقابية

يجب أن يتأكّد رئيس المهمة الرقابية أنّ فريق المهمة الرقابية أو أيّ خبير قد تُطلب خدماته، يتوفّر جماعيا على القدرات والكفاءات المناسبة والوقت الكافي لتأدية مهمة التدقيق وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المعمول بها ويكفل إصدار تقرير تدقيق في الظروف القائمة. (أنظر الفقرة 14 والفقرات الفرعية من أ.10 إلى أ. 12 (ISA 220).

5- أداء المهمة الرقابية

5-1 الإدارة والإشراف والتنفيذ

يُعَدّ رئيس المهمة الرقابية مسؤولا عن إدارة مهمة التدقيق والإشراف عليها وتأديتها وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المعمول بها، علاوة على ضمان أن يكون تقرير التدقيق مناسبا في الظروف القائمة. (أنظر الفقرة 15 والفقرات الفرعية من أ.13 إلى أ.15، و أ.20 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

5-2 مراجعة أوراق العمل والوثائق

يتأكّد رئيس المهمة من خلال مراجعته لوثائق العمل ومقابلاته مع أعضاء الفريق الرقابي أنّ أدلّة إثبات رقابية ملائمة وكافية قد تمّ جمعها لدعم الاستنتاجات المتوصّل إليها من الأعمال الرقابية وأنّها تمكّن من إصدار تقرير التدقيق (أنظر الفقرة 17 والفقرات الفرعية من أ.18 إلى أ.20 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

5-3 الاستشارة

يتحمّل رئيس المهمة الرقابية مسؤولية السهر على:

- ✓ أنّ أعضاء فريق المهمة الرقابية قد قاموا بإجراء الاستشارات اللازمة بشأن المسائل الشائكة أو الخلافية خلال تأدية المهمة مع بعضهم البعض، ومع أشخاص آخرين في المستوى المناسب،
- ✓ ويجب على رئيس المهمة الرقابية أن يتأكّد من طبيعة الاستشارات ونطاقها وأنّ الاستنتاجات المنبثقة عنها قد تمّ إثباتها من طرف الأشخاص الذين تمّت استشارتهم، كما عليه أن يتأكّد أنّ هذه الاستنتاجات قد تمّ أخذها بعين الاعتبار (أنظر الفقرة 18 والفقرتين الفرعيتين أ.21 و أ.22 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

5-4 مراجعة رقابة جودة المهمة

حيثما يقتضي الجهاز إجراء مراجعة رقابة جودة على مهمة تدقيق معيّنة، يتعيّن على رئيس المهمة الرقابية أن يناقش مع الشخص المكلّف بمراجعة رقابة جودة هذه المهمة، المسائل الهامّة التي تمّ التوصّل إليها خلال مهمة التدقيق، بما فيها تلك التي يتمّ تحديدها خلال مراجعة رقابة الجودة.

5-5 اختلافات الآراء

عندما ينجم اختلافات في الآراء داخل فريق المهمة الرقابية أو مع الأطراف التي تمّت استشاراتها أو كلّما حصل خلاف بين رئيس المهمة ومراجع رقابة جودة هذه المهمة، وجب على فريق المهمة اتباع سياسات الجهاز وإجراءاته للتعامل مع الاختلافات في الآراء وفضّها (أنظر الفقرة 22 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

6- المتابعة (Monitoring)

يتعيّن على رئيس المهمة الرقابية النظر في نتائج عملية متابعة الجهاز والمعلومات ذات الصلة، التي تمّ نشرها حديثا داخل الجهاز، لمعرفة ما إذا كانت النقائص التي تمّ الوقوف عليها ستؤثّر على مهمة التدقيق (أنظر الفقرة 23 والفقرات الفرعية من أ.32 إلى أ.34 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

7- التوثيق

يتعيّن على المراجع أن يوثّق في ملف الرقابة المسائل التي تمّ التعرض إليها والمتعلّقة باحترام قواعد السلوك الأخلاقي ذات الصلة، وكيفية حلّها والاستنتاجات المتعلقة باحترام قواعد الاستقلالية التي تهمّ مهمة التدقيق والمقابلات التي أنجزت داخل الجهاز لتدعيم هذه الاستنتاجات وطبيعتها ونطاقها (أنظر الفقرة 24 والفقرة الفرعية أ.35 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220).

تطبيق المعيار الدولي للرقابة 220 ISA في مجال رقابة الأداء

تتشابه الأحكام الواردة في المعيار الدولي ISSAI 3000 و ISSAI 3100 مع تلك التي تمّ اعتمادها في المعيار الدولي للرقابة ISA 220. وينصّ المعيار ISSAI 3100 (إرشادات تدقيق الأداء: مبادئ رئيسية، الجزء 2-5: نظام رقابة الجودة، الفقرة 38) على أنّه يجب أن يكون تدقيق الأداء خاضعا لنظام رقابة جودة يضمّ عمليات الإشراف على الجودة ومتابعتها وضمان الجودة وكذلك عمليات جودة خارجية وفحص من قبل النظراء، وذلك لتقديم ضمان معقول أنّ التدقيق تمّ وفقا للمعايير المهنية والالتزامات التنظيمية والقانونية وأنّ التقارير مناسبة. وفي هذا الشأن، على الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق أحكام المعيار ISSAI 40 الذي يوفر إطارًا لوضع نظام لرقابة الجودة وسيره.

من جهة أخرى يحدّد الملحق رقم 4 للمعيار ISSAI 3000 " التوجيهات التنفيذية لرقابة الأداء" المتعلّق بالتّواصل وبضمان الجودة، عناصر التدقيق التي تتطلّب اهتماما خاصا من قبل رؤساء المهام الرقابية ومسؤولي الجهاز الأعلى للرقابة. هذه العناصر هي:

- **تخطيط عملية التدقيق والميزانية**

عند التخطيط لعملية التدقيق يتعيّن على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل الجودة والموارد والتوقيت. وتتمثل الميزانية في التخصيصات المتعلقة برواتب المستخدمين ومصاريف التنقل والاستشارة وبأيّ تكاليف مباشرة أخرى.

- **اللجوء إلى الاستشارة**

إذا التجأ الجهاز الأعلى للرقابة إلى استشارة خبراء خارجيين فإنّ المعايير الخاصة بالعناية اللازمة وبسرية المعلومات تنطبق على مثل هذه الاستشارات.

- **متابعة عملية التدقيق وتنفيذها**

على رئيس مهمة التدقيق أن يتأكّد من إنجاز عمليات التدقيق في حدود الميزانية والوقت المحدّد لها، وأن يمدّد الميزانية إذا كان هناك ما يبرّر ذلك. وأن يكون مدركا للمخاطر المحيطة بالتأخر في إتمام عملية التدقيق في الوقت المناسب، وأن يتأكد من أنّ العمل الرقابي يتناسب مع أهداف التدقيق. ويجب عليه أيضا أن يتابع تقدّم عملية تجميع البيانات والعمل التحليلي، وأن يتأكّد من أنّ فريق التدقيق يستطيع أن يقيم علاقات جيدة ومناسبة مع الهيئات الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف ذات المصلحة.

- إعداد تقارير حول تقدّم عملية التدقيق

على المراجع أن يعلم إدارة الجهاز الأعلى للرقابة بالتقدّم المحرز في عملية التدقيق، وأن يقدّم توصيات بخصوص التدابير التصحيحية عند الضرورة.

الجزء الثاني: مراجعات ضمان الجودة

الفصل 2-1: مراجعات ضمان الجودة: أصنافها ومسارها

تعريف مراجعة ضمان الجودة

إنّ مراجعة ضمان الجودة هو تتويج لمراقبة عملية ضمان الجودة. وفي هذه المرحلة، يتولّى المراجع القيام بفحص ليتبيّن ما إذا كانت السياسات والإجراءات وأعمال الرقابة والمعايير المعمول بها قد صُمّمت ويجري تطبيقها أو تنفيذها على نحو يكفل التزام الجهاز وموظفيه بالمعايير المطلوبة، وما إذا كانت التقارير الصادرة مناسبة. كما أنّ المراجعة تتحسّس فرص تحسين فعّالية الجهاز وكفاءته.

تُنفّذ مراجعات ضمان الجودة على مستويين اثنين؛ على مستوى الجهاز وعلى مستوى المهمة الرقابية (رقابة مالية أو رقابة أداء).

لماذا القيام بمراجعة ضمان الجودة؟

من بين مزايا مراجعة ضمان الجودة أنّها تمكّن الجهاز الأعلى للرقابة من مقارنة نشاطاته وممارساته بالمعايير المناسبة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40، على سبيل المثال) والممارسات الدولية الجيدة. وتُمكّن مراجعات ضمان الجودة الجهاز من:

- ✓ *أن يكفل ضمانًا معقولاً أنّ المهمات الرقابية قد أجريت وفقا للمعايير المعمول بها وأنّ للجهاز سياسات وإجراءات قائمة، من شأنها ضمان الجودة على نحو متّسق،*
- ✓ *أن يقيّم كفاءته وفعاليته،*
- ✓ *أن يقيّم المخاطر التي قد يلقاها الجهاز جرّاء موظفين لا يمتلكون الكفاءات المناسبة أو جرّاء تنفيذ مهمات رقابية لا تمتثل إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وسياسات الجهاز وإجراءاته،*
- ✓ *أن يقوم بإعداد وتنفيذ استراتيجيات لترقية سياسات الجهاز وإجراءاته ومعارف الموظفين ومهاراتهم، خدمة للغرض النهائي المتمثل في جهاز متطوّر له الإمكانيات والقدرة على إنتاج تقارير رقابية مناسبة للظروف القائمة.*

أصناف مراجعات ضمان الجودة

يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة:

- ✓ حسب ما إذا كان القائمون بالمراجعة من داخل الجهاز أو من خارجه.
- ✓ حسب ما إذا كانت المراجعة تخصّ المستوى المؤسّسي (الجهاز) أو المهمّة الرّقابيّة.

كما يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة على مستوى المهمّة الرّقابيّة إلى نوعين حسب ما إذا كانت عمليّة المراجعة تتمّ قبل إصدار التّقرير الرّقابي أو بعد الإصدار.

إنّ اختيار النوع المناسب والملائم لمراجعة ضمان الجودة التي يُراد إجراؤها من شأنه أن يمكّن الجهاز الأعلى للرقابة من تحقيق النتائج المرجوّة للمراجعة بتكلفة جيدة وفعالية وكفاءة.

المراجعة الدّاخليّة والمراجعة الخارجية

- **المراجعة الداخلية** هي مراجعة يقوم بها مراجع أو عدة مراجعين من الجهاز. ويمكن أن تتمّ هذه المراجعة عبر آليات مختلفة كأن تقوم بها وحدة لضمان الجودة تنشأ لهذا الغرض أو عبر آلية المراجعة من قبل النظراء تساهم فيها مصالح مختلفة من داخل الجهاز.

- أمّا **المراجعة الخارجية**، فيتولّى إجراءها شخص أو أشخاص من خارج الجهاز. كأن يقوم بها جهازٌ نظير أو هيئة رقابية خاصة أو مكتب استشارة إدارية أو خبير أكاديمي بطلب من الجهاز. ويجب أن يقوم بهذه المراجعات أشخاص مؤهّلون يحظون بالاستقلالية إزاء الجهاز وممّن ليس لهم تضارب في المصالح حقيقي أو ظاهري.

ويمكن أن تخصّ المراجعة أنظمة رقابة الجودة على المستوى المؤسسي، كما يمكن أن تتعلّق بعيّنة تمثيلية من المراجعات على مستوى المهمات الرقابية لتبيّن ما إذا تمّ الالتزام بإجراءات وآليات رقابة الجودة. ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد على عمل المراجعة الداخلية لضمان الجودة إذا ما بيّن التقييم أنّها تعمل على نحو سليم.

ضمان الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة وضمان الجودة على مستوى المهمّة الرّقابيّة

مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

تتعلّق مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة بفحص تصميم الإطار العام للجهاز وممارساته في مجال رقابة الجودة وتنفيذها. ويمكن أن تكون هذه المراجعة شاملة تُعنى بكافة عناصر نظام رقابة الجودة، أو أن تختصّ بالنظر في تصميم عناصر منتقاة من ذلك الإطار وتنفيذها وعملها على نحو فعّال.

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

- ✓ التأكّد من أن الإطار القانوني للجهاز مطابق لما نصّ عليه بيانا ليما ومكسيكو من حيث الاستقلالية والصلاحيات،

- ✓ *التأكد من أنّ الجهاز قد نفّذ سياسات تكفل التزاماً بالقواعد المناسبة للسلوك الأخلاقي والاستقلالية المطلوبة،*
- ✓ *تقييم مدى نهوض قيادة الجهاز بثقافة الجودة وتنفيذها لأنظمة وإجراءات تقرّ بالأهمية البالغة للجودة في تنفيذ الأشغال،*
- ✓ *تقييم أنظمة تسيير الموارد البشرية القائمة لتّبيّن ما إذا كان للجهاز إطارات كافية تمتلك الكفاءة والقدرات وتلتزم بالمبادئ الأخلاقية للاستجابة إلى الأهداف العامة لرقابة الجودة،*
- ✓ *تقييم منهجية الجهاز الرقابية وممارساته لتبيّن ما إذا كانت تقوم على المعايير الدولية ومتوائمة مع الممارسات الدولية الجيّدة،*
- ✓ *تحديد سبل تعزيز الإدارة الداخلية ومصالح الدعم،*
- ✓ *تقييم ما إذا كان الجهاز يعالج المسائل العالقة والمستجدّة على نحو فعّال ويستفيد من الفرص السانحة لمعالجتها،*

وتنظر مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز في (أ) تصميم سياسات الجهاز وإجراءاته في مجال ضمان الجودة و(ب) تنفيذها على نحو فعّال.

