



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar

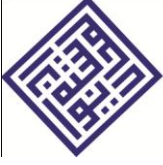


## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

خلال الفترة من 24-28/مايو/2015م

الدوحة - قطر



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

### الجلسة ( الأولى )

الجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة

( الدكتور / محمد أشكناني )

( السيد / محمد الصوابي )

2015/5/24

الدوحة - قطر

## الجلسة الأولى:

### الجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة

سيتم خلال هذه الجلسة التمهيدية، تقديم المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة ويتحقق التمييز بين هذه المفاهيم من خلال الفقرات التالية التي تشرح خصائص الجودة والاختلاف بين ضمان الجودة وراقبتها.

#### 1.1 مفهوم الجودة وخصائصها:

" الجودة هي مدى التزام مسار أو نتيجته بمجموعة من الشروط الموضوعية سلفا والتي يُعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوقرها المسار أو توقرها النتيجة".<sup>1</sup>

ويسعى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة إلى أداء عمله الرقابي على نحو يتميز بمستوى عالٍ ومتسق من الجودة، فيما يتصل بالأبعاد التالية<sup>2</sup>:

- ✓ دلالة المسائل التي تُعنى بها أعماله الرقابية وقيمتها؛
- ✓ الموضوعية والإنصاف اللذين تقوم عليهما عمليات تقييمه والآراء التي تصدر عنه؛
- ✓ مدى تخطيط واكتمال الأعمال الرقابية وتنفيذها؛
- ✓ موثوقية الآراء أو الاستنتاجات وصوابها، ووجاهة التوصيات، ومناسبة المسائل الأخرى الواردة في تقاريره الرقابية وغيرها من المنتجات؛
- ✓ الانضباط الزمني لإصدار التقارير الرقابية والمنتجات الأخرى في صلة بالأجال القانونية وحاجات المستخدمين المفترضين؛
- ✓ وضوح عرض التقارير الرقابية والأعمال ذات الصلة؛
- ✓ فعالية النتائج والآثار المحققة.

#### 2.1 رقابة الجودة

<sup>1</sup>-دليل الاجهزة التوجيهي في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.  
<sup>2</sup>المصدر : لجنة الاتصال لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالاتحاد الأوروبي.

تتمثل رقابة الجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في جملة من السياسات والإجراءات التي توضع بُغية التأكيد من أنّ عمله الرقابي يتميّز بالجودة العالية على نحو دائم. فالجهاز يضع نظاماً لرقابة الجودة ويحافظ عليه بغرض أن يكفل له تأكيداً معقولاً :

- بأنّ الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمقتضيات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
- وبأنّ تقارير الجهاز الرقابية مناسبة للظروف القائمة.
- من ناحية أخرى، يجري تنفيذ رقابة الجودة ذات الصلة بأنشطة الجهاز التي تدعم مجمل أعماله الرقابية، وبكافة نواحي الأعمال الرقابية الفردية، بما في ذلك:
- إثبات أنّ القيادة ملتزمة بالجودة.
- التأكيد من أنّ المبادئ الأخلاقية قائمة ومنتبعة.
- التأكيد من أنّ للجهاز كادراً كفئاً ومؤهلاً ومنتسباً 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 بالجهاز وتصميمها، بما في ذلك فحص الملفات الفردية على نحو يضمن أنّ التقارير المناسبة قد أُصدّرت.

### 3.1 ضمان الجودة

على الرغم من استعمال مصطلحي ضمان الجودة و رقابة الجودة أحياناً بشكل متبادل ، إلا أن هناك فرقا واضحا في نطاق ومعنى كل من المصطلحين.

ويتضمن ضمان الجودة دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز وتقييمه بما في ذلك معاينة دورية لجملة منتقاة من المهمات الرقابية التي جرى تنفيذها. أما الغاية فهي أن يكفل للجهاز تأكيذا معقولا بأن نظام رقابة الجودة الذي يعتمد مضمم على، نحو مناسب ويعمل على نحو فعال، وأن التقارير الرقابية مناسبة في ظل الظروف القائمة.

ويمكن القول إن ضمان الجودة هو المسار الذي يضعه الجهاز لتأكيد :

أ - أن الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب - أن أنظمة رقابة الجودة قد جرى تصميمها وإرساؤها.

ج - أن هذه الأنظمة يجري تنفيذها على نحو فعال.

د - أنه قد جرى تحديد السبل الممكنة لتعزيز أنظمة رقابة الجودة أو تحسينها.

هـ - أن للجهاز ضمانا بأن التقارير التي يصدرها مناسبة للظروف القائمة.

وهكذا فإن ضمان الجودة مسار تقييمي يُعنى أساسا بتصميم نظام رقابة الجودة وعملياته ومخرجاته (أي التقارير)، ويتولى القيام بهذا التقييم أشخاص مستقلون عن النظام أو عن المهمة الرقابية قيد المراجعة. ويساعد ضمان الجودة على التأكد من أن التقارير والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير المطلوبة والممارسات الدولية الجيدة.

أما المزايا التي يمكن أن تتحقق بفضل وظيفة فعالة لضمان الجودة فهي كالتالي :

• تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال توثيق يفيد بأن المعايير المتعارف عليها يتم اعتمادها لدى القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير.

• تحسين الأداء الرقابي ونتائجه.

• تحسين كفاءة الأعمال الرقابية وفعالية التكاليف، مما قد يفضي إلى اقتصاد في الوقت وفي التكلفة.

• الرفع من قدرات الجهاز.

• إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة، وإثبات انطباق هذه الصفات على موظفي الجهاز أيضا.

• تقييم احتياجات التدريب وتوفير مدخلات بهذا الشأن لبرامج التدريب والتنمية.

• تحفيز موظفي الجهاز من خلال إثبات جودة العمل وإتاحة فرص التداول على الوظائف.

• قياس أداء الجهاز.

• تجنب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل الجهاز. وهكذا فإن ضمان الجودة هو عملية تقييم تركز على تصميم وعمل وإصدارات (تقارير) ونتائج نظام رقابة الجودة من قبل أشخاص مستقلين عن النظام أو التدقيق قيد المراجعة. وليس الغرض من ضمان الجودة انتقاد نظم أو تدقيقات محددة، ولكن المساعدة على ضمان أن خدمات ومنتجات التدقيق تستجيب لأفضل الممارسات الدولية المطلوبة وكذا لانتظارات أصحاب المصالح ذات الصلة.

### الفرق بين أنظمة الجودة المتنوعة:

1. فحص الجودة **Quality Inspection**  
تركز على التطابق مع المواصفات قبل الإنتاج.
2. مراقبة الجودة **Quality Control**  
تركز على التطابق مع المواصفات بعد الإنتاج.
3. ضمان الجودة **Quality Assurance**  
يصمم إجراءات للتغلب على المشاكل أثناء العمليات.
4. مقاييس الجودة (الآيزو) **ISO Standards**  
عبارة عن معايير ومقاييس تحدد نظام ضمان الجودة.
5. إدارة الجودة الشاملة **Total Quality Management**

تهتم بترويج ثقافة موجهة نحو العميل أكثر من تصحيح الأخطاء أو التنظيم المكتوب للإجراءات أو المعايير القياسية كما تجعل إدارة الجودة الشاملة المحافظة على الجودة وتحسينها هدف ومسئولية كل فرد في المنظمة، لذا فإن إدارة الجودة الشاملة أشمل من الأنظمة الأخرى.

### 4.1 الجودة في معايير الانتوساي

إنّ معايير الانتوساي (راجع الموقع التالي: <http://www.issai.org>) مرتبة وفق شكل هرمي إلى أربعة مستويات هي على التوالي:

- المستوى الأول - المبادئ الجوهرية (إيساي 1): ويتضمّن هذا القسم مبادئ الإنتوساي الجوهرية، وإعلان ليما،
- المستوى الثاني - المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إيساي 10 إلى إيساي 99) : ويورد هذا القسم تفسيراً للمتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة على نحو سليم وإدارتها بشكل مهني،
- المستوى الثالث : المبادئ الرقابية الجوهرية إيساي 100 إلى إيساي 999): ويتضمّن هذا القسم المبادئ الجوهرية لإجراء الرقابة على الجهات العامة.
- المستوى الرابع : التوجيهات الرقابية : ويترجم هذا القسم المبادئ الرقابية الجوهرية إلى توجيهات أكثر تحديداً وتفصيلاً وقابلية للتنفيذ ممّا يمكن استخدامه بشكل يومي في نطاق الأعمال الرقابية. وينقسم المستوى الرابع المتصل بالتوجيهات الرقابية إلى قسمين فرعيين، هما "التوجيهات الرقابية : توجيهات تنفيذية" و "التوجيهات الرقابية (إيساي 1000 إلى إيساي 5999): توجيهات خاصة".

وقد أولت الانتوساي أهمية خاصة للجودة وأفردتها بمعايير من المستوى الثاني والثالث والرابع من السلم الهرمي للمعايير.

ومن ضمن المعايير المنتمية للمستوى الأول والتي اهتمت بالجودة، نصّ المبدأ الثالث من المعيار 20 للإنتوساي ( ISSAI 20 ) على أنّه : " يجب على الأجهزة الرقابية إقامة نظام مناسب لضمان الجودة يشمل أنشطتها الرقابية وإعداد تقاريرها ويكون هذا النظام خاضع لتقييم دوري مستقل . " وهناك معايير أخرى للإنتوساي تعزز هذه المطلب.

كما يعرض المعيار 40 الصادر عن الإنتوساي إطاراً عاماً لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. والمعيار 40 مستمد من

"المعيار الدولي لرقابة الجودة" (1- ISQC)، الصادر عن "المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة" (IAASB)، والمعد من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

وفي حين يضع "المعيار issai 40" إطارا لرقابة الجودة يستهدف الجهاز برمته، فإنّ "المعيار رقم 1220 للإنتوساي المستمد من المعيار الدولي للرقابة رقم 220، يضع معايير لرقابة جودة أعمال مهام الرقابة المالية الفردية. كما تضع معايير الإنتوساي لرقابة الأداء المتمثلة بالمعيار 3000 و 3100 ومجموعة الخطوات التوجيهية لرقابة المطابقة المتمثلة بـ المعيار 4000 والمعيار 4100 و المعيار 4200 إطارا لرقابة الجودة على مستوى رقابة الأداء ورقابة المطابقة.

ويقع توثيق التزام الجهاز بالمعايير (ISSAI 1220) و (ISSAI 3000) و (ISSAI 3100) و (ISSAI 4000 و ISSAI 4100 و ISSAI 4200) في كلّ ملفّ رقابة حسب نوعها، في حين يقع توثيق التزامه بمعيار (ISSAI 40) في مواضع أخرى (على غرار رقابة الجهاز العامة، وتخطيطه، وسياساته وإجراءاته وممارساته الإدارية والمتصلة بموارده البشرية).

وجدير بالذكر أنّ عديد الأدوات الرئيسة المستخدمة في الالتزام بالمعايير المشار إليها تقوم على الترابط فيما بينها. من ذلك، أنّ الجهاز عندما تكون له منهجيات وأدلة رقابية ويقوم بتدريب مراجعيه على استخدامها وينهض باعتمادها من قبلهم، فإنّه يستجيب لمتطلبات المعيار ISSAI

40. أمّا عندما تستخدم فرق الرقابة المنهجيات والأدلة للقيام بمهامّها الرقابية، فإنّ هذا الاستخدام يُوثّق في الملفات الرقابية ويُعدّ مستجيبا لـ"المعيار ISSAI 1220" والمعايير

ISSAI 3000 و ISSAI 3100 و ISSAI 4000 و ISSAI 4100 و ISSAI و 4200 وفقا للمهمة المعنية.



وتقرّر معايير الانتوساي بحاجة الأجهزة إلى إرساء وظيفة ضمان الجودة. من ذلك أنّ المعيار رقم 200 (ISSAI 200) المنتمي للمستوى الثاني لمعايير الإنتوساي يورد في الفقرة 25.1 ما يلي :

"على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يعتمد سياسات وإجراءات لمراجعة كفاءة معايير الجهاز وإجراءاته الداخلية وفعاليتها".

وتورد الفقرة 27.1 تفاصيل إضافية بشأن هذه المعايير، حيث ورد فيها أنّ:"على الجهاز أن يقوم بإرساء أنظمة وإجراءات من شأنها أن:

أ - تؤكد أنّ مسارات ضمان الجودة الكاملة تعمل على نحو مرضي.

ب - تكفل جودة التقرير الرقابي.

ج - تكفل تحسّناً وتحوّلاً دون تكرار الثغرات ."

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

وفي هذا السياق، تورد الفقرة 28.1 أنّه :

"يستحسن أن تقوم الأجهزة بوضع ترتيبات ذاتية لضمان الجودة، أي إمكانية أن تتم مراجعة معمّقة لعينة من المهمات الرقابية من حيث التخطيط والتنفيذ والإبلاغ يتكفّل بها موظفون من الجهاز من ذوي الكفاءة اللازمة ومن بين غير القائمين بتلك المهمات الرقابية، بالتشاور مع المشرفين الرقابيين المعنيين حول نتيجة ترتيبات ضمان الجودة الداخلية، والإبلاغ الدوري لإدارة الجهاز العليا."

تشدّد الفقرة المذكورة على أهميّة أن تقوم الأجهزة بمراجعاتها الذاتية لأدائها الرقابي معوّلة في ذلك على موظفين من غير الأعضاء في فريق المهمة الرقابية مع الإبلاغ الدوري عن نتائج مراجعات الجودة للمستويات الأعلى في إدارة الجهاز.

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

وتورد الفقرة 29.1 أنّه :

"من المناسب أن تقوم الأجهزة بإرساء وظيفتها الذاتية للرقابة الداخلية بولاية واسعة (أي تفويض واسع)، وذلك لمساعدة الجهاز على تحقيق إدارة فعالة لعملياته الذاتية ودعم جودة أدائه."

أما الفقرة 30.1، فتورد أنّه :

"يمكن الارتقاء بجودة عمل الجهاز من خلال تعزيز المراجعة الداخلية، بل أنّ ذلك قد يتعزّز  
باعتداد تقييم مستقل لعمله."



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( الثانية )

إطار رقابة الجودة

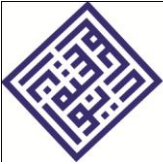
على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

( الدكتور/ محمد أشكناني )

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/24

الدوحة - قطر



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## الجلسة الثانية

### إطار رقابة الجودة

#### على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

#### مقدمة

يعرض المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. (الرقابة المالية، رقابة الأداء،...).

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (1- ISQC)، الصادر عن "المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة" (IAASB)، والمعد من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

ويتمثل نظام مراقبة جودة العمل الرقابي في جملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، علاوة على الأعراف الأخلاقية، على النحو الأكمل أو الأمثل.

وتنعكس هذه المبادئ في "المبادئ الرقابية الجوهرية للإننتوساي" ("المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - ISSAIs" رقم 40 و 100 و 200 و 300 و 400) وكذا "المدونة الأخلاقية" (ISSAI 30).

يستخدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 عناصر إطار رقابة الجودة التي حددها "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (1- ISQC) مع تكيفها مع بيئة القطاع العام. وهذه العناصر هي :

- مسؤوليات القيادة عن الجودة،
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة
- قبول و استمرارية العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة،
- الموارد البشرية،
- أداء المهمة،
- المراقبة (monitoring).

وسيتم خلال هذه الجلسة عرض متطلبات كلّ عنصر من عناصر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40، وأمثلة عن السياسات والإجراءات اللازمة للتعامل مع هذه المتطلبات.

#### • العنصر الأول : مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

يعرض هذا العنصر الأول مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . ويقتضي هذا العنصر من كل جهاز صياغة سياسات وإجراءات من أجل تعزيز ثقافة داخلية ، تعتبر أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمال الجهاز. و يتحمل رئيس الجهاز المسؤولية العامة في وضع مثل هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة.

#### 🚩 تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في ما يلي :

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تنهض بثقافة مفادها أنّ الجودة ضرورية؛
- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقرّ بأنّ لرئيس الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة؛

- أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة، أن للشخص المفوض له، السلطة والمؤهلات المناسبة لتحمل تلك المسؤولية.

### أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر :

- أن يقع تفويض رسمي للمسؤولية (من الناحية العملية) عن مراقبة ضمان الجودة لشخص له المؤهلات والسلطة المناسبة (مثال : نائب أو مساعد الرئيس، أو من في مرتبته)؛
- أن تُنشئ قيادة الجهاز وظيفه ضمان الجودة بما يكفل أن تفضي السياسات والإجراءات إلى أداء عمل يحترم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تكون التقارير الرقابية الصادرة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- أن تنهض قيادة الجهاز على نحو متصل بثقافة داخلية تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة أقسام الجهاز. ويجب على رئيس الجهاز إرساء أسلوب الإدارة العليا الكفيل بترسيخ تلك الثقافة التي تؤكد على

أهمية الجودة في جميع أعمال الجهاز بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجيا. وتعتمد هذه الثقافة على وضوح واستمرارية تنفيذ الإجراءات على جميع المستويات الإدارية ؛

- أن يُنظر إلى نقائص نظام رقابة الجودة باعتبارها فرصة للتحسين عوضا عن مناسبة لتوجيه اللوم؛
- أن تشدّد مهمة الجهاز ورؤيته و/أو قيمه على الأهمية الكبرى لجودة العمل الرقابي وأن تكون محلّ تعزيز ومتابعة متصلين من قبل القيادة العليا؛
- أن تشدّد الخطط الاستراتيجية على أنّ المتطلب الأكبر للجهاز هو تحقيق الجودة في كافة مهامه حتى لا تؤدي الاعتبارات السياسية والاقتصادية إلى المساس بجودة الأعمال التي يتم القيام بها،

- أن تكفل قيادة الجهاز وجود موارد كافية لوضع إجراءات رقابة الجودة وتوثيقها وتنفيذها،
- أن تكفل قيادة الجهاز أن رسائلها وتوجيهاتها لكافة الموظفين تشدد على أهمية التنفيذ المتصل لسياسات الجهاز وإجراءاته لرقابة الجودة،
- أن تكفل قيادة الجهاز أن هذه الرسائل مضمّنة في وثائق الجهاز الداخلية وموادّه التدريبية ومنعكسة في تقييم الأداء،
- أن تكون قيادة الجهاز هي القدوة من خلال إعطاء المثل (أي باعتماد الأسوة الحسنة).

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

#### • العنصر الثاني: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40: " يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع موظفيه والأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعماله، ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

#### 📌 تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في ما يلي:

- يجب على الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة التأكيد على أهمية الالتزام بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعماله؛
- يجب على جميع موظفي الجهاز والأطراف المتعاقدة معه، التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب؛

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تأخذ في الاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامهم بمتطلبات الجهاز حول السلوك الأخلاقي؛
- يجب على رئيس الجهاز والمسؤولين بالجهاز أن يكونوا مثالا يحتدا به للسلوك الأخلاقي؛

- من حق السلطة التشريعية و/ أو السلطة التنفيذية وعامة الناس والجهات الخاضعة للرقابة أن ينتظروا من الجهاز أن يكون سلوكه وأسلوبه بعيدين عن كل الشكوك والمآخذ، وأنه جدير بالاحترام والثقة؛
- ينبغي للأجهزة الرقابية التأكد من أن سياساتها تعمل من أجل تقوية المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية كما هي محددة في المعيار **ISSAI 30**، وهي :

✓ النزاهة؛

✓ الاستقلالية والموضوعية والحياد؛

✓ السرية المهنية؛

✓ الكفاءة.

#### - النزاهة:

تقتضي النزاهة أن يحترم المدقق مبدأي الموضوعية والاستقلالية وأن يبقى سلوكه المهني فوق كل المآخذ، وأن يتخذ القرارات واضعا المصلحة العامة في الاعتبار، وأن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله وفي استعماله لموارد الجهاز.

#### - الاستقلالية والموضوعية والحياد:

على المدقق أن يسعى ليس فقط ليكون مستقلا عن الجهات الخاضعة للرقابة وغيرها من أصحاب المصالح، ولكن عليه أيضا أن يكون موضوعيا في معالجة القضايا والمواضيع محل المراجعة.

في كل الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي ينبغي، ألا تتضرر استقلالية المدقق من جراء مصالح شخصية أو ضغوط خارجية أو بالأفكار المسبقة التي قد يحملها المدقق عن الأشخاص أو عن الجهات الخاضعة للرقابة أو عن المشاريع أو البرامج. لذلك فإن المدقق



ملزم بالامتناع عن المشاركة في كل الأمور التي له فيها مصالح ثابتة وتفادي المعاملات الشخصية أو المالية التي قد تتسبب في تضارب في المصالح. يجب أن تتسم كل الأعمال التي يقوم بها المدقق بالموضوعية والنزاهة وخصوصا التقارير التي ينبغي أن تكون دقيقة وموضوعية.

### - السرية المهنية

لا ينبغي للمدققين كشف المعلومات التي حصلوا عليها خلال عملية المراجعة، سواء كتابيا أو شفويا، إلا بغرض تحقيق أهداف مراجعة ضمان الجودة.

### - الكفاءة:

- على المدقق أن يكون سلوكه مهنيا دائما وان يطبق معايير عالية في أدائه لعمله بما يساهم في تنفيذ مسؤولياته بكفاءة وتجرد.
- على المدقق ألا يقوم بعمل هو ليس مؤهلا للقيام به.
- على المدقق أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ العمليات الرقابية والإشراف عليها وعند إعداد التقارير المتعلقة بها.
- المدقق مسؤول دائما عن تحديث وتحسين المهارات اللازمة للقيام بواجباته المهنية.

ولدى تنفيذها المتطلبات المهنية التي حددها " المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40"، فإنه يجدر بالأجهزة أن تأخذ بالاعتبار المبادئ التي وضعتها منظمة الإنتوساي لدعم الاستقلالية المؤسسية للأجهزة. من ذلك أن "إعلان ليما" (ISSAI 1) قد تضمن ثلاثة عناصر تدعم استقلالية الأجهزة، وهي:

### ○ استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

- لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تؤدي مهامها بموضوعية وفعالية ما لم تكن مستقلة إزاء الجهة الخاضعة للرقابة وما لم تكن محمية إزاء التأثير الخارجي؛
- وبالرغم من أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لا يمكن أن تكون مستقلة بشكل مطلق بما أنها جزء من الدولة ككل، فإنه ينبغي أن تكون لها الاستقلالية اللازمة لأداء مهامها،

- ينبغي أن يقع التنصيب على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمستوى اللازم لاستقلاليتها في دستور البلاد، مع إمكانية أن ترد التفاصيل في النصوص التشريعية.

#### ○ استقلالية أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومسؤوليها

- لا يمكن الفصل بين استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة واستقلالية أعضائها، ويُقصد بهم الأشخاص الموكّل لهم اتخاذ القرار باسم الجهاز والذين يُعدّون مسؤولين عن هذه القرارات إزاء الغير.
- ينبغي أن تكون استقلالية الأعضاء مكفولة بمقتضى الدستور.
- ينبغي ألا يكون موظفو الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة خاضعين، في مسارهم المهني، إلى تأثير الجهات الخاضعة للرقابة، وألا يكونوا في تبعية لهذه الجهات.

#### ○ الاستقلالية المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

- يتعيّن توفير الوسائل المالية اللازمة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يمكّنها من أداء مهامها.
- ينبغي أن يكون بإمكان الأجهزة، عند الاقتضاء، أن تطلب مباشرة الوسائل المالية اللازمة من الهيئة العامة التي لها سلطة القرار على الميزانية الوطنية.

ويعرض إعلان مكسيكو حول الاستقلالية (ISSAI 10) المنبثق عن مؤتمر الإنتوساي التاسع عشر بمزيد من التفصيل اعتبارات استقلالية الأجهزة، وذلك بوضع ثمانية مبادئ تدعم هذه الاستقلالية :

- وجود إطار دستوري أو تشريعي أو قانوني مناسب وفعال، مع تنفيذ أحكام هذا الإطار،
- استقلالية رؤساء الأجهزة والأعضاء، بما في ذلك ضمان المنصب والحصانة القانونية لدى أدائهم لمهامهم،

- ولاية كافية (أي تفويض كاف) وحرية تامة في نطاق أداء الجهاز لوظائفه،
- وصول غير محدود لمصادر المعلومة،
- حق الإبلاغ عن عمل الأجهزة وواجبها في ذلك،
- حرية تحديد محتوى التقارير الرقابية وتوقيتها، وكذا نشرها،
- وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز،
- الاستقلالية المالية والإدارية وتوفّر الموارد البشرية والمادية والمالية اللازمة.

### 🚩 أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- تقييم الاستقلالية المؤسسية بالاعتماد على إعلاني ليمان ومكسيكو، وإخطار السلطة التشريعية، عند الاقتضاء، في حالة ضعف الحماية القانونية لاستقلالية الجهاز وأعضائه؛
  - تعيين خبير فني في مسائل الأخلاقيات المهنية والاستقلالية داخل الجهاز يمكن استشارته كلما لزم الأمر؛
  - ضمان إشاعة مدونة السلوك في أوساط كافة الموظفين والتأكيد المستمر على أهمية الالتزام بالمدونة؛
  - حث الموظفين على الإبلاغ عن أي تهديد للاستقلالية أو إخلال بها لكي يتسنى معالجتها دون تأخير؛
  - تنفيذ سياسة "الواشي أو كاشف الأسرار" (whistleblower)، بما يسمح بإثارة الانشغالات ذات الصلة بالسلوك الأخلاقي دون ذكر هوية المبلغ؛
  - تنفيذ سياسات وإجراءات تعالج الظروف التي قد تؤدي إلى مخاطر ناتجة عن "الاعتیاد"، على سبيل المثال، تحديد المدّة التي يُكلّف خلالها الأفراد بعمل رقابي.
- لمزيد المعلومات، يمكن مراجعة "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - ISSAIs" و مدوّنة "الاتحاد الدولي للمحاسبين" (IFAC).

### العنصر الثالث : القبول والاستمرار

حسب المعيار **ISSAI 40**، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات لتقدم له تأكيدا معقولا أنه لن يقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال إلا إذا كان الجهاز:

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

(ب) باستطاعته الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة.

(ج) قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ.

### **تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي :**

- يجب أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بوضع أنظمة لتعالج المخاطر على الجودة التي قد تنشأ من القيام بالأعمال، وهذه الأنظمة سوف تختلف حسب نوع العمل الذي يتم القيام به؛
- يجب على هذه الأجهزة أن تتأكد أنها لديها الموارد الكافية لتنفيذ كل الأعمال بالمستوى المطلوب من الجودة؛

### **أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:**

- لدى تقدير الجهاز لمدى توافره على الكفاءة والقدرة والموارد اللازمة لتنفيذ المهمة الرقابية، يجب أن ينظر فيما إذا قد تهيأت له العناصر التالية:
  - معرفة كافية بمهام الجهة الخاضعة للرقابة أو موضوع الرقابة؛

- عدد كاف من الموظفين من ذوي الكفاءة والقدرة؛
- القدرة على انتداب خبراء، عند الاقتضاء؛

○ القدرة على إتمام المهمة الرقابية في آجال الإبلاغ.

### العنصر الرابع : الموارد البشرية

حسب المعيار الدولي 40، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيد معقولا أن لديه ما يكفي من الموارد (الموظفون، حيثما كان ذلك مناسباً، والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز) والكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة لـ:

- (أ) القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛  
(ب) تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة .

### تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار فيما يلي:

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصممة على نحو يكفل له تأكيداً معقولاً بأن له عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة سواء داخلياً أو عبر متعاقدين خارجيين؛
- يجب أن تضمن الأجهزة التوزيع الأوضح للمسؤولية المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها الجهاز؛
- يجب أن تضمن الأجهزة أن السياسات وإجراءات الموارد البشرية تعطي تشديداً على الجودة والالتزام بالسلوك الأخلاقي للجهاز. ومن هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية، ما يلي:

- التوظيف (ومؤهلات الموظفين الذين يتم تعيينهم)؛
- تقييم الأداء؛
- التنمية المهنية؛
- القدرات (بما فيها الوقت الكافي للقيام بالمهام بمستوى الجودة المطلوب)؛
- الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية)؛
- التطوير الوظيفي؛
- الترقية؛

- التعويضات؛
- تقدير احتياجات الموظفين.

### أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- التوظيف : ينتدب الجهاز موظفين بالعدد الكافي من ذوي القدرة والكفاءة والالتزام بالمبادئ الأخلاقية وفق مسار انتقائي يكفل توظيف أشخاص بالمواسفات المناسبة؛
- تقييم الأداء والترقية والتنمية المهنية والتعويضات : ينبغي وضع سياسات وإجراءات توفر المعلومة للموظفين بشأن انتظارات الجهاز من حيث الأداء وتأكيد الالتزام بالمبادئ الأخلاقية؛
- الكفاءات والقدرات - ينبغي أن تشدد السياسات والإجراءات على الحاجة إلى مواصلة التدريب لكافة مستويات الموظفين. وعلى الجهاز أن يوفر الموارد اللازمة لتدريب الموظفين ومساعدتهم على تنمية الكفاءات والقدرات اللازمة والحفاظ عليها؛
- تقدير الاحتياجات من الموظفين - ينبغي تحديد الاحتياجات من الموظفين في كافة المستويات والأخذ بالاعتبار المتطلبات الخاصة لفرق عمل من حيث التجربة والخبرة ومستوى التقدير المهني المطلوب وفهم سياسات الجهة الخاضعة للرقابة وإجراءاتها في مجال رقابة الجودة.

### العنصر الخامس : تأدية المهام الرقابية وغيرها من الأعمال

تتمثل المتطلبات الرئيسة لهذا العنصر من المعيار في أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات مصممة على نحو يكفل له تأكيداً معقولاً بأن المهام الرقابية يجري إنجازها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها وأن يصدر الجهاز تقارير مناسبة في الظروف القائمة.

### أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر:

- يجب أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تشمل أدلة، والبرامج الرقابية و/أو قوائم المراجعة. وعلى الجهاز أن يضع مساراً يكفل تحديث أدلته ومنهجيته. وينبغي الحرص

- على أن يكون للموظفين فهم عميق لتلك السياسات والإجراءات، وهو ما يتأتى من التنمية المهنية والمرافقة والإشراف، علاوة على التجربة المكتسبة في موقع العمل. من ناحية أخرى، يجب الاستماع إلى فرق المهمات الرقابية إثر إنجاز المهمة الرقابية لمعرفة العمل المنجز على نحو جيّد والنواحي التي يمكن تحسينها.
- يجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية و تمنع الجودة المتدنية. ويتضمن هذا إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام

المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة. يجب أن تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للمساهمة في الجودة وأيضا لتعزيز التعلم وتطوير الموظفين.

- 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. أمّا إدارة الجهاز العليا فهي مدعوّة إلى الإقرار بأنّ الاستشارة دليل قوّة تساهم في إنجاز عمل رقابي أفضل، وليست مؤشر نقص في معارف الأفراد أو ضعف يشوب شخصيتهم.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة من توثيق كافة الأعمال التي تم القيام بها في الوقت المناسب (مثلا أوراق عمل الرقابة) بعد استكمال كل عمل من الأعمال.
- يجب أن تتأكد الأجهزة من حفظ كل الوثائق للفترات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات والمعايير المهنية والإرشادات.

### 🚩 أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر :

- مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية - توفر هذه مراجعة تقييمها موضوعيا لأبرز الأحكام المتوصّل إليها من قبل فريق المهمة الرقابية. ويتم إجراء مثل هذه المراجعة إذا إرتأ الجهاز تنفيذ إجراءات إضافية لرقابة الجودة عند تنفيذ مهمة رقابية معيّنة. ونورد فيما يلي بعض شروط تحديد الحالات التي ينبغي فيها إجراء مراجعة رقابة جودة مهمة رقابية معيّنة وكيفية إجرائها:

- يمكن للجهاز مراجعة جودة المهمات الرقابية التي تكون فيها للجهة الخاضعة للرقابة مسائل محاسبية شائكة، أو في حالة اعتماد سياسات محاسبية جديدة، أو الحالات التي توجد فيها سوابق خلافية.
- يتم توثيق نتائج مراجعة رقابة جودة المهمات الرقابية. ويجب بالخصوص أن تذكر وثائق المهمة الرقابية أنّ مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية مقتنع بأنّه لا توجد مسائل عالقة قبل استيفاء التقرير الرقابي.

