



التقرير النهائي لمهمة مراجعة ضمان الجودة
لمجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

25 سبتمبر 2023

المحتويات	
3	الملخص التنفيذي:
7	المقدمة:
7	1. التفويض القانوني لفريق المراجعة:
7	2. المرجعيات التي تحكم موضوع المراجعة:
7	3. أهداف المراجعة:
8	4. نطاق المراجعة:
8	5. الطاقم المكلف بالتدقيق:
8	6. المنهجية:
9	7. نتائج المراجعة:
10	القسم الأول: المجالات المؤسسية.
10	أولاً: مسئوليات القيادة.
13	ثانياً: المتطلبات الأخلاقية.
17	ثالثاً: قبول العلاقة مع العملاء واستمراريتها.
19	رابعاً: الموارد البشرية.
20	خامساً: تأدية المهمة الرقابية.
24	سادساً: المراقبة/ المتابعة.
27	القسم الثاني: مراجعة ضمان الجودة لمهمة رقابة الالتزام.
27	أولاً: التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها.
38	ثانياً: تنفيذ رقابة الالتزام.
41	ثالثاً: إعداد تقارير رقابة الالتزام.
43	رابعاً: الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ والمتابعة في إطار مهام رقابة الالتزام.
44	القسم الثالث: مراجعة ضمان الجودة لمهمة رقابة الأداء:
44	الجزء الأول: منهجية رقابة الأداء:
46	الجزء الثاني: مراجعة جودة مراحل عملية رقابة الأداء على مستوى الرقابة الفردية.
46	أولاً: مرحلة التخطيط.
50	ثانياً: مرحلة التنفيذ.
52	ثالثاً: مرحلة التقرير.
54	رابعاً: المتابعة.

الملخص التنفيذي:

في إطار تفعيل النقطة الثامنة من قرار المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في اجتماعه 57 المنعقد بالجمهورية التونسية يومي 18 و 19/3/2019 بشأن إنجاز مهمات ميدانية لدى الأجهزة الرقابية لتقييم نظام الجودة، قام فريق مراجعة إقليمي للمنظمة بمهام مراجعة ضمان الجودة بمجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وفقاً لدليل مراجعة ضمان الجودة الإقليمي ومعايير الإنتوساي 130 و 140، ووفقاً لأفضل الممارسات المتبعة في هذا المجال وذلك بهدف إبداء رأي مستقل حول مدى فعالية وكفاءة نظام الجودة.

وفي هذا الصدد نودّ أن نتوجه بالشكر إلى مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية على قبوله لمهمة مراجعة ضمان الجودة المنفذة من قبل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الأربوساي"، وهو ما يدل على الرغبة ويؤكد على الحرص والاهتمام على تحسين وتطوير نظام الجودة في مجلس المحاسبة.

لقد تم تنفيذ مهمة مراجعة ضمان الجودة على المجال المؤسسي للجهاز بالإضافة إلى مراجعة ضمان الجودة لمجالي رقابة الالتزام على المجلس الإسلامي ورقابة الأداء على البرنامج الوطني لفترة ما قبل الولادة.

يتناول هذا التقرير المجالات التي تستجيب للمتطلبات والمجالات التي لا تستجيب لمتطلبات الجودة، وفيما يلي أبرز النتائج:

أولاً: المجال المؤسسي:

من خلال مراجعة ضمان الجودة للمجال المؤسسي ومسئوليات القيادة، تبين أنه قد تم إرساء عدة سياسات بشأن جودة العمل الرقابي ولكن هناك جوانب من شأنها تعزيز ثقافة الجودة كمسؤولية رئيس الجهاز عن نظام رقابة الجودة وإبراز ثقافة الجودة من خلال المذكرات والمراجع والتنصيب على الجودة ضمن الخطة الاستراتيجية. أما بالنسبة للعنصر الثاني والخاص بالمتطلبات الأخلاقية ورغم أن مدونة أخلاقيات المهنة للجهاز معتمدة ومستنبطة من النصوص والقوانين السارية وكذلك المعيار الدولي للإنتوساي 130 ولكنها لم تتناول مخاطر عدم الامتثال للقيم الأخلاقية، ولم تتناول مسؤولية القيادة في بناء الثقافة الأخلاقية أو توجهات التطبيق على مستوى الجهاز وإنما اكتفت المدونة ببعض التوجيهات على مستوى العاملين، كما لم تتضمن آلية للإبلاغ عن المخالفات أو تضارب المصالح ولم تتناول ضوابط قبول الهدايا أو الضيافة، هذا بالإضافة لغياب الضمانات التي توفر الحماية للمبلغ من أي انتقام قد يتعرض له.

أما فيما يخص قبول العلاقة مع العملاء واستمراريتها فلم يتوفر لدى الجهاز خطة استراتيجية تضبط توجهاته على المدى المتوسط والبعيد، كما لم يتبين وجود سياسات وإجراءات تحدّد دورية مراقبة الجهات الخاضعة لرقابته بطريقة تراعي الحاجة إلى الحفاظ على الجودة.

أما العنصر الرابع والخاص بالموارد البشرية فقد لوحظ عدم وجود خطة استراتيجية تضبط الاحتياجات من الموارد البشرية اللازمة لتأدية المهام مما قد ينعكس سلباً على كفاية الموارد البشرية لتغطية كافة الأعمال الرقابية، كما لم يتبين وجود قاعدة بيانات مركزية للموظفين حسب اختصاصاتهم وخبراتهم من خلال المهمات الرقابية المنجزة.

بالنسبة للعنصر الخامس والخاص بتأدية المهمة الرقابية فقد تبين أنه لم يتم تحديث معظم أدلة الرقابة منذ إصدارها، ولم يتم تفعيل دليل ضمان الجودة وتحديثه ليشمل رقابة الالتزام، كما لا توجد سياسات وإجراءات تعنى بمسائل تسوية الخلاف في الرأي وتوثيقها عند إجراء عملية المراجعة.

أما العنصر السادس والخاص بالمراقبة فإنه لم يتم استحداث وحدة لضمان الجودة تتحقق من مدى فعالية سياسات ونظم رقابة الجودة، ولم يتم استكمال وتحديث دليل رقابة الجودة بما يتوافق مع المعايير الدولية.

ثانياً: رقابة الالتزام:

تناولت مراجعة ضمان الجودة ملف مهمة رقابة الالتزام المنفذة على المجلس الإسلامي الأعلى المتطلبات الأساسية في كل مرحلة من مراحل إجراء رقابة الالتزام والمتمثلة بمرحلة التخطيط والتنفيذ وإعداد تقرير رقابة الالتزام.

فيما يتعلق بمرحلة التخطيط لرقابة الالتزام، تبين وجود نقص في الالتزام بمتطلبات معايير الانتوساي بخصوص التخطيط لمهام رقابة الالتزام المتمثلة في عدم تحديد المستخدمين المستهدفين للتقرير ومهام ودور كل طرف بشكل واضح، وعدم قيام فريق الرقابة بتحديد المعايير من الأنظمة والقوانين المتعلقة بموضوع الرقابة لكل إجراء سيقوم به المدقق في مرحلة التخطيط، إضافة لعدم قيام فريق الرقابة بتحديد الأهمية النسبية في خطة الرقابة وفي جميع مراحل التقرير، تبين أيضاً أنه لا يتم توثيق التواصل بين فرق الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة، ولا يتم التوسع في فهم بيئة من جميع النواحي المتعلقة بها، وعدم قيام فريق الرقابة بوضع استراتيجية الرقابة الشاملة، ولم يتم تحديد نوع إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها (إجراءات الرقابة المعمقة أو اختبار ضوابط الرقابة) للاستجابة للمخاطر التي يتم تقييمها، كذلك لم يتم فريق الرقابة بالتوقيع على نموذج يفيد بعدم وجود تضارب مصالح مع الجهة الخاضعة للرقابة.

بخصوص مرحلة تنفيذ رقابة الالتزام، فقد تبين عدم احتواء ملف التدقيق على أوراق عمل تتضمن الإجراءات والأعمال التي قام بها المدقق للحصول على أدلة رقابية كافية لصياغة الاستنتاج المتعلق بمستوى التأكيد، ولم يتم المدققون بصياغة استنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المطبقة.

أما فيما يتعلق بمرحلة إعداد تقرير رقابة الالتزام، فقد تبين عدم مراعاة الجهاز لدقة التوقيت في إجراء الرقابة وإعداد التقرير في الوقت المحدد والمناسب، ولا تحتوي التقارير المعدة من قبل فرق الرقابة على كافة عناصر تقرير رقابة الالتزام، كذلك عدم توفر آلية داخلية خاصة بالمتابعة لدى المجلس، لضمان أن الجهات الخاضعة للرقابة تعالج على نحو صحيح ملاحظاته وتوصياته.

ثالثاً: رقابة الأداء

تناولت مراجعة ضمان الجودة ملف مهمة رقابة الأداء المنقّدة على "البرنامج الوطني لفترة ما قبل الولادة" المتطلبات الأساسية في كل مرحلة من مراحل إجراء رقابة الأداء والمتمثلة بمرحلة التخطيط والتنفيذ وإعداد تقرير رقابة الالتزام والمتابعة.

فيما يتعلق بمرحلة التخطيط لرقابة الأداء، تبيّن من فحص خطة الرقابة (audit plan) عدم وضوح عدد من العناصر أو تحديدها والتي تساعد على الوصول إلى استنتاجات تتوافق مع الأهداف والأسئلة الرقابية والمتمثلة بما يلي:

- لأن تضمنت خطة الرقابة تقديماً لبعض المخاطر إلا أنها لم تكن شاملة لتتضمن مخاطر أخرى متأصلة متعلقة بموضوع الرقابة بالإضافة إلى المخاطر المتعلقة بالحصول على البيانات وكذلك قدرات الفريق الرقابي لتنفيذ المهمة وما هي الإجراءات التي سيتم اتباعها للتحكم في هذه المخاطر.
- لأن تضمنت خطة الرقابة الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها إلا أنه لم يتم تحديد مستوى التأكيد الذي سيتم اعتماده.
- لأن تضمنت خطة الرقابة ذكر بعض نقاط الضعف كمخاطر متأصلة إلا أنّ هذا لم يندرج في إطار دراسة (swot) لدعم تحديد المجالات ذات الأهمية.
- لأن تضمنت خطة الرقابة أصناف المعايير التي سيتم اعتمادها لتقييم البرنامج إلا أنه تنقصها الدقة وربطها بالأهداف الرقابية للحكم على مدى تحقيقها والالتزام بها وإضافتها للمخطط العملي للرقابة.
- لا يتم المصادقة على مخطط الرقابة من الجهة المختصة.
- بخصوص مرحلة تنفيذ رقابة الأداء ومرحلة إعداد التقرير الرقابي والمتابعة، فقد تبيّن أنه لا يتم توثيق الاجتماعات التي تنظم دورياً بخصوص المهمة الرقابية ضمن الملف الرقابي، كما تبيّن أن صياغة تقرير المهمة التأليفي الذي نشر بالتقرير السنوي للمجلس وردت بصيغة رقابة التزام وليس رقابة أداء وعلاقتها بمبادئ رقابة الأداء (الفعالية الكفاءة والاقتصاد)، وذلك خلافاً لصياغة التقرير الأصلي. ولا يتم هيكلة التقرير بحيث يفرز لكل استنتاج سببه وأثره وتوصيته. ولا توجد إجراءات لمتابعة توصيات المراجعة فقط تتم المتابعة في العام التالي للمراجعة (عندما تكون هناك مراجعة أخرى).

التوصيات:

مواصلة لمجهودات المجلس بشأن دعم الجودة، يوصي الفريق بالتالي:

- استكمال السياسات والإجراءات بشأن رقابة الجودة وخاصة من خلال تحديث الأدلة المعمول بها وتوحيدها.
- التأكيد على وجوب تنظيم الملف الرقابي بحيث يتضمن الإجراءات الرقابية ويعكس الأعمال الرقابية المنجزة بما يتناسب مع المعايير الدولية وأدلة الرقابة المهنية.

- توثيق عملية الإشراف على العملية الرقابية وتحديد دور كل عضو مشارك بالمهمة الرقابية.
- ضرورة استحداث وحدة إدارية معنية بضمان الجودة ودعمها بالموارد اللازمة.

المقدمة:

يشير المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (140) إلى أنّ التحدي الرئيسي الذي يواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هو الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية وأن جودة العمل الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة تؤثر على سمعتها ومصداقيتها وتؤثر على قدرتها في تنفيذ الأعمال.

ومن هذا المنطلق حرصت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) على تعزيز مهنية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية وذلك من خلال مساعدة الأجهزة الأعضاء بإجراء مهمات مراجعة ضمان جودة أعمالها الرقابية.

وفي هذا السياق قبل مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بأن ينفذ الفريق الإقليمي مهمة لمراجعة ضمان الجودة لديه وفقا للدليل الإقليمي ولأفضل الممارسات الدولية وذلك تماشياً مع أهداف المنظمة في دعم الأجهزة لتحديد المجالات التي تستدعي التحسين، قصد تحقيق إنجاز أعمال مراجعة ذات جودة عالية.