وبالنظر إلى الاعتبار الأوّل (أ)، فإنّ مُراجع ضمان الجودة يقارن الإطار المعتمد في الجهاز مع معيار معتمد، على غرار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 ويستنتج إن كان هناك التزام بكلّ مبادئه. وحيثما تبيّن للمراجع نقص أو ضعف، فإنّه يوصي باتخاذ التدابير التصحيحية. أمّا بالنظر إلى الاعتبار الثاني، فإنّ المُراجع يفحص أدلّة الإثبات ليتبيّن ما إذا كانت السياسات أو الإجراءات تجري كما تمّ تصميمها.

مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمّة الرّقابيّة

أمّا مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمّة الرّقابيّة (سواء كانت مهمّة رقابة ماليّة أو رقابة أداء)، فتتعلّق بفحص تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية بما يكفل أنّ فريق المهمة الرقابية قد نفّذ رقابة الجودة اللازمة، ومنهجية الجهاز الرقابية وسياساته وإجراءاته، والتزم بالقوانين والمعايير الدولية وقواعد السلوك الأخلاقي المناسبة، وجمع أدلّة إثبات رقابية كافية ومناسبة لدعم التقرير الرقابي.

ويكمن الغرض من مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية فيما يلي:

- ✓ *تبيّن ما إذا كانت الأنظمة اللازمة لرقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية قد تمّ إرساؤها،*
- ✓ *تبيّن ما إذا كانت أنظمة الرقابة القائمة على مستوى المهمة الرقابية يجري تنفيذها على نحو سليم،*

- ✓ *تقييم جودة الممارسات الرقابية المستخدمة خلال العمل الرقابي وضمان أن يكون التقرير الرقابي مناسبا ومدعوما بأدلّة الإثبات الرقابية المناسبة والكافية مع التعرّف على وسائل تعزيز أنظمة الرقابة وتحسينها،*
- ✓ *تبيّن مدى وجود توثيق مناسب لإجراءات الرقابة على مستوى المهمة الرقابية،*
- ✓ *تبيّن ما إذا كانت المهمة الرقابية قد صُمّمت على نحو سليم وما إذا جرى التعرّف على المخاطر ومعالجتها بالحرص المناسب،*
- ✓ *التأكّد من وجود أدلّة إثبات رقابية مناسبة وكافية وبأنّها مُوثّقة في ملف المهمة الرقابية دعما للرأي الوارد في التقارير الرقابية،*
- ✓ *التأكّد من أنّ الاستنتاجات والآراء قد جرى تفسيرها على نحو سليم ومن أنّها مدعومة بأوراق عمل مُعدّة خلال المهمة الرقابية،*
- ✓ *التأكّد من أنّ القوائم المالية معروضة وفقا للتشريع والتنظيم المحاسبيين وغيرها من القوانين والمعايير المناسبة، ومن أنّ تقرير الرقابة الصادر مناسب.*

مراجعات ضمان الجودة ما قبل إصدار وما بعد إصدار التقرير

ويمكن إجراء كلا النوعين من مراجعات ضمان الجودة من طرف مراجعين مؤهلين سواءً من داخل الجهاز أو خارجه. وتخصّ هذه المراجعات المهام الرّقابيّة.

*وتعتبر **مراجعة ضمان الجودة قبل إصدار التقرير** بمثابة رقابة تجرى قبل استكمال تقرير الرقابة وإصداره وذلك للتأكد من أن التدقيق يطابق المنهجية والممارسات المعتمدة وأية متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، وأنّ التقرير مناسب للظروف القائمة.*

ولا ينبغي الخلط بين مراجعة ما قبل الإصدار وبين الإشراف والرقابة. فالإشراف والرقابة يعنيان برقابة الجودة خلال عملية التدقيق وهما جزء من الاختصاصات الوظيفية لأقسام التدقيق، بينما تجرى ضمان الجودة ما قبل الإصدار من طرف شخص لا يشارك في التدقيق اليومي.

إنّ رقابة ضمان الجودة ما قبل إصدار التقرير:

- ✓ *تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المهمة التي تم تحديدها خلال المهمة والإجابات المقدمة بشأنها؛*
- ✓ *تأخذ بعين الاعتبار الأحكام الصادرة لاسيما فيما يتعلق بالأهمية النسبية؛*
- ✓ *تدرس ما إذا جرت مشاورات مناسبة بشأن المشاكل المتعلقة باختلافات في وجهات النظر؛*
- ✓ *تضمن أنّ عيّنة أوراق العمل التي اختيرت للمراجعة تمثيلية وتعكس العمل المنجز وتؤيد الخلاصات المتوصّل إليها؛*
- ✓ *تنظر في ملاءمة التقرير المزمع إصداره.*

وتقدّم المراجعة تقييما مستقلا وموضوعيا للترتيبات المهمة بشأن مسائل المحاسبة وقضايا التدقيق والتقرير. وذلك ليكون بالمقدور الاستنتاج بناءً على جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المعروفة من قبل مراجع ما قبل الإصدار أنّه لا وجود لشيء من شأنه أن يؤدّي به للاعتقاد بأنّ الخلاصات المتوصّل إليها غير مناسبة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار:

- ✓ *لا تقلل من مسؤوليات فريق الرقابة؛*
- ✓ *ولا تعفي رئيس المهمة من المسؤولية الأخيرة في إصدار تقرير الرقابة.*

ويمكن لفريق الرقابة التشاور مع المراجع المكلف بمراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار خلال عملية الرقابة.

ولا ينبغي أن تمس هذه المشاورات بأهلية مراجع ما قبل الإصدار في تأدية دوره.

وعندما تصبح طبيعة ونطاق المشاورات مهمة يتوجب أخذ الحيطة سواء من طرف فريق الرقابة أو المراجع للحفاظ على موضوعية هذا الأخير. وفي الحالات التي يعتبر فيها ذلك مستحيلاً، ينبغي تعيين شخص آخر لتأدية دور مراجع ما قبل الإصدار، أو بدلاً من ذلك، استشارة شخص آخر ذي أهلية.

وبينما يمكن إجراء مراجعات ضمان الجودة ما قبل الإصدار على جميع عمليات التدقيق، إلا أنّه غالباً ما يتمّ القيام بها فقط في حالة التدقيقات الحساسة أو التي تنطوي على مخاطر كبيرة. ومع ذلك تتمّ المراجعة بعد إصدار التقرير بشكل عام على عيّنة تمثل مجموعة من عمليات التدقيق التي تم إنجازها فعلا.

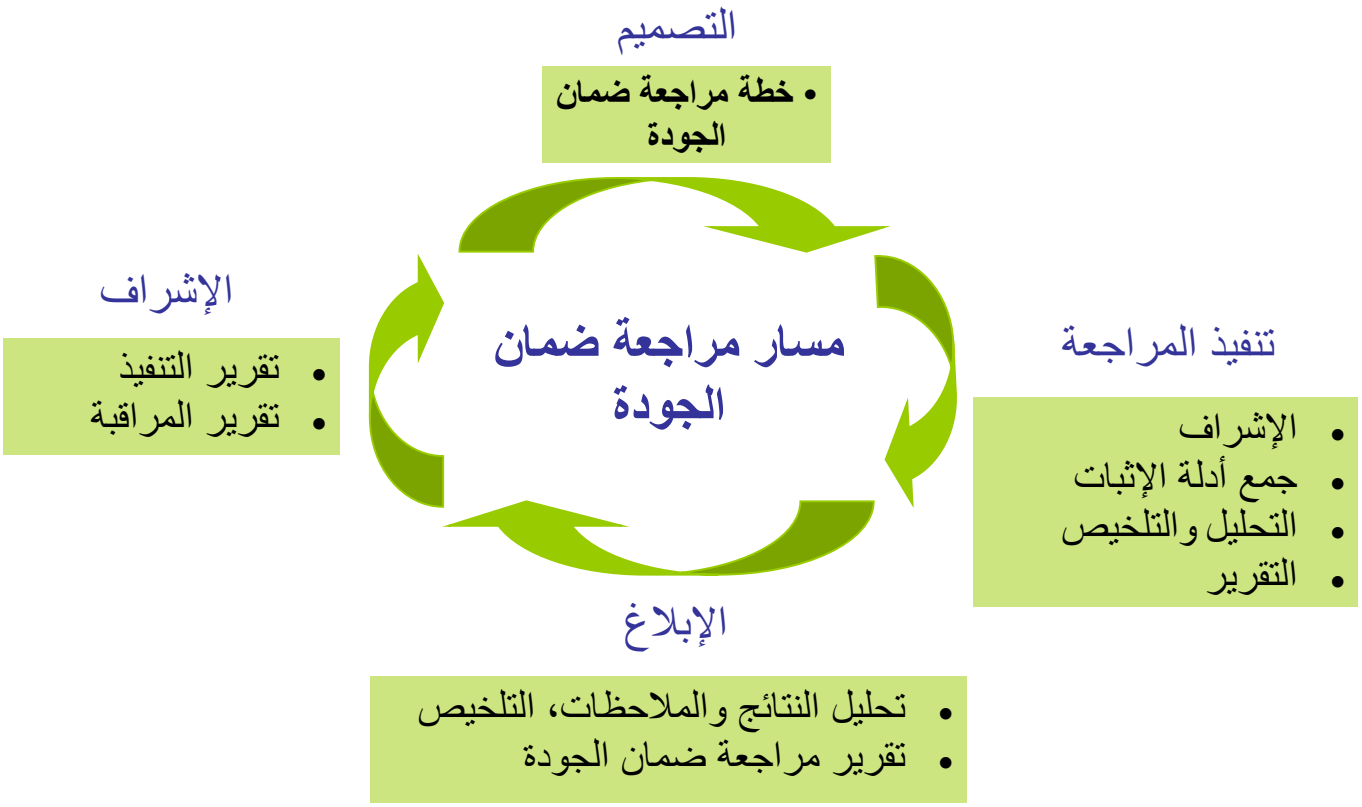
إنّ الفرق بين مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار ومراجعة ضمان الجودة ما بعد الإصدار هو الترتيب الزمني أيضًا، بمعنى أنّ مراجعة ضمان الجودة بعد إصدار التقرير قد تهمّ مرحلة المراقبة في حين أنّ هذه العملية لا يمكن تنفيذها أثناء مراجعة ضمان الجودة قبل إصدار التقرير.

ويمكن لمراجع مؤهّل من داخل الجهاز أو خارجه إجراء مراجعة ضمان الجودة ما بعد إصدار التقرير، في حين أنّ مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار تجرى عادة من طرف مراجعين تابعين للجهاز غير معنيين بالتدقيق ذي الصلّة.

عملية رقابة ضمان الجودة

لا تختلف مراحل مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي ومراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية عن مراحل أيّة مهمّة رقابية، أي أنّها تشتمل في كلتا الحالتين على مراحل التخطيط والتنفيذ والإبلاغ (التقرير) ثم المتابعة.

الرسم البياني لمسار مراجعة ضمان الجودة



المرحلة الأولى: التخطيط لمراجعة ضمان الجودة

تشتمل عملية التخطيط على إعداد صنفين من الخطط:

- *خطة عملية (تشغيلية): ونعني بذلك الخطة الشاملة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمّن مجمل برنامج إجراء المراجعات على المستوى المؤسسي و/أو مستوى المهمة الرقابية،*
- *خطة مراجعة المهمة الرقابية.*

✓ الخطة العملية (التشغيلية)

يصادق على الخطة العملية المسؤول عن ضمان الجودة. وتكفل الخطة العملية، فيما يتعلق بالمستوى المؤسسي (الجهاز الأعلى للرقابة)، أن يشمل النطاق العام للمراجعة كافة عناصر نظام رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتدّ على عدّة سنوات).

أمّا بالنسبة للمراجعة على مستوى المهمات الرقابية، فإنّ الخطة العملية (التشغيلية) يجري تصميمها لتكفل تغطية كافية للمهمات الفردية الرقابية بما يضمن التزاما بسياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة (أي ضمان النظر في المسؤوليات الرقابية لكلّ مسؤول عن مهمة بصفة دورية وضمان انتقاء المهمات الرقابية التي تتضمّن خطرا كبيرا لتكون محلّ مراجعة).

✓ خطة مراجعة مهمة ضمان الجودة

يتم إعداد هذه الخطة لكلّ مراجعة يُراد إجراؤها على المستوى المؤسسي (الجهاز) أوعلى مستوى المهمة الرقابية. ولا تختلف مكوّنات هذه الخطة عن تلك التي تتضمّنها أيّ خطة لمهمّة رقابية، أي أنّها تشتمل على الأهداف والموارد اللازمة والنطاق والمقاربة والشروط (مثل سياسات الجهاز ومتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1)، على المستوى المؤسسي، ومنهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية للرقابة، على مستوى المهمات الرقابية، والمسؤوليات الموكلة والإطار القانوني...

المرحلة الثانية: تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا للخطة المصادق عليها. ويجدر التذكير حينئذ بوجوب المصادقة على أيّ تعديل من طرف السلطة المختصة. ويتمّ تنفيذ هذه الخطّة باستخدام برامج تدقيق مصمّمة سلفا.

المرحلة الثالثة: الإبلاغ (التقرير)

يقوم فريق الرقابة بتحليل النتائج والملاحظات المفصّلة الواردة في مهمة التدقيق وتلخيصها، من أجل إعداد تقرير حول النتائج العامة للتدقيق. ويكون التحليل مرتبطا بفحص أدلّة الإثبات المناسبة والكافية المُدرجة في أوراق العمل. ويُستخدَم هذا الملخّص في إعداد التقرير العام لمراجعة ضمان الجودة.

من ناحيتها، تقوم وحدة ضمان الجودة، مرّة في السنة على الأقل، بتوزيع تقرير عام حول نتائج مراقبة نظامها في مجال ضمان الجودة على مسؤولي المهمات الرقابية وغيرهم من الأشخاص المعنيين داخل الجهاز الأعلى للرقابة، بمن في ذلك رئيس الجهاز والإدارة العليا.