- اختلاف الرأي - ينبغي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات للتعامل مع اختلافات الرأي داخل فريق المهمة الرقابية وفضّها. وأن يشمل ذلك أيضا الخلاف مع الجهات التي تقع استشارتها و، عند الاقتضاء، الخلاف مع مراجع رقابة جودة المهمات الرقابية.
- وثائق المهمة الرقابية - ينبغي أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقتضي من فرق المهمات الرقابية استيفاء جمع الملفات النهائية للمهمة الرقابية في الوقت المحدد.

### العنصر السادس : المراقبة/أو المتابعة (monitoring)

يقتضي هذا العنصر من كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة تصميم مراقبة لتقدم له تأكيدا معقولا أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على عملية المراقبة:

(أ) أن تشمل على دراسة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها بالنسبة لمجموع الأعمال التي قام بها الجهاز.

(ب) أن يتم إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فرد أو أفراد لديهم خبرة وصلاحية مناسبة وكافية في الجهاز.

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



## تتمثل المتطلبات الرئيسية لهذا العنصر من المعيار في ما يلي :

- ينبغي على الجهاز أن يضع أنظمة وإجراءات تمكنه من أن :
  - أ - يتأكد من أن مسارات ضمان الجودة تعمل على نحو مرضي،
  - ب - تكفل جودة التقرير الرقابي،
  - ج - تضمن التحسينات وتتجنب تكرار النقائص.
- يجب أن يكون للجهاز مسار مراقبة يكفل له ضمنا بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. ويشمل مسار المراقبة النظر في نظام رقابة الجودة في الجهاز وتقييمه بشكل مستمر، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمهمة رقابية واحدة على الأقل لكل قائد مهمة رقابية.
- يجب على الجهاز أن يقوم بتقييم آثار النقائص التي تمت ملاحظتها في مسار المراقبة، وذلك لتقدير مدى الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية عاجلة بشأنها.
- يجب أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يتم إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات رقابة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن ذلك.
- حيثما يكون مناسباً، يجب أن تنظر الأجهزة العليا في إشراك أجهزة العليا للرقابة أخرى أو أطراف أخرى مناسبة للقيام بمراجعة مستقلة للنظام العام لمراقبة الجودة (كمراجعة النظراء).
- حيثما يكون ذلك مناسباً، يجوز أن تتضمن عملية المراقبة للأجهزة بالإضافة إلى ذلك، ما يلي :
  - مراجعة أكاديمية مستقلة.

- مراجعات متابعة التوصيات.
- تغذية رجعية من الجهات التي خضعت للرقابة (مسوحات) استبيانات العملاء).
- يجب أن تحدد الأجهزة إجراءات للتعامل مع الشكاوي أو الادعاءات حول جودة الأعمال التي تقوم بها.
- يجب على الجهاز أن يقوم بإبلاغ قادة المهمة الرقابية وغيرهم من الموظفين المعنيين بالنقائص التي تمت ملاحظتها جرّاء مسار المراقبة والتوصيات المقترحة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

**أمثلة عن السياسات والإجراءات التي يمكن للجهاز أن ينفذها ليستجيب لمتطلبات هذا العنصر :**

- يضع الجهاز مسارا يمكنه من إجراء مراقبة مستقلة للالتزام بسياسات رقابة الجودة بما يكفل تقييمها :
- لمدى الامتثال للمعايير المهنية وغيرها من المتطلبات التنظيمية،
- لمدى تنفيذ سياسات الجهاز وإجراءاته في مجال رقابة الجودة.
- يتم تحديد الإجراءات الإصلاحية الواجب اتخاذها والتحسينات الواجب إدراجها فيما يتعلق بالنظام، بما في ذلك إدراج "التغذية الراجعة" (أي ردّ فعل الجهات الخاضعة للرقابة أو إفاداتها) في سياسات الجهاز وإجراءاته المتصلة بالتعليم والتدريب.
- يتم إبلاغ الموظفين المعنيين، بمن في ذلك المديرين التنفيذيين، بالنقائص التي تم الوقوف عليها.
- الحرص على إدراج التعديلات في الوقت المناسب.
- يحرص الجهاز، كلما وقفت وظيفة ضمان الجودة على تقارير رقابية تم إصدارها دون أن تكون مناسبة أو غير ممثلة إلى المعايير المهنية، على تنفيذ إجراءات إصلاحية. وقد يشمل ذلك سحب تقرير رقابي وإصدار نسخة مصحّحة واتخاذ إجراءات إضافية لمعرفة

مدى استجابة التقرير الفعلية للمعايير المهنية وضمان إصلاح الأخطاء في فترات لاحقة.

● على الجهاز أن يسن نظاما يوفر للموظفين مسلكا واضح المعالم لإثارة الانشغالات دون خشية من التهديد. ويشمل هذا الإجراء سياسات تسمح لأعضاء الجهاز بلفت انتباه إدارة الجهاز العليا إلى الانشغالات، وصولا إلى رئيس الجهاز، دونما خشية من التهديد وردود الفعل الانتقامية.

● على الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات تكفل توثيقا مناسباً لمسار المراقبة، بما في ذلك تدوينا لعمليات تقييم :

- مدى تطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها،
- مدى ملائمة نظام رقابة الجودة ومدى فعاليته،
- مدى تنفيذ سياسات الجهاز وإجراءاته في مجال رقابة الجودة.

المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( الثالثة )

دراسة حالة

( الدكتور/ محمد أشكناني )

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/24

الدوحة – قطر



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

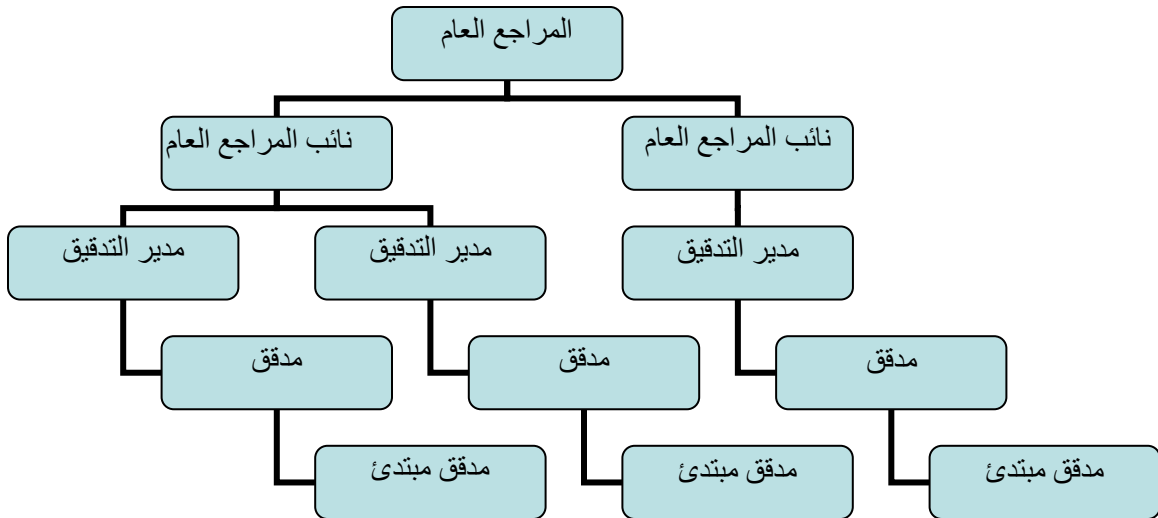
الجلسة الثالثة  
دراسة حالة  
الجهاز الأعلى للرقابة بجزيرة السلام

## مقدمة

يضم الجهاز الأعلى للرقابة بجزيرة السلام 56 موظفاً، يتوزعون كالتالي:

- المراجع العام
- نائبان للمراجع العام
- ثلاثة مدراء
- خمسون مدققاً ومدققاً مبتدئاً

ينقسم الجهاز إلى 3 مديريات قطاعية يترأس كل واحدة منها مدير. يشارك 50 من العاملين في الجهاز مباشرة في مهام التدقيق. لا يتوفر الجهاز على وظيفة ضمان الجودة



الهيكل التنظيمي للجهاز الأعلى بجزيرة السلام

يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بمراجعة حسابات حكومة جزيرة السلام . كما يراجع حسابات الهيئات القانونية والوكالات الحكومية ومؤسسات الدولة . وللجهاز الصلاحية لفرض أجر على الهيئات القانونية والوكالات الحكومية، مقابل أعمال المراجعة التي يقوم بها.

### • عملية التخطيط بالجهاز الأعلى للرقابة

تتم عملية التخطيط في الجهاز على الشكل التالي : يقضي رئيس الجهاز مع المدراء يوماً كاملاً في مناقشة المهام الرقابية التي تم إجراؤها خلال السنة الماضية وتلك المزمع إجراؤها السنة المقبلة والتي يبدو أن مستوى المخاطر عال فيها. يتم كذلك تدارس نمط الإنفاق للسنتين المقبلتين مع التركيز على احتياجات التوظيف والمواد واللوازم التي سيتم اقتناؤها. يتم بعد ذلك إعداد الميزانية مع إدخال تغييرات طفيفة على الأرقام الواردة في ميزانية السنة الماضية. يتم إعداد الميزانية في شهر أكتوبر وإرسالها إلى إدارة الميزانية بوزارة المالية من أجل المصادقة عليها. وفي معظم الحالات تتم المصادقة على هذه الميزانية بعد إدخال بعض التعديلات عليها. تضم الميزانية جزأين: الأول خاص بالنفقات الجارية مثل أجور الموظفين و نفقات التدريب والقرطاسية). أما الجزء الثاني من الميزانية فيضم نفقات التجهيز واقتناء الأثاث والمعدات، ...إلخ.

### • الموارد البشرية

يتخذ القرار النهائي لتوظيف الموظفين من طرف سلطة الخدمة العامة (وزارة الوظيفة العمومية). ذلك أن هذه السلطة (الوزارة) تجري مقابلات مع المرشحين قبل توجيههم إلى الجهاز الأعلى للرقابة الذي يقوم بدوره بإجراء مقابلات معهم. يتم تبادل الرأي (التوصيات) ما بين الإدارتين حول الأشخاص المراد توظيفهم. رغم أن هناك تنسيق ما بين الإدارتين، غير أن القرار النهائي فيما يخص التوظيف يتخذ من طرف سلطة الخدمة العامة. في بعض الحالات، تتأكد سلطة الخدمة العامة لوحدها، من مهارات ومؤهلات المرشحين.

كانت وتيرة انتقال الموظفين، خلال الخمس سنوات الماضية، مرتفعة نسبياً. فغالبا ما يتم توظيف موظفين ذوي مؤهلات أساسية (شهادة رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين أو البكالوريوس)، ثم يواصل هؤلاء الموظفون عادة متابعة تعليمهم، وحين يحصلون على شهادات أعلى، يغادرون الجهاز لشغل وظائف أكثر تحفيزاً ومن أجل "مراعي أكثر خضرة". بخلاف فريق الإدارة العليا الذي يمارس عمله في الجهاز منذ أكثر من تسعة عشر عاماً.

المراجع العام هو المسؤول عن تنظيم الدورات التدريبية والتي لا يتجاوز عددها دورة واحدة في السنة. ذلك أن المراجع العام يعتقد أن التدريب يكلف الكثير للجهاز وأن أفضل تدريب هو العمل الميداني. لا يقوم الجهاز بتقييم دوري للاحتياجات التدريبية لموظفيه.

لا يتم اعتماد تناوب المدققين على المهام الرقابية، فغالبا ما يزاول المدقق مهامه في نفس القسم الذي عين فيه حين تم توظيفه. تجدر الإشارة إلى أن بعض

المدققين أبدوا رغبتهم في تغيير القسم الذي يعملون فيه، وقد تمت الاستجابة لبعض هذه الطلبات.

تم الوقوف في الآونة الأخيرة على بعض الحالات الأخلاقية في الجهاز، ذلك أن مديراً أولاً للرقابة يتولى الإشراف على الفريق الذي يدقق حالياً حسابات وزارة الفلاحة مع العلم أن زوجة هذا المدير تشغل منصب سكرتير دائم في هذه الوزارة. كما أن مديراً لمؤسسة عمومية، قام بتقديم هدايا للمدققين الذين يقومون حالياً بالتدقيق على مؤسسته. لم يعط المراجع العام أي تعليمات بهذا الشأن رغم أنه كان يعلم بما وقع منذ أكثر من شهرين.

يوقع المدققين حين توظيفهم على مدونة الأخلاقيات ويؤدون اليمين، غير أنه لا تتم الإشارة فيما بعد إلى ذلك خلال حياتهم المهنية.

## • المعايير المهنية

يطبق الجهاز معايير التدقيق المتعارف عليها. توجد مدونة للأخلاقيات على مستوى الدولة، يتم تطبيقها على كل الموظفين بما فيهم موظفي الجهاز. لوحظ أن الموظفين من المستوى الأدنى ليسوا بعلم بمتطلبات هذه المدونة.

كما لم يتم تحديد آليات لاعتماد معايير مهنية جديدة. ذلك أن المراجع العام يعتبر أن المعايير الجديدة جد معقدة ومن شأنها أن تأخذ الكثير من وقت المدققين من أجل فهمها، ولا تتناسب (ليست ذات صلة) مع الجهاز ومع بيئة القطاع العام.

### ● تنفيذ المهم ومراجعة الملفات

يتم إصدار خطابات الارتباط بالمهام، ولكن ليس بالنسبة لجميع المهام الرقابية. يتم في الغالب تنفيذ المهمة بنفس الطريقة التي تم اتباعها في المهمة السابقة بالنسبة لوحدة معينة. فالمنتظر من المدققين هو بذل قصارى جهودهم من أجل إعداد ملف التدقيق وإرجاعه من أجل مراجعته. يقوم المسؤولون عن المهام الرقابية بمراجعة العمل الذي قامت به فرق التدقيق التابعة لهم قبل إرساله إلى نائب الرئيس من أجل أن يراجعه بدوره، ومن ثم إلى المراجع العام (اعتماداً على نطاق المراجعة).

ليس بالطبع للمراجع العام الوقت الكافي لمراجعة كل الملفات. ويصاب أحياناً بالإحباط عندما يكون الملف يحتوي على أوراق عديدة. فهو يحبذ أن يأخذ الوقت اللازم لمراجعة جميع الملفات وإبداء ملاحظاته، إلا أن عدد الملفات والكم الكبير من الأوراق التي تحتويها، لا يسمح بالرجوع إلى أوراق العمل والتأكد من المعلومات. يتم تطبيق الإحالات المرجعية القياسية من طرف جميع الفرق. بالإضافة إلى ذلك، فالفرق مطالبة بتوقيع جميع الملفات وهي تقوم فعلاً بذلك. للجهاز سياسة تقتضي الاحتفاظ بجميع أوراق العمل لمدة لا تقل عن عشر سنوات. لا يتم توثيق الاختلافات في الآراء ما بين الفرق (على الأرض) ومديري التدقيق. يبني مدراء التدقيق رأيهم على أساس التجربة وليس على المعايير. لا توجد نماذج موحدة لعملية المراجعة.