1. التفويض القانوني لفريق المراجعة:

- تم تنفيذ مهمة مراجعة ضمان الجودة بالاستناد إلى:
- النقطة الثامنة من قرار المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عدد 2019/264 في اجتماعه 57 المنعقد بالجمهورية التونسية يومي 18 و 19/3/2019.
 - اتفاقية تنفيذ مهمة مراجعة ضمان الجودة الموقعة بين مجلس المحاسبة الجزائري والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

2. المرجعيات التي تحكم موضوع المراجعة:

- دليل مراجعة ضمان الجودة الإقليمي.
- معايير المراجعة الدولية وأدلة التدقيق الصادرة عن المنظمات الدولية، ومنها معايير الانتوساي والإرشادات المتعلقة بها ومنها المعيارين 130 و 140 والدليل الإرشادي 1900.
- القوانين واللوائح والتعليمات السارية في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- الاتفاقية المبرمة بين الطرفين.

3. أهداف المراجعة:

- يتمثل الهدف الرئيسي من عملية المراجعة في إصدار المنظمة العربية لتقرير يتضمن إبداء رأي مستقل حول مدى فعالية وكفاءة نظام الجودة في مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من خلال التحقق من:
- أنّ أنظمة رقابة الجودة قد جرى تصميمها وإرساؤها.
 - أنّ هذه الأنظمة يجري تنفيذها على نحو فعال.
 - أنّه قد جرى تحديد السبل الممكنة لتعزيز أنظمة رقابة الجودة أو تحسينها.

- أنّ الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- أنّ للجهاز ضمان بأنّ التقارير التي يصدرها مناسبة للظروف القائمة.
- أنّ التقارير والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير المطلوبة والممارسات الدولية الجيدة.

4. نطاق المراجعة:

تم تنفيذ أعمال المراجعة للفترة 2019-2021 وفقاً لدليل مراجعة ضمان الجودة الإقليمي، حيث اشتملت عينة المراجعة سياسات وإجراءات مجلس المحاسبة فيما يخص المجال المؤسسي ومقارنتها مع متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (140) بشأن رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة. بالإضافة إلى مهمتين رقابيتين:

- مراجعة رقابة الالتزام على المجلس الإسلامي.
- مراجعة رقابة الأداء على البرنامج الوطني لفترة ما قبل الولادة.
- حيث حدد مجلس المحاسبة عينة مراجعة الالتزام والأداء.

5. الطاقم المكلف بالتدقيق:

تم تنفيذ مهمة المراجعة من خلال فريق عمل مكون من المراجعين التالية أسماؤهم:

- سلى العيسى/ رئيس فريق المراجعة.
- محمد الدغامين/ عضو الفريق.
- الصديق محمد علي/ عضو الفريق.
- بإشراف السيد منجي الحمامي ممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

6. المنهجية:

قام الفريق بجمع المعلومات والبيانات من خلال:

- تقديم عدد 3 استبيانات:
 - المجالات المؤسسية لرقابة الجودة.
 - تقديم استبيان مراجعة رقابة الالتزام.
 - تقديم استبيان مراجعة رقابة الأداء.
- الطلب عبر المراسلات الالكترونية مع ممثلي مجلس المحاسبة.
- مراجعة عينة من الملفات.

7. نتائج المراجعة:

بعد القيام بجمع المعطيات والوثائق الأساسية للمهمة قام فريق مراجعة ضمان الجودة الإقليمي بمراجعة سياسات وإجراءات مجلس المحاسبة فيما يخص المجال المؤسسي وكذلك مهمتي مراجعة الالتزام والأداء من خلال قوائم المراجعة للمجال المؤسسي والتي تستند أساساً على معيار الإنتوساي 140 بشأن رقابة الجودة، واستبباني مراجعة رقابة الالتزام ورقابة الأداء.

وسنستعرض في القسم الأول من التقرير أهم الملاحظات والاستنتاجات فيما يخص المجال المؤسسي:

القسم الأول: المجالات المؤسسية.

تم مراجعة جودة الأعمال في مجلس المحاسبة من خلال تقييم مدى الالتزام بعناصر إطار رقابة الجودة وفقاً لمعيار الإنتوساي 140 وهي:

1. مسؤوليات القيادة عن الجودة.
2. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
3. قبول واستمرارية العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة.
4. الموارد البشرية.
5. أداء المهمة.
6. المتابعة والمراقبة.

وفيما يلي أهم الملاحظات:

أولاً: مسئوليات القيادة.

1. ثقافة الجودة:

(أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- لدى مجلس المحاسبة سياسات قائمة تنهض بثقافة مفادها أن الجودة أمر ضروري، نصت عليها كل من المواد رقم 03، 15، 16 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377.
- توجد مستويات إدارية لمتابعة العمل الرقابي.

(ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية مفادها أن الجودة أمر أساسي لأداء كافة أعمالها بحيث:
- يدعم الجهاز الرقابي ثقافة داخلية (أي "قدوة") تعتبر أن الجودة عنصر ضروري في تأدية المهام الرقابية، وأنّ العمل الرقابي يُنفذ مع المراعاة اللازمة للجودة، وأنّ الجودة لها الأسبقية بالنسبة إلى سائر الاعتبارات الأخرى وأنه يتم مكافأة العمل ذي الجودة العالية في كافة أقسام الجهاز.
 - أن يكون للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة رسائل واضحة ومتواصلة ومتّسقة صادرة عن كافة المستويات الإدارية في الجهاز الرقابي لدعم ثقافة قائمة على الجودة بناء على محاورات مع رئيس الجهاز الرقابي وغيره من كبار مديري الجهاز الرقابي.

الملاحظات:

- تبين أنه قد تم إرساء عدة سياسات بشأن جودة العمل الرقابي ولكن هناك جوانب من شأنها تعزيز ثقافة الجودة منها:
- إبراز ثقافة الجودة من خلال المذكرات والوثائق المرجعية (مثال: مذكرات دورية صادرة من رئيس الجهاز أو لقاءات موثقة تحت على أهمية جودة العمل الرقابي).
- مسؤولية رئيس الجهاز عن نظام رقابة الجودة داخل المجلس باعتباره السلطة العليا للجهاز وإشرافه على جميع هياكله واستمرار تطبيق إجراءات رقابة الجودة حيث لم يحدد الإطار القانوني دورا مباشرا لرئيس الجهاز في نشر هذه الثقافة كما لم تقر الإجراءات بأن رئيس المجلس له المسؤولية النهائية عن نظام رقابة الجودة داخل المجلس باعتباره السلطة العليا للجهاز وإشرافه على جميع هياكله.
- المكافأة على الجودة والتشجيع على القيام بالأعمال التي تتطلبها الجودة.
- التنصيب على الجودة ضمن الخطة الاستراتيجية حتى لا تؤدي الاعتبارات السياسية والاقتصادية إلى المساس بجودة الأعمال التي تم القيام بها.

السبب:

- لا يتم تصميم لوائح وإجراءات لكافة الجوانب المتعلقة بتعزيز ثقافة الجودة.
- لا يوجد إجراءات لإعداد المخطط الاستراتيجي في حال وجود وضع استثنائي.

الأثر:

- ضعف اهتمام المدققين بإجراءات رقابة الجودة.
- ضعف متابعة تقييم نظام الجودة.

التوصية:

- وضع إجراءات تتعلق برقابة الجودة وتوثيقها وتنفيذها.
- اعتماد عدد من الآليات التي تدعم عملية تواصل رئيس الجهاز وكبار الموظفين مع العاملين بشأن جودة العمل الرقابي.

2. سياسات وإجراءات تتعلق برقابة الجودة:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- توجد لدى مجلس المحاسبة مستويات إدارية لمتابعة العمل الرقابي.
- توجد أدلة رقابية معتمدة تساعد على تنفيذ المهمات وفقا للمعايير.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تطوير سياسات وإجراءات تتعلق برقابة الجودة وتوثيقها وتنفيذها وتحسينها في الوقت المناسب.

الملاحظات:

- رغم وجود أدلة رقابية معتمدة تساعد على تنفيذ المهمات إلا أنه لا يتم تحديثها بشكل دوري.
- لم يتم إحداث وحدة لضمان الجودة تتحقق من مدى فعالية سياسات ونظم رقابة الجودة.

السبب:

- قلة المتابعة وضعف في تصميم اللوائح والإجراءات.

الأثر:

- قد يؤثر على جودة التقارير الرقابية.

التوصية:

- وضع الإجراءات والضوابط التي تضمن تحديث الأدلة المهنية بشكل دوري ومتابعتها.

3. سياسات وإجراءات بشأن صلاحية التوقيع على التقارير أو إعادة توجيهها:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يتعين أن يكون للجهاز الرقابي سياسات وإجراءات تشير بوضوح إلى من له صلاحية التوقيع على التقارير أو إعادة توجيهها نيابة عن الجهاز الرقابي، ومن يمكنه استخدام المراسلات التي تحمل اسم الجهاز الرقابي وعنوانه والتوقيع عليها، ومن يمكنه مخاطبة العموم باسم الجهاز الرقابي.

الملاحظة:

- لا توجد سياسات وإجراءات تشير بوضوح إلى من له صلاحية التوقيع على التقارير أو إعادة توجيهها نيابة عن الجهاز الرقابي.

السبب:

- لا يتم تصميم لوائح وإجراءات بشأن صلاحية التوقيع على التقارير أو إعادة توجيهها.

◀ الأثر:

- ضياع المسؤولية والمساءلة في حال وقوع أخطاء.

◀ التوصية:

- وضع سياسات وإجراءات معتمدة تحدد التفويضات الخاصة بصلاحيات التوقيع على التقارير الرقابية أو إعادة توجيهها نيابة عن مجلس المحاسبة.

4. مسؤوليات رقابة الجودة قائمة بشكل واضح:

(أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يوجد تحديد للمسؤوليات في مستوى تنفيذ المهمات الرقابية يضطلع بها رؤساء الغرف ورؤساء الفروع.

(ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

◀ المتطلب:

يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد مسؤوليات قائمة بشكل واضح بالنسبة إلى رئيس الجهاز الرقابي وكبار الموظفين ممن لهم التجربة والقدرة المناسبين الذين تفوض لهم مسؤوليات رقابة الجودة.

◀ الملاحظة:

- رغم وجود نظام داخلي يبين دور كل هيكل من هياكل المجلس إلا أن رقابة الجودة أوكلمها إلى الغرف فحسب.

◀ السبب:

- غياب في تصميم اللوائح والإجراءات.

◀ الأثر:

- قد يؤثر على جودة التقارير الرقابية.

◀ التوصية:

- وضع الإجراءات والضوابط التي تحدد مسؤوليات ضوابط رقابة الجودة.

ثانياً: المتطلبات الأخلاقية.

1. مدونة معتمدة لأخلاقيات المهنة تضبط قواعد السلوك المهني

(أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يوجد لدى مجلس المحاسبة مدونة معتمدة لأخلاقيات المهنة تضبط قواعد السلوك المهني.
- يتم نشر المدونة ويتم توزيعها على كافة مستخدمي الرقابة: من قضاة ومدققين ماليين ومتعاونين آخرين.

(ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يجب على كل جهاز رقابي صياغة سياسات وإجراءات تقدم له تأكيداً معقولاً بأنّ الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعماله ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- على الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد من أنّ السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ وتتماشى مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (130).

الملاحظات:

بالرغم من أنّ مدونة أخلاقيات المهنة معتمدة ومستنبطة من النصوص والقوانين السارية وكذلك المعيار الدولي للإنتوساي 130 إلّا أنها لم تتناول مخاطر عدم الامتثال للقيم الأخلاقية، كما لم تتناول مسؤولية القيادة في بناء الثقافة الأخلاقية، ولا توجهات التطبيق على مستوى الجهاز الرقابي، وإنما اكتفت المدونة ببعض التوجيهات على مستوى العاملين.

السبب:

- لا تشمل مدونة أخلاقيات المهنة كافة المتطلبات.
- لا توجد إجراءات على مستوى القيادة للقيام بعملية سدّ الفجوة الناتجة عن عدم شمولية مدونة أخلاقيات المهنة.

الأثر:

- بروز ممارسات غير مهنية بسبب ضعف الإجراءات.
- اختلاف أنماط تطبيق مدونة أخلاقيات المهنة.

التوصية:

تحديث مدونة أخلاقيات المهنة لتشمل ما يلي:

- مسؤولية القيادة في بناء الثقافة الأخلاقية وتوجيهات التطبيق على مستوى الجهاز الرقابي.
- وضع إجراءات تتعلق بالحفاظ على السجلات لتتبع المصالح والهدايا والضيافة.
- إجراءات التقييم الذاتي، وأدوات الرصد لتحليل نقاط الضعف واقتراح التدابير لتحسين إدارة الأخلاق.
- وضع وتنفيذ السياسات المتعلقة بسوء السلوك الأخلاقي والإبلاغ عن المخالفات يشمل إجراءات حالات سوء السلوك والاستجابة والتحقيق والمعاقبة في الوقت المناسب.
- معالجة الفجوة بمونة أخلاقيات المهنة ووضع إطار من الإدارة لبناء الثقافة الأخلاقية أو توجهات التطبيق على مستوى الجهاز.