المرحلة الرابعة: المتابعة

إنّ تقارير مراجعة ضمان الجودة لا يمكنها أن تحقّق الهدف المنشود في غياب نظام مناسب للمتابعة. ويمكن القيام بالمتابعة من قبَل وحدة ضمان الجودة أو لجنة داخلية يتم إنشاؤها هذا الغرض. ويعتمد الفريق المكلّف بالمتابعة خطة عمل لتقييم مدى تنفيذ خطة المراجعة والأسباب التي حالت دون تنفيذ أيّ من عناصرها. كما أنّ من المهمّ عند إجراء المتابعة التأكّد من أنّ الإجراءات التي تم تنفيذها قد عالجت الاستنتاج أو الملاحظة المُفضية إلى التوصية. وتعد إجراءات المتابعة المناسبة لازمة لضمان تنفيذ خطة العمل المتفق عليها أو التأكّد من أنّ خطوات مناسبة يجري القيام بها لتنفيذها.

الفصل 2-2 مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي (على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة)

1- أهداف مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة

إنّ هدف المراجعة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة هو تقييم ما إذا كان الجهاز يتوفر على نظام قائم وملائم لرقابة الجودة يضمن جودة كل أعماله وخدماته ولمعرفة إلى أيّ مدى يعمل هذا النظام بفعالية. وعلى هذا النحو، يجب على وظيفة ضمان الجودة الأخذ بعين الاعتبار المسائل التالية عند القيام بمراجعة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة:

- ✓ تحديد ما إذا كان الإطار القانوني للجهاز كافيا لتحقيق استقلاليته ومدى شمولية صلاحياته كما ينص على ذلك إعلان ليما وإعلان مكسيكو.
- ✓ تقييم العمليات والنظم المعمول بها لتوظيف وتطوير وتدبير الموارد البشرية للجهاز لضمان وجود ما يكفي من العاملين الأكفاء والمحفزين لأداء مهامهم بشكل فعال.
- ✓ التأكّد من أنّ منهجية التدقيق وممارسته تتطابق مع المعايير الدولية للرقابة وكذلك الممارسات الدولية الجيدة.
- ✓ تقييم مدى مساهمة جودة النظم والممارسات في وجود حكامة داخلية رشيدة في الجهاز.
- ✓ تحديد وسائل تقوية الإدارة الداخلية ومصالح الدعم.
- ✓ تقييم وضع العلاقات مع أصحاب المصلحة والحاجة إلى تحسين هذه العلاقات إذا لزم الأمر.
- ✓ تحديد جودة تقارير وخدمات التدقيق وتأثيرها على الشفافية والإلزامية تقديم الحسابات في القطاع العام والتطور الإيجابي في ممارسات التسيير المالي الجيد للحكومة.

وباختصار، إنّ مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي تتناول الأمور التالية:

أ - تصميم سياسات الجهاز وإجراءاته وممارساته في مجال رقابة الجودة.

ب- تنفيذ ما سبق تصميمه على نحو فعّال.

وبالنظر إلى الاعتبار الأوّل، فإنّ مُراجع ضمان الجودة يقارن النظام المعتمد في الجهاز مع المعيار المصادق عليه، على غرار المعيار ISSAI 40، ويستنتج إن كان هناك التزام بكلّ عنصر منه. وحيثما تبيّن المراجع ثغرة وجب أن يوصي بالتحسين المناسب.

أمّا بالنظر إلى الاعتبار الأخير، فإنّ المُراجع يفحص أدلّة الإثبات لتبيّن ما إذا كانت السياسات أو الإجراءات أو الممارسات تجري كما تمّ تصميمها.

2- مسار مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

2-1 تخطيط مراجعة ضمان الجودة

يشتمل مسار التخطيط على إعداد صنفين من الخطط:

أ- الخطة العملية (أو تشغيلية) للمراجعات

الخطة العملية هي الخطة العامة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمّن برامج لإجراء المراجعة على المستوى المؤسسي و/أو مستوى عمليات الرقابة المالية/الأداء.

يصادق على الخطة العملية رئيس الجهاز الأعلى للرقابة. ويجب أن تشمل الخطة العملية، فيما يتعلق بالمراجعة على المستوى المؤسسي، كافة عناصر نظام رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتدّ على عدّة سنوات).

تُعدّ المقاييس الآتي ذكرها جدّ هامة لانتقاء مراجعات ضمان الجودة ولتحديد توقيت إجرائها:

- ✓ الأولويات الموضوعة، بما فيها السياسات المتعلقة بالانتقاء الدوري لعناصر نظام رقابة الجودة التي ستكون موضوع مراجعة ضمان الجودة (أي ضرورة أن تتناول مراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة كل ثلاث سنوات مثلاً).
- ✓ تقييم المخاطر، إذ لا بد عند وضع الخطة من إجراء تقييم للمخاطر وأخذ نتائجه بعين الاعتبار ويمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، بغية تحقيق هدف مراجعة ضمان الجودة ومساعدة الجهاز على التخفيف من المخاطر ذات الصلة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية عند تقييم المخاطر على المستوى المؤسسي: إيلاء الأولوية للنواحي التي يرى الموظفون أنّها تمثّل إشكالاً، والنواحي التي لا توجد بشأنها سياسات موثّقة، وعناصر من المعيار ISSAI 40 التي يعتبرها فريق المراجعة ذات أهمية بناءً على معرفتهم بالهيئة، ومقابلات تتمّ مع الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة، والبحث المرجعي.
- ✓ متطلبات سياسة ضمان الجودة.
- ✓ الموارد المتاحة، بما في ذلك الموظفين الذين يمتلكون الخبرة والسلطة الكافيتين لإجراء المراجعات.
- ✓ أنشطة الجهاز الأخرى التي من شأنها أن تشغل الأفراد عن المقابلات أو غيرها من إجراءات جمع أدلّة الإثبات ذات الصلة بمراجعة ضمان الجودة.

ولئن وجب أن تأخذ الخطة العملية هذه النواحي بعين الاعتبار، فإنّ على الجهاز ألاّ يدّخر جهداً، لدى استيفاء إعداد الخطة، في تنفيذها بما يكفل تغطية كافية لوسائل معالجة المخاطر التي جرى تبيّنها وتنفيذ سياسته في مجال تدقيق الجودة.

ب- خطة مراجعة ضمان الجودة

يتمّ إعداد خطة مراجعة ضمان الجودة لكلّ مراجعة يُراد إجراؤها على المستوى المؤسسي، ولا تختلف مكوّنات هذه الخطة عن تلك التي تتضمّنها أيّ خطة لمهمّة رقابية، أي أنّها تشتمل على تحديد العنصر المؤسسي موضوع المراجعة وتقييم المخاطر وتحديد الأهداف والموارد اللازمة والنطاق والمنهجية والتوقيت والشروط مثل سياسات الجهاز ومتطلبات المعيار ISSAI 40 والمسؤوليات الموكلة والإطار القانوني والترتيبات الإدارية للتدقيق وصولاً إلى شكل التقرير النهائي ومحتواه بما في ذلك عملية اعتماده.

ويجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا لخطة عمل مصادق عليها سلفا وباستخدام أدوات تدقيق متفق عليها (قوائم المراجعة والمصفوفات...). ومع ذلك، فإنّ ظروفا غير متوقعة قد تقتضي، خلال تنفيذ المراجعة، إدراج تعديلات على الخطة. ويجدر التذكير حينئذ بوجوب المصادقة على أيّ تعديلات في المستوى الإداري المناسب.

2-2 الإشراف على تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

ينبغي على مسؤول فريق المراجعة ضمان إشراف مناسب على الفريق وعلى تقدّم العمل بما يكفل تأدية المهمة وفقا للمعايير المهنية وفي الآجال المحددة. ويتوقّف مدى الإشراف وطبيعته على عدّة عناصر من قبيل عدد أعضاء الفريق وتجربتهم وخبرتهم ومؤهلاتهم وقدراتهم. ويمكن للجهاز، بغية تحسين وظيفة الإشراف، أن يعتمد قائمة للمسائل التي يوصي بالإشراف عليها خلال المراجعة. ويجب أن تبرهن وثائق مراجعة ضمان الجودة على قيام المشرف بالمراجعة.

3-2 جمع أدلّة الإثبات الرقابية

يجب أن تستند نتائج واستنتاجات وتوصيات فريق مراجعة ضمان الجودة إلى أدلّة إثبات قوية ومناسبة وكافية، فإنّ كلّ دليل إثبات لا يصمد أمام الفحص والتدقيق سيكون مآله الردّ والتغاضي وعدم القبول. كما يجب تجميع أدلّة الإثبات في ملفات خاصّة بكلّ مراجعة.

من ناحية أخرى، يجب توثيق طرق جمع أدلّة الإثبات الرقابية (مثل المقابلات واستطلاعات الرأي ومجموعات التركيز وغيرها) في أوراق العمل. وحيثما تعلّق الأمر بمجال شاسع جدّاً، فإنّ فريق مراجعة ضمان الجودة يعتمد تقنية أخذ العيّنات أو غيرها من التقنيات لاستخراج مجالات للمراجعة، والتي يجب توضيحها وتوثيقها في أوراق العمل. كما يجب الحرص على التوثيق الجيّد لتحليل البيانات والمعلومات التي يتم تجميعها والنتائج المنبثقة عنها.

وهناك طرق مختلفة لجمع أدلة الإثبات وفيما يلي عرض مختصر لمختلف هذه الطرق:

✓ فحص الوثائق

إنّ فحص الوثائق هي عملية تجميع معلومات من أنواع مختلفة من الوثائق المناسبة. وتشمل هذه العملية على المستوى المؤسسي، فحص الوثائق المتعلقة بسياسات الجودة والأدلة الإجرائية والاتفاقيات ومدوّنات السلوك الأخلاقي والملفات والتقارير، ومقارنتها مع المعايير الدولية المناسبة والمتطلبات الأخلاقية.

✓ المقابلات

تعتبر المقابلة وسيلة لجمع المعلومات والمعطيات عن طريق مجموعة من الأسئلة وضعت بعناية ليوجهها فريق مراجعة ضمان الجودة إلى موظفي الجهاز الأعلى للرقابة بهدف الحصول على آرائهم وتصوراتهم.

✓ الاستبيانات

يمثل إجراء استبيان طريقة أخرى من طرائق استطلاع الرأي ويكون مصمّما لتحصيل إفادات عدد من الأشخاص بالاعتماد على مجموعة من الأسئلة المتّسقة.

✓ مجموعات التركيز[8]

إنّ مجموعات التركيز هي مناقشات مركزة حول قضية معينة مع مجموعة من الأشخاص بالاعتماد على مجموعة من الأسئلة الرئيسية. وعلى العكس من المقابلات الثنائية، تمكن مجموعات التركيز المشاركين من البناء على رأي وملاحظات كل فرد وبالتالي يمكن أن تشكل تقنية قوية لتجميع المعلومات حول أشغال وتحديات واستراتيجيات الأجهزة العليا للرقابة.

وينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة التأكّد من أنّ اجتماعات فرق التركيز تقام بالنسبة إلى فئات مختلفة من الموظفين والمسؤولين عبر الوحدات الوظيفية. ويعتبر توفّر مهارات تنسيق مهمة، لدى بعض أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة، من خلال التدريب والخبرة، عاملا حاسماً في نجاح مناقشات مجموعات التركيز.

✓ الملاحظة المادية

الملاحظة المادية هي عملية بصرية يقوم بها فريق مراجعة ضمان الجودة لتدوين ما يراه باستعمال الاستبيانات. ويمكن للملاحظة أن تشمل المحيط المادي أو النشاطات أو العمليات أو المناقشات الجارية. وتستعمل هذه التقنية للتحقّق من وجود موارد مادية وخدمات تكنولوجية وخدمات الدعم للجهاز الرقابي ولتقييم كفايتها وملاءمتها.

---

[8] هذا هو العصف الذهني الذي يأتي من "الدماغ"، والعقل و"العاصفة"، والهجوم على موقع عسكري من قبل كوماندوز أو مجموعة من المقاتلين. لا تحاول معظم الدول الأوروبية ترجمة الكلمة واستخدامها كما هي. في فرنسا، تمّ اقتراح العديد من الترجمات: العصف الذهني، الإفراط في تنشيط المخ، العاصفة تحت الجمجمة، غسل الأدمغة (الدماغ والعاصفة)، مجموعة من الأفكار، إلخ. يوصي مكتب اللغة الفرنسية في كيبك باستخدام تعبير "العصف الذهني".

4-2 التحليل

يتم جمع المعلومات والبيانات من خلال استخدام استبيانات حول نموذج الوثائق والقوائم والجداول. ثم يتمّ تحليل هذه المعلومات لاكتشاف العيوب التي تشوب الإطار العام لرقابة الجودة للجهاز الأعلى للرقابة.

ويمكن تلخيص المعلومات النوعية المجمّعة في شكل سردي بتحويلها إلى شكل جدولي (إعداد جدول) بما يمكّن المُراجع من تحديد العيوب التي تشوب عملية رقابة الجودة. وييسّر اعتمادُ هذه المصفوفة من وضع الاستنتاجات والتوصيات ويبرز بشكل آني الصلات بين الأسباب والنتائج بما يساعد المراجع على إعداد التقرير والإدلاء برأيه.

ويمكن أن يستعمل فريق ضمان الجودة أدوات التحليل كالنسب المئوية وتحليل النسب وتحليل التوجّهات.

وينبغي أن يكون مراجع ضمان الجودة مدقّقاً ذا تجربة مناسبة يستطيع أن يستخدم في مهمته مستوى عالياً من المهارات التحليلية. وفضلا عن استخدام مختلف أدوات التدقيق، فإنّ على المراجع أن يطّلع على الإجراءات الرقابية المناسبة الواردة في دليل الإجراءات للجهاز الأعلى للرقابة، علاوة على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) والمعايير الدولية للرقابة (ISA).

5-2 التقرير[9]

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كلّ رقابة ضمان جودة:

- *بتحليل النتائج والملاحظات المفصّلة التي تمّ التوصل إليها نتيجة القيام بالرقابة وتلخيصها.*
- *بإعداد تقرير حول النتائج العامة للرقابة.*

ويكون تحليل النتائج والملاحظات مرتبطا بأدلّة الإثبات المناسبة والكافية المضمّنة في وثائق الرقابة. ويُستخدم هذا الملخّص في إعداد تقرير الرقابة العام.