### ● رقابة الجودة



خلال السنة الماضية، وافق رئيس الجهاز على مشاركة اثنين من منتسبي الجهاز في دورة تدريبية حول مراقبة الجودة ووظيفة ضمان الجودة. بعد رجوعهم إلى الجهاز قدموا تقريرا لرئيس الجهاز حول السياسات والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل سن (وضع) نظام لرقابة الجودة بالجهاز. أبلغهم الرئيس أن هذه العملية برمتها مجهددة ومرهقة وأنه ليس للجهاز الوقت والموارد الكافية لذلك. ومع ذلك، وعدمهم الرئيس أنه سيفكر في الأمر. مرت سنة على هذه المقابلة دون أن يتخذ الرئيس أي إجراء في هذا الشأن.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

### الجلسة (الرابعة)

عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/25

الدوحة - قطر

## الجلسة الرابعة

### عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية

#### مقدمة

ينصّ المعيار **ISSAI 200** المتعلق بالمعايير العامة للرقابة الحكومية الفقرة **27.1.2** على أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع نظاما وإجراءات بهدف:

- التأكد من أن العمليات الرامية لضمان الجودة الكاملة قد تم تطبيقها بصفة مرضية
- تأمين جودة التقرير الرقابي
- ضمان التحسينات وتفاذي تكرار النقائص

قبل انجاز مراجعة ضمان الجودة على المراجع فهم متطلبات رقابة الجودة كما وردت بالمعيار الدولي للرقابة (**ISA 220**) الذي يهتم الرقابة المالية والذي اعتمده منظمة الإنتوساي سنة **2010** في صيغة "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **ISSAI 1220**". كما يجب على مراجع الحسابات أن يكون له فهم جيد للمعايير المتعلقة بمجال الرقابة المالية. وسنستعرض في هذا الجزء من الدليل متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (**ISSAI 1 220**) كما سننظر في مدى امكانية تطبيقه على عمليات رقابة الأداء التي تنفذ من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

#### - "المعايير الدولية للرقابة (ISA) : رقابة الجودة في مجال رقابة البيانات المالية"

حدّدت المعايير الدولية للرقابة (**ISA**) مسؤوليات مراجع الحسابات ووضعت إجراءات لرقابة الجودة عند انجاز المهمّات الرقابية على البيانات المالية. وترجع مسؤولية وضع

نظام رقابة الجودة إلى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. علاوة على ذلك، يفترض أن يكون نظام رقابة الجودة للجهاز مستجيبا لمتطلبات "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (**ISQC** -)

(1) الذي تمّ اعتماده من قبل منظمة الأنتوساي بالمعيار **ISSAI 40**.

ويهدف المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) إلى أن يكون لفرق المهمات الرقابية تأكيد بأن:

(أ) المهمّات الرقابية تمّ انجازها وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها،

(ب) التقرير الذي صدر عن مراجع الحسابات مناسب في الظروف القائمة.

إنّ المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) الذي له صلة مباشرة بمنهجية الرقابة المعتمدة من قبل الهيئات الرقابية يتضمّن إرشادات ذات صلة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. كما توقّر من جهتها، المذكرات التطبيقية لـ"معيار رقابة الجودة لرقابة البيانات المالية" (المعروف اختصاراً بالمعيار (ISSAI 1220)) إرشادات إضافية لفائدة الأجهزة في ما يتعلق بتطبيق المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) تتعلّق بنظام ضبط الجودة ودور المهمّات الرقابية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وأداء المهمة الرقابية. ويتّجه المعيار (ISSAI 1220) بالتحديد إلى مراجعي هيئات القطاع العام (بما فيها الأجهزة) من حيث دورهم باعتبارهم مراجعين للبيانات المالية.

### - المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) - المتطلبات الرئيسية

يوقّر المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) إرشادات بخصوص مسؤوليات قائد المهمة الرقابية و/أو أعضاء فريق المهمة الرقابية بشأن إجراءات رقابة الجودة على أعمال الرقابة المالية. كما يوقّر إرشادات حول مسؤوليات المعني برقابة جودة المهمّات الرقابية. وبعبارة أدقّ، فإنّ المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) يقتضي من قائد المهمة الرقابية أن يتكفّل بمسؤولية جودة المهمّات الرقابية وتنفيذ إجراءات رقابة الجودة على كلّ عمل رقابي.

ونورد المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ضمن المجموعات الكبرى التالية :

- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية،
- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة،
- قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهام الرقابية المعيّنة،
- تعيين فرق المهمات الرقابية،
- أداء المهمة الرقابية،
- المتابعة (Monitoring).
- التوثيق

وفي ما يلي وصفا موجزا لرقابة الجودة من خلال تناول هذه المجموعات الكبرى، مع الإشارة إلى ضرورة الرجوع إلى "المعيار الدولي للرقابة" (ISA 220) و"معيار رقابة الجودة لرقابة البيانات المالية" (ISSAI 1220) للاطلاع على المتطلبات التفصيلية.

### 1- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية

- يتكفل قائد المهمة الرقابية بالمسؤولية عن الجودة العامة لكل مهمة رقابية توكل إليه ويمكن له الإعتماد على نظام الجودة المعتمد من قبل الجهاز للقيام بهذه المهمة. (انظر الفقرتين 8 وأ.3 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

### 2- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

- يظلّ قائد المهمة الرقابية متفطّنا طيلة المهمة الرقابية لكلّ ما من شأنه أن يدلّ على عدم التزام أعضاء فريق المهمة الرقابية بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (انظر الفقرة 9 والفقرات من أ.4 إلى أ.5 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).
- حيثما لاحظ قائد المهمة الرقابية عدم امتثال أحد أعضاء فريق المهمة الرقابية للمتطلبات الأخلاقية، وجب عليه أن يحدّد، بالتشاور مع الأطراف الأخرى في الجهاز، الإجراءات

المناسبة التي يتعيّن اتخاذها والعمل على توثيق مثل هذه القرارات (انظر الفقرتين 10 وأ.5 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

- ويستخلص قائد المهمة الرقابية استنتاجا بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية من خلال:
  - السعي إلى الحصول على معلومات ملائمة تمكّنه من التعرّف على الوضعيات والعلاقات التي من المحتمل أن تمثل تهديدا للاستقلالية ومن تقييمها ،
  - القيام عند الإقتضاء بتقييم المعلومات بشأن التجاوزات الحاصلة لسياسات الجهاز وإجراءاته في مجال الإستقلالية للتأكد ما إذا كانت

تمثّل مخاطر على استقلالية المهمة الرقابية واتخاذ الإجراءات المناسبة لإزالة مثل تلك المخاطر أو تقليصها إلى مستوى مقبول، مع الحرص على توثيق القرارات ذات الصلة (انظر الفقرتين 11 والفقرات الفرعية من أ.5 إلى أ.7 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

- تشمل المتطلبات الأخلاقية، بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مدوّنة أخلاقيات الإنتوساي، والمعايير العامة للرقابة على الحكومة والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (ISSAI 200)، والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي الحسابات في القطاع العام على أن لا تقل هذه المتطلبات عن تلك المنصوص عليها في مدوّنة المراجعين المحترفين الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (انظر المذكرة التطبيقية رقم 5 الواردة في معايير (ISSAI 200) والملحق 1 مدوّنات السلوك الأخلاقي والمبادئ الجوهرية للرقابة).

### 3- قبول العلاقات مع العملاء واستمراريتها والمهمات الرقابية المعيّنة

- ينص المعيار ISA 220 أنه يجب على قائد المهمة الرقابية أن يتأكد من أن الإجراءات المناسبة في ما يتعلق بقبول المهمات الرقابية واستمرارية العلاقات مع الجهة الخاضعة للرقابة قد تمّ اتباعها وأنّ الاستنتاجات المتوصّل إليها في هذا الشأن قد تمّ توثيقها (انظر الفقرة 12 والفقرتين الفرعيتين أ.8 وأ.9). في القطاع العام قد يكون الجهاز معيّنا وفقا لإجراءات قانونية، وبالتالي في هذه الحال قد تكون متطلبات هذا المعيار غير ملائمة

بحيث لا يمكن للجهاز أن يمتنع عن مهمة رقابية معيّنة أو أن يستقيل منها. ومع ذلك، فإنّ متطلبات المعيار

الدولي للرقابة (ISA 220) قد تكون مفيدة بحيث قد تبرز مخاطر متصلة بجهة معيّنة خاضعة للرقابة أو بمهمّة رقابية معيّنة تحتاج إلى المعالجة. وينظر الجهاز في مسائل من قبيل وضوح البيانات المالية وحساسيتها، وكذا المخاطر ذات الصلة، علاوة على تنفيذ إجراءات أخرى تتصل بتأدية مسؤولياته الإبلاغية. (انظر "معيار رقابة الجودة لرقابة البيانات المالية" (ISSAI 1220)).

#### 4- تعيين فرق المهمات الرقابية

- يجب أن يتأكد قائد المهمة الرقابية أنّ فريق المهمة الرقابية يتوفّر جماعيا على القدرات والكفاءات المناسبة والوقت الكافي لتأدية المهمة الرقابية وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المعمول بها ويكفل إصدار تقرير مراجع الحسابات في الظروف القائمة. (انظر الفقرة 14 والفقرات الفرعية من أ.10 إلى أ.12)

#### 5- أداء المهمة الرقابية

##### 1-5 الإدارة والإشراف والتنفيذ

- يُعدّ قائد المهمة الرقابية مسؤولاً عن إدارة المهمة الرقابية والإشراف عنها وتأديتها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ذات الصلة، علاوة على ضمان أن يكون التقرير الصادر عن مراجع الحسابات مناسباً في الظروف القائمة. (انظر الفقرة 15 والفقرات الفرعية من أ.13 إلى أ.15، وأ.20 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

##### 2-5 مراجعة أوراق العمل

- يتأكد قائد المهمة الرقابية من خلال مراجعته لوثائق العمل ومقابلاته مع أعضاء الفريق الرقابي أنّ أدلة إثبات رقابية ملائمة وكافية قد تمّ جمعها أثناء

المهمّة الرقابية لدعم الاستنتاجات المتوصّل إليها من الأعمال الرقابية وأنها تمكّن من إصدار تقرير مراجع الحسابات (انظر الفقرة 17 والفقرات الفرعية من أ.18 إلى أ.20 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

### 3-5 الإستشارة

● يتحمّل قائد المهمة الرقابية مسؤولية السهر على أنّ فريق المهمة الرقابية قد قام بالإستشارات المناسبة بشأن المسائل الشائكة أو الخلافية على نحو يجعله يكون مطمئناً من أنّ أعضاء فريق المهمة الرقابية قد قاموا بإجراء الإستشارات المناسبة خلال تأدية المهمة الرقابية مع بعضهم البعض ومع أعضاء آخرين في المستوى المناسب من داخل الجهاز أو خارجه، ويجب على قائد المهمة الرقابية أن يتأكّد من طبيعة الإستشارات ونطاقها وأنّ الاستنتاجات المنبثقة عنها قد تمّ توثيقها والاتفاق بشأنها مع الطرف الذي حصل استشارته، كما عليه أن يتأكّد أنّ الاستنتاجات المنبثقة عن الإستشارات قد تمّ أخذها بعين الإعتبار (انظر الفقرة 18 والفقرتين الفرعيتين أ.21 وأ.22 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

### 4-5 مراجعة جودة المهمة الرقابية

حيثما يقتضي الجهاز إجراء مراجعة رقابة جودة على مهمة رقابية معيّنة، يتعيّن على قائد المهمة الرقابية أن :

● يناقش مع مراجع رقابة جودة المهمة الرقابية المسائل الهامة التي تمّ التوصل إليها خلال المهمة الرقابية، بما فيها تلك التي يقع تبيّنها خلال مراجعة رقابة جودة المهمة الرقابية،

### 5-5 إختلافات الآراء



- عندما ينجم اختلافات في الآراء داخل فريق المهمة الرقابية أو مع الأطراف التي تمّت استشاراتها أو كلّمًا حصل خلاف بين قائد المهمة الرقابية ومراجع رقابة جودة المهمة الرقابية، وجب على فريق المهمة الرقابية اتّباع سياسات الجهاز وإجراءاته للتعامل مع الإختلافات في الآراء وفضّها (انظر الفقرة 22 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220)).

## 6- المتابعة أو المراقبة (Monitoring)

يتعيّن على قائد المهمة الرقابية النظر في نتائج مراجعات الجهاز لضمان الجودة لمعرفة ما إذا كانت النقصان التي تمّ الوقوف عليها ستؤثّر على المهمة الرقابية .



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

### الجلسة ( الخامسة )

مراجعة ضمان الجودة: أصنافها ومسارها

( الدكتور/ محمد أشكناني )

( السيد/ محمد الصوابي )

**2015/5/25**

الدوحة - قطر

## الجلسة الخامسة

### مراجعة ضمان الجودة: أصنافها ومسارها

#### - مقدمة:

بعدما تم التطرق خلال الفصول السابقة إلى المفاهيم الأساسية في الجودة؛ بدءاً من مفهوم جودة الرقابة، إلى نظام رقابة الجودة، ثم وظيفة ضمان الجودة و أخيراً المعيارين الرئيسيين في رقابة الجودة، على التوالي المعيار 40 (إطار رقابة الجودة على مستوى الجهاز) و المعيار 1220 (عناصر رقابة الجودة على مستوى المهمة)، نسعى بداية من هذا الفصل و ما يليه من الفصول، إلى الانتقال إلى الجانب العملي الميداني لترجمة هذه المفاهيم في المجال الرقابي.

و الهدف المُتوخى من هذا الفصل، هو الوقوف على أهمية مراجعات ضمان الجودة على مستويين، مستوى الجهاز و مستوى المهمة الرقابية (الرقابة المالية أو رقابة الأداء) و التعرف عليهما.

#### - تعريف مراجعة ضمان الجودة:

إنّ مراجعة ضمان الجودة، هو تتويج لمسار ضمان الجودة. وفي هذه المرحلة، يتولّى المراجع القيام بفحص ليتبيّن ما إذا كانت السياسات والإجراءات وأعمال الرقابة والمعايير المعمول بها قد صُمّمت و يجري تطبيقها أو تنفيذها على نحو يكفل التزام الجهاز وموظفيه بالمعايير ذات الصلة وسياسات الجهاز وإجراءاته، وما إذا كانت التقارير الصادرة مناسبة. كما أنّ المراجعة تتحسّس فرص تحسين فعالية الجهاز وكفاءته.

و تُنقذ مراجعات ضمان الجودة على مستويين؛ على مستوى الجهاز وعلى مستوى المهمة الرقابية (رقابة مالية أو رقابة أداء). و يتعيّن على الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة – كمؤسسة – أن تُراعي الهياكل المنضوية في هيكلها التنظيمي التي تحقق لها أحسن الأداء واستمرارية في ضمان جودة أعمالها، ومنها من يقوم بمراجعة ضمان الجودة.

## - لماذا القيام بمراجعة ضمان الجودة؟

من بين مزايا مراجعة ضمان الجودة أنّها تمكّن الجهاز من مقارنة ممارساته بالمعايير المناسبة ("المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40، على سبيل المثال) والممارسات الدولية الجيدة بما يسمح باستخدام وسيلة موضوعية لتقييم جودة ممارساته ومنتجاته. وتُمكن نتائج مراجعة ضمان الجودة الجهاز من :

- أن يكفل ضمانا لرئيس الجهاز والجهات المعنية (الأطراف ذات المصلحة) أنّ المهمات الرقابية قد أُجريت وفقا للمعايير المتعارف عليها وأنّ للجهاز سياسات وإجراءات قائمة، من شأنها ضمان الجودة على نحو متّسق،
- أن يقيّم كفاءته وفعاليتة ويُحسّنهما،
- أن يقيّم المخاطر التي قد يلقاها الجهاز جرّاء موظفين لا يمتلكون الكفاءات المناسبة أو جرّاء مهمات رقابية لا تمتثل إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وسياسات الجهاز وإجراءاته،

أن يقوم بإعداد وتنفيذ إستراتيجيات لترقية سياسات الجهاز وإجراءاته ومعارف الموظفين ومهاراتهم، خدمة للغرض النهائي المتمثل في جهاز متطور له الإمكانيات والقدرة على إنتاج تقارير رقابية مناسبة للظروف القائمة.

ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحقق نتائج مراجعة ضمان الجودة بما يناسبه وعلى القدر الذي يضمن بلوغ أهدافه بأقل تكلفة (الإقتصاد) و أكثر فعالية و كفاءة، باتخاذ الصنف الأنجع له.

### 1. 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 المؤسسي (الجهاز) أو المهمة الرقابية كما يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية إلى نوعين حسب ما إذا كانت عملية المراجعة تتمّ قبل إصدار التقرير الرقابي أو بعد الانتهاء من عملية التدقيق.