2. آلية لإبلاغ إدارة الجهاز الرقابي عن السلوك غير المناسب:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يتعين على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تضع آليات للإبلاغ تشجع الموظفين على إبلاغ إدارة الجهاز الرقابي، دون الكشف عن هويتهم، عن المخالفات بشأن السلوك غير المناسب الصادر عن الجهاز أو موظفيه، بما في ذلك وجود إجراء يمنع التعرض إلى الانتقام جرّاء مثل هذا العمل.

الملاحظات:

- غياب إجراءات تساعد على كشف حالات عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- غياب الضمانات التي توفر الحماية للمبلغ من أي انتقام قد يتعرض له.

السبب:

- ضعف في تصميم اللوائح والإجراءات.

الأثر:

- صعوبة الكشف عن السلوك غير الأخلاقي.

التوصية:

- وضع اللوائح والإجراءات التي تشجع عملية الإبلاغ عن المخالفات للسلوك الأخلاقي، مع وضع الضمانات التي توفر الحماية اللازمة للمبلغين.

3. تأكيد كتابي يقدمه المدقق بشأن الالتزام بسياسات الجهاز وإجراءاته ذات الصلة بالاستقلالية:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تأخذ بالاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة بالاستقلالية (كالنصريح بعدم وجود تعارض للمصالح).

الملاحظة:

- لا توجد إجراءات بشأن الحصول على إقرارات مكتوبة من الموظفين تؤكد التزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- رغم وجود ممارسة لدى مجلس المحاسبة فيما يتعلق بالنصريح عن وجود تضارب المصالح عند تأدية المهام الرقابية إلا أن الإجراءات تشكو ضعفا حيث لا يتم توثيق ذلك في سجل خاص.

السبب:

- عدم الأخذ في عين الاعتبار في تصميم اللوائح والإجراءات بعض متطلبات الاستقلالية.

الأثر:

- قد يؤثر على الاستقلالية وبالتالي جودة العمل الرقابي.

التوصيات:

- ضرورة وضع إجراءات تضمن الحصول على إقرارات مكتوبة من الموظفين تؤكد التزامهم بالاستقلالية وبمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- وضع سجل لتسجيل حالات تعارض المصالح بين المدققين والجهات المشمولة بالرقابة.

4. سياسات وإجراءات لتخفيف مخاطر اعتماد المدققين على الجهة المشمولة بالرقابة:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- أهمية وضع سياسات وإجراءات لتخفيف مخاطر اعتماد المدققين على الجهة المشمولة بالرقابة إلى مستوى مقبول كتدوير موظفي الرقابة الرئيسيين.

الملاحظة:

- لا توجد سياسات وإجراءات تنصّ على المقاييس التي ينبغي اعتمادها لتحديد الضمانات الضرورية لتخفيف خطر الاعتماد إلى مستوى مقبول عند اعتماد نفس الموظفين في مهمة رقابية لفترة زمنية طويلة.

السبب:

- ضعف في تصميم اللوائح والإجراءات.

الأثر:

- عدم حيادية المدققين وتأثر استقلاليتهم الأمر الذي سيؤثر على جودة العمل الرقابي.

التوصية:

- ضرورة وضع سياسات وإجراءات لتخفيف مخاطر اعتماد المدققين على الجهة المشمولة بالرقابة.

5. سياسات متعلقة بقبول الهدايا:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المطلب:

- يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يضع ضوابط صارمة بشأن قبول الهدايا أو الضيافة لضمان استقلالية المدققين.

الملاحظة:

- رغم وجود سياسات عامة في مدونة أخلاقيات المهنة، إلا أنه لا توجد إجراءات تبين ضوابط قبول الهدايا أو الضيافة.

السبب:

- ضعف في تصميم اللوائح والسياسات.

الأثر:

- عدم حيادية المدققين وتأثر استقلاليتهم الأمر الذي سيؤثر على جودة العمل الرقابي.

التوصية:

- ضرورة وضع سياسات تتناول حظر أو قبول الهدايا أو الضيافة وفقا لضوابط محددة.

ثالثاً: قبول العلاقة مع العملاء واستمراريتها.

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يوجد لدى مجلس المحاسبة الصلاحيات اللازمة للقيام بمهامه.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المطلب:

- ينبغي أن يكون للجهاز الأعلى للرقابة المالية سياسات وإجراءات مصممة لتقدم تأكيدا معقولاً أنه:
 - مؤهل للقيام بالعمل ولديه القدرات والموارد للقيام بذلك.
 - يستطيع أن يمثل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ويأخذ في الاعتبار نزاهة المنظمة التي يتم تدقيقها وكيفية التعامل مع المخاطر التي تظهر على الجودة.

1. الخطة الاستراتيجية:

الملاحظات:

- لا يتوفر لدى مجلس المحاسبة خطة استراتيجية تضبط توجهاته على المدى المتوسط والبعيد.
- لا يتوفر لدى مجلس المحاسبة سياسات وإجراءات تحدّد دورية مراقبة الجهات الخاضعة لرقابته بطريقة تراعي الحاجة إلى الحفاظ على الجودة.

السبب:

- ضعف إجراءات التخطيط.

الأثر:

- عدم وضوح الأولويات.
- عدم معرفة القدرات اللازمة لتحقيق مهامه وإيجاد الحلول لتوفيرها
- هدر في الموارد من خلال توجيهها في مهمات قد لا تكون ذات أهمية نسبية.

التوصية:

- الاستعجال بوضع الخطة الاستراتيجية لتحديد التوجهات الرقابية على المدى المتوسط والبعيد.

2. نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة:

الملاحظة:

- لا تتضمن إجراءات قابلية إنجاز المهمات الرقابية دائما تقييما لمخاطر النزاهة للجهة الخاضعة للرقابة مما يستوجب من الجهاز الأعلى للرقابة النظر في المخاطر الناشئة عن قدرة الموظفين ومستوى الموارد وأي قضايا أخلاقية قد تنشأ في الجهة المدققة ومعالجتها، من ذلك لم يتطرق دليل رقابة التسيير لهذا المتطلب.

السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات.

الأثر:

- عدم مراقبة جوانب جوهرية من موضوع الرقابة.

التوصية:

- استكمال إرساء إجراءات تقييم قابلية إنجاز المهمات الرقابية والتدريب عليها.

رابعاً: الموارد البشرية.

يتضمن هذا المجال عدّة متطلبات وتولّى فريق المراجعة النظر في مدى توقّر الموظفين بالعدد والكفاءة المناسبة:

1. موظفون ذوو كفاءة والتزام بالمبادئ الأخلاقية:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يتم الانتداب وفقاً لمعايير تضمن توقّر الكفاءة في الموظفين.
- يتم إعلام الموظفين بمتطلبات أخلاقيات المهنة.
- يتم تدريب الموظفين على تأدية المهام الرقابية.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يوجد لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية سياسات وإجراءات تتيح له تأكيداً معقولاً بأنّ له ما يكفي من الموظفين ذوي الكفاءات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة للقيام بمهامه المتعلقة بضمان الجودة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المعمول بها، وتمكينه من إصدار التقارير الملائمة في ظلّ هذه الظروف.

الملاحظات:

- لا توجد خطة استراتيجية تضبط الاحتياجات من الموارد البشرية اللازمة لتأدية المهام.
- لا توجد قاعدة بيانات مركزية للموظفين حسب اختصاصاتهم وخبراتهم من خلال المهمات الرقابية المنجزة.
- عدم وجود موارد بشرية كافية لتغطية كافة الأعمال الرقابية خصوصاً أنّ المجلس يصدد اعتماد نوع جديد من أنواع الرقابة (مالية).

السبب:

- ضعف التخطيط للاحتياجات من الموارد البشرية.

الأثر:

- عدم القدرة على تلبية بعض المتطلبات الرقابية.
- ضعف جودة العمل الرقابي.

التوصية:

- استحداث سجل للمهارات والكفايات بالجهاز ووضع إجراءات لتحديثه وفقاً للمتغيرات التي تطرأ على الكفايات لفريق الفحص ووضع إجراء دوري لتحديث السجل بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة بالجهاز (الإدارة المعنية بالتدريب، الموارد البشرية، سجل حضور وتأدية الأعمال لدى المنظمات الدولية مثل الأربوساي والانتوساي) ويكون ذلك السجل جزءاً من إجراءات إعداد الخطة الاستراتيجية.

خامساً: تأدية المهمة الرقابية.

1. وجود منهجيات الرقابة وتحديثها:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يوجد لدى مجلس المحاسبة عدّة أدلة تحكم عمله.
- توجد خطط سنوية للمراجعة.
- الإشراف على الموظفين وتدريبهم وتوجيههم أثناء المهمة الرقابية.
- يتم اعلام أعضاء الفريق بموضوع المهمة ويشاركون في جميع مراحلها.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وجود سياسات وإجراءات ومنهجيات الرقابة (أدلة محدّثة، برامج، قوائم المراجعة، والممارسات الجيدة ومسئوليات الإشراف).
- وتحديد الشخص المسؤول عن تحديث الوثائق سالفه الذكر، والنظر في تاريخ آخر تحديث لها وفيما إذا كان استخدام هذه الوثائق إجبارياً بالنسبة إلى كافة الأعمال الرقابية.

الملاحظات:

- لم يتم تحديث معظم أدلة الرقابة منذ إنشائها (حيث تم في العام 2015 اعتماد دليل معايير الرقابة للمجلس يشمل رقابة الالتزام ورقابة الأداء، ثم تم في العام 2018 اعتماد أدلة خاصة برقابة نوعية التسيير -دليل عملي ودليل مهني- ودليل آخر للمخاطر ولم يتم تحديث هذه الأدلة لإزالة التضارب).
- لم يتم إعداد دليل خاص برقابة الالتزام.
- لم يتم تفعيل دليل ضمان الجودة ولم يتم تحديثه ليشمل رقابة الالتزام، ولم يتم تحديد من يقوم بمتابعة تطبيق الدليل.
- تمّ إعداد دليل منهجي حول الاختيار حسب المخاطر في مجال مراجعة الحسابات، ولم يتم تطوير دليل مماثل له بالنسبة لرقابة التسيير (الأداء).

السبب:

- ضعف في وضع الأدلة ومتابعة تحديثها.

الأثر:

- ضعف جودة العمليات والتقارير الرقابية.
- قد يؤدي إلى حدوث تضارب بين الأدلة.

التوصية:

- استحداث إجراءات خاصة بمنهجية تحديث الأدلة الرقابية، بشكل يتوافق مع المستجدات والمعايير الدولية.
- اعتماد دليل خاص لرقابة الالتزام.
- استكمال دليل ضمان الجودة ووضع سياسات الجودة وإنشاء وتفعيل دور وحدة ضمان الجودة المنصوص عليها في الدليل.
- إعادة تصميم الأدلة وفقاً لنوع الرقابة.

2. ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- لجهاز الرقابة سياسات وإجراءات تهدف إلى توفير تأكيد معقول بأن المهمات الرقابية تُنفذ وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وأن التقارير التي يجري إصدارها مناسبة في هذه الظروف.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إتباع المعايير المطبقة في جميع الأعمال التي يتم القيام بها وتوثيق واعتماد أي انحراف عنها بشكل مناسب.

الملاحظات:

- يشكو تنفيذ المهمات الرقابية ضعفاً في توثيقها بما يبين مطابقتها للمعايير الرقابية.
- في ظل غياب إدارة ضمان الجودة لا يتم توفير تأكيد معقول بأن المهمات الرقابية تُنفذ وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.
- وقد أشار الجهاز إلى أنه بصدد إعداد أوراق عمل لجميع المهمات الرقابية لتوثيق جميع الإجراءات الرقابية وأعمال الإشراف والمتابعة، كما أنهم بصدد إنشاء إدارة لضمان الجودة.

السبب:

- أوضح المجلس أنه اعتمد التدرج في إرساء ضوابط رقابة الجودة، حيث أنه سيتم تطبيق نظام ضمان الجودة في نهاية العام 2023.

الأثر:

- قد يضعف جودة التقارير الرقابية.

التوصية:

- إصدار تقارير وفق المعايير وإنشاء وظيفة ضمان الجودة للتأكد من ذلك.

3. الاختلاف في الرأي:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يتم تداول الاختلافات فقط في مستوى هيئات المداولة بالغرف.
- المسائل القضائية تضمن إجراءات اعتماد حلول موحدة للمشاورات والاختلاف في الرأي.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي وحلها داخلياً قبل إصدار التقارير.