محتوى تقرير مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي (أي مستوى الجهاز)

ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة، في إطار عملية إعداد التقرير وبيان النتائج التي تمّ التوصل إليها، الأخذ بالاعتبار المعلومات التالية:

- ✓ ***الملاحظات الإيجابية:** ينبغي أن يبيّن تقرير مراجعة ضمان الجودة النقاط الإيجابية في النظام والنتائج التي يكون فيها نظام الجهاز قد صُمّم ونُفّذ على نحو يستجيب لمتطلبات المعيار ISSAI 40 وسياسات الجهاز وغيرها من المعايير والتنظيمات المناسبة.*

[9] **لاحظ مقترح نموذج تقرير بالملحق 1**

✓ ***الملاحظات السلبية:*** *ينبغي الإبلاغ عن كافة الملاحظات الجوهرية السلبية بشكل دقيق من خلال ذِكر طبيعة النتائج ونطاقها. والنتيجة هي وصف واضح ودقيق لـ "ما هو موجود"، أي الوقائع التي لاحظها المراجع.*

الفصل 2-3: مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الحسابات

قبل التطرق لهذا الفصل، من الأجدر التذكير بأهداف مهمة رقابة الحسابات ومسارها، وعليه يعرض الملحق 1، على سبيل التذكير، عملية رقابة القوائم المالية من حيث علاقتها بالمعايير المهنية للرقابة التي يجب أن يكون لدى أعضاء فريق المهمة الرقابية رؤية كاملة بشأنها، ولا سيما محتوى المعايير الدولية للرقابة (ISA) ذات الصلة بمهمتهم.

تخطيط مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الحسابات

خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية

يتم إعداد خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية لكلّ مراجعة يُراد إجراؤها على مستوى رقابة الحسابات. ولا تختلف مكوّنات الخطة عن تلك التي تتضمّنها أيّ خطة لمهمّة رقابية، أي أنّها تشتمل على الأهداف والموارد اللازمة والنطاق ومنهجية العمل والشروط (مثل منهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية للرقابة على مستوى التدقيق المالي) والمسؤوليات الموكلة والإطار القانوني أو غيره.

التوقيت والانتقاء

يمكن أن يتوقّف التوقيت الذي يتم فيه إجراء مراجعات ضمان الجودة والمجالات التي يتم انتقاؤها لتكون محلّ تدقيق على النواحي التالية:

- *الأولويات الموضوعة، بما فيها سياسات الانتقاء الدوري (على غرار ما يقترحه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40)، والتي تمكّن مراجعة ضمان الجودة من فحص عناصر نظام الرقابة مرّة كل ثلاث سنوات على الأقل،*
- *تقييم المخاطر، بما في ذلك رؤى إدارة الجهاز الأعلى للرقابة،*
- *متطلبات سياسة ضمان الجودة،*
- *الموارد المتاحة، بما في ذلك الموظفين الذين يمتلكون الخبرة والسلطة الكافيتين لإجراء المراجعات،*
- *الظروف (مثل المهمات الرقابية المستحدثة ومسؤولو مهمات التدقيق الجدد والمخاطر المتعرف عليها حديثا) التي تجعل التوقيت الزمني مواتيا للنتائج المرجوّة،*
- *أنشطة الجهاز الأخرى التي من شأنها أن تشغل الأفراد عن المقابلات أو غيرها من إجراءات جمع أدلّة الإثبات الرقابية ذات الصلة بمراجعة ضمان الجودة.*

ولئن وجب أن تأخذ الخطة العملية هذه النواحي بعين الاعتبار، فإنّ على الجهاز ألاّ يدّخر جهداً، لدى استيفاء إعداد الخطة، في تنفيذها بما يكفل تغطية كافية لسبل معالجة المخاطر التي جرى تبيّنها وتنفيذ سياسته في مجال ضمان الجودة.

النطاق والمنهجية

يشمل نطاق مراجعة ضمان الجودة على مستوى رقابة الحسابات العمليات المتّبعة والوثائق المُعَدّة من قبَل فرق الرقابة، وذلك لتقييم مدى استجابة المهام الرقابية لمتطلبات منهجية الجهاز الأعلى للرقابة، وللمعايير المناسبة مثل المعايير الدولية للرقابة (ISA) أو المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI).

تقييم المخاطر

يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، بغية تحقيق أهداف مراجعة ضمان الجودة ومساعدة الجهاز على التخفيف من المخاطر ذات الصلة، الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- ✓ *إيلاء الأولوية لمراجعة المهمات الرقابية التي تنطبق عليها واحدة أو أكثر من المواصفات التالية:*

- المهمات الرقابية المتصلة بهيئات خاضعة للرقابة يعتبر الجهاز أنّها ذات مستوى عالي من المخاطر،

- المهمات الرقابية المتصلة بالهيئات ذات الحسابات المعقّدة،

- المهمات الرقابية التي لها مشاكل سابقة، والمهمات الرقابية التي أثيرت بشأنها مسائل من قبَل مُراجع رقابة جودة المهمة الرقابية،

- المهمات الرقابية الجديدة التي يجريها الجهاز.

- ✓ *مدى الالتزام بسياسة الجهاز الأعلى للرقابة في مجال التغطية الدورية لرؤساء المهمات الرقابية.*

المنهجية

تشتمل أنشطة جمع أدلّة الإثبات الرقابية العناصر التالية التي تمّ التطرق لها في الفصل السابق:

- فحص الوثائق،

- المقابلات،

- استطلاعات الرأي ومجموعات التركيز،

- الملاحظة المادية.

تنفيذ رقابة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا للخطة المصادق عليها لمراجعة المهمة الرقابية. ويجدر التذكير بوجوب المصادقة على أيّ تعديل على الخطة في المستوى الإداري المناسب. من ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برنامج عمل واستبيانات مصمّمة سلفا.

الإشراف

ينبغي على رئيس فريق المراجعة ضمان إشراف مناسب[10] على الفريق وعلى تقدّم العمل بما يكفل تأدية المهمة على نحو محترف وفي الآجال المحددة. ويجب أن تبرهن وثائق مراجعة ضمان الجودة على قيام المشرف بالمراجعة. ويتوقّف مدى الإشراف وطبيعته على عوامل من قبيل عدد أعضاء الفريق وتجربتهم وخبرتهم ومؤهلاتهم وقدراتهم.

ينبغي أن يتأكد رئيس الفريق من أن نتائج مراجعة ضمان الجودة مدعومة بالأدلة وأنّها ملائمة وكافية وأنّ المعلومات التي تمّ جمعها قد تمّ تحليلها بشكل يمكّن من استخلاص النتائج والكشف عن الثغرات ونقاط الضعف التي تشوب الإطار العام لضمان الجودة للجهاز (أنظر الفصل السابق).

التقرير

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كلّ مراجعة ضمان جودة:

- بتحليل النتائج والملاحظات المفصّلة الواردة في المراجعة وتلخيصها،
- بإعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة.

ويكون تحليل النتائج والملاحظات مرتبطاً بأدلّة الإثبات المناسبة والكافية المضمّنة في أوراق العمل.

أ) إعداد مشروع تقرير المراجعة

يقوم التقرير النهائي على مستوى رقابة الحسابات على نتائج برنامج العمل واستبيان الرقابة. ويشمل استبيان المراجعة مختلف مراحل المهمة الرقابية بدءا بمرحلة التخطيط ووصولا إلى مرحلة التقرير. وهذا الاستبيان يمثل دليلاً إرشاديًا يساعد المراجع على الاجتهاد المهني وينبغي استخدامه من قبل مراجع ذي خبرة إلى جانب المعايير والقواعد المناسبة، ذات الصلة بمنهجية الجهاز الرقابية. وهو يهدف إلى مساعدة مُراجع ضمان الجودة على تقييم مدى الالتزام بالمعايير وتحديد المجالات التي يحتاج الجهاز فيها إلى اتخاذ تدابير لمعالجة حالات عدم الالتزام.

وعلى مُراجع ضمان الجودة أن يُدرج في خانة الملاحظات العناصر التالية:

---

[10] بالنسبة إلى الأجهزة التي لا يمكن فيها إنشاء فريق مراجعة ضمان الجودة نظراً إلى محدودية عدد الموظفين، فإنّ على الشخص المسؤول عن وظيفة ضمان الجودة أن يكلّف شخصا في مستوى تنفيذي رفيع يكفل إجراء مشاورات معه فيما يتعلق بالتخطيط والنتائج (ومنها المسائل الخلافية تحديدا) والإبلاغ عن مراجعة ضمان الجودة.

- عرض موجز للأسباب التي تعلّل حُكم المراجع بأنّ المتطلب قد استجيب له أو لم يُستجب له، مع الإشارة إلى ملف المهمة الرقابية، أو إلى ملف المراجعة عند الاقتضاء،

- بيان حول المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام،

- الأسباب التي يعلّل بها فريق المهمة الرقابية عدم الالتزام.

ويتم تلخيص استبيانات الرقابة في نموذج مصفوفة لرقابة الحسابات ويقوم بملء هذه المصفوفة رئيس الفريق أو شخص آخر مكلّف بتجميع كافة نتائج مهمات المراجعة المختلفة. ويجب أن تشتمل المصفوفة على قائمة بالمجالات الهامة لمراحل المهمة الرقابية التي جرى فحصها، مع تلخيص للنتائج. من ناحية أخرى، يجب أن تتضمّن هذه المصفوفة الموجزة استنتاجا عن مدى الالتزام بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل المهمة الرقابية.

وعند وصف النتائج، ينبغي أن تتضمّن مشروع تقرير مراجعة ضمان الجودة:

أ- ذكر كافة النتائج بالنسبة إلى كلّ مرحلة من عملية رقابة الحسابات،

ب - تقييم المخاطر المتصلة بكل نتيجة،

ج - تحديد الأسباب الرئيسية الكامنة وراء كلّ نتيجة.

- **الأثر:** يشير هذا العنصر إلى الأثر الفعلي أو المحتمل للنتائج. وعلى فريق الرقابة النظر في مسألة كيف يؤثّر وجود مشاكل أو تؤثّر النتائج في سياسة الجهاز وعملياته الرقابية مستقبلا.

- **السبب:** يجب تدوين أسباب النتائج والمشاكل التي يتمّ تحديدها. وتكون هذه الأسباب بمثابة الأساس الذي يستند عليه المراجع لتقديم التوصيات المناسبة.

- **تعليقات مسؤولي الغرفة:** على المراجع أن يقوم بالحصول على تعليقات رؤساء الفروع ورؤساء الغرف على الملاحظات المرفوعة وتدوين كافة التعليقات في أوراق عملهم.

بعد المناقشة مع مسؤوليهم، ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة القيام بالمهام التالية:

- تلخيص التعليقات وغيرها من أدلّة الإثبات المنبثقة عن النقاش،

- تحليل أدلّة الإثبات في ضوء الإيضاحات التي جرى تلقّيها،

- وجوب القيام، بالنسبة إلى المسائل التي لم ينشأ بشأنها إجماع، بتحرّيات إضافية بالاعتماد على معلومات أو أدلّة إثبات إضافية يتمّ توفيرها من قبل الفريق،

- الاتفاق على التعديلات (بالاعتماد على معلومات إضافية أو وقائع ربّما لم يكن الفريق على علم بها سابقا) التي يتعيّن إدراجها في مشروع التقرير. ويجب مناقشة التوصيات واتخاذ قرار بشأن النتائج التي سيتضمّنها التقرير النهائي المزمع رفعه إلى رئيس الجهاز.

ب) التقرير النهائي للمراجعة

يصف التقرير النهائي النتائج الرئيسية لمراجعة ضمان الجودة. شكل التقرير النهائي هو الذي يختاره به الجهاز الأعلى للرقابة وفقًا لسياسته وإجراءاته. ويمكن استخدام نموذج مصفوفة التقرير أدناه.

فهرس المحتويات

الملخص التنفيذي (أو ملخّص التقرير): ينبغي أن يكون هذا القسم موجزا جدّا وأن يقتصر على أبرز عناصر التقرير، أي مجمل الأفكار والنتائج الرئيسية. وقد يحتوي الملخّص التنفيذي على عرض مختصر للملخّص والملاحظات الرئيسية والاستنتاجات وأهمّ التوصيات وملخصّ ردود الإدارة.

ولا ينبغي أن يكون الملخص التنفيذي مجرّد تكرار لفصول من متن التقرير، بل ينبغي أن يكون متسقاً مع التقرير. ويمكن القول إنّ الملخص التنفيذي ينبغي أن ينقل الرسائل الرئيسية للمراجعة، وعلى وجه التحديد تلك النواحي التي يحتاج الجهاز إلى تحسينها.

المقدّمة: توضّح المقدمة خلفية المراجعة مع لمحة موجزة عن الهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك نطاق المهمة الرقابية وتاريخها وغرضها والموظفين المكلفين بها.

النطاق و المنهجية: يتضمّن هذا الجزء العمل المنجز فعلاً والإجراءات المتبّعة من قبل فريق مراجعة ضمان الجودة. ويشتمل على العناصر التالية:

- إطار رقابة الجودة الذي تمّ على أساسه تحليل نظام رقابة الجودة بالجهاز،
- أهمّ الوسائل التي تمّ استخدامها في جمع البيانات (مثلاً: مراجعة ملفات المهمات الرقابية، وفي حال انتقاء ملفات لمراجعتها تقديم قائمة بهذه الملفات، والمقابلات، والتحاليل، والاستبيانات)،
- حدود الرقابة، وبالخصوص إذا ما تمّ وضع أي قيود على نطاق المراجعة.