### • المراجعة الداخليّة والمراجعة الخارجيّة

المراجعة الداخليّة هي مراجعة يقوم بها شخص أو عدّة أشخاص من الجهاز. ويمكن أن تتمّ هذه المراجعة عبر آليات مختلفة كأن تقوم بها وحدة لضمان الجودة تنشأ لهذا الغرض أو عبر آلية مراجعة النظير يساهم فيها أقسام أو وحدات أو فروع مختلفة من داخل الجهاز.

أمّا المراجعة الخارجيّة، 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 المراجعة شخص أو أشخاص مؤهلين يحظون بالاستقلالية إزاء الجهاز وممنّ ليس لهم تضارب في المصالح حقيقي أو ظاهري. ويمكن أن تخصّ المراجعة أنظمة رقابة الجودة على المستوى المؤسسي، كما يمكن أن تتعلق بعينة من المراجعات على مستوى المهمات الرقابية لتبيّن ما إذا جرى تنفيذ أنظمة الرقابة من الناحية العملية. ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد على عمل المراجعة الداخليّة لضمان الجودة إذا ما بيّن التقييم أنّها تعمل على نحو سليم.

### • ضمان الجودة على مستوى الجهاز وضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية

تتعلّق مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز بفحص تصميم أنظمة الجهاز العامة وممارساته في مجال رقابة الجودة وتنفيذها. ويمكن أن تكون هذه المراجعة شاملة تعنى 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:

● التأكيد أن الإطار القانوني للجهاز كافيا للاستجابة إلى ما نص عليه بياني ليمًا ومكسيكو من حيث الاستقلالية والولاية،

● التأكيد أن الجهاز قد نفذ سياسات ليكفل التزاما بالمتطلبات المناسبة للسلوك الأخلاقي والاستقلالية،

● تقييم مدى نهوض قيادة الجهاز بثقافة الجودة وتنفيذها لأنظمة وممارسات تقرر بالأهمية البالغة للجودة،

● تقييم أنظمة الموارد البشرية القائمة لتبين ما إذا كان للجهاز إطارات كافية تمتلك الكفاءة والقدرات وتلتزم بالمبادئ الأخلاقية للاستجابة إلى الأهداف العامة لرقابة الجودة،

● تقييم منهجية الجهاز الرقابية وممارساته لتبين ما إذا كانت تقوم على المعايير الدولية ومعايير الإنتوساي ومتوائمة مع الممارسات الدولية الجيدة،

● تحديد سبل تعزيز الإدارة الداخلية والخدمات المساندة،

● تقييم ما إذا كان الجهاز يعالج المسائل القائمة والمستجدة على نحو فعال ويستفيد من الفرص السانحة.

وتنظر المراجعة على مستوى الجهاز في (أ) تصميم سياسات الجهاز وإجراءاته وممارساته في مجال ضمان الجودة و(ب) تنفيذها على نحو فعال.

وبالنظر إلى الاعتبار الأول، فإن مراجع ضمان الجودة يقارن الإطار المعتمد في الجهاز مع

معيار معتمد، على غرار " المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40"

ويستنتج إن كان هناك التزام بكل عنصر منه. وحيثما تبين للمراجع نقص أو ضعف، فإنه

يوصي بالتحسين المناسب. أما بالنظر إلى الاعتبار الثاني، فإن المراجع يفحص دليل الإثبات

ليتبين ما إذا كانت السياسة أو الإجراء أو الممارسة تجري كما تم تصميمها. فإذا كانت للجهاز،

على سبيل المثال، سياسة تقتضي تأكيدًا خطيًا (أي كتابيًا) للاستقلالية، كما يقتضي " المعيار

الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40"، فإن المراجع يعمد إلى مراجعة عينة من

موظفي الجهاز لتبين ما إذا

كانت التأكيدات تُقدّم وما إذا كان الجهاز قد كشف مخاطر ذات صلة بالاستقلالية أو حالات إخلال بها، يجب أن يتّخذ الخطوات اللازمة لمعالجتها.

تعتمد متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1 (ISQC.1) وإلى المعيار 40 للإنتوساي والممارسات الجيدة، لإرشاد المراجع لدى تقييم تصميم أنظمة رقابة الجودة على مستوى الجهاز وتنفيذها. ويمكن تعديل القائمة المرجعية لتعكس المتطلبات الوطنية ذات الصلة أو سياسات الجهاز التي تفوق متطلبات " المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40".

أمّا مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية (سواء كانت مهمة رقابة مالية أو رقابة أداء)، فتتعلق بفحص تنفيذ إجراءات رقابة الجودة والأعمال الرقابية على مستوى المهمة الرقابية بما يكفل أنّ فريق المهمة الرقابية قد نفذ رقابة الجودة اللازمة واتّبع منهجية الجهاز الرقابية وأنّه توجد أدلّة إثبات رقابية كافية ومناسبة لدعم التقرير الرقابي.

فمراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية، هي معاينة للوثائق الرقابية للمهام الرقابية الفردية (كلية أو جزئية) لتبيّن ما إذا كان فريق الرقابة قد نفذ منهجية الجهاز الرقابية وسياساته وإجراءاته، وجمع أدلّة إثبات رقابية كافية ومناسبة، والتزم بالقوانين والمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

ومن بين المسائل التي يجدر أخذها بالاعتبار لدى تنفيذ مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمة الرقابية، نذكر ما 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 وضمن أن يكون التقرير الرقابي مناسباً ومدعوماً بأدلّة الإثبات الرقابية المناسبة والكافية مع التعرّف على سبل تعزيز أنظمة الرقابة والممارسات وتحسينها عند الاقتضاء،
- 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 موثّقة في ملفّ المهمة الرقابية دعماً للرأي الوارد في التقارير الرقابية،
- التأكّد من أنّ الاستنتاجات قد جرى تفسيرها على نحو سليم ومن أنّها مدعومة بأوراق عمل المهمة الرقابية،
- تبيّن ما إذا كانت الآراء الرقابية مدعومة بشكل تام وموثّقة في أوراق العمل،
- التأكّد من أنّ البيانات المالية معروضة وفقاً للمحاسبة الحكومية وغيرها من القوانين والمعايير المناسبة، ومن أنّ تقرير الرقابة الصادر مناسب.

تعتمد متطلبات "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40" و"المعيار الدولي للرقابة" (ISA 220) وغيره من معايير الرقابة الدولية، لإرشاد المراجع لدى تقييم تصميم أنظمة رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية بشكل عام و الرقابة المالية بشكل خاص وتنفيذها. كما يمكن تعديل القائمة المرجعية لتعكس المتطلبات

الوطنية ذات الصلة أو سياسات الجهاز التي تفوق متطلبات المعايير الدولية في مجال رقابة الجودة.

#### • مراجعات ضمان الجودة ما قبل الإصدار و ما بعد التدقيق

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

و تعتبر **مراجعة ضمان الجودة قبل الإصدار** بمثابة مراجعة تجرى قبل استكمال تقرير التدقيق وإصداره وذلك للتأكد من أن التدقيق يطابق المنهجية والممارسات المعتمدة وأية متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، و أن التقرير مناسب للظرفية.

ولا ينبغي الخلط بين مراجعة ما قبل الإصدار وبين الإشراف والمراجعة. فالإشراف والمراجعة يعنيان بمراقبة الجودة خلال عملية التدقيق وهما جزء من وظائف أقسام التدقيق بينما تجرى ضمان الجودة ما قبل الإصدار من طرف شخص لا يشارك في التدبير اليومي للتدقيق.



إن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار:

- تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المهمة التي تم تحديدها والإجابات المقدمة بشأنها؛
- تأخذ بعين الاعتبار الأحكام الصادرة فيما يتعلق بالأهمية النسب ؛
- تدرس ما إذا جرت مشاورات مناسبة بشأن المشاكل المتعلقة باختلافات في وجهات النظر؛
- تضمن أن أوراق العمل التي اختيرت للمراجعة تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتؤيد الخلاصات المتوصل إليها؛

➤ تنتظر في ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

وتقدم المراجعة تقييما مستقلا وموضوعيا للأحكام المهمة بشأن مسائل المحاسبة و قضايا التدقيق والتقرير. وذلك ليكون بالمقدور الاستنتاج بناء على جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المعروفة من قبل مراجع ما قبل الإصدار انه لا وجود لشيء من شأنه أن يؤدي به للاعتقاد بأن الخلاصات المتوصل إليها غير مناسبة.

وتجدر الإشارة إلى أن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار:

- لا تقلل من مسؤوليات فريق التدقيق؛ و
  - لا تعفي المدير من المسؤولية الأخيرة في إصدار تقرير التدقيق.
- و يمكن لفريق التدقيق التشاور مع مراجع ما قبل الإصدار خلال التدقيق. ولا ينبغي أن تمس هذه المشاورات بأهلية المراجع ما قبل الإصدار في تأدية دوره. وعندما تصبح طبيعة ونطاق المشاورات مهمة يتوجب أخذ الحيطة سواء من طرف فريق التدقيق أو المراجع للحفاظ على موضوعية هذا الأخير. وفي الحالات التي يعتبر فيها ذلك مستحيلا، ينبغي تعيين شخص آخر لتأدية دور مراجع ما قبل الإصدار، أو بدلا من ذلك، استشارة شخص آخر ذي أهلية.
- و بينما يمكن إجراء ضمان الجودة ما قبل الإصدار على جميع التدقيقات، إلا أنه غالبا ما يتم القيام بها فقط في حالة التدقيقات الحساسة أو التي تنطوي على مخاطر كبيرة.

إن الفرق الأساسي بين ضمان الجودة ما قبل الإصدار و ضمان الجودة ما بعد التدقيق هو أن الأول يتم إجراءه قبل استكمال تقارير التدقيق فيما الأخير يجري بعد إصدار تقارير التدقيق من طرف الجهاز. و هناك تمييز آخر يظهر من خلال الفرق في التوقيت بين

نوعي مراجعة ضمان الجودة و هو أن مراجعة ضمان الجودة ما بعد التدقيق يمكنها أيضا مراجعة مرحلة المتابعة لتدقيق ما، بينما ذلك ليس ملائما في حالة مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار لأن مسألة متابعة تدقيق ليست مطروحة من طبيعة الحال قبل أن يتم إصدار تقرير التدقيق. و هناك فرق آخر يكمن في مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار غالبا ما يتم إجراؤها بالنسبة للتدقيقات الحساسة و ذات الخطورة الكبيرة في حين أن مراجعة ضمان الجودة ما بعد التدقيق غالبا ما تجرى لعينة تمثيلية من التدقيقات المنجزة.

و على الرغم من ذلك تبقى طبيعة التحقيقات هي نفسها ، ابتداء بمرحلة التخطيط وانتهاء بمرحلة التقرير، لكل من مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار وما بعد الإصدار.

ويمكن لمراجع مؤهل من داخل الجهاز أو خارجه إجراء مراجعة ضمان الجودة ما بعد التدقيق في حين أن مراجعة ضمان الجودة ما قبل الإصدار تجرى عادة من طرف عاملين بالجهاز غير مرتبطين بالتدقيق.

### 1. مسار مراجعة ضمان الجودة:

لا تختلف مراحل المراجعة المؤسسية ومراجعة المهمة الرقابية عن مراحل أي مهمة رقابية، أي أنها تشمل في كلتا الحالتين على مراحل التخطيط والتنفيذ والإبلاغ (التقرير) ثم المتابعة.

الرسم البياني لمسار مراجعة ضمان الجودة:



## - المرحلة الأولى: تخطيط مراجعة ضمان الجودة

يشتمل مسار التخطيط على إعداد صنفين من الخطط :

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

### ➤ الخطة العملية (التشغيلية)

تصادق على الخطة العملية الإدارة المناسبة في مستوى تنفيذي قيادي. وتكفل الخطة العملية، في ما يتعلق بالمستوى المؤسسي (الجهاز)، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتد على عدة سنوات). أما بالنسبة إلى المراجعات على مستوى المهمات الرقابية، فإن 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 لكل قائد مهمة رقابية بصفة دورية وضمن انتقاء المهمات الرقابية التي تتضمن خطرا كبيرا أو خطرا جسيما لتكون محل مراجعة).

### ➤ خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية

يتم إعداد خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية لكل مراجعة يُراد إجراؤها بالنسبة على المستوى المؤسسي (الجهاز) و مستوى المهمة الرقابية. ولا تختلف مكونات الخطة عن تلك التي تتضمنها أي خطة لمهمة رقابية، أي أنها 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 الموكولة والإطار القانوني...

#### -المرحلة الثانية: تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا للخطة المصادق عليها لمراجعة المهمة الرقابية الفردية. ومع ذلك، فإن ظروفها غير متوقعة قد تفتضي، خلال مسار المراجعة، إحداث تعديل على الخطة. ويجدر التذكير حينئذ بوجود المصادقة على أي تعديل في المستوى

الإداري المناسب. من ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج عمل مصممة سلفا.

#### -المرحلة الثالثة: الإبلاغ (التقرير)

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كل مراجعة ضمان جودة:

بتحليل النتائج والملاحظات المفصلة الواردة في المراجعة وتلخيصها، بإعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة. ويكون تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها مرتبطا بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المدرجة في وثائق المراجعة. ويستخدم هذا الملخص في إعداد تقرير المراجعة العام. من ناحيتها، تقوم وحدة ضمان الجودة، مرة في السنة على الأقل، بتوزيع تقرير عام عن نتائج متابعة نظامها في مجال رقابة الجودة على قادة المهمات الرقابية وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل الجهاز، بمن في ذلك رئيس الجهاز والإدارة العليا.

#### -المرحلة الرابعة: المتابعة

إنّ تقارير مراجعات ضمان الجودة لا يمكنها أن تحقق الزخم المأمول لها إن لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة. ويمكن القيام بمتابعة المراجعة من قبل وحدات ضمان الجودة أو لجان داخلية يتم إنشاؤها للغرض. ويعتمد فريق المراجعة خطة العمل المعدّة 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.

## - التوثيق

- يتعين على المراجع أن يضمن بملف الرقابة المسائل التي تم التعرض إليها والمتعلقة باحترام المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها ونتائج احترام متطلبات الإستقلالية التي تهم المهمة الرقابية والمقابلات التي أنجزت لتدعيم نتائج الإستشارات وطبيعتها ونطاقها التي تم القيام بها خلال المهمة الرقابية والنتائج الحاصلة عنها (أنظر الفقرة 24 والفقرة الفرعية أ35 من المعيار الدولي (ISA 220)).

## - تطبيق المعيار ISA 220 في مجال رقابة الأداء

ينصّ المعيار (ISSAI 3100) إرشادات رقابة الأداء: مبادئ رئيسية الجزء 2-5 نظام رقابة الجودة الفقرة 38) على أنه يجب أن تكون رقابة الأداء خاضعة لنظام رقابة جودة يضمّ مسارات الإشراف على الجودة ومتابعتها وضمان الجودة وكذلك مسارات جودة خارجية وفحص من قبل النظراء وذلك لتقديم ضمان معقول أن الرقابة تمت وفقا للمعايير المهنية وللمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن التقارير مناسبة. وفي هذا الشأن على الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق المعيار ISSAI 40.

وبتشابه كبير مع ما ورد بالمعيار ISA 220 (الذي تم اعتماده من قبل منظمة الأنتوساي بالمعيار ISSAI 1220)، ضبط الملحق رقم 4 للمعيار " ISSAI 3000 التوجيهات التنفيذية للرقابة على الأداء" المتعلق بالتواصل وبضمان الجودة في جزئه المخصص لضمان الجودة ونظم مراقبة الجودة عناصر العمل الرقابي التي تتطلب

اهتماما خاصا من قبل مديري العملية الرقابية ومديري الجهاز الأعلى للرقابة. هذه العناصر هي:

## - تخطيط العملية الرقابية والميزانية

عند التخطيط للعملية الرقابية يتعين على المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل الجودة والموارد والتوقيت. وتتمثل الميزانية في التخصصات المتعلقة بالرواتب، السفر والاستشارة وبأي تكاليف مباشرة أخرى.

#### - استعمال المستشارين

إذا التجأ الجهاز الأعلى للرقابة إلى استشارة خبراء خارجيين فان المعايير الخاصة بالعناية اللازمة وبسرية المعلومات تنسحب على مثل هذه الترتيبات.