الملاحظات:

- لا توجد سياسات وإجراءات بالمجلس تعنى بمسائل تسوية الخلاف في الرأي عند إجراء عملية المراجعة (خلافات بسيطة - متوسطة - كبيرة) ومن ثم التوثيق لذلك.
- لا يوجد توثيق لاختلافات الرأي، وليس هنالك إجراءات توثق وتعمم قرارات لجنة التقرير والبرمجة في المسائل الخلافية.

السبب:

- ضعف في تصميم السياسات والإجراءات.

الأثر:

- التأثير على جودة العمليات والتقارير والتقيد بتوقيت تنفيذ المهمة الرقابية نتيجة لتأخر حل الخلافات وعدم وجود مسارات وآليات الفصل في أوجه الخلاف.

التوصية:

- ضرورة وضع سياسات وإجراءات موثقة بالمجلس تعنى بمسائل تسوية الخلاف في الرأي عند إجراء عملية المراجعة.
- وضع آليات وإجراءات لتصنيف الخلافات واستحداث مسار إجراء وفق مجالات التصنيف المحددة والتأكيد على التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي وحلها داخلياً قبل إصدار التقارير.

4. مسؤوليات الإشراف:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- الإشراف على الموظفين وتدريبهم وتوجيههم أثناء المهمة الرقابية.

الملاحظة:

- يوجد نقص في أعمال الإشراف حيث يتوجب على المشرف التأكد من أن فريق الرقابة أنجز المهمة وفق المعايير والمتطلبات وذلك في جميع مراحل الرقابة. حيث تم ملاحظة إنجاز بعض المهمات دون استيفاء متطلبات التخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة (تقرير مراجعة حساب تسيير الحظيرة الوطنية/ الشريعة رقم: 05.C.36.2022) (تقرير المركز الوطني لمراقبة البذور وتصديقها/ ولاية الجزائر رقم: 05.C.49.2022)، (رقابة نوعية تسيير لبرنامج تقييم شروط تنظيم وتنفيذ ما حول الولادة على مستوى المؤسسات الصحية 2016-2020م) و(رقابة نوعية تسيير تقييم الجباية المحلية لبلدية الكالتوس 2017-2020م).

السبب:

- ضعف في تصميم وتوثيق إجراءات عملية الإشراف.

الأثر:

- عدم كشف الأخطاء الجوهرية في حينها.
- الوصول إلى استنتاجات ضعيفة.

التوصية:

- تصميم إجراءات الإشراف ليشمل جميع مراحل الرقابة بما يضمن تقارير ذات جودة عالية ومتفقة مع المعايير (استمارات يتم ملؤها من قبل رئيس فرقة الرقابة ورئيس الفرع ومدير الغرفة للتأكد من استيفاء متطلبات الأدلة والمعايير).

5. مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية:

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب:

- لدى الجهاز الرقابي سياسات وإجراءات تقتضي استيفاء مراجعة جودة المهمة الرقابية قبل إصدار التقرير المتعلق بالمهمات الرقابية.

الملاحظة:

- لم تتضمن أدلة المراجعة وأوراق العمل الخاصة بها على سياسات وإجراءات تؤكد جودة الأعمال الرقابية قبل إصدار التقرير.

السبب:

- ضعف في تصميم إجراءات رقابة الجودة.

➤ الأثر:

- إصدار تقارير غير مناسبة.

➤ التوصية:

- تصميم سياسات وإجراءات لمراجعة الأعمال المنفذة في إطار عملية التدقيق.

6. تسوية خلافات الناتجة عن مراجعة رقابة الجودة قبل إصدار التقرير:

➤ المتطلب:

- لدى الجهاز الرقابي سياسات وإجراءات تقضي بأن يسوّي المدقق القائم بالرقابة كافة القضايا التي يثيرها مُراجع رقابة جودة المهمة الرقابية بما يرضي المُراجع وقبل إصدار تقرير المدقق، متّبعاً في ذلك، إن اقتضى الأمر، الإجراءات الخاصة بتسوية الاختلافات في الرأي.

➤ الملاحظة:

- لا توجد سياسات وإجراءات لتسوية القضايا التي يثيرها مراجع جودة المهمة الرقابية قبل إصدار التقرير.

➤ السبب:

- ضعف التصميم في إجراءات رقابة الجودة.

➤ الأثر:

- إصدار تقارير غير مطابقة للمعايير وغير مناسبة.

➤ التوصية:

- تصميم سياسات وإجراءات لتسوية القضايا التي يثيرها مراجع جودة المهمة الرقابية قبل إصدار التقرير.

سادساً: المراقبة/ المتابعة.

1. ضمان الجودة:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- تم إعداد دليل لضمان الجودة في الجهاز واعتماده من قبل رئاسة مجلس المحاسبة.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

➤ المتطلب:

يقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة تصميم مراقبة تقدّم له تأكيداً معقولاً أنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على عملية المراقبة:

1. أن تشمل دراسة وتقييم نظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بشكل مستمر، بما في ذلك مراجعة عينة من المهام التي تم الانتهاء منها بالنسبة لمجموع الأعمال التي قام بها الجهاز.
2. أن يتم إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فرد أو أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الجهاز.
3. أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلين (ألا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو في أي مراجعة لرقابة جودة المهمة).
4. أن يكون المدققون مسئولون عن الجودة العامة للرقابة. فالمدقق مسئول عن أداء الرقابة وعليه أن يطبق إجراءات لرقابة الجودة طوال عملية الرقابة. ويجب أن تهدف مثل هذه الإجراءات إلى ضمان التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملاءمة تقرير الرقابة أو استنتاجاتها أو رأيها بالنظر إلى الظروف (400/44).
5. يجب على الجهاز أن يقوم بتقييم آثار القصور الذي تمت ملاحظته في أثناء مراجعة مراقبة الجودة، وذلك لتقدير مدى الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية عاجلة بشأنها.
6. يجب أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
7. يجب على الجهاز أن يقوم بإبلاغ قادة المهمة الرقابية وغيرهم من الموظفين المعنيين بالقصور الذي تمت ملاحظته نتيجة أعمال مراقبة الجودة والتوصيات المقترحة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
8. يجب على الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات لمعالجة الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المراقبة إلى أن تقريراً معيناً لا يُعد مناسباً أو أن الإجراءات قد وقع إغفالها خلال تأدية المهمة الرقابية.
9. على الجهاز أن يقوم مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج متابعة نظام رقابة الجودة المعتمد لديه إلى قادة المهمات الرقابية وغيرهم من الأطراف المناسبة داخل الجهاز، بمن في ذلك مدير الجهاز والمسؤولين الرئيسيين الآخرين.
10. التأكد من قيام الجهاز بتنفيذ التوصيات التي وردت في تقرير فريق رقابة الجودة على أن تتضمن توقيتات زمنية ملائمة.

المعايير 140، 100.38، 4000، 4100، 4200

◀ الملاحظات:

- على الرغم من قيام كل من رئيس الغرفة ورئيس الفرع بالإشراف على الفريق الرقابي إلا أنه لم يتم تحديد من يقوم بمتابعة تطبيق الدليل، مثل وجود وحدة أو فريق أو موظف محدّد لذلك.
- لم يتم تحديث الدليل بما يتوافق مع المعايير الدولية خصوصاً المعيار 140، بما يشمل:
 1. تحديد إطار عمل رقابة الالتزام (الإطار التشريعي والقانوني، التقارير الرقابية، قواعد السلوك المهني، التأكيدات الرقابية، إجراءات العمل الرقابي).
 2. إعداد الخطة الرقابية، بما في ذلك تحديد الأهمية النسبية وتحديد المخاطر من خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة، والبيئة الداخلية والخارجية والعوامل المؤثرة في عملها وتصميم الإجراءات الرقابية المناسبة.

3. تحديد المنهجيات التي ينبغي استخدامها خلال مرحلة التدقيق بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة والوصول إلى استنتاجات بشأن تحقيق أهداف الرقابة.
4. التقرير الرقابي الذي يتم إعداده ومحتوياته المتضمن الرأي المهني حول رقابة الالتزام.

السبب:

- عدم تطبيق الدليل وتحديثه بما يتناسب مع متطلبات المعايير الدولية.

الأثر:

- إنّ عدم قيام الجهاز بتحديد من يقوم بمتابعة تطبيق دليل ضمان الجودة وعدم تحديث الدليل أدى إلى:
- عدم توفر مسار مراقبة لدى الجهاز يكفل له ضمانا بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.
- عدم وجود تقارير مراجعة لضمان جودة التقارير الرقابية الصادرة عن الجهاز أو على المستوى المؤسسي.
- عدم قيام الجهاز بتقييم آثار القصور في حال وجدت وتم ملاحظتها في أثناء مراجعة مراقبة الجودة، وذلك لتقدير مدى الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.
- عدم إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- عدم إبلاغ قادة المهمة الرقابية وغيرهم من الموظفين المعنيين بمواطن الضعف التي تمت ملاحظتها نتيجة أعمال مراقبة الجودة والتوصيات المقترحة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- عدم قيام الجهاز بوضع سياسات وإجراءات لمعالجة الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المراقبة إلى أن تقريراً معيناً لا يُعدّ مناسباً أو أنّ الإجراءات قد وقع إغفالها خلال تأدية المهمة الرقابية.

التوصيات:

- ضرورة تحديث دليل مراجعة ضمان الجودة بما يشمل كافة متطلبات المعايير الدولية اللازمة لمراجعة الجودة.
- على الجهاز أن يضمن تطبيق دليل ضمان الجودة المعتمد لديه من خلال تنفيذ مسار مراقبة للنظر في نظام رقابة الجودة وتقييمه بشكل متصل، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمهمة رقابية واحدة على الأقل لكل قائد مهمة رقابية، وأن يتم الإبلاغ عن نتائج متابعة نظام رقابة الجودة المعتمد لدى الجهاز إلى المسؤولين الرئيسيين.

القسم الثاني: مراجعة ضمان الجودة لمهمة رقابة الالتزام.

قام فريق مراجعة ضمان الجودة الإقليمي بتنفيذ مراجعة مهمة تدقيق التزام، (تقرير مراجعة حساب التسيير للمجلس الأعلى الإسلامي للأعوام 2016، 2017، 2018)، وتندرج مهمة مراجعة حساب التسيير للعون المحاسب المكلف بتسيير "المعهد الإسلامي الأعلى" ضمن المهام القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة الجزائري، وهذا وفق المادة 02 و03 من الأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أغسطس سنة 2010، يعدل ويتمم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

حيث تشير المادة 75 من الأمر المذكور أعلاه إلى ما يلي: "في مجال مراجعة حسابات التسيير يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها".

وعليه، يتبين جلياً أنّ ممارسة المهام القضائية تقتضي مبادئ وقواعد خاصة، وأي إخلال بها من شأنه المساس بصحة القرارات القضائية نفسها، وهذا ما أشار له البند 3.2.1 من معيار الانتوساي P 50.

وعليه يمكن الإشارة إلى أنّ رقابة الالتزام تعتبر جزءاً من المهام القضائية وليس كلها، ومن خلال المراجعة خلص الفريق إلى الملاحظات والنتائج التالية لكل خطر تمّ تحديده من المتطلبات التالية:

أولاً: التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها.

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

قيام مجلس المحاسبة في الجمهورية الجزائرية بإعداد دليل معايير الرقابة لمجلس المحاسبة (2015) والدليل العام لمراجعة الحسابات لتوجيه منتسبيه في مجال رقابة الالتزام (الدليل العام لمراجعة الحسابات) ويتم تطبيقه في تنفيذ الرقابة.

قيام مجلس المحاسبة بإعداد مدونة أخلاقيات المهنة وتوزيعها على منتسبي الجهاز.

يتم إعداد خطة رقابية لكل مهمة رقابية يتم تنفيذها في الجهاز.

يتم اختيار الجهات الخاضعة التي سيتم تدقيقها بناء على معايير مثل حجم الميزانية.

يتم إجراء فهم بيئة الجهة الخاضعة للرقابة.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول.

المتطلب:

معيار القياس (4000/102/64)

ينبغي على المدقق أن يحدّد وبوضوح، المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول ويدرس الآثار المترتبة عن تلك الأدوار بهدف إجراء الرقابة والتواصل وفقاً لذلك.

الملاحظة:

- لم يقيم فريق التدقيق بتحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول ودور كل مستخدم لنتائج عملية الرقابة في خطة الرقابة بالرغم من تحديدهم من خلال القانون.

السبب:

- ضعف تطبيق نصوص القانون.

الأثر:

- قد يؤدي إلى عدم تحقيق رضى أصحاب المصلحة.

التوصية:

- ضرورة قيام فريق التدقيق بتحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول ودور كل مستخدم لنتائج عملية الرقابة.

2. المعايير والمنهجية.

معييار القياس (ISSAI 4000) (400:5):

- قيام الجهاز الأعلى للرقابة بإعداد معايير رقابة محلية تتوافق مع المعيار رقم 400 أو اعتماده دليل رقابة الالتزام.