الملاحظات والنتائج والتوصيات (متن التقرير):

ينبغي على فريق المراجعة أن يُدرج العناصر التالية في التقرير، مع بيان كلّ من النتائج الإيجابية ونقاط الضعف:

- **الشروط المحدّدة أو التوقعات:** يمكن للفريق أن يدرس التوقعات بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية كما هي معرّفة في المعايير المناسبة. ويصف هذا القسم من التقرير بوضوح التوقعات في ضوء المتطلب الوارد في منهجية الجهاز الأعلى للرقابة و/أو المعيار المهني المناسب.
- **النتائج:** يعرض هذا القسم وصفا موجزا للممارسات الراهنة والأنشطة الرقابية. وينبغي أن يكون الوصف واضحا بما يمكّن القارئ المطّلع من فهم ما لاحظه المُراجع أو لم يلاحظه في ظل التوقعات

الموضوعة. كما يفسّر هذا القسم كيفيّة تطابق الظرف الراهن مع متطلبات المعيار المناسب ويبيّن الثغرات بين ما لاحظه المُراجع وبين التوقعات.

- ***الأسباب:*** *من المهمّ جدّا تحديد هذه العوامل حيثما لوحظت نقاط ضعف، بالنظر إلى أنّ الأسباب هي القاعدة التي تستند إليها التوصيات. بل إنّ تحديد الأسباب مقوّم لا غنى عنه لوضع توصيات جيّدة. وعلى المراجع أن يدأب على السؤال "لماذا ؟" ويتدرّج به إلى أن يقتنع بأنّ سبب المشكل الرئيسي قد تم تحديده. من ذلك أنّ المُراجع قد يلاحظ مثلا أنّ إجراء يقتضيه معيار دولي لم يتم إتباعه بالنسبة إلى مهمة رقابية معيّنة. فإذا توقّف المُراجع عند هذا الحدّ، فإنّ التوصية المنبثقة عن هذه الملاحظة، والتي قد يكون نصّها على النحو التالي "ينبغي تنفيذ هذا الإجراء"، لن تكون مفيدة بشكل خاصّ. لكنّ مزيد التساؤل قد يكشف أنّ سياسات الجهاز لا تقتضي هذا الإجراء، أو قد يكون فريق المهمة الرقابية لا علم له بهذا المتطلب أصلا. وحتّى عند هذا الحدّ، فإنّ مزيد التساؤل قد يكون لازماً لتحديد ما يتعيّن على الجهاز القيام به لمعالجة المشكل.*
- ***الأثر:*** *أي التبعات أو العواقب الفعلية أو المحتملة الناجمة عن نقاط الضعف التي تمت ملاحظتها.*
- ***التوصيات:*** *هي مقترحات للتحسين بما يكفل التزاما بمنهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية. وينبغي أن تكون التوصيات واضحة وذات دلالة وصبغة تطبيقية وأن تستهدف الأسباب العميقة المؤدية الى النتيجة. وهي موجهة الى رئيس الغرفة المعني عندما تنشأ عن عدم الامتثال للسياسات والإجراءات وأيضا الى المسؤول عن المنهجية و/أو المسؤول عن النظام العام لرقابة الجودة على مستوى الجهاز عندما يتعلق الامر بثغرات سُجلت في سياسات الجهاز وإجراءاته.*

يجب أن تكون التوصيات واضحة ودقيقة بشكل يسمح لأي مدقق ذي خبرة لم يسبق له ان شارك في المراجعة بالتأكد من تنفيذها لاحقا وذلك في حالة عدم تكليف فريق ضمان الجودة بمتابعة تفعيل هذه التوصيات.

وفي حالة ما إذا دلت احدى نقاط الصعف التي جرت ملاحظتها على أن التقرير الصادر غير ملائم وجب حينئذ التوصية بإجراء التصحيحات المناسبة.

الخاتمة العامة: *ينبغي أن تستنتج الخاتمة العامة بوضوح:*

- *مدى مناسبة التقرير الصادر في ظل الظروف القائمة (أي أن يكون الرأي الرقابي مدعوماً بأدلّة إثبات رقابية مناسبة وكافية موثّقة في الملفات)،*
- *مدى وجود أدلّة إثبات مناسبة وكافية بأنّ الفريق الرقابي قد التزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية لدى تأدية المهمة الرقابية.*

وحيثما وُجدت نقاط ضعف، ينبغي على رئيس مهمة المراجعة الاحالة إلى الممارسات المهنية الجيدة لتقدير أهميتها.

ردود مسؤولي الهيكل : *ينبغي أن يبيّن رئيس الغرفة المسؤول عن المهمة الرقابية إن كان موافقاً أو غير موافق على الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات. فإذا كان موافقاً، وجب عليه حينئذ أن يقدم في رده لمحة موجزة عن الإجراءات المقترحة إزاء ذلك، كما قد يتمثّل الردّ في تقديم خطة العمل التفصيلية، إن وُجدت. أمّا إذا كان غير موافق على الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات، وجب حينئذ تقديم أسباب عدم الموافقة. وكلّما كانت الملاحظات السلبية ناجمة عن ضعف في سياسات الجهاز وإجراءاته، وجب أن يأتيَ الردّ عليها أيضا من قبل المسؤول عن تطوير السياسات والإجراءات واعتمادها. كما ينبغي على رئيس الغرفة المسؤول التوقيع على الرد وتأريخه.*

المَلاحق: *تتضمّن الملاحق أيّ معلومات أو تفاصيل يرتئي فريق المراجعة أنّها تدعم الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات على نحو مناسب.*

المتابعة (Follow-up)

إنّ تقارير مراجعات ضمان الجودة لا يمكن لها أن تحقّق الهدف المأمول لها إن لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة. ويمكن القيام بمتابعة المراجعة من قبل وحدات ضمان الجودة أو لجان داخلية يتم إنشاؤها لهذا الغرض. ويعتمد فريق المراجعة خطة العمل المُعَدّة من قبل الإدارة لتقييم مدى تنفيذ هذه الخطة والأسباب التي حالت دون تنفيذ أيّ من عناصرها. كما أنّ من المهمّ عند إجراء المتابعة التأكّد من أنّ الإجراءات التي تم تنفيذها قد عالجت الاستنتاج أو الملاحظة المفضية إلى التوصية. وإجراءات المتابعة المناسبة لازمة لضمان تنفيذ خطة العمل المتفق عليها أو التأكّد من أنّ خطوات مناسبة يجري القيام بها لتنفيذها.

الفصل 2-4 مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمّة تدقيق الأداء

قبل الخوض في هذا الفصل ينبغي التذكير بأهداف مهمة تدقيق الأداء ومسارها.

يذكّر الملحق 2 بأهداف رقابة نوعية التسيير التي تتمثل في تقييم الجهات الخاضعة للرقابة من حيث الاقتصاد والفعّالية والكفاءة. ويعبّر عن هذه الرقابة أيضًا بمصطلحات "تدقيق الأداء" أو "تحسين قيمة الموارد". بالإضافة إلى ذلك، يتمّ التذكير بالتعريفات الأكثر شيوعًا لمفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

يغطّي هذا الجزء من الدليل إرشادات مفصلة حول مراجعة ضمان الجودة لمهمّات تدقيق الأداء ويناقش المراحل المختلفة لهذه المراجعة. كما يمنح مجموعة من الأدوات العملية لمختلف الخطوات التي تنطوي عليها هذه العملية. ويشمل ذلك التخطيط لمراجعة ضمان الجودة وتنفيذ الخطة وإعداد التقرير ومتابعة توصيات هذه المراجعة.

وتكمن أهمية هذه الأدوات والإشارات في أنّها ذات فائدة لإجراء مراجعات الجودة بصورة جيدة لمجموعة من مهام تدقيق الأداء، التي يختارها المجلس بصفة منتظمة، كما أنّها تسمح باتباع التوصيات التي تنبثق عن هذه المراجعات.

1- هدف مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمة تدقيق الأداء

تهدف مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمّة تدقيق الأداء إلى إعطاء ضمان بشأن ما إذا كان يتم احترام متطلّبات الجودة من طرف مختلف فرق التدقيق. ولتحقيق هذا الهدف، يتعيّن على الجهاز إجراء مراجعة ضمان الجودة بشكل منتظم لمجموعة مختارة من مهمات تدقيق الأداء كل عام. وقد تكون مراجعة ضمان الجودة لمهمات الرقابة إمّا مراجعات قبل إصدار التقرير الرقابي أو مراجعات بعد إصدار التقرير الرقابي

وعلى الرغم من أنّ عملية مراجعة ضمان الجودة لكلا النوعين متشابهة، إلاّ أن تركيزهما الأساسي مختلف. وهكذا فالتركيز الأساسي لمراجعة ما قبل الإصدار هو إعطاء ضمان للإدارة العليا للجهاز الرقابي على أنّ تقرير التدقيق المزمع إصداره مناسب في ظل الظروف القائمة، في حين أنّ هدف مراجعات ما بعد الإصدار هو تحديد المجالات الممكنة للتحسين من خلال عمليات تدقيق الأداء اللاحقة.

وإذا كان الهدف الأساسي من مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهام تدقيق الأداء هو تقييم مدى مطابقة إجراءات وأعمال فرق التدقيق مع متطلّبات الجودة المعتمدة، فإنّه من المهم أيضا إجراء تقييم دوري حول ما إذا كانت رقابة الجودة المتجلّية في المنهجية الرقابية للجهاز مناسبة وتتماشى مع أفضل الممارسات الدولية.

وإذا كان يتعيّن على وظيفة ضمان الجودة أن تقوم بالتحقق من مطابقة مراجعة ضمان الجودة كل عام بالنسبة إلى عيّنة من مهمات تدقيق الأداء، فإنّه يجب القيام بالتحقق من منهجية تدقيق الأداء مرة واحدة كل بضع سنوات، أو كلما كان هناك تطور كبير في مجتمع الإنتوساي يهمّ منهجية تدقيق الأداء.

ويمكن أن يشكل التحقق من المنهجية جزءاً من مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهام تدقيق الأداء، لكنّ رقابة ضمان الجودة على المستوى المؤسّسي تعدّ الأنسب لإجراء تقييم شامل لمدى ملائمة منهجية رقابة الأداء المعمول بها على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة.

2- التّخطيط لمراجعة ضمان الجودة

يجب على فريق ضمان الجودة أن يضع خطة للمراجعة توضح نطاق ومنهجية ومدة التنفيذ والموارد البشرية وغيرها وأسماء أعضاء الفريق واعتبارات خاصة أخرى. وينبغي لأعضاء الفريق أن يكونوا ذوي مؤهلات وخبرات مناسبة وذلك لفهم كامل مهمات تدقيق الأداء موضوع المراجعة.

وينبغي لفريق المراجعة قبل وضع خطة مراجعة ضمان الجودة أن يفهم تماما إطار تدقيق الأداء للمجلس.[11]

اختيار مهام تدقيق الأداء لتكون موضوع المراجعة[12]

فيما يتعلق بمراجعة ضمان الجودة بعد إصدار التقارير، فإنّه يجب على فريق ضمان الجودة الحصول على قائمة عمليات التدقيق التي تمّ تنفيذها خلال فترة محدّدة (مثلا خلال سنة)، لاختيار إحدى العيّنات. يعتمد هذا الاختيار على تقييم للمخاطر (المصلحة العامة، التعقيد، الجدّة...)، والبحث عن مستوى من التمثيل (القطاعات المختلفة، الأنشطة، المجموعات...) وغيرها من الاعتبارات المتعلقة بالفترة الزمنية لتدخّل المراجعة، والميزانية الزمنية المطلوبة، وتوافر المراجعين لا سيما في حالة المراجعة قبل إصدار التقرير.

إعداد خطة مراجعة ضمان الجودة

تتضمن خطة مراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمة تدقيق الأداء الخلفية والهدف والنطاق والمنهجية ومدة المراجعة وميزانيتها أو أيّة موارد أخرى لازمة وأسماء أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة.

وفيما يتعلق بالنطاق، فإن فريق مراجعة ضمان الجودة يمكن أن يرتئي التركيز على مرحلة معينة من مهمّة التدقيق المختارة وليس بالضرورة على كل مراحلها. وعلى سبيل المثال قد يركز فريق مراجعة ضمان الجودة مراجعته على مرحلة التخطيط عوض كل مراحل التدقيق إذا كانت هناك أسباب معقولة تؤشر على أن هذه المرحلة تحمل مخاطر أعلى من بقية المراحل.

وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، فإنّ ضمان جودة عمليات تدقيق الأداء تشمل جانبين:

- ✓ *التحقّق من مطابقة المنهجية – وذلك بتقييم مدى ملائمة منهجية تدقيق الأداء للجهاز وتماشيها مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المناسبة أو أفضل الممارسات الأخرى.*

---

[11] من أجل فهم أفضل لإطار رقابة الأداء ينبغي على وجه الخصوص مراعاة صلاحيات المجلس وإطاره التشريعي، هيكل وظيفة تدقيق الأداء، المخطط الاستراتيجي للجهاز والبرنامج السنوي للرقابة، تخطيط مهمات تدقيق الأداء وتنفيذها، ومتطلبات ضمان الجودة على مستوى الجهاز.

[12] أنظر الملحق حول اختيار مهام الرقابة المناسبة من أجل مراجعة ضمان الجودة.

✓ التحقّق ممّا إذا كانت فرق تدقيق الأداء ممتثلة لممارسات وعملية تدقيق الأداء موضوع هذه المنهجية.

3- تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

إنّ الطريقة الرئيسية لمراجعة ضمان الجودة على مستوى مهمة تدقيق الأداء تتمثل في فحص أوراق العمل المتضمّنة في ملفات المهمة. ويمكن دعم هذه الطريقة، إذا لزم الأمر، باستخدام الأشكال الأخرى لجمع المعلومات مثل المناقشات التي يتم تنظيمها مع أعضاء فريق التدقيق والمقابلات...