#### - الإشراف على العملية الرقابية وتنفيذها

على مدير العملية الرقابية أن يتأكد من إنجاز العمليات الرقابية في حدود الميزانية والوقت المحدد لها، وأن يمدد الميزانية إذا كان هناك ما يبزر ذلك. وعلى مدير العملية الرقابية أيضا أن يكون مدركا للمخاطر المحيطة بإنجاز العملية الرقابية في الوقت المناسب، وان يتأكد من أن العمل الرقابي يتناسب مع أهداف عملية الرقابية ومجالها. ويجب عليه أيضا أن يراقب تطوير عملية تجميع البيانات والعمل التحليلي، وان يتأكد من ان فريق الرقابة يستطيع أن يقيم علاقات جيدة ومناسب مع الهيئة (الهيئات) الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف ذات المصالح.

#### - تقارير تقدم العمل وتقارير الرقابة

على المدقق أن يعلم إدارة الجهاز الأعلى للرقابة بالتقدم الحاصل في العملية الرقابية، وأن يقدم توصيات بخصوص الإجراءات التصحيحية عند الضرورة.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( السادسة )

مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/25

الدوحة - قطر

## الجلسة السادسة

### مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

#### 1- أهداف مراجعة ضمان الجودة على مستوى الجهاز الرقابي

إن هدف المراجعة على مستوى الجهاز الرقابي هو تقييم ما إذا كان الجهاز يتوفر على نظام قائم وملائم لرقابة الجودة يضمن جودة كل منتجاته وخدماته ولمعرفة إلى أي مدى يعمل هذا النظام بفعالية. وعلى هذا النحو يمكن لوظيفة ضمان الجودة الأخذ بعين الاعتبار المسائل التالية عند القيام بمراجعة على مستوى الجهاز الرقابي:

- ✓ تحديد ما إذا كان الإطار القانوني للجهاز الرقابي كافياً لتحقيق استقلاليته ومدى شمولية صلاحياته كما ينص على ذلك إعلان ليما وإعلان مكسيكو.
- ✓ تقييم العمليات والنظم المعمول بها لتوظيف وتطوير وتدبير الموارد البشرية للجهاز الرقابي لضمان وجود ما يكفي من العاملين الأكفاء والمحفرين لأداء مهامهم بشكل فعال.
- ✓ التأكد من أن منهجية التدقيق وممارساته تتطابق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAIs) وكذلك لأفضل الممارسات الدولية.
- ✓ تقييم مدى مساهمة جودة النظم والممارسات في وجود قيادة وحكمة داخلية فعالة بالجهاز الرقابي.
- ✓ تحديد سبل تقوية الإدارة الداخلية وخدمات الدعم.
- ✓ تقييم وضع العلاقات مع أصحاب المصالح الخارجيين والحاجة إلى تحسين هذه العلاقات إذا لزم الأمر.
- ✓ تحديد جودة تقارير وخدمات التدقيق وتأثيرها على المساءلة والشفافية في القطاع العام والتطور الإيجابي في ممارسات التدبير المالي للحكومة.





ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

### الجلسة ( السابعة )

مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهمات الرقابية

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/26

الدوحة - قطر

## الجلسة السابعة

مراجعة ضمان الجودة على مستوى المهتمات الرقابية

**الجزء الأول : أهداف الرقابة المالية ومسارها**

### **مسار الرقابة المالية**

- سيتم خلال هذا الجزء من الجلسة السادسة استعراض مسار رقابة البيانات المالية من حيث صلتها بالمعايير المهنية للرقابة. ويمكن اختصار مراحل المسار الرقابي بشكل عام في أربع مراحل :
  - ما قبل التخطيط،
  - التخطيط،
  - التنفيذ،
  - التقرير.

يورد الجدول رقم 1 لمحة عن أبرز "المعايير الدولية للرقابة (ISAs)" و"المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAIs)" وفق مناسبتها للمرحلة المعنية، وعن مدونات السلوك الأخلاقي ذات الصلة بمراحل مسار الرقابة الأربع. وتجدر الإشارة إلى أنّ هذه اللمحة لا تستعرض كافة المعايير الواردة في "المعايير الدولية للرقابة (ISAs)" و"المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAIs)"، ويجب على أعضاء فريق المهمة الرقابية أن يكونوا ملمّين بمحتويات "المعايير الدولية للرقابة (ISAs)" ذات الصلة بالمهمة الرقابية. من جهة أخرى، يجب على قائد المهمة

الرقابية التأكّد من أنّ أعضاء فريق المهمة الرقابية قد راجعوا المحتويات المذكورة في نطاق تخطيط مسار الرقابة المالية وتنفيذه.

### الجدول رقم 1 : المراحل الرئيسية لمسار الرقابة المالية

المعايير الرقابية	الأنشطة	المراحل الرئيسية
مدونة السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين - <b>IFAC</b> مدونة السلوك الأخلاقي للإنترنوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAIs) : 100، 200، 300، 400 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 30 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 220 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1220 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 210	الالتزام بمدونات السلوك الأخلاقي والمبادئ الرقابية الجوهرية كفاءة فريق المهمة الرقابية	ما قبل التخطيط
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 315 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1315	فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها	التخطيط
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 200	تحديد هدف المهمة الرقابية ونطاقها	التخطيط
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 320	تحديد الأهمية النسبية	

المعايير الرقابية	الأنشطة	المراحل الرئيسية
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 330 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1330 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 300 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1300	إعداد خطة رقابية تفصيلية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 330 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1330	تصميم إجراءات رقابية للمخاطر التي تم تقييمها	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 530	استخدام العينات وغيره من طرق الاختبار	التنفيذ
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 330	إجراء اختبارات الالتزام لأنظمة الرقابة الداخلية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 520	تنفيذ إجراءات تحليلية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 330 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1330	تنفيذ إجراءات مادية لكل قسم مادي من المعاملات	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 330 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية	مناسبة الإفصاح وكيفية عرضه	

المعايير الرقابية	الأنشطة	المراحل الرئيسية
والمحاسبة - (ISSAI) : 1330		التنفيذ
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 450 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1450	تقييم البيانات الخاطئة التي جرى تبيئها خلال المهمة الرقابية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 300 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1330 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 500	تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات	
المعايير الدولية للرقابة ISA 500	أدلة الإثبات الرقابية	التنفيذ
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 540	النظر في رقابة التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 550	الأطراف ذات العلاقة	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 560	الأحداث اللاحقة	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 570	النظر في مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المؤسسة	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 580	أقرارات الإدارة	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 600 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 610	رقابة البيانات المالية المجمعة	
		الاستفادة من عمل الآخرين

المعايير الرقابية	الأنشطة	المراحل الرئيسية
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 620	المدققون الداخليون الخبراء	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 240	النظر في احتمال وجود الغش في الرقابة المالية	التقرير
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 260 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - (ISSAI) : 1260	إبلاغ استنتاجات المهمة الرقابية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 700	تقييم استنتاجات المهمة الرقابية	
المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 700 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 705 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 706 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 710 المعيار الدولي للرقابة (ISA) : 720	إعداد التقرير الرقابي	التقرير

### مرحلة ما قبل التخطيط

تشير مرحلة ما قبل التخطيط إلى الاعتبارات الأساسية السابقة للشروع في مهمة رقابة مالية. ويُعتمد في ذلك مدونة السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمبادئ الجوهرية للرقابة المنبثقة عن الإنتوساي، وكفاءة فريق المهمة الرقابية.

أ. مدونات السلوك الأخلاقي والمبادئ الجوهرية للرقابة

تضع مدونة السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) متطلبات أخلاقية للمحاسبين المحترفين، علاوة على إطار مفاهيمي لكافة المحاسبين المحترفين، بما يكفل التزاما بالمبادئ الخمس الرئيسية للأخلاقيات المهنية، وهي :

- النزاهة،
- الموضوعية،
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة،
- السرية المهنية،
- السلوك الأخلاقي.

من جهتها، وضعت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) مدونة سلوك أخلاقي (ISSAI-30) لمراجعي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ويتجه المعيار (ISSAI-30) إلى مراجع الحسابات بصفة فردية وإلى رئيس الجهاز والمسؤولين التنفيذيين وكافة الأشخاص الذين يعملون لصالح الجهاز أو باسمه والذين يشاركون في العمل الرقابي. ومدونة السلوك الأخلاقي عبارة عن بيان للقيم والمبادئ التي يجب أن توجه العمل اليومي للمراجعين. ومن المعلوم أن استقلالية مراجع الجهاز وسلطاته ومسؤولياته تضع متطلبات أخلاقية عالية على عائق الجهاز والموظفين الذين يستخدمهم أو يكلفهم بالعمل الرقابي. وينبغي أن تأخذ مدونة السلوك الأخلاقي للمراجعين في الجهاز بالاعتبار المتطلبات السلوكية للموظف العمومي بشكل عام والمتطلبات السلوكية للمراجع على نحو خاص، بما في ذلك الالتزامات المهنية للمراجع.

وقد تكون الأجهزة خاضعة، علاوة على ذلك، إلى مدونة سلوك منصوص عليها قانونيا في تشريعاتها.

يُقرّ المعيار (ISSAI-30) بأن مسألة أن يُنظر إلى الجهاز بثقة ومصداقية وائتمان على السرّ مسألة بالغة الأهمية. وقد جاء في هذا المعيار من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة (ISSAIs) أنّ مراجع الحسابات ينهض بهذه القيم من خلال تطبيق المتطلبات الأخلاقية الممثلة في مفاهيم النزاهة والاستقلالية والموضوعية والتجرد والحياد السياسي وتضارب المصالح والسرية المهنية والكفاءة والتنمية المهنية.

وعلاوة على المدونات التي ورد ذكرها في الفقرات السابقة، فقد وضعت الإنتوساي جملة من "المبادئ الجوهرية للرقابة" في الوثائق التالية :

- المبادئ الأساسية للرقابة على الحكومة (ISSAI 100)،
- المعايير العامة للرقابة على الحكومة والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (ISSAI 200)،
- المعايير الميدانية للرقابة على الحكومة (ISSAI 300)،
- معايير الإبلاغ للرقابة على الحكومة (ISSAI 400).

وقد أعدت منظمة الإنتوساي هذه المعايير بغية توفير إطار لوضع إجراءات وممارسات ينبغي اتباعها لدى إجراء مهمة رقابية. وتجدر الإشارة إلى وجوب النظر إلى المعايير المذكورة في السياق الدستوري والقانوني للجهاز الأعلى للرقابية المالية والمحاسبة وغيرها من الظروف.

وتتمثل المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية في جملة من الفرضيات الأساسية والقواعد المتسقة والمبادئ المنطقية والمتطلبات التي تساعد على بلورة معايير رقابية وتساعد مراجعي الحسابات على صياغة آرائهم وتقاريرهم، خاصة حيثما لا تنطبق معايير معينة.

والمعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية. وهي توفر إلى جانب ذلك حدًا أدنى من الإرشادات يساعد مراجع الحسابات على تحديد عدد الخطوات الرقابية ومدى الإجراءات المنطبقة على المهمة الرقابية. ويمكن اعتبار المعايير الرقابية شروطًا أو مقاييس لتقييم جودة نتائج المهمة الرقابية.

## (أ) تعيين فرق المهمات الرقابية



يقتضي المعيار الدولي للرقابة (ISA 220) الذي استعرضنا آنفاً وجوب أن يكون لفريق مهمة الرقابة مجتمعاً القدرات والكفاءة المناسبة والوقت الكافي لتأدية المهمة الرقابية وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية المعمول بها ويكفل إصدار تقرير مراجع الحسابات في الظروف القائمة.

### مرحلة التخطيط

يقتضي المعيار (ISA 300)، المتعلق بـ"تخطيط مهمة رقابة البيانات المالية"، من مراجع الحسابات أن يضع إستراتيجية شاملة تحدّد نطاق المهمة الرقابية وتوقيتها وإدارتها وتوجّه عملية إعداد خطة المهمة الرقابية. وتتمثّل أنشطة التخطيط التي تجسّد هذا المتطلب في :

- فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها (ISA 315، ISSAI 1315)،
- وضع هدف المهمة الرقابية ونطاقها (ISA 200، ISSAI 1220)،
- تحديد الأهمية النسبية (ISA 320)،
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA 315، ISSAI 1315، ISA 420)،
- النظر في فرضية استمرارية المؤسسة (ISA 570)،
- النظر في مسألة الغش في الرقابة المالية (ISA 240)،
- إعداد خطة تفصيلية للمهمة الرقابية (ISSAI 1300).

من جهة أخرى، يشير المعيار ISSAI 1300 إلى أنّ بيئة القطاع العام قد تقتضي تخطيطاً إضافياً، يمكن أن يتمثّل في بلورة فهم للإطار القانوني والتشريعي المنطبق على الجهة الخاضعة للرقابة بالنظر إلى الأهداف الأوسع للمهمة الرقابية واعتباراً لتوقعات السلطة التشريعية وغيرها من مستخدمي تقرير مراجع الحسابات.

كما ينبّه المعيار ISSAI 1300 إلى أنّ مسؤوليات الإبلاغ الإضافية عن الجهة الخاضعة للرقابة، التي قد تنجم عمّا تقتضيه السلطة التشريعية، وإلى أنّ المسؤوليات الإضافية بالنسبة إلى

القطاع العام، جرّاء التفويض الرقابي أو المتطلبات الأخرى، قد تؤثر على نطاق المهمة الرقابية وتوقيتها، فضلا عن طبيعة التقرير.

### مرحلة التنفيذ

يتمثل الهدف بالنسبة إلى مراجع الحسابات، وفق المعيار **ISA 500**، في تصميم إجراءات رقابية وتنفيذها على نحو يكفل له الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه الرقابي.

أما المعيار **ISA 330**، فيقتضي من مراجع الحسابات الحصول على أدلة إثبات رقابية مناسبة وكافية بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية التي جرى تقييمها، وصولاً إلى تصميم إجراءات استجابة إلى هذه المخاطر وتنفيذها. ويقتضي المعيار **ISA 330** من مراجع الحسابات، لدى تنفيذ الإجراءات المصممة لمجابهة المخاطر، أن :

- يُجري اختبارات لأنظمة الرقابة الداخلية لتقييم فعاليتها العملية من حيث الوقاية من الأخطاء الجوهرية في مستوى الأرقام والإفصاحات، أو الكشف عنها وإصلاحها،

- يُنفذ إجراءات مادية لكل قسم مادي من المعاملات و أرصدة الحسابات والإفصاح. ويشير المعيار **ISA 520** إلى أنّ الإجراءات التحليلية يمكن إجراؤها أيضا في صيغة إجراءات مادية.

- يُنفذ إجراءات رقابية لتقييم مدى مطابقة العرض العام للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، لإطار التقارير المالية المعمول به.

- يجمع أدلة إثبات رقابية أكثر إقناعا كلما ارتفع تقدير المخاطر لديه، إمّا بزيادة حجم أدلة الإثبات أو بتحصيل أدلة أكثر مناسبة وموثوقة، أو كليهما.

- يقوم، قبل ختم المهمة الرقابية، بتقييم ما إذا كانت تقديرات مخاطر الأخطاء الجوهرية ما تزال قائمة في مستوى الأرقام والإفصاحات.

ويقتضي المعيار **ISA 520** من مراجع الحسابات أن يُنفذ إجراءات تحليلية لدى مشارفة المهمة الرقابية على الانتهاء بما يساعده على بلورة استنتاج عام حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم مراجع الحسابات للجهة الخاضعة للرقابة. (انظر الفقرات الفرعية من أ.17 إلى أ.19 من المعيار **ISA 520**)

وبالإضافة إلى المتطلبات المنصوص عليها في المعيارين **ISA 330** و **ISA 520**، فإنّ المعيار **ISA 450** يقتضي من مراجع الحسابات أن يقوم أيضا بجمع الأخطاء غير الضئيلة خلال المهمة الرقابية بغية تقييم أثر الأخطاء التي يتم تبيئها على المهمة الرقابية، علاوة على تقدير أثر الأخطاء غير المصححة، إن وُجدت، على البيانات المالية.

وفي بيئة القطاع العام، يشير المعيار **ISSAI 1450** إلى أنّه يجدر بمراجع حسابات القطاع العام أن يقوموا أيضا بجمع حالات عدم الالتزام بالصلاحيات وأن يصنّفوها إلى فعلية أو حكّمية أو متوقعة.