الملاحظة:

- قيام جهاز المحاسبة في الجمهورية الجزائرية بإعداد الدليل العام لمراجعة الحسابات لتوجيه منتسبيه في مجال رقابة الالتزام (الدليل العام لمراجعة الحسابات) ويتم استخدامه في عملية الرقابة، إلا أن الدليل يعتبر دليلا لقواعد مسك الحسابات، حيث لم يتم تحديث الدليل منذ اعتماده.

السبب:

- عدم الاعتماد على المعايير الدولية في إعداد الدليل.

الأثر:

- إصدار تقارير غير متوافقة مع المعايير الدولية.

التوصية:

- ضرورة تحديث الدليل ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

3. تحديد معايير الرقابة ذات الصلة.

معييار القياس (ISSAI 100/48):

- يجب أن يحدّد التخطيط نطاق الرقابة وأهدافها ومنهجها. وتشير الأهداف إلى ما يراد تحقيقه بالرقابة. ويتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي ستستخدمها المدققون لتقييم موضوع الرقابة وإعداد التقرير عنه، كما يرتبط بالأهداف بصورة مباشرة. ويصف المنهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة. ويجب التخطيط للرقابة للحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول.

معييار القياس (ISSAI 400/51):

- يجب على المدققين تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة (وقد يتم تحديد موضوع الرقابة والمعايير بالقانون أو في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. كما يمكن أن يحددها المدقق).
- يجب أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد وأن يكون تقييمه باستخدام المعايير المناسبة ممكناً. ويجب أن يكون ذا طبيعة تمكّن من جمع الأدلة الرقابية الكافية والمناسبة دعماً لتقرير الرقابة أو الاستنتاجات أو الرأي.
- على المدقق أن يحدد المعايير المناسبة لتوفير أساس لتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها.
- يجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين وغيرهم حسب ما يلزم. ويجب إطلاع الطرف المسؤول عليها.

◀ **الملاحظة:**

- لم يتم فريق الرقابة في مرحلة التخطيط بتحديد المعايير من الأنظمة والقوانين المتعلقة بموضوع الرقابة لكل إجراء سيقوم به المدقق، لتوفير أساس لتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها.

◀ **السبب:**

- عدم تطبيق متطلبات التخطيط التي ذكرتها المعايير الدولية ودليل معايير الرقابة لمجلس المحاسبة.

◀ **الأثر:**

- عدم تغطية عملية الرقابة من جميع النواحي مما قد يضعف الاستنتاجات التي يتوصل إليها المدقق.

◀ **التوصية:**

- ضرورة قيام فرق الرقابة بتحديد المعايير المناسبة لتوفير أساس لتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها. كتحديد معايير مستنبطة من قانون المحاسبة العمومية.

4. تحديد الأهمية النسبية.

معييار القياس (ISSAI 4000/125) (ISSAI 400/47):

- يراعي الأعضاء الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، وغالباً ما ينظر للأهمية النسبية من حيث القيمة وطبيعة العناصر والسياق الذي تقع فيه.
- معييار القياس (دليل المعايير للمجلس فقرة 76):
 - كشف نقاط القوة ونقاط الضعف وتحديد المجالات ذات الأهمية.
 - اختيار طريقة التدقيق الأكثر ملائمة 1 (الرقابة عن طريق العينات الإحصائية 2 أو الرقابة الشاملة طبيعة ونطاق التحريات الواجب إجرائها).
- معييار القياس (ISSAI 100/41):

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

الملاحظة:

- لم يقيم فريق الرقابة بتحديد الأهمية النسبية في خطة الرقابة وفي جميع مراحل التقرير.

السبب:

- يتم القيام بأعمال التدقيق دون الاعتماد على الأهمية النسبية.

الأثر:

- يؤدي ذلك إلى إهدار مزيد من الوقت، واعتماد آراء مختلفة من مهمة إلى أخرى.

التوصية:

- ضرورة قيام فرق الرقابة بتحديد الأهمية النسبية في خطة الرقابة وفي جميع مراحل التقرير.

5. التواصل الفعال.

معييار القياس (ISSAI 100/43):

- يجب على المدققين إرساء تواصل فعال طوال عملية الرقابة.

- من الضروري إبقاء الجهة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة. ويجب أن يتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة. كما قد يكون المدقق مسئولاً عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين، كالهيئات التشريعية أو الإشرافية، على المسائل المتعلقة بالرقابة. معيار القياس (ISSAI 400/49):
- يحافظ الأعضاء على تواصل فعال وسليم مع الجهات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة كما يجب على المدقق أن يُطلع الطرف المسئول عن معايير الرقابة.

الملاحظة:

- لا يتم توثيق التواصل بين فرق الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة.

السبب:

- عدم بذل العناية اللازمة لتوثيق التواصل بين فرق الرقابة والجهات الخاضعة للرقابة.

الأثر:

- ضعف الاستنتاجات.

التوصية:

- ضرورة توثيق التواصل بين فرق الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة في جميع مراحل الرقابة.

6. فهم الجهة الخاضعة للرقابة.

معيار القياس (ISSAI 400/52):

- يجب أن يتوفر لدى أعضاء الفريق فهم الهيئة الخاضعة للرقابة في ضوء الإطار القانوني والترتيبي ذي الصلة.
- لفهم الجهة الخاضعة للرقابة وبينتها، من الممكن أن يعتبر المدقق الأنشطة والقوانين والتراتب ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة الخاضعة للرقابة وقواعد الحوكمة والأهداف والاستراتيجيات أو قيس الأداء. ومن الممكن توثيق هذا الفهم في استراتيجية الرقابة.
- يستخدم المدقق هذه المعرفة لتحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر عدم الالتزام.

معيار القياس (دليل معايير الرقابة للمجلس فقرة 72):

- ينبغي على المدقق تحديد العناصر الأساسية التي تسمح بالحصول على معرفة عامة بالهيئة الخاضعة للرقابة من خلال جمع وفحص المعلومات المتعلقة بـ:

- مهامها ووسائلها ومجال نشاطها (المهام المحددة في النصوص التنظيمية المنشئة للهيئة وتقارير النشاط والميزانيات والمخططات التوقيعية التقديرية وقرارات هيئات المداولة ومعلومات مختلفة عن القطاع أو فرع النشاط الذي تنتمي إليه الهيئة الخاضعة للرقابة).
- حجمها ومقدار العمليات المالية التي تديرها (تعداد المستخدمين والمصالح الخارجية/الوحدات والقوائم المالية: الميزانيات والحسابات الإدارية أو حسابات التسيير والميزانيات المحاسبية الختامية).
- تنظيمها العام وسيرها (الهيكل التنظيمي ومختلف النصوص التنظيمية التي تحكم سيرها ومذكرات الوصاية أو الإدارة ومواثيق السلطات والنظام الداخلي وميثاق أخلاقيات المهنة...).
- يتم جمع المعلومات عن الهيئة الخاضعة للرقابة كذلك عبر استغلال التقارير الرقابية المعدة من طرف هيكل وهيئات الرقابة الداخلية: المفتشيات ومصالح التدقيق الداخلي وتلك المعدة من طرف أجهزة الرقابة الخارجية: مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية والمفتشيات العامة ومحافظ الحسابات ومكاتب التدقيق الخاصة). يمكن الهدف خصوصا في فحص مدى وجود متابعة حقيقية للردود الواجب تخصيصها لمعاينات التدقيق والتقارير والتوصيات السابقة وهذا باتخاذ التدابير المناسبة.

الملاحظة:

- تم اجراء فهم البيئة إلا أن فريق الرقابة لم يقيم بالتوسع في تلخيص وفهم الأنشطة (القوانين والتراتب ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة وتقارير النشاط والميزانيات والمخططات التوقيعية التقديرية وقرارات الهيئات المداولة ومعلومات مختلفة عن القطاع أو فرع النشاط الذي تنتمي إليه الهيئة الخاضعة للرقابة). حجمها ومقدار العمليات المالية التي تديرها (تعداد المستخدمين والمصالح الخارجية/الوحدات والقوائم المالية: الميزانيات والحسابات الإدارية أو حسابات التسيير والميزانيات المحاسبية الختامية)، تنظيمها العام وسيرها (الهيكل التنظيمي ومختلف النصوص التنظيمية التي تحكم سيرها ومذكرات الوصاية أو الإدارة ومواثيق السلطات والنظام الداخلي وميثاق أخلاقيات المهنة وتوثيق ذلك في نموذج فهم البيئة).

السبب:

- ضعف الاشراف وعدم توثيق كافة المعلومات اللازمة عن الجهة الخاضعة للرقابة.

الأثر:

- ضعف في تحديد وتقييم مخاطر عدم الالتزام.

التوصية:

- ضرورة قيام فرق الرقابة بإجراء فهم البيئة بما يشمل فهم الأنشطة والقوانين والتراتب ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة الخاضعة للرقابة وقياس الأداء وتوثيق ذلك في نموذج فهم البيئة.

7. فهم الضوابط الداخلية وبيئة نظام الرقابة الداخلية

معيار القياس (دليل معايير الرقابة لمجلس المحاسبة):

- فحص وتقييم الرقابة الداخلية:
 - مادة (94): يشكّل فحص وتقييم آليات وإجراءات الرقابة الداخلية، المرحلة الأولى في تنفيذ برنامج الرقابة. هذا التقييم يجب أن يتكيف مع نوع الرقابة المراد تنفيذها.
 - مادة (95): عند إجراء رقابة المشروعية (تدقيق المطابقة) يجب على القاضي أن يتأكد من وجود وفعالية آليات الرقابة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة السارية المفعول 3 ومدى احترام مبادئ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والقواعد المحددة لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
 - مادة (96): عند إجراء رقابة نوعية التسيير يشكّل فحص وتقييم الرقابة الداخلية هدفا أساسيا في مهمة الرقابة وفي نفس الوقت مرحلة حتمية لتنفيذ باقي أعمال الرقابة المقررة.
 - مادة (97): في هذا الإطار يهدف تقييم الرقابة الداخلية إلى التأكد من:
 - وجود واستحداث على مستوى الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لآليات وإجراءات الرقابة الداخلية تضمن احترام القوانين والتنظيمات وحماية الممتلكات ومصداقية ونزاهة نظم المعلومات وفعالية عملياتها،
 - فعالية وملاءمة آليات وإجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.
 - مادة (98): نظرا لأهمية الأهداف المرسومة لها يجب أن تكون عملية تقييم الرقابة الداخلية محل اهتمام خاص في المهمة الرقابية المتعلقة بنوعية التسيير لهذا الغرض:
 - يجب أن تخصص ميزانية زمنية معقولة لإجراء هذه المرحلة التقييمية،
 - يجب أن تمتد أعمال التقييم إلى كل الوظائف والنشاطات الخاضعة للرقابة ويجب أن تركز على أدوات وطرق تقييم الرقابة الداخلية: استبيانات الرقابة الداخلية ومخططات انتقال الوثائق واختبارات المطابقة وتحليل نتائج التقييم.
 - يجب أن يسمح تقييم الرقابة الداخلية بتحديد دقيق لنطاق الرقابة من جهة وصياغة توصيات مناسبة من أجل تعزيز آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للأموال والممتلكات العمومية من جهة أخرى.
- معيار القياس (ISSAI 400/53) (ISSAI 4000/134):
- يجب على المدققين فهم بيئة الرقابة والضوابط الداخلية المعنية والنظر فيما إذا كان من المرجح أنها تضمن الالتزام.
 - عندما يتم تحديد موضوع الرقابة يحدّد المدقق الضوابط الداخلية الموجودة للحد من مخاطر عدم الالتزام بالمعايير أو من الأخطاء الجوهرية في معلومات موضوع الرقابة. وباستخدام التقدير/ الحكم المهني، يقرر المدقق ما إذا كانت الضوابط ذات صلة بالرقابة من عدمه.

- يحتاج المدقق إلى فهم جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية: بيئة الرقابة ومسار تقييم مخاطر الجهة الخاضعة للرقابة ونظام المعلومات وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمهمة الرقابية ومراقبة ضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمهمة.

الملاحظة:

- لم يتناول الفريق موضوع تقييم الرقابة الداخلية داخل الجهة كما يتم التأكيد على أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية وربطه بالمخاطر سواء للجهة أو فهم المخاطر المرتبطة بالثغرات التي يتم اكتشافها في الأنظمة وفق ما نظمه المعيار (4000) المواد من (131) إلى (136).

السبب:

- عدم الالتزام بمعايير الانتوساي.

الأثر:

- عدم تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة الجهد والتكلفة حيث يتم الاعتماد على إجراءات التحقق وبما يزيد من التكلفة والوقت المستغرق في تنفيذ مهمة الرقابة فضلاً عن عدم اكتشاف أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وما لذلك من آثار في الحفاظ على المال العام.