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

- مراجعة ملفات تدقيق الأداء وفحص جميع وثائق الرقابة،

- جمع المعلومات من خلال الفحص السابق والمقابلات واستعمال الاستبيانات لمراجعة ضمان الجودة مستمدة من الدليل أو قائمة على بيانات تدقيق الاداء المعتمدة من قبل الجهاز،

- يجب على فريق المراجعة توثيق النتائج وتسجيل تفاصيل نتائج التدقيق في وثيقة مخصصة لهذا الغرض. هذه الاستنتاجات تعد ملاحظات إيجابية أو سلبية تم إعدادها بعد إجراء مراجعة المطابقة. ولذلك يتعيّن دراسة أسباب وآثار النتائج السلبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يطلب من المراجع الإشارة إلى مستوى الخطر باستعمال الدليل التالي:

✓ خطر مرتفع: يعني فشل أساسي بحيث يكون على سبيل المثال رأي المدقّق أو أهمّ خلاصاته غير صحيحة؛

✓ خطر متوسط: يحدد لقارئ تقرير الرقابة ما هي المعلومات التي أغفلت أو ما هي المعلومات التي تضمّنها التقرير رغم عدم أهميتها؛

✓ خطر منخفض: ويتعلق الأمر بمسائل أخرى كضعف في الاستدلال أو في استخدام دليل الرقابة.

مصفوفة تدوين نتائج مراجعة ضمان الجودة

تلخص فيها المراجعات التي تمت وتتضمن مرجعاً مزدوجاً يتكون من:

- المرجع الرقمي المخصص للجزء المنجز من خلال الاستبيان لمراجعة ضمان الجودة،

- إشارة إلى مختلف العناصر التي تم التحقّق منها خلال استبيان مراجعة ضمان الجودة،

- صياغة الملاحظات الإيجابية أو السلبية المنتقاة،

- الأثر (النتيجة الفعلية أو المحتملة للملاحظة السلبية)،

- أسباب الحالات الملاحظة،

- تعليقات الهيئات التي خضعت للرقابة،

- التوصيات،

- ذكر اسم المراجع الذي قام بالمهمة وصاغ التوصية، فضلا عن التاريخ والتوقيع على المصفوفة.

الملاحظات الإيجابية: هي اعتراف بالممارسات الجيّدة لفريق الرقابة.

الملاحظات السلبية (أو المجالات التي تحتاج إلى تحسين): تنتج من المطابقة بين نتائج التدقيق ومعايير التقييم المناسبة وفقًا لمتطلبات معايير الجودة المتضمنة في استبيان مراجعة ضمان الجودة، باستخدام الحكم المهني القائم على تجربة المراجع.

يتم تسجيلها بطريقة دقيقة، مع الإشارة إلى طبيعتها وحدودها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة من حيث المخاطر المحتمل حدوثها.

سيقوم المراجع باستخلاص تعليقات وردود أفعال على الملاحظات التي أثيرت في مصفوفة نتائج ضمان الجودة من خلال مناقشات مع فريق التدقيق ومسؤولين آخرين من الجهاز. يجب أن تتضمن هذه التعليقات، عند الاقتضاء، إشارة إلى جودة أو وظيفة موظفي الجهاز الذين شاركوا في المناقشة.

سوف يبحث المراجع في الأسباب والظروف الأساسية التي أدت إلى الحالات التي تم تحديدها، والتي ستمكنه من تشكيل الأساس لتوصيات فريق التدقيق أو الهيئات الأخرى داخل الجهاز.

فيما يتعلق بأوجه القصور المسجلة في أوراق عمل فرق المراقبة، يمكن تصحيحها، إذا أوصى الجهاز بها، في حالة المراجعات التي يتم تنفيذها قبل إصدار تقرير الرقابة. من ناحية أخرى، في حالة إجراء مراجعة بعد الإخطار بالتقارير، فإن أوجه القصور المذكورة لن تؤدي إلاّ إلى تحسين عمليات الرقابة للمستقبل.

4- فحص النتائج مع فريق الرقابة ومع رئيس الغرفة

إنّ الخطوة التالية بعد ملئ مصفوفة نتائج مراجعة ضمان الجودة، هي إعداد ملخص عن استنتاجات فريق الرقابة وتقديمه إلى رئيس الغرفة لضمان أنّ هناك فهما مشتركاً بين كل المعنيين.

في إطار إعداد الملخص وتحضير الاجتماع، يمكن للمراجع النظر في الأوجه التالية:

- ✓ فحص بيانات الملاحظات أو خلاصة البيان والاتفاق بشأن الملاحظات،
- ✓ الاتفاق على شكل تقديم الملاحظات سواء الكتابية منها أو الشفهية أو كليهما، وعلى إذا ما كانت هناك حاجة للقيام بعروض مرئية،
- ✓ تحضير الاجتماع وتدبّر الأمور اللوجستية،
- ✓ تحديد موعد الاجتماع مع رئيس الغرفة والمسؤولين الآخرين.

5- التقرير بشأن مراجعة ضمان الجودة

بعد مناقشة نتائج المراجعة مع فريق الرقابة ورئيس الغرفة، يقوم فريق مراجعة ضمان الجودة بإعداد تقرير حول مراجعة ضمان الجودة.

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

- ✓ مناقشة النتائج مع فريق الرقابة الذي يحدّد، بالنسبة إلى كل استنتاج، هل هناك اتفاق حوله أم لا؛
- ✓ حين يتمّ التوصل إلى اتفاق حول قضية ذات خطر مرتفع، يتعين:
  - أن يتأكّد فريق الرقابة أن النّقائص قد تمّ تجاوزها في الوقت المناسب؛
  - أن ينجز فريق المراجعة عمل مراجعة إضافي للتأكّد من أنّ القضايا الخلافية قد حلت بشكل مُرض وفي التاريخ الذي أكّد المراجع أنّه قد تم حلها فيه.
- ✓ حينما يكون هناك اختلاف حول قضية ذات خطر مرتفع أو قضية مهمة فإنّ على فريق المراجعة أن يبين بوضوح أسباب الاختلاف وأن يتأكّد من أن إجراءات الجهاز لحل اختلافات الرأي قد تمّ مراعاتها لحل القضية. ويتعيّن تضمين تفاصيل مثل هذه الإجراءات في ورقة العمل.

ويجب اتباع الإجراءات التالية كلّما كان هناك اختلاف رأي بين فريق المراجعة وفريق الرقابة:

- يتعين على فريق مراجعة ضمان الجودة طلب نصيحة الإدارة العليا للجهاز كلّما كانت توصيات المراجع بشأن الاستنتاجات المرتفعة الخطر غير مقبولة من طرف فريق الرقابة وأنّ القضية لم تحل.

- ✓ يمكن ألاّ يتمّ التوصل إلى حل عندما تكون القضايا نزاعية أو حين يتشبث كل طرف برأيه بقوة. وفي حالة عدم إمكانية التوصل إلى اتفاق، يجب أن يعيّن بشكل واضح الشخص المسؤول عن اتخاذ القرار النهائي. وقد يكون الشخص الأنسب لذلك هو من يُمضي التقرير. وإذا استمر شخص في عدم الاتفاق مع القرار المتخذ، يمكن أن يفصل نفسه عن هذا القرار وتعطى له فرصة تدوين استمرار عدم اتفاقه.

عقد اجتماع مع رئاسة الجهاز لفحص مشروع التقرير

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

استكمال تقارير مراجعة ضمان الجودة

بعد دراسة نتائج الاجتماع مع رئاسة الجهاز ، ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة استكمال و إنهاء تقريره. و يمكن للتقرير النهائي أن يحال على وحدة ضمان الجودة من أجل توزيعه على الوحدات والمستويات المعنية بالجهاز.

6 - متابعة تقرير مراجعة ضمان الجودة

يجب أن تصل كل النقائص والتوصيات التي أثارتها تقارير مراجعة ضمان الجودة إلى المسؤولين المعنيين أو الوحدات لاتخاذ ما يلزم من الإجراءات والإصلاحات. وعلى الغرفة المعنية بالجهاز، بعد فترة وجيزة من الحصول على تقارير مراجعة ضمان الجودة، أن تعمل على إعداد خطّة عمل لتطبيق التوصيات الواردة في تقارير مراجعة ضمان الجودة.

واستجابة لذلك، يقوم الجهاز بتنظيم دورات تشاورية تشرك ممثلين عن كافة مستويات فريق الإدارة، وذلك من أجل مراجعة التوصيات المقدمة من طرف فريق مراجعة ضمان الجودة والمطالبة بالإجراءات المناسبة وضبط جدول زمني لاتخاذ التدابير. ويقوم المسؤول الرسمي/الغرفة/المديرية عن تفعيل الإجراءات بالمصادقة على مخطط العمل النهائي حيث يتضمن العناصر التالية:

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

متابعة التدابير من طرف وظيفة ضمان الجودة

يمكن أن تكلف وظيفة ضمان الجودة بمتابعة تنفيذ تدابير التحسين المتخذة وفق جول زمني محدد . تتحقق وظيفة ضمان الجودة من أن إجراءات الإصلاحات التي تم مباشرتها من شأنها تصحيح النقائص المسجلة و التي أدت إلى توصيات.

أحيانا فأن معيقات من قبيل الوقت والموارد قد تحول دون قدرة الجهاز على تفعيل مخطط العمل.

وإذا لم يتم تفعيل الإجراءات كما كان مخططا لها، فإنّ وحدة ضمان الجودة تقوم بالنظر في الأسباب وباقتراح الخيارات البديلة كلما كان ذلك ممكناً.

ويتعيّن تقديم تقرير المتابعة لرئيس الجهاز أو للجهة المفوضة لاتخاذ مزيد من التدابير. ويمكن أن تشمل هذه التدابير ما يلي:

أ) البحث عن تفاسير إضافية من طرف المسؤولين عن تطبيق التوصيات؛

ب) تحذير أولئك الذين يتأخرون عن الجداول الزمنية المحددة؛

ت) البحث عن خيارات بديلة وتعيين أشخاص أو وحدات مناسبة لدراسة خيارات قابلة للتطبيق وعملية؛

ث) إعادة ترتيب الأولويات وإلغاء بعض الإجراءات غير القابلة للتطبيق.

الجزء الثالث: وظيفة ضمان الجودة

يضع المعيار الدولي للرقابة 40 إطار عمل شامل لرقابة الجودة بالإضافة إلى إرشادات الإنتوساي الأخرى، بما في ذلك ISSAI 200 بشأن المبادئ العامة للرقابة المالية العامة والمعايير الأخلاقية، والتي تنص في الفقرة 25.1 على أنّه "يجب على الجهاز اعتماد سياسات واتباع إجراءات لمراجعة مردودية وفعالية المعايير والإجراءات الداخلية".

وتنص الفقرة 26.1 على أنّ الجهاز الأعلى للرقابة "يجب أن يهتم بشكل خاص بتنفيذ البرامج التي تضمن جودة عمليات التدقيق المنجزة".

يتمثل الغرض من وظيفة ضمان الجودة في أن تكفل لرئيس المجلس تأكيداً معقولاً بأنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وبأنّها تعمل على نحو فعّال وتستجيب للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأنّ التقارير والآراء الصادرة عن المؤسسة مناسبة.

تتضمن عملية ضمان الجودة الخطوات الخمس التي يتم اعتمادها عادة في أيّ مهمة تدقيق: التخطيط ما قبل المهمة والتخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير والمتابعة.

الفصل 3-1 إنشاء وظيفة ضمان الجودة

مراحل إنشاء وظيفة ضمان الجودة

يؤدي وجود وظيفة ضمان الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتي تكون مستقلة عن وحدات الرقابة إلى تعزيز جودة الأعمال المنجزة من طرف الجهاز. ويقدر عدد الخطوات الرئيسية لإعداد وظيفة ضمان الجودة بخمس.

1- تقييم الحاجة لوظيفة ضمان الجودة في الجهاز

إنّ الغرض من تقييم الاحتياجات هو تحديد الفجوات بين متطلبات المعايير المهنية والممارسات الجيّدة، من ناحية، والممارسة الفعلية لضمان الجودة داخل الجهاز، من ناحية أخرى. ويسمح تقييم الاحتياجات بتحديد محتوى السياسة والإرشادات التفصيلية والأدوات والموظفين والميزانية، فضلا عن البنية التحتية اللازمة لوظيفة ضمان الجودة.

يمكن أن تشمل أدوات تحديد الاحتياجات الاستبيانات والمقابلات والمناقشات ومجموعات التركيز ومراجعات الوثائق وأوراق العمل بما فيها وثائق الأجهزة ذات الخبرة في مجال ضمان الجودة.

إن تقييم الحاجة إلى وظيفة ضمان الجودة قد يجريه فريق متكون من مستخدمين من الجهاز الأعلى للرقابة من ذوي المهارات و الكفاءات اللازمة و بدعم من السلطات العليا للجهاز

عند تقييم احتياجات وظيفة ضمان الجودة، تأخذ بالاعتبار العوامل التالية:

- ✓ حجم الجهاز وحالة رقابة الجودة داخله، وكذلك المهارات والقدرات والخبرة المهنية لموظفيه؛
- ✓ ممارسات ضمان الجودة في أجهزة عليا للرقابة ذات خبرة كبيرة في هذا المجال،
- ✓ معايير الإنتوساي لا سيما "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40" ومعايير "مجلس معايير المحاسبة الدولية" (IASB) والإرشادات المنبثقة عنها، والتي تصف الممارسات الجيدة في مجالي رقابة الجودة وضمان الجودة،
- ✓ المتوسط السنوي وطبيعة مهمات التدقيق التي يقوم بها الجهاز وحجمها ودرجة تعقيدها ومخاطرها،
- ✓ تطلعات الجهات الأخرى ذات المصلحة، ومنها السلطة التشريعية، على وجه التحديد.

2- إعداد سياسة ضمان الجودة وتنفيذها

رئيس مجلس المحاسبة هو المسؤول عن نظام رقابة الجودة في نهاية المطاف، حيث تنص المادة 41 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم على أنّ رئيس مجلس "يسهر على انسجام تطبيق الأحكام الواردة في النظام الداخلي، ويتخذ كل التدابير التنظيمية لتحسين سير أعمال المجلس وفعاليته".

على رئيس الجهاز أن يعيّن فريقاً للقيام بوضع سياسة نظام الجودة مع منح الفريق الوقت الكافي لإنجاز المهمة.