أمّا المعيار **ISA 600** فيقتضي من مراجع الحسابات أن يحدّد الحاجة إلى الاستفادة من عمل مراجعي حسابات آخرين ومدى اللجوء إلى ذلك، علاوة على إمكانية استخدام أعمال معيّنة للمدققين الداخليين، بغية تحديد مناسبة ذاك العمل لأغراض المهمة الرقابية. وتقوم كافة المتطلبات الذي استعرضنا أنّها على الحاجة إلى أن يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات رقابية وتنفيذها تكون مناسبة في الظروف القائمة بغية الحصول على أدلّة إثبات رقابية مناسبة وكافية. (انظر الفقرات الفرعية من أ.1 إلى أ.25 من المعيار **ISA**

(500)

ويشير المعيار **ISA 500** إلى أنّ البيانات الداعمة التي تم جمعها من مصدر مستقل عن الجهة الخاضعة للرقابة، مثل التأكيدات الخارجية، قد تُعزّز مستوى التأكّد الذي يستقيه مراجع الحسابات من أدلّة الإثبات الرقابية الموجودة في السجلات المحاسبية أو ممّا يصدر

عن إدارة الجهة الخاضعة للرقابة. ويعرض المعيار **ISA 505** بمزيد التفصيل نواحي استخدام التأكيدات الخارجية مصدرا لأدلة الإثبات الرقابية الموثوقة. أمّا المعيار **ISA 230** فيقتضي من مراجع الحسابات أن يقوم في الوقت المحدد بإعداد أوراق عمل من شأنها أن توفر :

- توثيقا مناسباً وكافياً للأسس التي يقوم عليها تقرير مراقب الحسابات،
- قرينة على أنّ المهمة الرقابية قد تمت وفق المعايير الدولية للرقابة (ISAs) والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

#### مرحلة التقرير

تشتمل مرحلة التقرير على تقييم استنتاجات المهمة الرقابية والإبلاغ عن نتائج المهمة الرقابية وإعداد تقرير الرقابة.

#### • تقييم استنتاجات المهمة الرقابية

يوفر المعيار **ISA 700** إرشادات حول المسائل التي يأخذها مراجع الحسابات بالاعتبار عند بلورة رأي بشأن البيانات المالية. وهذا يقتضي من مراجع الحسابات أن يقوم بمراجعة الاستنتاجات المستقاة من أدلة الإثبات الرقابية المتوصل إليها وتقديرها وتقييمها ليقيم على أساسها رأياً حول البيانات المالية. وعلى مراجع الحسابات أن يحدّد دلالة النتائج الرقابية ويرتبها وفق مدى التشديد الذي يجب أن تلقاه في التقرير من حيث موضعها وكيفية إيرادها.

#### • الإبلاغ عن نتائج المهمة الرقابية

يوفر المعيار **ISA 260** إرشادات حول الإبلاغ عن المسائل الرقابية الناجمة عن رقابة البيانات المالية في ما بين مراجع الحسابات والجهات المكلفة بإدارة الجهة الخاضعة للرقابة. ويتعلّق الإبلاغ في هذا النطاق بالمسائل الرقابية ذات الصلة بالحوكمة.

ويورد المعيار **ISSAI 1260** أنّ أهداف رقابة البيانات المالية في القطاع العام غالباً ما تكون أوسع نطاقاً من مجرد إصدار رأي عن البيانات المالية، ذلك أنّ التفويض الرقابي أو الالتزامات بخصوص جهات القطاع العام الخاضعة للرقابة الناجمة عن التشريعات أو المتطلبات التنظيمية أو التوجيهات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية قد تؤدي

إلى أهداف إضافية. وقد تشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات رقابية وإبلاغية، كذلك المتصلة بالإبلاغ عما إذا كان مراجع الحسابات قد عثر على حالات عدم التزام بالمقتضيات مثل الموازنة والمساءلة و/أو الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية.

### • إعداد التقرير الرقابي

يضع المعيار **ISA 700** جملة من المعايير الفرعية المتصلة بشكل تقرير مراجع الحسابات ومحتواه، والذي تم إصداره نتيجة لمهمة رقابية يجريها مراجع مستقل للبيانات المالية لجهة معينة خاضعة للرقابة. وعلى مراجع الحسابات أن يراجع ويقيم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة الإثبات الرقابية المتوصل إليها بصفتها قاعدة يستند إليها الرأي بشأن البيانات المالية. ويشير المعيار **ISSAI 1805** إلى أن الصياغة الحرفية للرأي، في مجال القطاع العام، قد يكون منصوحا عليه من قبل التشريعات المناسبة أو التفويض الرقابي. وفي مثل هذه الظروف، يطبق مراجعو حسابات القطاع العام الصياغة الحرفية الإلزامية، مع الأخذ بالاعتبار ما جاء في الفقرتين **20** و**21** من معيار **ISA 805**.

وينبغي أن ينصّ تقرير مراجع الحسابات على أن مسؤولية مراجع الحسابات هي إصدار رأي بشأن البيانات المالية بالاعتماد على المهمة الرقابية ورأي عما إذا جرى تنفيذ المهمة الرقابية وفقا للمعايير الدولية للرقابة. كما ينبغي أن يبيّن تقرير مراقب الحسابات أن هذه المعايير تقتضي من مراقب الحسابات الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي وأنه يخطّط المهمة الرقابية وينفّذها بهدف الحصول على تأكيد معقول بخلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

من ناحية أخرى، ينبغي أن ينصّ تقرير مراقب الحسابات أنه يعتقد أن أدلة الإثبات الرقابية التي توصل إليها كافية ومناسبة لتوفير قاعدة يستند إليها رأيه.

وحيثما لم يتم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (**IFRS**) أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (**IPSAS**) بصفتها إطارا للتقارير المالية، فإن الإشارة إلى إطار التقارير المالية في صياغة الرأي الرقابي ينبغي أن تبين تشريع إطار التقارير المالية المستخدم أو بلده الأصلي.

## • التقارير المعدلة

ينصّ المعيار **ISA 705** على الحالات التي يمكن فيها تعديل الرأي الرقابي. ومنها أنّه يمكن تعديل الرأي عندما يستنتج مراجع الحسابات، بناء على أدلّة الإثبات الرقابية المتحصّل عليها، أنّ البيانات المالية في مجملها ليست خالية من الأخطاء الجوهرية، أو عندما يستحيل على مراجع الحسابات الحصول على أدلّة إثبات رقابية مناسبة وكافية تجعله يستنتج أنّ البيانات المالية في مجملها ليست خالية من الأخطاء الجوهرية.

## • فقرات التوكيد في المسائل الهامة

يورد المعيار **ISA 706** إرشادات عن الإبلاغ الإضافي في تقرير مراجع الحسابات، أي الحالات التي يرى فيها مراجع الحسابات أنّه من الضروري لفت انتباه مستخدم التقرير إلى مسألة أو مسائل معروضة أو مُفصّح عنها في البيانات المالية والتي تُعدّ هامة إلى درجة تصبح معها حاسمة في فهم المستخدم للبيانات المالية، أو إلى أيّ مسألة أو مسائل من غير تلك المعروضة أو المُفصّح عنها في البيانات المالية والتي تُعدّ هامة لفهم المستخدم المهمة الرقابية ومسؤولية مراجع الحسابات أو تقرير مراجع الحسابات.

## • البيانات المقارنة

يُعنى المعيار **ISA 710** بمسؤوليات مراجع الحسابات المتصلة بالبيانات المقارنة في نطاق رقابة البيانات المالية. وعندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد جرى تدقيقها من قبل مراجع حسابات سابق أو إذا لم يجر تدقيقها، فإنّ المتطلبات والإرشادات الواردة في المعيار **ISA 510** والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تنطبق أيضا.

ويتمثّل الغرض من هذا المعيار في الحصول على أدلّة إثبات رقابية عمّا إذا كانت البيانات المالية معروضة وفق متطلبات البيانات المقارنة الواردة في إطار التقارير المالية المعمول به، والإبلاغ عن ذلك وفق مسؤوليات مراجع الحسابات في مجال إعداد التقارير.

## • مسؤوليات مراجع الحسابات المتصلة بالبيانات الأخرى الواردة في وثائق تحتوي على البيانات المالية المدققة

يوفر المعيار **ISA 720** إرشادات بشأن مسؤوليات مراجع الحسابات المتصلة بمعلومات أخرى واردة في وثائق تحتوي على البيانات المالية المدققة و تقرير مراجع الحسابات. ويتمثل هدف مراجع الحسابات في التعامل المناسب في حال احتوت الوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة و تقرير مراجع الحسابات بيانات أخرى قد تضعف من مصداقية تلك البيانات المالية و تقرير مراجع الحسابات.

## 2- مسار مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي

### 1-2 تخطيط مراجعة ضمان الجودة

يشتمل مسار التخطيط على إعداد صنفين من الخطط :

#### أ- خطة عملياتية (أو تشغيلية).

تكفل الخطة العملياتية، فيما يتعلق بالمستوى المؤسسي، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر نظام رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتدّ على عدّة سنوات).

أما بالنسبة لموضوعي التوقيت والانتقاء في مجال مراجعة ضمان الجودة فيمكن أن يتوقّف التوقيت الذي يتم فيه إجراء مراجعات ضمان الجودة والمجالات التي يتم انتقاؤها لتكون محلّ مراجعة على النواحي التالية :

- ✓ الأولويات الموضوعية، 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 . ويمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية عند تقييم المخاطر على المستوى المؤسسي: إيلاء الأولوية للنواحي التي يرى الموظفون أنّها تمثل إشكالاً، والنواحي التي لا توجد بشأنها سياسات موثّقة، وعناصر من

"المعيار **ISSAI 40** التي يعتبرها فريق مراجعة ضمان الجودة ذات أهمية بناءً على معرفتهم بالجهاز، و مقابلات تتم مع الإدارة العليا.

✓ 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 الرقابية ذات الصلة بمراجعة ضمان الجودة.



## ب- خطة مراجعة المهمة الفردية.

لا تختلف مكونات الخطة عن تلك التي تتضمنها أيّ خطة لمهمّة رقابية، أي أنّها تشتمل على تحديد إطار العنصر المؤسسي وتقييم المخاطر والأهداف والموارد اللازمة والنطاق والمنهجية والتوقيت وصولاً إلى شكل التقرير النهائي ومحتواه بما في ذلك مسار اعتماده.

ويحتوي **الملحق 1** على نموذج محتويات خطة مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي.

يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج عمل مصمّمة سلفاً. ويمكن استخدام قوائم المراجعة أيضاً. ويحتوي **الملحق 2** على مثال قائمة مراجعة لإنجاز مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي. ويجب أن تتوفر لملفات كل مراجعة لضمان الجودة أدلّة إثبات مناسبة وكافية لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

## 2-2 الإشراف على تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

ينبغي على قائد فريق المراجعة، ضمان إشراف مناسب على الفريق وعلى تقدّم العمل بما يكفل تأدية للمهمة على نحو محترف وفي الأجل المحددة. ويجب أن تبرهن وثائق مراجعة ضمان الجودة على قيام المشرف بالمراجعة. ويمكن للجهاز، بغية تحسين وظيفة الإشراف، أن يعتمد قائمة للمراجعة.

## 2-3 جمع أدلّة الإثبات الرقابية

يجب أن تستند نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة إلى أدلّة إثبات مناسبة وكافية. ويجب توثيق طرق جمع أدلّة الإثبات الرقابية (مثل المقابلات واستطلاعات الرأي ومجموعات التركيز وغيرها) في أوراق العمل، كما يجب الحرص على التوثيق الجيد لتحليل البيانات التي يتم جمعها والنتائج المنبثقة عنها.

وهناك طرق مختلفة لجمع أدلة الإثبات وفي ما يلي عرض مختصر لمختلف الطرق المعتمدة للحصول على الأدلة:

## ✓مراجعة الوثائق

إن مراجعة الوثائق هي عملية تجميع معلومات من أنواع مختلفة من الوثائق المناسبة بمختلف العناصر الخاصة بنظام رقابة الجودة للجهاز الرقابي. ويشمل هذا النشاط، في المستوى المؤسسي، السياسات والأدلة الإجرائية والاتفاقيات ومدونات السلوك والملفات والتقارير، مع المقارنة مع المعايير الدولية المناسبة والمتطلبات الأخلاقية.

## ✓المقابلات

تعتبر المقابلة وسيلة لجمع المعلومات والمعطيات عن طريق مجموعة من الأسئلة وضعت بعناية ليوصلها فريق مراجعة ضمان الجودة إلى موظفي الجهاز الرقابي بهدف الحصول على آرائهم وتصوراتهم حول الجهاز الرقابي. ويجب صياغة مجموعة من الأسئلة الرئيسية لهذا الغرض مسبقاً.

## ✓الاستبيانات

يمثل إجراء استبيان طريقة أخرى من طرائق استطلاع الرأي ويكون مصمماً لتحصيل إجابات عدد من الأشخاص بالاعتماد على مجموعة من الأسئلة المتسقة.

## ✓مجموعات التركيز

إن مجموعات التركيز هي عمليات لمناقشات مركزة حول قضية معينة مع مجموعة من الأشخاص. وهي تتضمن استعمال سلسلة من الأسئلة الرئيسية. ويمكن أن تشكل تقنية قوية لتجميع المعلومات حول اشتغال وتحديات وإستراتيجيات الأجهزة الرقابية. وعلى العكس من المقابلات الثنائية، تمكن مجموعات التركيز المشاركين من البناء على رأي وملاحظات كل فرد وبالتالي يمكن أن تكون مصدراً غنياً لمعلومات نوعية. وينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة التأكد من أن اجتماعات فرق التركيز تقام بالنسبة إلى فئات مختلفة من الموظفين والمديرين عبر الوحدات الوظيفية بدلاً من إشراك فئات محدودة من موظفي الجهاز الرقابي.

## ✓ الملاحظة المادية

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

## 4-2 التحليل

يتوجب على المراجع، بعد تلقي المعلومات، القيام. وتتمثل أهداف التحليل في:

(أ) تقييم ثغرات نظام رقابة الجودة للجهاز الرقابي.

(ب) تحديد العوامل المساهمة في تلك الثغرات.

(ج) اقتراح استراتيجيات للتصدي لتلك الثغرات.

بالتالي يجب تحليل المعلومات المجمعة على نحو مناسب بما يمكن من استخلاص استنتاجات وتحديد الثغرات التي تشوب إطار الجهاز لرقابة الجودة. ويمكن تلخيص المعلومات النوعية المجمعة في شكل جدول ، بما يمكن المراجع من تحديد الفجوات التي تشوب مسارات رقابة الجودة. ويحتوي **الملحق 3** على نموذج مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي.

## 5-2 التقرير

يقوم فريق المراجعة بالنسبة إلى كل مراجعة ضمان جودة :

- بتحليل النتائج والملاحظات المفصلة التي تم التوصل إليها نتيجة القيام بالمراجعة وتلخيصها.
- بإعداد تقرير حول النتائج العامة للمراجعة.

ويكون تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها مرتبطاً بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المضمنة في وثائق المراجعة. ويُستخدم هذا الملخص في إعداد تقرير المراجعة العام.

### - محتويات تقرير عن مراجعة ضمان الجودة في المستوى المؤسسي

ينبغي على فريق مراجعة ضمان الجودة، في مسار وضع التقرير وبيان النتائج التي تم التوصل إليها، الأخذ بالاعتبار المعلومات التالية :

✓ **الملاحظات الإيجابية** : ينبغي أن يبيّن تقرير مراجعة ضمان الجودة النتائج التي يكون فيها نظام الجهاز في مجال رقابة الجودة قد صُمّم ونُفِّذ على نحو يستجيب لمتطلبات "المعيار **ISSAI 40** وسياسات الجهاز وغيرها من المعايير والتنظيمات المناسبة.

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

### ✓ النموذج المقترح للتقرير:

#### أ- فهرس المحتويات

ب- **الملخص التنفيذي** : يقدّم الملخص التنفيذي عرضاً موجزاً لأهم نتائج التقرير واستنتاجاته. وهو قسم مختصر يكتفي بعرض أبرز عناصر التقرير. ويمكن أن يتضمّن الملخص التنفيذي العناصر التالية :

- خلفية موجزة تعرض الغرض من التقرير.
- الملاحظات الهامة.
- الاستنتاجات.
- أبرز التوصيات.