التوصية:

- ضرورة قيام فريق الرقابة بفهم طبيعة الرقابة الداخلية من خلال تحديد الضوابط وتقييمها وفق ما نظمته المواد (131 إلى 136) من المعيار 4000 لرقابة المطابقة والالتزام لما لذلك من آثار على تحديد مدى وطبيعة وتوقيت إجراءات وتكلفة عملية التدقيق.

8. إجراءات الرقابة.

معيار القياس (ISSAI 4000/149):

- يجب أن يتولى فريق الرقابة تصميم إجراءات مناسبة استجابة للمخاطر التي تمّ تقييمها.
دليل المعايير للمجلس الفقرة 76:
- اختيار طريقة التدقيق الأكثر ملاءمة (الرقابة عن طريق العينات الإحصائية أو الرقابة الشاملة طبيعة ونطاق التحريات الواجب إجراؤها)، إعداد برنامج الرقابة المفصل.

الملاحظة:

- لم يتم تحديد نوع إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها (إجراءات الرقابة المعمقة أو اختبار ضوابط الرقابة) للاستجابة للمخاطر التي يتم تقييمها.

السبب:

- ضعف الإشراف على فرق الرقابة وتدريبها.

الأثر:

- إن عدم قيام المدققين بتحديد مخاطر عدم الالتزام يؤدي لغياب تنفيذ إجراءات رقابية مناسبة تعالج المخاطر وكافية لموضوع الرقابة.

التوصية:

- ضرورة أن تتولى فرق الرقابة تصميم إجراءات مناسبة استجابة للمخاطر التي يتم تقييمها.

9. مخاطر الغش.

معيار القياس (ISSAI 400/55):

- يراعي المدقق مخاطر الاحتيال بحيث يتم تحديد عوامل مخاطر الاحتيال.

الملاحظة:

- لا تقوم فرق الرقابة بتحديد عوامل مخاطر الاحتيال في جميع مراحل تنفيذ الرقابة.

السبب:

- ضعف الإشراف.

الأثر:

- قد يؤدي عدم تحديد عوامل مخاطر الاحتيال لوجود حالات احتيال لم يتم المدقق باكتشافها.

التوصية:

- ضرورة قيام فرق الرقابة بتحديد عوامل مخاطر الاحتيال في جميع مراحل تنفيذ الرقابة للحد من الاحتيال.

10. وضع استراتيجية وخطة للرقابة.

معيار القياس (ISSAI 4000/137/139)، (ISSAI 400/56):

- يقوم المدقق بوضع استراتيجية وخطة للرقابة ويجب توثيقها كتابياً.
- ينبغي أن يضع المدقق ويوثق استراتيجية رقابة وخطة رقابة تصف كيف سيتم إنجاز عملية الرقابة لإصدار تقارير تكون مناسبة في الظروف المتاحة والموارد الضرورية للقيام بذلك والجدول الزمني للعمل الرقابي.
- يجب أن تشمل استراتيجية الرقابة النظر في الاستجابات الرقابية المعدّة ولمخاطر محدّدة من خلال وضع خطة للرقابة.

الملاحظة:

- يقوم فريق الرقابة بإعداد خطة الرقابة إلا أنه لا يقوم بوضع استراتيجية الرقابة الشاملة، والتي تحتوي على العناصر التالية (هدف الرقابة وموضوع الرقابة والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات/ تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة، (نوع المهمة) مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر، مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره، تركيبة وتوزيع العمل على فريق الرقابة، بما في ذلك أي حاجة للخبراء وتواريخ رقابة الجودة، التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة و/أو مع القائمين على الحوكمة، التقرير حول المسؤوليات بالإضافة إلى الجهة التي سيرفع إليها التقرير وموعد القيام بذلك وفي أي شكل).

السبب:

- ضعف في تصميم إجراءات الرقابة.

الأثر:

- إن عدم وضع استراتيجية الرقابة الشاملة من قبل فرق الرقابة قد يؤدي لغياب التخطيط السليم لمهام الرقابة.
- قد يؤدي إلى إغفال المدقق لبعض الأمور التي قد تكون مهمة لعملية المراجعة.

التوصيات:

- ضرورة القيام بوضع استراتيجية الرقابة الشاملة وتوثيقها كتابياً من قبل فرق الرقابة بحيث تشمل:
- هدف الرقابة وموضوع الرقابة والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات/ تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.
- (نوع المهمة) مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر.
- مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره.
- تركيبة وتوزيع العمل على فريق الرقابة، بما في ذلك أي حاجة للخبراء وتواريخ رقابة الجودة.
- التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة و/أو مع القائمين على الحوكمة.
- التقرير حول المسؤوليات بالإضافة إلى الجهة التي سيرفع إليها التقرير وموعد القيام بذلك وفي أي شكل.

11. خطة رقابة الالتزام.

معيار القياس (ISSAI 4000/140):

- يضع المدقق خطة رقابة الالتزام. وتمثل استراتيجية الرقابة مدخلا أساسيا لخطة الرقابة.
- طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.
- تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالرقابة.
- إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر.
- أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة.

الملاحظة:

- لا تتوافق خطة الرقابة المعدة من قبل فرق الرقابة مع متطلبات خطة رقابة الالتزام، حيث لا تشتمل على كافة عناصر خطة رقابة الالتزام ومن ضمنها (طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها، تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالرقابة، إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر، أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة).

السبب:

- عدم تطبيق متطلبات خطة رقابة الالتزام.

الأثر:

- يؤدي عدم توافق خطة الرقابة التي يقوم المدققون بإعدادها مع متطلبات خطة رقابة الالتزام إلى ضعف التخطيط لعملية الرقابة، مما يحول دون التوصل إلى استنتاجات مناسبة وكافية لموضوع الرقابة.

التوصية:

- اقترح بأن يتم دراسة وضع نموذج معتمد لخطة المطابقة والالتزام بحيث يشمل النموذج جميع العناصر الواردة في المعيار (4000) وفق المواد من (137 إلى 143) من معيار المطابقة والالتزام وذلك تفاديا لعدم قيام فريق الرقابة بهذا الاجراء الهام.

12. الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.

معيار القياس (ISSAI 130):

- ينشئ الجهاز نظاما يضمن أثناء العمل الرقابي امتثال الأعضاء أو أي متعاقدين للمتطلبات الأخلاقية مثل: النزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والسرية والشفافية (على سبيل المثال: على العضو أن يتجنب علاقات طويلة الأجل مع الجهة الخاضعة للرقابة وعليه الإبلاغ في حالة وجود أي تأثير من حيث الإخلال بأخلاقيات العمل أو الاستقلالية).

الملاحظة:

- لم يتم فريق الرقابة بالتوقيع على نموذج يفيد بعدم وجود تضارب مصالح مع الجهة الخاضعة للرقابة.

السبب:

- ضعف في تطبيق اللوائح.

الأثر:

- قد يؤدي إلى عدم الالتزام بها أو مخالفة قواعدها مما يؤثر على الاستقلالية.

التوصية:

- ضرورة قيام كافة منتسبي الجهاز بالتوقيع على مدونة أخلاقيات المهنة أو التوقيع على إقرار بالالتزام بها.

ثانياً: تنفيذ رقابة الالتزام.

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يوجد تواصل بين أعضاء الفريق الرقابي والجهة الخاضعة للرقابة.
- يتم تحديد الفترة الخاضعة للرقابة.

- المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. تحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداه.

معييار القياس (ISSAI 400/54) (ISSAI 400/57):

- ينبغي على المدقق أن يخطط وينفذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة لصياغة استنتاج بمستوى التأكيد الذي تم اختياره.
- * حيث يقوم الأعضاء بتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداه في ضوء المعايير ونطاق الرقابة وخصائص الجهة الخاضعة للرقابة ونتائج تقييم المخاطر لغرض الحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة (مثلاً، احتساب الحد الأدنى من أحجام العينات المخطط له يعتمد على الأهمية النسبية، وتقييم المخاطر، ومستوى التأكيد).

الملاحظة:

- لا يحتوي ملف التدقيق على أوراق عمل تتضمن الإجراءات والأعمال التي قام بها المدقق للحصول على أدلة رقابية كافية لصياغة الاستنتاج المتعلق بمستوى التأكيد.

السبب:

- ضعف إجراءات التنفيذ والإشراف عليها.

الأثر:

- عدم اكتشاف بعض المخالفات أو الأخطاء والتي قد تكون جوهرية.

التوصية:

- ضرورة قيام فرق الرقابة بتنفيذ إجراءات مخطط لها مسبقاً للحصول على أدلة رقابية كافية لصياغة الاستنتاج المتعلق بمستوى التأكيد.

2. أدلة رقابة كافية ومناسبة.

معييار القياس (ISSAI 400/57):

- يجمع الأعضاء أدلة رقابة كافية ومناسبة توقّر أساس الاستنتاج أو الرأي، بما في ذلك مجموعة متنوعة من إجراءات جمع الأدلة ذات الطبيعة الكمية والنوعية وغالباً ما يحتاج الأعضاء إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة.

معيار القياس (ISSAI 4000/159):

- يحتاج المدقق في الغالب إلى دمج الأدلة ومقارنتها بأدلة من مصادر أخرى باستخدام تقنيات وطرق مختلفة بهدف تحقيق متطلبات الكفاية والملاءمة.
- معيار القياس (ISSAI 4000/179):
- ينبغي أن يقارن المدقق أدلة الإثبات التي تحصل عليها مع المعايير الرقابية المضبوطة لصياغة الملاحظات التي تم الوقوف عليها والتي تؤدي إلى استنتاجات الرقابة.

الملاحظة:

- لا يقوم المدققون بتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها لتوفير استنتاجات الرقابة، للملاحظات التي تم الوصول إليها.

السبب:

- ضعف إجراءات التنفيذ.

الأثر:

- عدم الحصول على أدلة رقابية كافية مما قد يؤدي لضعف الاستنتاج.

التوصية:

- ضرورة قيام المدققين بجمع أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها لتوفير استنتاجات الرقابة ومقارنتها مع أدلة من مصادر أخرى وكذلك مقارنتها مع المعايير الرقابية المضبوطة لصياغة الملاحظات.

3. اعتماد إجراءات الرقابة.

معيار القياس (ISSAI 4000/149):

- ينبغي التأكد من أن جميع إجراءات الرقابة المخططة والمنفذة أو غير المنفذة قد تم بيانها وتوضيحها وتفسيرها وحفظها بملف الرقابة وتمت الموافقة على ذلك من قبل المسؤولين عن الرقابة.

الملاحظة:

- لم يتم فريق الرقابة ببيان وتوضيح إجراءات الرقابة المتعلقة بالمهمة الرقابية والتي تم تنفيذها وحفظها في ملف الرقابة.

السبب:

- ضعف الإشراف.

➤ الأثر:

- إغفال المدقق لبعض حالات عدم الالتزام والتي قد تكون مهمة لصياغة الاستنتاج.

➤ التوصية:

- ضرورة قيام المدققين ببيان وتوضيح إجراءات الرقابة التي تم تنفيذها وحفظها في ملف الرقابة.

4. استخلاص النتائج:

معييار القياس (ISSAI 4000/184):

- استنادا إلى الملاحظات التي تم الوقوف عليها والأهمية النسبية، ينبغي على المدقق أن يستخلص استنتاجا حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المطبقة.

➤ الملاحظة:

- لم يتم تحديد بنود الأهمية النسبية بشكل مهني وواضح، وقد ترتب على ذلك ضعف الاستنتاجات حول موضوع الرقابة وعدم التزام فريق الرقابة بفحص البنود وفق الأهمية النسبية.

➤ السبب:

- عدم إلمام المدقق بأساليب التأكيد.

➤ الأثر:

- صياغة استنتاجات غير متطابقة مع متطلبات المعايير.

➤ التوصية:

- ضرورة قيام المدققين بصياغة استنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية، بالمعايير المطبقة في تقارير الالتزام.

5. التوثيق الكافي:

معييار القياس (ISSAI 400/48):

- يتم مراعاة أن تكون الوثائق مفصلة بقدر كاف لتمكين الأعضاء الجدد الذين لا يملكون أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة.

➤ الملاحظة:

- لا يتم مراعاة أن تكون الوثائق مفصلة بقدر كاف لتمكين الأعضاء الجدد، الذين لا يملكون أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة.

السبب:

- ضعف الإشراف.

الأثر:

- عدم الاستفادة من الأعمال الرقابية السابقة.

التوصية:

- على المدققين مراعاة أن تكون وثائق ملف الرقابة مفصلة بقدر كاف لتمكين الأعضاء الجدد، الذين لا يملكون أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة. من فهم ما يلي: العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهم ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات المدقق أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارستها التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة.

6. الاحتفاظ بالوثائق:

معييار القياس (ISSAI 400/48) (ISSAI 4000/113):

- التأكد من إتباع إجراءات التوثيق لضمان قيام الأعضاء بإعداد وثائق ومستندات الرقابة ذات الصلة قبل إصدار التقرير ويجب الاحتفاظ بالوثائق لفترة مناسبة من الزمن.