ومن بين المسائل التي ينبغي على سياسة نظام الجودة إيلاءها العناية اللازمة، يمكن أن نذكر ما يلي:

- ✓ الغاية من وظيفة ضمان الجودة،
- ✓ تسلسل مسؤوليات الإبلاغ داخل الوظيفة وداخل الجهاز،
- ✓ السلطة المخوّلة لرئيس وظيفة ضمان الجودة والمؤهلات المطلوبة منه،

✓ الواجبات ومبادئ العمل، بما فيها طبيعة رقابة الجودة ودوريتها ونطاقها الإبلاغ المطلوب من وظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك رفع التقارير السنوية والإبلاغ عن نتائج مهمات الرقابة وأداء هذه الوظيفة.

كما ينبغي مراجعة سياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة على نحو دوري وعند الاقتضاء إدراج التعديلات اللازمة للأخذ بالاعتبار المتطلبات الجديدة من مهنية وقانونية وتنظيمية وذات صلة بالسياسات.

وعلى الجهاز، لدى قيامه بمثل هذه المراجعة، أن يأخذ بعين الاعتبار الدروس المستخلصة في مجال رقابة الجودة وضمانها وكذا التطورات الدولية الحاصلة في هذه الميادين.

3- النهوض بوعي الموظفين

إنّ وعي الموظفين عامل حاسم من عوامل تنفيذ وظيفة فعالة لضمان الجودة. ذلك أنّ رقابة الجودة مسؤولية ملقاة على عاتق الموظفين كافة بدءً برئيس الجهاز ووصولاً إلى أدنى مستوى وظيفي. كما أن وظيفة ضمان الجودة تقتضي فهماً واضحاً لنظام رقابة الجودة المعتمد من قبل الجهاز. لأنّ هذا الفهم سيؤدي إلى إدراك موظفي الجهاز أهمية وظيفة ضمان الجودة ودورها في المساهمة في تحقيق أهداف الجهاز. على وحدة ضمان الجود ة التابعة للجهاز، إلى جانب إدارة الجهاز العليا، السهر على نشر الوعي لدى الموظفين بكافة مستوياتهم بدور وظيفة ضمان الجودة وأهميتها.

4- ملاءمة دليل لضمان الجودة وتطويره

بعد اعتماد سياسة ضمان الجودة، يحتاج الجهاز إلى دليل عملي لتنفيذ ضمان الجودة. يمثّل الدليل قاعدة للإجراءات المعيارية العملية لوظيفة ضمان الجودة. يتضمّن الدليل تسهيلات لتنفيذه وحِزَمَ أدوات واستبيانات يتم إعدادها في ضوء "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40" ومعايير الإنتوساي الرقابية وغيرها من التوجيهات.

يمكن تكليف فريق من موظفي الجهاز الذين يملكون خبرة في مجال رقابة الجودة أو مجال ضمان الجودة بإعداد دليل ضمان الجودة.

وللحد من تكلفة إعداد الدليل يمكن تكييف الأقسام المناسبة من هذا الدليل التوجيهي بأخذ بعين الاعتبار المنهجية والأدلة السارية في مجال التدقيق المالي وتدقيق الأداء، علاوة على أفضل الممارسات في مجالي رقابة الجودة وضمان الجودة.

5- إرساء وظيفة ضمان الجودة

إنّ احتياجات الجهاز وحجمه وكفاءة الموظفين والتكاليف والفوائد المتوقعة من هذه الوظيفة كلّها تؤثّر على المقاربة التي يتخذها الجهاز في مجال ضمان الجودة.

إنّ إنشاء مثل هذه الوحدة لا يمكن أن يكون مجديا للأجهزة العليا للرقابة ذات الحجم الصغير لأنّ تعيين مستخدمين ذوي خبرة على مستوى الوحدة ضمان الجودة قد يقلص من مدقق الهياكل العملية للرقابة مما سيؤثر سلبا على نوعية الأعمال التي تقوم بها هذه الهياكل وعلى الآجال المحددة لها.

من أجل تنفيذ وظيفة ضمان الجودة، يجب أن يتخذ المجلس قرارًا من بين الاحتمالات التالية:

- *إنشاء وحدة "ضمان الجودة" عن طريق تعيين موظفين لها؛*
- *إنشاء لجنة (أو لجان) لضمان الجودة؛*
- *وضع التزامات خاصة للموظفين الذين يغطون بالتناوب مجال ضمان الجودة (أي فرق مختلفة تؤدي وظيفة "ضمان الجودة"؛*
- *إسناد تدقيق ضمان الجودة إلى الأجهزة العليا للرقابة أو الهيئات المهنية الأخرى (المراجعة من قبل النظراء)؛*
- *اللجوء إلى خبراء خارجيين للتقييم المنتظم لأنظمة المجلس في مجال رقابة الجودة.*

الفصل 3-2 إدارة وحدة ضمان الجودة

يتناول هذا الفصل الجوانب المتعلقة بإدارة وحدة ضمان الجودة.

1- الخطة السنوية[13]

وضع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 إطارا لرقابة الجودة لتحقيق المبادئ الأساسية في شكل ستّة عناصر لرقابة الجودة بالأجهزة الرقابية، ومن بينها: "مسؤوليات القيادة من أجل الجودة". ويقتضي هذا العنصر من رئيس الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات مُصمّمة لتعزيز ثقافة داخلية تقرّ بأنّ الجودة عنصر أساسي لأداء المهمّات الرقابية وبأنّ لقيادة الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة.

انطلاقا من السياسات والإجراءات المعتمدة، يعد رئيس وحدة ضمان الجودة خطة العمل السنوية للوحدة (الخطة التشغيلية) التي يعرضها على رئيس الجهاز للمصادقة عليها. يتعلق الأمر بخطة شاملة لوظيفة ضمان الجودة تشمل برنامج عمليات المراجعات على المستوى المؤسسي وعلى مستوى مهمات التدقيق.

على المستوى المؤسسي، يجب أن تشمل الخطة التشغيلية كافة عناصر رقابة الجودة (المراجعة الدورية على مدى عدة سنوات). فيما يتعلق بالمراجعات على مستوى مهمة التدقيق، يجب تصميم الخطة التشغيلية بشكل يكفل الفحص الدوري لمسؤوليات رؤساء مهام التدقيق واختيار عدد تمثيلي من مهام الرقابة على أساس أهمية المخاطر ذات الصلة.

---

[13] ***لمزيد من التفاصيل حول محتوى هذه الخطة، أنظر الملحق 5.***

2- تركيبة وحدة ضمان الجودة

يقترح "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (ISQC 1) مراجعة دورية مرّة كلّ ثلاث سنوات. وبعبارة أخرى، ينبغي مراجعة عمل كلّ رئيس مهمة تدقيق كلّ ثلاث سنوات على الأقلّ. ومن أجل ذلك، قد يُتاح لمدير ضمان الجودة، مراجعان إلى أربعة مراجعين مؤهلين وذوي خبرة ومعرفة بإجراءات الجهاز، لتكليفهما (أو تكليفهم) بمهام ضمان الجودة (على مستوى الجهاز ومهمات التدقيق).

وقد توجد أيضا أوضاع يعزّز الجهاز فيها الموارد المخصصة لوظيفة ضمان الجودة، منها:

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

كفاءات موظفي ضمان الجودة

يجب أن يتمتع رئيس وظيفة ضمان الجودة بسلطة وخبرة تعادل خبرة مسؤول مهمة التدقيق. وبالمثل، يجب أن يمتلك فريق ضمان الجودة المؤهلات التالية بشكل جماعي:

- ✓ *مهارات تحليلية،*
- ✓ *القدرة على استخلاص المسائل الجوهرية،*
- ✓ *مهارات التعامل مع الآخرين،*
- ✓ *مهارات التواصل،*
- ✓ *مهارات تيسير الحوار،*
- ✓ *الخبرة في مختلف المجالات الرقابية،*
- ✓ *القدرة على الإشراف الإداري.*

يجب أن يمتلك مراجعو الجودة مهارات تضاهي على الأقل مهارات الذين قاموا بتأدية المهمة الرقابية. فمن شأن امتلاك المهارات المذكورة آنفا أن يساعد فريق المراجعة على تنفيذ إجراءات المراجعة على نحو فعال وإعداد تقرير يحظى بالمصداقية، علاوة على ما قد ينتج عن ذلك من قيمة مضافة. وبالتالي يتعين تطوير مهارات هؤلاء المستخدمين بصفة دائمة.

وظائف فريق ضمان الجودة

يراجع فريق ضمان الجودة ملاءمة نظام رقابة الجودة والامتثال له، على مستوى الجهاز وعلى مستوى مهمة التدقيق. وينبغي أن تبرز تقارير ضمان الجودة النقائص وتقترح توصيات تنظر فيها إدارة الجهاز لتتّخذ بشأنها الإجراءات اللازمة. كما أنّ على الفريق إجراء متابعة للتوصيات تشمل تقييما لنتائج تنفيذ التوصيات المنبثقة عنها وتبيّن أسباب عدم تنفيذ أيّ توصية ممكنة.

صلاحيات (أدوار) موظفي ضمان الجودة

نستعرض فيما يلي المستويات المختلفة لموظفي ضمان الجودة:

مسؤول ضمان الجودة

يتولّى رئيس وحدة ضمان الجودة، مهمّة إبلاغ رئيس الجهاز أو إدارته العليا. وهو أيضا مسؤول عن الجوانب العامة لوظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك إعداد الخطة العملية (أو التشغيلية) للوحدة، ووضع استراتيجيات لتأدية وظيفة ضمان الجودة وقياس نتائج وظيفة ضمان الجودة.

رئيس الفريق

يتولّى رئيس فريق ضمان الجودة مهمة إبلاغ مسؤول وحدة ضمان الجودة عن تقدم الأشغال ويضطلع بالمسؤولية العامة عن مراجعة ضمان الجودة.

فهو يقوم، في **مرحلة التخطيط**، بدراسة أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها ونتائجها كما يقوم بصياغة منهجية التدقيق. وهو يفوّض المسؤوليات لأعضاء الفريق ويقوم بإعداد خطة التدقيق ويدرس استبيان ضمان الجودة.

وفي **مرحلة التنفيذ**، يقدّم رئيس الفريق التوجيهات والإرشادات لأعضاء الفريق حول الخطة والأهداف وإمكانيات التنفيذ الفعلي للمهمة، ويتابع مسار مراجعة ضمان الجودة ويتأكّد من أنّه مطابق لمعايير ضمان الجودة وسياساته وإجراءاته. كما أنّه يحلّل النتائج ويصوغ الاستنتاجات والتوصيات.

أمّا في **مرحلة الإبلاغ والمراقبة**، فإنّ رئيس الفريق يراجع تقارير التدقيق ويسهر على وضوحها وحسن صياغتها ويعرض النتائج على مسؤول وحدة ضمان الجودة وعلى إدارة الجهاز. كما يتولّى متابعة كلّ مسألة مهمّة.

أعضاء الفريق

يكون أعضاء فريق ضمان الجودة مسؤولين أمام رئيس الفريق ويتولّون تنفيذ عمليات التدقيق بالاعتماد على الخطة المصادق عليها في مرحلة التخطيط ووفقا لسياسات الجهاز وإجراءاته في مجال ضمان الجودة. وهم يجمعون الأدلة لدعم النتائج بالاعتماد على الاستبيانات وتدقيق الوثائق والتأكد من الملاحظات. كما أنّهم يدوّنون نتائج تحرياتهم في أوراق العمل اللازمة. وأخيراً، يقوم أعضاء فريق ضمان الجودة بإعداد مشروع تقرير.

التدريب وتحسين المستوى المهني

تقتضي المحافظة على جودة عمليات التدقيق التحسين المتواصل للمستوى المهني لموظفي وحدة ضمان الجودة. وينبغي في هذا الإطار تنظيم وبشكل منتظم ورش عمل ودورات تدريبية وندوات ومناقشات بين الخبراء في المجالات التالية:

- ✓ سياسة الجهاز في إطار ضمان الجودة،
- ✓ الممارسات الجيّدة والتطورات الحاصلة على مستوى معايير وأنظمة تدقيق الجودة،
- ✓ معايير ضمان الجودة وإجراءاتها والممارسات الجيّدة في هذا المجال،
- ✓ أدوار موظفي ضمان الجودة ومسؤولياتهم،
- ✓ المتطلبات الأخلاقية،
- ✓ المهارات ذات الصلة بالعرض والتفاوض والإشراف على الفريق، وغيرها.

وقد يرتئي الجهاز فائدة في إلحاق موظفي ضمان الجودة بأجهزة ذات ممارسات وتقاليد راسخة في مجال ضمان الجودة واستقدام نظراء لهم من هذه الأجهزة.

3- التقرير السنوي

يعتبر التقرير السنوي محصلة لمختلف التقارير المعدّة بعد كل عملية تدقيق ضمان الجودة على المستوى المؤسسي و/أو على مستوى مهمات التدقيق، ويُعدّه مسؤول وحدة ضمان الجودة ويوجّهه إلى رئيس الجهاز لإبلاغه بنتائج تقييمات ضمان الجودة.

يتم تحديد آجال وكيفيات عرض هذا التقرير من طرف رئيس الجهاز، وقد يكون موحدا أو مقسما إلى جزأين حسب طبيعة عمليات تدقيق ضمان الجودة المنجزة (المؤسسية / المهمات).

تأخذ عملية إعداد هذا التقرير مسارًا عكسيًا بالنسبة إلى عمليات تدقيق ضمان الجودة. يُعدّ أعضاء فريق ضمان الجودة مشروع تقرير عن نتائج أعمالهم. ويتكفل رئيس الفريق بمراجعة وتنقيح هذا المشروع مع أعضاء الفريق قبل تقديم النتائج إلى مسؤولي وحدة ضمان الجودة. يجمع هذا الأخير رؤساء الفرق لمناقشة مشاريع التقارير من أجل استخلاص النتائج والتوصيات المنبثقة عن كافة مراجعات ضمان الجودة المنجزة لإدراجها في تقرير شامل نهائي حول تدقيق ضمان الجودة.

يتم إرسال هذا التقرير السنوي من قبل مسؤول وحدة ضمان الجودة إلى الرئيس وكبار المسؤولين في الجهاز، وإلى رؤساء مهمات التدقيق وإلى الأشخاص المعنيين الآخرين داخل الجهاز.

يشمل التقرير السنوي، كحد أدنى، العناصر التالية:

- وصف لإجراءات المراجعة المنجزة. على سبيل المثال؛ وصف موجز للمراجعات التي أجريت خلال الفترة، ومدى تحقيق وحدة ضمان الجودة للأهداف المحددة في خطتها وامتثالها لمتطلبات سياسة تدقيق ضمان الجودة؛

- استنتاجات مستمدة من عملية تدقيق الجودة. يجب أن يوفر التقرير تأكيدًا معقولاً بأنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة ومناسبة وتعمل بفعالية. في الحالة المعاكسة، يجب أن يلفت التقرير الانتباه إلى الاختلالات التي لوحظت من خلال وصف واضح ودقيق؛

- وصف لأوجه القصور المتكررة في النظام أو غيرها من النقائص الهامة والإجراءات المتخذة لمعالجتها. ونتيجة لذلك، ينبغي أن يأخذ التقرير في الاعتبار نتائج عمليات تدقيق ضمان الجودة ومتابعة التوصيات.

يجب أن يستوفي هذا التقرير متطلبات الإخطار الواردة في الفقرة 53[14] من المعيار الدولي لضمان الجودة "ISQC 1". بحيث يشكل مصدرا يجب على مسؤولي مهام الرقابة الاطلاع عليه للوفاء بمتطلبات الفقرة 23 من معيار التدقيق الدولي ISA 220، والذي تنص على أنّ مسؤول المهمة يجب أن يأخذ في الاعتبار نتائج عملية تدقيق الجودة والتي تثبتها أحدث المعلومات المنشورة داخل الجهاز وإلى أيّ مدى يمكن أن تؤثر هذه العيوب على مهمة التدقيق.

4- المتابعة

إنّ تقارير عمليات تدقيق ضمان الجودة لا يمكن لها أن تحقق الهدف "الاستراتيجي" المنشود إن لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة. وفي هذا الصدد، يجب أن تتضمن سياسات وإجراءات الجهاز تحديد مسؤولية الهيئة المؤهلة لإجراء المتابعة وكيفيات تحقيقها. ومن اللائق، إسناد القيام بالمتابعة إلى وحدة ضمان الجودة أو إلى لجنة داخلية يتم إنشاؤها لهذا الغرض.

ومن المهمّ عند إجراء المتابعة، التأكّد من أنّه تمّ اتخاذ الإجراءات اللازمة وتنفيذها لتصحيح الملاحظة المُفضية إلى التوصية.

وتُعدّ المتابعة أمراً ضرورياً لضمان تنفيذ خطة العمل المصادق عليها أو التأكّد من أنّ المراحل ذات الصلة يتمّ تنفيذها. ويتم ذلك على مرحلتين:

أ-المرحلة الأولى: في نهاية تقارير مراجعة ضمان الجودة

على إثر تنفيذ مراجعات ضمان الجودة وإصدار التقارير المتعلقة بها، تباشر وحدة ضمان الجودة المتابعات اللازمة للتأكد من تنفيذ التوصيات والاستنتاجات الواردة في التقارير.

---

[14] الفقرة 85 للنسخة باللغة الفرنسية، الفصل الخاص بمتابعة نظام رقابة الجودة

وعلى هذا المستوى، تُدوّن في وثيقة الإجراءات المتخذة والتوصيات قيد الإنجاز مع تحديد مدى تنفيذها، وكذلك تُدوّن التوصيات التي لم يتم تنفيذها مع الإشارة إلى الأسباب التي أدّت إلى ذلك.

ب- المرحلة الثانية: في نهاية التقرير السنوي

يحتوي التقرير السنوي، الذي تمت المصادقة عليه وتبليغه على النحو المشار إليه أعلاه، على التوصيات والاستنتاجات التي تم الاحتفاظ بها نهائيًا على إثر عمليات تدقيق ضمان الجودة الذي تم إجراؤها خلال السنة على المستوى المؤسسي وعلى مستوى مهمات التدقيق في نهاية عملية إعداد التقرير. يجب متابعة تنفيذ هذه التوصيات وفقًا للأحكام ذات الصلة التي سبق اعتمادها من قبل الجهاز، من قبل لجنة داخلية أنشأت لهذا الغرض أو بواسطة وحدة ضمان الجودة نفسها في حالة عدم وجود هذه اللجنة.

معجم المصطلحات

تدقيق الأداء *– تقييم يهدف إلى التحقّق ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تستخدم مواردها المخصصة لممارسة مسؤولياتها باقتصاد وكفاءة وفعالية.*

التدقيق المالي / رقابة الحسابات *– تقييم مستقل يسمح بإعطاء رأي وتأكيد معقول حول ما إذا كان الحساب المقدّم يعطي صورة حقيقية للوضعية المالية للهيئة.*

المراجع أو المراقب أو المدقّق *– كلّ شخص عضو في فريق التدقيق، يقوم بإجراء التحرّيات.*

رقابة ضمان الجودة *– عملية دائمة لمتابعة وتقييم نظام رقابة ضمان الجودة للجهاز، وتشمل عمليات رقابة الجودة الدورية لعيّنة من المُهمّات المختارة تسمح بالحصول على تأكيد معقول بأنّ نظام رقابة الجودة التي تمّ وضعه يعمل فعلاً.*

الرقابة الداخلية *– المنظومة الكاملة لعمليات الرقابة المالية وغيرها، بما في ذلك الهيكل التنظيمي والأساليب والإجراءات والتدقيق الداخلي التي تضعها الإدارة للمساهمة في السير المنتظم للهيئة والمتّسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية، ولضمان الامتثال لسياسات التسيير، وحماية الأصول والموارد، وتأمين دقّة الوثائق المحاسبة وكفايتها، وإنتاج معلومات إدارية ومالية موثوق بها، وفي الوقت المناسب. (أنظر أيضا معجم المصطلحات التابع للاتّحاد الدولي للمحاسبين).*

المعايير *– مؤشرات مرجعية تستخدم لتقييم أو قياس مادّة أو موضوع معيّن، وتشمل، في الحالات المناسبة، إشارات مرجعية حول أشكال العرض. وقد تكون المعايير معتمدة، رسمية تماما أو رسمية نسبيا. و"المعايير الملائمة" لازمة لإنجاز تقييم مادّة أو موضوع على نحو متّسق ومعقول ومن أجل الوصول إلى استنتاجات أو حُكم مهنيّ.*

وتتّصف "المعايير الملائمة" بالخاصيات التالية:

أ. ***الملائمة:*** *"المعايير الملائمة" تسهم في الوصول إلى استنتاجات تساعد الموظفين المعنيين على اتخاذ القرارات.*

ب. ***الكفاية:*** *تكون المعايير كاملة وكافية لاحتياجات التدقيق مع عدم إغفال العوامل الملائمة التي يمكن أن تؤثّر على استنتاجات مهمة التدقيق. وتشمل هذه المعايير، عند الاقتضاء، عناصر قياس متعلقة بالعرض.*

ج. *الموثوقية: تسمح معايير الموثوقية بالوصول إلى استنتاجات معقولة ومتّسقة، عندما تستخدم في ظروف شبيهة من قبل مراجعين مؤهّلين.*

د. ***الحياد:*** *تسهم معايير الحياد في الوصول إلى استنتاجات خالية من الانحياز.*

ه. ***قابلية الفهم:*** *تسهم المعايير اليسيرة على الفهم في التوصّل إلى استنتاجات واضحة وشاملة لا تكون عرضة لتأويلات مختلفة اختلافا هامًا.*

الإدارة (المُسَيّرون) *– شخص (أو أشخاص) يتمتع (يتمتعون) بمسؤوليات تنفيذية لإدارة نشاطات الهيئة. وتشمل الإدارة، بالنسبة إلى بعض الهيئات في بعض الأنظمة القانونية، عدداً أو كلّ الأفراد المسؤولين عن الحوكمة (مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس إدارة مكلّف بالحوكمة) أو فرداً (مثل المُسَيّر المالك).*

وثائق المهمّة *– المعلومات المسجلّة المتعلقة بالأعمال المنجزة، النتائج التي تمّ الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصّل إليها المُراجع (كما تستعمل أحيانا مرادفات أخرى من قبيل "ملف العمل" أو "أوراق العمل").*

وثائق الرقابة أو أوراق العمل *– ملف الرقابة، والنتائج، وجميع الوثائق التي تضمن تتبّع المهمة الرقابية.*

ملف الرقابة *– مجموع الملفّات التي تتضمّن الموادّ المكوّنة للمهمّة الرقابية والتي يمكن حفظها باستخدام الدعائم المختلفة (مادية أو إلكترونية).*

أدلّة الإثبات *– المعلومات التي يستعملها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يقوم عليها رأيه، وتشمل أدلّة الإثبات كلاّ من المعلومات التي تتضمنها الوثائق المحاسبية التي تنبني عليها القوائم المالية.*

الهيئات العمومية *– ديوان، وحدة أو هيئة أو مكتب أو مصلحة أو وزارة دولة أو مجموعة موحّدة مكوّنة من مثل هذه الهيئات.*

فريق المهمة الرقابية *– جميع المشتركين والموظفين الذين يقومون بتنفيذ المهمة الرّقابيّة.*

القوائم المالية *– عَرْض مُهيكل للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة، بهدف الإبلاغ عن الموارد أو الالتزامات الاقتصادية لهيئة ما في مرحلة زمنية معيّنة، أو عن التغييرات الطارئة عليها لفترة من الزمن وفق إطارٍ لإعداد التقارير المالية. وتتضمّن الملاحظات ذات العلاقة عادة ملخّصا لأهمّ السياسات المحاسبية وغيرها من المعلومات التوضيحية. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادة إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية كما تحدّدها متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إلاّ أنّه يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية واحدة.*

تقييم *– هي عملية تؤدي إلى صياغة حكم على إجراء ما. وهو حكم نوعي أو كمّي على قيمة العملية أو الوضع أو المنظمة، من خلال مقارنة الخصائص القابلة للملاحظة بالمعايير المحدّدة.*

المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة *– يُنظر فيها وفق تعريفها الوارد في مدوّنة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي.*

ويعرّف معجم المصطلحات التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين هذا المصطلح بكونه يعني "القواعد الأخلاقية التي يخضع لها فريق المهمة الرقابية والمراجع المعني برقابة جودة المهمّة"، ويشمل ذلك عادة الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين المنبثقة عن مجلس المعايير الدولية لقواعد أخلاقيات المحاسبين (IESBA)، إلى جانب المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تقييدا بالنسبة لكل بلد.

الاستقلالية *– كما يعرّفها إعلان ليما ومدوّنة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي (أنظر أيضاً معجم المصطلحات التابع للاتّحاد الدولي للمحاسبين).*

الجهاز الأعلى للرقابة المالية/ الجهاز/ المجلس/ مجلس المحاسبة / *– الجهاز العام التابع للدولة الذي يمارس بموجب القانون أعلى وظيفة للرقابة.*

فقه القضاء (أو الاجتهاد) *– حق تأويل القانون من أجل تطبيقه.*

قانوني أو تنظيمي *– يقرّره ويضبطه القانون أو التنظيم.*

التشريع *– قانون أو مجموعة من القوانين تقترحها الحكومة ويضفي عليه البرلمان صفة رسمية.*

المعايير المهنية *– المعايير الدولية للتدقيق والقواعد الأخلاقية ذات الصلة.*

السلطة التشريعية/البرلمان *– أيّ هيئة من الأشخاص منتخبة بشكل رسمي أو مختارة تُعهد إليها مسؤولية سن القوانين والصلاحية في ذلك، نيابة عن كيان ذي سيادة، مثل الدولة أو الأمة.*

مسؤول المهمة الرقابية *– الشخص المسؤول في الجهاز الأعلى للرقابة عن المهمة الرقابية وتنفيذها وعن التقرير الصادر باسم الجهاز الرقابي.*

المراجعة التحليلية *– عمليات تقييم المعاملات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية، كما تشمل المراجعة التحليلية أيضا التحقيقات التي تستوجبها التقلّبات أو العلاقات المحدّدة التي لا تتّسق مع غيرها من المعلومات ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقّعة بمبلغ هام.*

قائمة التسميات المختصرة

ARABOSAI *(**A**rab **O**rganisation of **S**upreme **A**udit **I**nstitutions)*

أرابوساي (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)

AASB *(**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard)*

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد

IFRS *(**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards)*

المعايير الدولية للإبلاغ المالي

IDI (I**ntosai **D**evelopment **I**nitiative**)

مبادرة الإنتوساي للتنمية

***ESBA (I**nternational **E**thics **S**tandards **B**oard for **A**ccountants)*

مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة الحاسبة

IFAC *(**I**nternational **F**ederation of Accountants)*

الاتحاد الدولي للمحاسبين

INTOSAI *(**I**nternational **O**rganization of **S**upreme **A**udit **I**nstitutions)*

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

***IPSASB (I**nternational **P**ublic **S**ector **A**ccounting **S**tandards **B**oard)*

مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

***ISA** (**I**nternational **S**tandards on **A**uditing)*

المعايير الدولية للتدقيق

***ISC** (**I**nstitution **S**upérieure de **C**ontrôle)*

الجهاز/المجلس/مجلس المحاسبة/الجهاز الأعلى للرقابة/الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

***ISQC 1**(**I**nternational **S**tandard on **Q**uality **C**ontrol 1)*

المعيار الدولي لرقابة الجودة

***ISSAI** (**I**nternational **S**tandards of **S**upreme **A**udit **I**nstitutions)*

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

***TOR** (**T**erms **O**f **R**eference)*

الإطار المرجعي