الملاحظة:

- عدم وجود نظام لتصنيف الوثائق ومدد الاستبقاء وفق نظام التصنيف المعتمد.

السبب:

- ضعف في تصميم اللوائح.

الأثر:

- اتلاف بعض الوثائق التي قد تكون مهمة ويمكن الرجوع إليها في فترات لاحقة.

التوصية:

- ضرورة وجود إجراءات مكتوبة لدى الجهاز بخصوص الفترة الزمنية المتعلقة بالاحتفاظ بالوثائق حسب أهميتها ونوعها.

ثالثاً: إعداد تقارير رقابة الالتزام.

المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يقوم الفريق الرقابي بإعداد تقرير رقابي بعد الانتهاء من المهمة الرقابية.

- يعرض التقرير على تشكيلة المداولة.

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. إعداد التقرير

معيار القياس (ISSAI 400/59):

- يقوم الأعضاء بإعداد تقرير يستند إلى مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد.

الملاحظة:

- لا يراعي الجهاز دقة التوقيت في إجراء الرقابة وإعداد التقرير في الوقت المحدد والمناسب، ومثال ذلك: تدقيق المجلس الأعلى الإسلامي خلال العام 2021 عن الفترة 2016-2018.

السبب:

- قلة الموارد البشرية لدى الجهاز خصوصاً المدققين الميدانيين.

الأثر:

- عدم معالجة المخالفات المكتشفة في الوقت المناسب.

التوصية:

- اقتراح بإضافة وضع مدد زمنية لمداولات التقرير داخل الجهاز والالتزام بالمدد المقررة ومراقبتها.

2. عناصر التقرير

معيار القياس (ISSAI 400/59)، المادة 119 من دليل معايير الرقابة لمجلس المحاسبة

- تتضمن تقارير رقابة الالتزام العناصر التالية وليس بالضرورة بهذا الترتيب.		
✓ العنوان	✓ المرسل	✓ نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة.
إليه.		✓ تحديد موضوع الرقابة أو وصفه.
✓ النتائج.	✓ تحديد معايير الرقابة المطبقة.	✓ ملخص للعمل المؤدى.
✓ التوصيات.	✓ الاستنتاج / الرأي.	✓ تاريخ التقرير.
✓ التوقيع.		

الملاحظة:

- لا تحتوي التقارير المعدة من قبل فرق الرقابة على كافة عناصر تقرير رقابة الالتزام ومثال ذلك: لا يحتوي التقرير على المعايير المحددة عند أداء العمل وردود الجهة الخاضعة للرقابة.

السبب:

- عدم التزام فرق الرقابة بذكر كافة عناصر التقرير.

الأثر:

- ضعف في التقارير الرقابية الصادرة عن الجهاز.

التوصية:

- ضرورة أن تحتوي التقارير المعدة من قبل فرق الرقابة على كافة عناصر تقرير رقابة الالتزام.

رابعاً: الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ والمتابعة في إطار مهام رقابة الالتزام.

المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يقوم المدقق بتبليغ أي حالات عدم الالتزام التي تدل على أفعال غير قانونية أو غش/ احتيال إلى الجهات المسؤولة لحظة اكتشافها.
- يقوم المدقق/ الجهاز بمتابعة الاستنتاجات والتوصيات لحالات عدم الالتزام المذكورة في تقرير الرقابة.

المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

الأهمية النسبية في مرحلة المتابعة:

معيار القياس (100/41):

يقوم الأعضاء بالنظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة بما فيها مرحلة المتابعة للنظر حول مدى الحاجة إلى مزيد من التحقيقات أو مهام رقابية جديدة.

الملاحظة:

- لا يقوم أعضاء فرق الرقابة بالنظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة بما فيها مرحلة المتابعة للنظر حول مدى الحاجة إلى مزيد من التحقيقات أو مهام رقابية جديدة.

السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات واللوائح.

الأثر:

- إغفال بعض الملاحظات المهمة.

التوصية:

- ضرورة النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة بما فيها مرحلة المتابعة للنظر حول مدى الحاجة إلى مزيد من التحقيقات أو تنفيذ مهام رقابية جديدة.

القسم الثالث: مراجعة ضمان الجودة لمهمة رقابة الأداء:

الجزء الأول: منهجية رقابة الأداء:

1. الأدلة والسياسات والإجراءات:

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- توجد وثيقة (دليل) مصادق عليها تخصّ منهجية رقابة الأداء. (الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير) و(الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير).
- يستخدم الأعضاء الطرق المختلفة لجمع البيانات.
- بموجب قانون مجلس المحاسبة يمنع أعضاء فريق الرقابة من المشاركة في إدارة أو عمليات الجهة الخاضعة للرقابة كأن يكونوا أعضاء في لجان الإدارة.
- صادق مجلس المحاسبة على مخطط استراتيجي لرقابة الأداء.
- يحدّد البرنامج متعدّد السنوات لرقابة الأداء (3 سنوات) المجالات والأولويات التي يمكن أن تغطيها الفترة الزمنية المعينة بالمخطط.

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب: ISSAI 3000، ISSAI 3910 فقرة 71.

- تتماشى الوثيقة (الدليل) وأحسن الممارسات الدولية.

الملاحظة:

- تضمّنت مذكرة اختيار المهمة (note de faisabilité) عددا من المستخدمين المستهدفين وكذلك الأهداف الرقابية للمهمة، إلا أنّ الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير الذي أعدّ في عام 2018 لم تتوافق أجزاؤه دائما مع المعايير الدولية الخاصة برقابة الأداء، من ذلك لم يتضمن الدليل العملي لرقابة التسيير في مستوى مرحلة التخطيط تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة طبقا للفقرة 25 من معيار رقابة الأداء ISSAI 3000، كما لم يتضمن وجوب تحديد أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، كما لم يتم الإشارة إلى وجوب تضمين معايير الرقابة التي سيتم اعتمادها في تنفيذ الأعمال الرقابية.

السبب:

- ضعف في تصميم الأدلة.

الأثر:

- إصدار تقارير غير مطابقة للمعايير الدولية.

التوصية:

- على الإدارة العليا تحديث الأدلة لتتوافق مع المعايير الدولية وأحسن الممارسات خاصة فيما يخص أوراق العمل، واستكمال متطلبات المعايير الدولية.

2. اختيار موضوعات الرقابة:

المتطلب: ISSAI 300.37

- يجب على المدققين اختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات.

الملاحظات:

- يعتبر مسار إعداد المخطط الاستراتيجي للجهاز الحلقة الأولى في اختيار مواضيع الرقابة باعتبار استناد إعدادة إلى تحليل المجالات المحتملة للرقابة ويحدّد بكفاءة الطريقة المثلى لتخصيص الموارد من خلال اعتماد أساليب مثل تحليل المخاطر وتقييم المشاكل بالإضافة إلى التقدير المهني للأخذ بالاعتبار تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة وضمان أنّ المواضيع الهامة والقابلة للرقابة قد تمّ اختيارها. وقد تضمّنت مذكرة اختيار المهمة (مذكرة قابلية إنجاز المهمة) الإشارة إلى أنّ اختيار المهمة يندرج في إطار مهام الجهاز ودوره في دعم الشفافية والحوكمة الرشيدة والمساءلة، إلّا أنّه في غياب خطة استراتيجية للفترة موضوع المراجعة 2019-2021 لم يتم تبرير اختيار المهمة بالتوجهات الاستراتيجية للمجلس. وقد أشار الفريق الرقابي إلى أنه نظراً للوضع المستجد لم يتم إعداد مخطط استراتيجي للفترة وسيتم العمل على إبراز التصاق المهمات المبرمجة مستقبلاً بالأهداف الاستراتيجية.
- بالإضافة إلى ذلك ولئن تضمّن الدليل العملي لرقابة التسيير على التخطيط للمهام الرقابية بإعداد برامج لثلاث سنوات إلّا أنه لم يتم توضيح منهجية تحديد هذا البرنامج وعناصره.

السبب:

- ضعف في تصميم إجراءات التخطيط.

الأثر:

- قد لا يفي المخطط الاستراتيجي لرقابة الأداء بالدور المنوط للجهاز.
- قد يؤدي إلى تحديد غير مناسب للأولويات في المهمات الرقابية.

التوصية:

- وضع خطة استراتيجية للجهاز تتفرع منها خطط الرقابة بأنواعها المختلفة.
- تحديد إجراءات اختيار الأولويات الرقابية.

3. توثيق حالات تضارب المصالح:

المتطلب: ISSAI 20 مبدأ 4

– توثيق يضمن أنه لا أحد من أعضاء فريق رقابة الأداء في وضعية تعارض مصالح.

الملاحظة:

– تضمّن الفصل 25 من الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 أغسطس 1995، والمتعلق بالقانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة القواعد المعتمدة في مجال أخلاقيات المهنة، كما أشار الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير إلى تضارب المصالح، إلا أنه لا يوجد توثيق من فريق الرقابة يخص وجود تضارب مصالح من عدمه. وقد أشار المجلس بأنه سيتم دعم هذه الإجراءات للتوافق مع ما نصت عليه الفقرة 8 العنصر الثاني من السلوك الأخلاقي معيار 140 للانتوساي:

"يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تأخذ في الاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامهم بمتطلبات الجهاز حول السلوك الأخلاقي".

السبب:

ضعف في تصميم الإجراءات.

الأثر:

تهديد الاستقلالية.

التوصية:

– على الإدارة العليا تصميم إجراءات تنظّم موضوع تضارب المصالح وإلزام الأعضاء بالتوثيق قبل وأثناء كل عملية رقابية.

الجزء الثاني: مراجعة جودة مراحل عملية رقابة الأداء على مستوى الرقابة الفردية.

أولاً: مرحلة التخطيط.

أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

– يتمّ الحصول على المعرفة الخاصة بالرقابة والمعرفة الموضوعية والمعرفة المنهجية قبل البدء بالرقابة (الدراسة المسبقة).

– يتمّ مناقشة المعايير التي تمّ الحصول عليها مع الهيئة الخاضعة للرقابة.

– يوجد توثيق يبيّن بأنّ فريق الرقابة لديه الفهم المناسب للوحدة الخاضعة للرقابة/ المشروع، بما في ذلك أنظمتها المعلوماتية.

- يحدّد فريق الرقابة أهداف الرقابة المناسبة لكل من قضايا/ خطوط البحث التي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- يتمّ تأطير أهداف الرقابة المتعدّدة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة.
- يحدد فريق الرقابة نطاق الرقابة.
- تضمنت الفقرة 65 من دليل المعايير للمجلس إمكانية اللجوء لخبراء لتأدية الأعمال الرقابية: "اللجوء إلى المستشارين والمتعاونين والخبراء الخارجيين كلما دعت الحاجة إلى ذلك".

ب/ المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. تحديد منح الرقابة:

المتطلب: ISSAI 3000-40 / ISSAI 300-26

- يقوم الأعضاء باختيار منح يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة.

الملاحظة:

- لا يوجد ما يفيد أنّ الأعضاء قاموا باختيار وتوثيق منهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك.

السبب:

- ضعف الإشراف.

الأثر:

- يؤثر على الاختيار السليم لأسئلة المراجعة.

- صعوبة تحديد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه.

- قد يضيع الجهد والزمن.

التوصية:

- يجب على رئيس الفرع ورئيس الغرفة اختيار منح قبل بدء عملية الرقابة وتوثيق ذلك.

2. تقييم الحاجة إلى الخبرة الخارجية:

المتطلب: ISSAI 3000-65 / ISSAI 300-37

- يقوم الأعضاء بتقييم مدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية والجوانب التي تلزم فيها وأن يجرؤ الترتيبات اللازمة لذلك.

الملاحظة:

- لئن تضمنت مذكرة اختيار المهمة وتقرير مرحلة التخطيط برمجة اللّجوء إلى فريق من الخبراء لمساندة الفريق الرقابي في تنفيذ الأعمال الرقابية، إلّا أنّه لا توجد إجراءات توضّح كيفية اللّجوء إلى الخبراء والالتزامات المحمّولة على الطرفين.
- قدّم الفريق الرقابي نماذج لقرار إحداث فريق مساندة (المهام - الأطراف المعنية - إجراءات العمل - والالتزام بالسرية) وكذلك نموذج بالالتزام بالمحافظة على سرية الأعمال إلّا أنّ هذه الوثائق غير موقعة (معتمدة).
- كما لم تتضمن تلك النماذج بوضوح الخدمات التي سيقدمها فريق المساندة.

السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات.
- ضعف الإشراف.

الأثر:

- صعوبة الحصول على الخبراء الأكفاء.
- عدم تغطية بعض جوانب المهمة الرقابية.
- قد يؤدي إلى التأخير في أداء المهمة.
- قد يؤدي إلى ارتفاع تكلفة تنفيذ المهمة.

التوصية:

- على الإدارة العليا وضع إجراءات تنظم عمل الخبراء.

3. الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية:

المتطلب: ISSAI 130

- يضع الجهاز نظاما يضمن -أثناء العمل الرقابي- أن يكون المدققون أو أي متعاقدين يتمتعون بالمتطلبات الأخلاقية مثل: النزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والسرية والشفافية.

الملاحظة:

- لا يوجد إجراء يضمن -أثناء العمل الرقابي- أن يكون المدققون أو أي من المتعاقدين متمتعين بالمتطلبات الأخلاقية مثل: النزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والسرية والشفافية. وقد أفاد المجلس بأنّه سيتم تحديث وثيقة عرض حال المهمة بإضافة بند المستجدات حول متطلبات أخلاقيات المهنة.

السبب:

- نقص في الإجراءات.

◀ الأثر:

- قد يؤدي إلى وجود تأثير يتعارض مع أخلاقيات العمل أو الاستقلالية.
- قد لا يضمن كفاءة واستقلالية المدققين والخبراء.
- قد يؤثر على جودة العمل الرقابي.

◀ التوصية:

- وضع نظام يضمن تمتّع المدققين أو أي متعاقدين بالمتطلبات الأخلاقية.

4. إعداد خطة الرقابة.

المتطلب:

- يهدف تصميم خطة الرقابة إلى ضمان جمع أدلة كافية ومناسبة تسمح للمدقق بوضع نتائج واستنتاجات وتوصيات تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية ISSAI 3000/102
- دليل المعايير للمجلس، الفقرة 76

◀ الملاحظة:

- تبين من فحص خطة الرقابة (Audit plan) عدم وضوح عدد من العناصر أو تحديدها والتي تساعد على الوصول إلى استنتاجات تتوافق مع الأهداف والأسئلة الرقابية والمتمثلة بما يلي:
- لأن تضمنت خطة الرقابة تقديمًا لبعض المخاطر إلا أنها لم تكن شاملة لتتضمن مخاطر أخرى متأصلة متعلقة بموضوع الرقابة بالإضافة إلى المخاطر المتعلقة بالحصول على البيانات وكذلك قدرات الفريق الرقابي لتنفيذ المهمة وما هي الإجراءات التي سيتم اتباعها للتحكم في هذه المخاطر. guid 3910/62- Issai 3000/52.53.54.
- لأن تضمنت خطة الرقابة الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها إلا أنه لم يتم تحديد مستوى التأكيد الذي سيتم اعتماده. Issai 3000/32 to 34 وبالتالي اختيار طريقة التدقيق الأكثر ملاءمة (الرقابة عن طريق العينات الإحصائية أو الرقابة الشاملة).
- لأن تضمنت خطة الرقابة ذكر بعض نقاط الضعف كمخاطر متأصلة إلا أن هذا لم يندرج في إطار دراسة (swot) لدعم تحديد المجالات ذات الأهمية.
- لأن تضمنت خطة الرقابة أصناف المعايير التي سيتم اعتمادها لتقييم البرنامج إلا أنه تنقصها الدقة وربطها بالأهداف الرقابية للحكم على مدى تحقيقها والالتزام بها وإضافتها للمخطط العملي للرقابة.

◀ السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات.

◀ الأثر:

- إصدار تقارير غير متطابقة مع المعايير الدولية.

- هدر الوقت والمجهود.

◀ التوصية:

- تحديث أدلة الرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتدريب على كيفية تطبيقها.

5. المصادقة على مخطط الرقابة:

المتطلب:

- يتم المصادقة على مخطط الرقابة من طرف الجهة المختصة. ISSAI 3000-104
- يقدم المقرر برنامج التدقيق إلى رئيس الفرع ورئيس الغرفة للمصادقة عليه (الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير) فقرة 4:2

◀ الملاحظة:

- لا يتم المصادقة على مخطط الرقابة من الجهة المختصة.

◀ السبب:

- لم يتم تحديد الجهة أو الشخص الذي يجب أن يوقع على مخطط الرقابة بوضوح.

◀ الأثر:

- عدم تحديد المهام والمسؤوليات.

◀ التوصية:

- على الإدارة العليا تحديد المسؤول عن التوقيع على مخطط الرقابة بوضوح والالتزام بذلك.

ثانياً: مرحلة التنفيذ.

أ/ المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يقوم فريق الرقابة بإنجاز المراجعة وفق مخططها وبرنامجها.
- يحافظ الأعضاء على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة.
- يتم توثيق بعض أدلة الإثبات المدعمة للاستنتاجات.
- يتم تنظيم أوراق العمل بشكل مناسب مع فهرسة وإحالات متبادلة ملائمة، بحيث تحافظ على قيمتها كأدلة إثبات.

ب/ المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. الإشراف:

المتطلب:

- يتم توثيق عمل الإشراف في جميع مراحل عملية الرقابة.

الملاحظة:

- لأن تقوم الغرفة بمتابعة تنفيذ الإجراءات الرقابية من خلال وثيقة عرض حال المهمة، إلا أنه لا يتم توثيق عمل الإشراف في كثير من الأحيان مثال أوراق عمل ضبط الجودة في كل مرحلة من مراحل المراقبة. وتعهد المجلس بتوثيق هذا الإشراف ضمن الملف الرقابي.

السبب:

- ضعف الإجراءات.

الأثر:

- عدم التأكد من استيفاء العملية لجميع المتطلبات مما قد يفضي إلى إصدار تقرير غير مناسب.

التوصية:

- توثيق عمل الإشراف في جميع مراحل الرقابة.

2. التوثيق الملزم:

ب) المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

المتطلب

- يكون التوثيق كاملاً ودقيقاً بما يمكن مراقباً ذو تجربة وليست له أية علاقة بالرقابة المنجزة أن يتأكد من خلال التوثيق ما هو العمل الذي أنجز من طرف فريق رقابة الأداء لدعم استنتاجاته. ISSAI 300-5.7
- يجب على المدققين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- يجب أن تتضمن وثائق الرقابة استراتيجية للرقابة وخطة للرقابة.
- يجب أن تسجل الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة للرقابة.
- يجب أن تكون الوثائق مفصلة بالقدر الكافي لتمكين المدقق المتمرس الذي يملك معرفة مسبقة بالرقابة من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات

الرقابة والتوصيات، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك ISSAI 100 42

الملاحظة:

- أوراق العمل التي يحتوي عليها الدليل ناقصة ولا تتوافق كلياً مع معايير الانتوساي والأفروساي E وأفضل الممارسات، مثال: لا توجد (ورقة عمل رقابة الجودة عند كل مرحلة من مراحل الرقابة)، مما أدى إلى ضعف في عملية التوثيق ومتابعة المسؤولين للتوثيق المطلوب.

السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات.

الأثر:

- لا يمكن التوثيق مراقباً ذو تجربة وليست له أية علاقة بالرقابة المنجزة أن يتأكد من خلال التوثيق ما هو العمل الذي أنجز من طرف فريق رقابة الأداء لدعم استنتاجاته. مثال: (المشرف أو أي مراقب يحل محل المراجع الذي بدأ المهمة).

التوصية:

- على الإدارة العليا تحيين دليل رقابة الأداء بما يتوافق مع المعايير الدولية وأفضل الممارسات خاصة أوراق العمل.

ثالثاً: مرحلة التقرير.

ب/ المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. التناسق بين الأهداف الرقابية والنتائج:

المتطلب: ISSAI 300-40

- يبلغ الأعضاء نتائج الرقابة بشأن مدى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الحصول على الموارد واستخدامها ومدى فاعلية تحقيق الأهداف.
- الدليل العملي لنوعية رقابة التسيير صفحة 33
- ينبغي التقيد بالواقعة أو المخالفة وتوضيح أهميتها وسببها وتأثيرها على مبادئ رقابة الأداء (الاقتصاد والفعالية والكفاءة).

الملاحظة:

- يبلغ الأعضاء نتائج المراجعة بصورة جيدة، لكن تبين أن صياغة تقرير المهمة التألفي الذي نشر بالتقرير السنوي للمجلس وردت بصيغة رقابة التزام وليست رقابة أداء وعلاقتها بمبادئ رقابة الأداء (الفعالية والكفاءة والاقتصاد)،

خلافاً لصياغة التقرير الأصلي. وقد تكون عملية الاختزال في صياغة التقرير الذي نشر سبباً لعدم المحافظة على سياق المهمة كرقابة أداء. وأشار الفريق أنه سيتم مستقبلاً المحافظة على إبراز مدى الالتزام بمبادئ الأداء في صياغة التقرير التالي.

◀ السبب:

- ضعف التنسيق في إعداد التقارير.

◀ الأثر:

- صعوبة تحقيق الهدف الرئيس من عملية رقابة الأداء.

- انعدام الاستغلال الأمثل للموارد.

◀ التوصية:

- ينبغي على الإدارة اتخاذ ما يلزم من إجراءات لضمان التزام القائمين على إعداد التقرير المبلغ بمبادئ رقابة الأداء.

2. شكل التقرير:

المتطلب: ISSAI 300 -

- شكل تقرير التدقيق، يجب أن يحتوي على معلومات حول هدف التدقيق ومعاييره ومنهجيته ومصادر البيانات ونتائج التدقيق والاستنتاجات والتوصيات.
- الدليل العملي لنوعية رقابة التسيير صفحة 33
- ينبغي التقيد بالواقعة أو المخالفة وتوضيح أهميتها وسببها وتأثيرها على الاقتصاد والفعالية والنجاعة والنظامية.

◀ الملاحظة:

- لا يتم هيكلة التقرير بحيث يفرز لكل استنتاج سببه وأثره وتوصيته. وقد برّر الفريق الرقابي أن التقرير الذي تم نشره هو تقرير تأليفي (ملخص) مما قد يترتب عليه عدم الالتزام بعناصر الملاحظة إلا أنه سيتم مراعاة قدر الإمكان عناصر الملاحظة في التقرير الذي ينشر مع المحافظة خاصة على التوصيات.

◀ السبب:

- ضعف التنسيق والإشراف.

◀ الأثر:

- عدم الاستجابة لتوقعات أصحاب المصلحة.

التوصية:

- هيكلية التقرير حيث يقسم إلى:
 - الاستنتاج:
 - السبب:
 - الأثر:
 - التوصية:
 - تعليق الوحدة موضوع الرقابة:
 - تعقيب فريق الرقابة (إن وجد):

رابعاً: المتابعة.

(أ) المجالات التي تستجيب للمتطلبات:

- يتم متابعة التقرير من قبل فرق الرقابة التي تعقب الفريق الذي أصدر التقرير.
- المجالات التي لا تستجيب للمتطلبات:

1. إجراءات متابعة التوصيات:

المتطلب: ISSAI 300-42

- يتابع الجهاز نتائج وتوصيات الرقابة السابقة عند اللزوم.

الملاحظة:

- لأن أوجب القانون المنظم للمجلس متابعة التقارير إلا أنه لا توجد إجراءات لمتابعة توصيات المراجعة فقط تتم المتابعة في العام التالي للمراجعة (عندما تكون هناك مراجعة أخرى).

السبب:

- ضعف في تصميم الإجراءات.

الأثر:

- عدم التأكد من تنفيذ توصيات المجلس.

التوصية:

- وضع إجراءات لمتابعة توصيات الرقابة وتحديد مسؤولين لمتابعة ذلك.

2. تقارير المتابعة:

المتطلب: ISSAI 300-42

– يتم إعداد التقارير عن المتابعة بصورة مناسبة لتوفير التغذية الراجعة للهيئة التشريعية.

الملاحظة:

– لا توجد تقارير متابعة لتوفير التغذية الراجعة للهيئة التشريعية.

السبب:

– ضعف في تصميم الإجراءات.

الأثر:

– صعوبة التحقق من أن التوصيات قد عمل بها وقد أسهمت تقارير المراجعة إيجاباً في حياة المواطن.

التوصية:

– تصميم إجراءات متابعة توصيات الرقابة.

3. الإجراءات التصحيحية:

المتطلب: ISSAI 20 و 300 و 3000

– يمنح كيان المراجعة الفرصة لتقديم معلومات عن الإجراءات التصحيحية أو سبب عدم اتخاذ تصحيحات. إن أمكن، يتم تضمين استنتاجات وتأثيرات الإجراءات التصحيحية في التقارير الفردية أو في تقرير موحد لتقديم التغذية الراجعة للهيئة التشريعية، وربما يتضمن تحليل عمليات تدقيق مختلفة.

الملاحظة:

– لم يتم العمل بهذا الاجراء.

السبب:

– ضعف تصميم الإجراءات.

الأثر:

– متابعة تقارير الرقابة بصورة غير سليمة قد يضعف الفائدة منها.

التوصية:

– تصميم إجراءات تأخذ بالاعتبار أسباب عدم اتخاذ إجراءات تصحيحية وذلك بتقارير فردية أو تقرير موحد بهدف تقديم التغذية الراجعة للهيئة التشريعية.

انتهى،،،