ت- **المقدمة** : تمهّد المقدمة لتقرير المراجعة، وتستعرض نطاق مراجعة ضمان الجودة وأهدافها :

- هدف المراجعة : يُذكر الهدف بشكل واضح وعلى نحو يتفق مع أحد متطلبات **ISSAI 40** .
- نطاق المراجعة: يعرف النطاق العنصرَ أو القسمَ الذي تجري مراجعته والفترة الزمنية المشمولة بالمراجعة.
- الشروط العامة : إذا كان "المعيار **ISSAI 40** هو المعيار الذي تقوم عليه المراجعة، وجب ذكر التوقعات الرئيسية بالنسبة إلى المتطلبات هذا المعيار.
- تقييم المخاطر : يصف هذا الجزء بإيجاز العوامل التي جرى تبيئها والمفضية إلى انتقاء المجال المعني بالمراجعة (من ذلك، حالات مشتبهة من عدم الامتثال، طول المدّة منذ المراجعة الأخيرة، نتائج مراجعات أو تقارير سابقة).

ث- **المقاربة والمنهجية المعتمدتان**: يشمل هذا الجزء الإجراءات المتبّعة من قبل فريق المراجعة، من قبيل :

- التقنيات الرئيسية لجمع البيانات، مع البيان الكميّ كلّما أمكن (مثلاً : المراكز الوظيفية للأشخاص الذين تمت مقابلتهم، عدد المقابلات المنجزة، استبيانات استطلاع الرأي المنجزة أو الوثائق التي جرت مراجعتها).
- يجب تفسير أيّة انحرافات عن خطة المراجعة المصادق عليها.
- الإكراهات، إن وُجدت: يُقصد بها ما يحدّ من قدرة المراجع على إجراء المراجعة من قبيل عدم القدرة على الوصول إلى بعض المعلومات أو الوثائق، أو عدم توفّر الموظفين الكبار للتعاون أو عدم كفاية التعاون من ناحيتهم.

ج- **النتائج** : يستعرض فريق المراجعة، في هذا القسم، النتائج بالنسبة إلى كلّ عنصر، كالقيادة، والمتطلبات الأخلاقية، والموارد البشرية، وغيرها.

ومن بين المقاربات التي يمكن اعتمادها لإبلاغ دلالة النتائج والملاحظات بشكل واضح تصنيفها في تقرير مراجعة ضمان الجودة وفق الترتيب التالي :

✓ **يستجيب للمتطلبات** : هنا يقع تلخيص الملاحظات الإيجابية التي لا تحتاج إلى إجراءات لاحقة نظرا إلى أنّها تستجيب إلى "المعيار **ISSAI 40**".

✓ **يستجيب للمتطلبات لكن بالإمكان تحسينه** : هنا يقع تلخيص الملاحظات الإيجابية في مجالات ما يزال بالإمكان تحسين السياسات والإجراءات الخاصة بها. وينبغي إدراج التوصيات الهادفة إلى التحسين في نطاق هذا العنصر.

✓ **لا يستجيب للمتطلبات (حاجة عاجلة إلى إجراءات مناسبة)** : هنا يقع تلخيص النتائج الرئيسية المتصلة بالنواحي غير المستجيبة إلى "المعيار

**ISSAI 40** والتي يكون بإمكان الجهاز في ضوءها أو من واجبه اتخاذ الإجراءات الإصلاحية العاجلة.

✓ **لا يستجيب للمتطلبات (حاجة إلى خطة بعيدة المدى)** : هنا يقع تلخيص النتائج الرئيسية المتصلة بالنواحي غير المستجيبة إلى "المعيار **ISSAI 40**"، والتي يكون على الجهاز في ضوءها إعداد خطة بعيدة المدى تهدف إلى معالجة الثغرات.

ومن المقاربات المقترحة لإبلاغ دلالة النتائج بشكل واضح، بالنسبة إلى كلّ صنف، نذكر ما يلي :

✓ **العنوان** : المجال قيد المراجعة

- تُذكر بوضوح الشروط أو التوقعات المعنية (مع إحالة إلى الفقرة ذات الصلة في "المعيار **ISSAI 40** أو غيره من المراجع المناسبة)

- النتيجة : بيان واضح لما لاحظته المراجع، مع وصف واضح لمدى استجابة هذا العنصر أو عدم استجابته إلى التوقعات.

- السبب : يحرص المراجع، على عرض الأسباب (لماذا ؟ ولماذا ؟ ثم لماذا ؟) المفضية إلى النتيجة. من ذلك على سبيل المثال أنّ نقصا في السياسات والإجراءات قد يكون نتيجة نقص في الموارد المتوفرة.

- الأثر : يقوم المراجع، بشرح التبعات الفعلية أو المحتملة. من ذلك مثلاً أنّ من شأن نقص الموارد البشرية ذات الكفاءة أن يؤثر سلباً على قدرة الجهاز على أن يصدر تقارير رقابية مناسبة ووفق المعايير ذات الصلة.

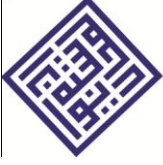
- التوصية : يعرض المراجع، توصيات لمعالجة المشكلة المعيّنة. وتبقى جودة التوصية وثيقة الارتباط بمدى نجاح المراجع في معرفة السبب العميق الحقيقي (ذلك أنّ فهم العلة يفضي إلى توصية جيّدة). وينبغي أن تتّجه التوصيات في المستوى المؤسسي إلى المدير التنفيذي المناسب

(وصولاً إلى رئيس الجهاز) المسؤول عن السياسة و/أو الإجراء قيد المراجعة. وتوصف التوصيات الجيّدة أحياناً بأنّها "SMART"، وهي اختزال للصفات التالية :

- نوعيّة (أي خاصة بموضوعها).
- قابلة للقياس
- قابلة للتحقيق
- واقعية.
- محدّدة زمنياً.

ح- **الخاتمة:** نعني بذلك حُكم فريق المراجعة في ضوء أهداف المراجعة بعد أن يكون الفريق قد نظر في مجمل النتائج. وقد يأتي الاستنتاج المناسب على هذا النحو : "حصلت لدينا قناعة معقولة أنّ للجهاز، خلال الفترة موضوع المراجعة، سياسات وإجراءات صُمّمت لتكفل له تأكيداً معقولاً بأنّ موظفيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وأنّ هذه السياسات والإجراءات تعمل على نحو فعّال [باستثناء . . .]". وفي حال استنتاج فريق المراجعة أنّ الجهاز لا يستجيب لهدف المراجعة: "لم تحصل لدينا قناعة معقولة أنّ للجهاز، خلال الفترة موضوع المراجعة، سياسات وإجراءات صُمّمت لتكفل له تأكيداً معقولاً بأنّ موظفيه ملتزمون بالمتطلبات الأخلاقية المناسبة وأنّ هذه السياسات والإجراءات تعمل على نحو فعّال".

تعقيب الإدارة: ينبغي أن يصدر رأي الإدارة عن رئيس الجهاز أو الشخص الموكول له مسؤولية نظام رقابة الجودة في الجهاز. ويمكن أن يتضمّن ردّ الإدارة تعليقا عمّا إذا كانت النتائج والتوصيات والاستنتاجات مقبولة لديها أم لا، وأن يردّ، في حال قبولها، التزام بإعداد خطة عمل في غضون فترة زمنية معقولة. ويجب أن يكون ردّ الإدارة موقعاً ومؤرخاً. ويحتوي **الملحق 4** على مثال تقرير في المستوى المؤسسي بالنسبة إلى عنصر المتطلبات الأخلاقية.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

# للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

### الجلسة ( الثامنة )

(الجزء الثاني من مادة الجلسة السابعة)

مراجعة ضمان الجودة في مستوى الرقابة الماليّة

( السيد/ محمد الصوابي )

2015/5/26

الدوحة - قطر



## الجلسة الثامنة

(الجزء الثاني من مادة الجلسة السابعة)

مراجعة ضمان الجودة في مستوى الرقابة الماليّة

### ✚ تخطيط مراجعة ضمان الجودة على مستوى الرقابة المالية

#### ➤ خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية

يتم إعداد خطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية لكلّ مراجعة يُراد إجراؤها على مستوى الرقابة المالية. ولا تختلف مكونات الخطة عن تلك التي تتضمنها أيّ خطة لمهمة رقابية، أي أنّها تشتمل على الأهداف والموارد اللازمة والنطاق و منهجية العمل و الشروط (مثل منهجية الجهاز الرقابية والمعايير الدولية للرقابة، في مستوى الرقابة المالية) والمسؤوليات الموكولة والإطار القانوني أو غيره. **التوقيت والانتقاء**

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

○ الأولويات الموضوعية، بما فيها السياسات المتعلقة بالانتقاء الدوري (على غرار

ما يقترحه "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAI -

40) بأن يتم فحص المهمات الرقابية التي يتولاها كلّ قائد مهمات رقابية مرّة

كل ثلاث سنوات على الأقل،

○ تقييم المخاطر، بما في ذلك رؤى إدارة الجهاز العليا،

○ متطلبات سياسة ضمان الجودة،

- الموارد المتاحة، بما في ذلك الموظفين الذين يمتلكون الخبرة والسلطة الكافيتين لإجراء المراجعات،
  - الظروف (مثل المهمات الرقابية المستحدثة وقادة المهمات الرقابية الجدد ونواحي المخاطر المتعرف عليها حديثاً) التي تجعل النتائج مواتية من حيث توقيتها الزمني،
  - أنشطة الجهاز الأخرى التي من شأنها أن تشغل الأفراد عن المقابلات أو غيرها من إجراءات جمع أدلة 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 تبيئها وتنفيذ سياسته في مجال ضمان الجودة.

### ➤ النطاق والمقاربة

يشمل نطاق مراجعة ضمان الجودة في المستوى المالي المسارات المتبّعة والوثائق المُعدّة من قبل فرق الرقابة المالية، وذلك لتقييم مدى استجابة المهام الرقابية لمتطلبات منهجية الجهاز الرقابية والمعايير المناسبة، مثل "المعايير الدولية للرقابة" (ISAs) أو "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAIs).

### ➤ تقييم المخاطر

يمكن 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:

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

- المهمات الرقابية المتصلة بجهات خاضعة للرقابة يعتبر الجهاز أنّها من صنف العملاء ذوي المستوى العالي من المخاطر،
- المهمات الرقابية المتصلة بعملاء من ذوي الحسابات المعقّدة،

- المهتمات الرقابية التي لها مشاكل سابقة، والمهمات الرقابية التي أثرت بشأنها مسائل من قبل مراجع رقابة جودة المهمة الرقابية،
- المهتمات الرقابية الجديدة التي يجريها الجهاز،
- مدى الالتزام بسياسة الجهاز في مجال التغطية الدورية لقادة المهتمات الرقابية.

### ➤ المنهجية

تشتمل أنشطة جمع أدلة الإثبات الرقابية العناصر التالية :

#### ✓ مراجعة الوثائق

ويشمل منهجية الجهاز الرقابية والملفات وأوراق العمل والقوانين و التشريعات وغير ذلك من الوثائق المناسبة لتقييم مدى تنفيذ الجهاز لمنهجيته الرقابية وإجراءاته في مجال رقابة الجودة.

#### ✓ المقابلات

يمكن لفريق مراجعة ضمان الجودة استخدام المقابلات لجمع المعلومات المناسبة من موظفي الجهاز. ويمكن أن يكون المسار رسمياً أو غير رسمي وفق طريقة إجراء الاستبيان الذي جرى تصميمه.

#### ✓ استطلاعات الرأي

يمثل استطلاع الرأي طريقة أخرى من طرق إجراء استبيان يكون مصمماً لتحصيل إجابات عدد من الأشخاص بالاعتماد على مجموعة من الأسئلة المتسقة.

#### ✓ مجموعات التركيز

يمكن تعريف مجموعة التركيز بأنها مجموعة من الأشخاص المتفاعلين من ذوي المصلحة المشتركة أو السمات المشتركة يجمع بينهم ميسر معتمدا المجموعة وتفاعلها وسيلة للحصول على معلومات حول مسألة معينة أو محددة.

#### ✓ الملاحظة المادية

الملاحظة المادية مسار مشاهدة يُجرىه فريق مراجعة ضمان الجودة لتدوين كل ما يراه مستعينا قائمة مراجعة. ويمكن أن تركز الملاحظة على البيئة المادية أو على الأنشطة أو العمليات أو المناقشات الجارية.

## ✚ تنفيذ مراجعة ضمان الجودة

يجب إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقا للخطة المصادق عليها لمراجعة المهمة الرقابية الفردية. ومع ذلك، فإنّ ظروفًا غير متوقعة قد تقتضي، خلال مسار المراجعة، إدراج تعديل على الخطة. ويجدر التذكير حينئذ بوجوب المصادقة على أيّ تعديل في المستوى الإداري المناسب. من ناحية أخرى، يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة باستخدام برامج

عمل و قوائم مراجعة مصممة سلفا. ويمكن استخدام قوائم المراجعة أيضا لتوثيق نتائج المراجعة بحيث يتم ربط الاجابة عن كل سؤال في القائمة مع الجزء المناسب من الملف الرقابي الذي تجري مراجعته وملف ضمان الجودة. ويجب أن تتوفر لملفات مراجعات ضمان الجودة أدلة إثبات مناسبة وكافية لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

### أ- الإشراف

ينبغي على قائد فريق المراجعة ضمان إشراف مناسب على الفريق وعلى تقدّم العمل بما يكفل تادية للمهمة 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. وبالنسبة إلى الأجهزة التي لا يمكن فيها إنشاء فريق مراجعة ضمان الجودة نظرا إلى محدودية عدد الموظفين، فإنّ على الشخص المسؤول عن وظيفة ضمان الجودة أن يكلف شخصا في مستوى تنفيذي رفيع يكفل إجراء مشاورات معه في ما يتعلق بالتخطيط والنتائج (ومنها المسائل الخلاقية تحديدا) والإبلاغ عن مراجعة ضمان الجودة. ويمكن للجهاز، بغية تحسين وظيفة الإشراف والمراجعة، أن يعتمد قائمة مراجعة لمراقبة مراجعات ضمان الجودة والإشراف عليها.

### ب- جمع أدلة الإثبات الرقابية

يجب أن تستند نتائج فريق مراجعة ضمان الجودة إلى أدلة إثبات مناسبة وكافية. ولما كان فريق مراجعة ضمان الجودة يقوم بالتدقيق على المدققين، فإنّ كلّ دليل إثبات لا يصمد أمام الفحص والتدقيق سيكون مآله الردّ والتغاضي وعدم القبول.

من ناحية أخرى، يجب توثيق طرق جمع أدلة الإثبات الرقابية (مثل المقابلات واستطلاعات الرأي ومجموعات التركيز، وغيرها) في أوراق العمل، كما يجب الحرص على التوثيق الجيد لتحليل البيانات التي يتم تجميعها والنتائج المنبثقة عنها. وكما لاحظنا آنفاً، فإنه يجب ربط قوائم المراجعة مع أدلة الإثبات التي تدعم نتائج المراجعة.

وقد تقتضي الخطة، بحسب حجم المجال قيد المراجعة، مراجعة المجال برمته، من ذلك على سبيل المثال، مراجعة كافة أوراق العمل لمهمة رقابية معيّنة أو كافة العمليات الرقابية المنجزة في فترة معيّنة، لدى القيام بمراجعة في مستوى الرقابة المالية.

وحيثما تعلق الأمر بمجال شاسع جداً، فإن فريق مراجعة ضمان الجودة يعتمد تقنية أخذ العينات أو غيرها من التقنيات لاستخراج مجالات للمراجعة.

## ت- التحليل

يجب تحليل المعلومات المجمعّة على نحو مناسب بما يمكن من استخلاص استنتاجات وتحديد الثغرات أو نقاط الضعف التي تشوب إطار الجهاز لرقابة الجودة. وتشمل طرق تيسير جمع البيانات وتحليلها قوائم المراجعة والنماذج والجدول. ويمكن تلخيص المعلومات النوعية المجمعّة في شكل سردي بتحويلها إلى شكل جدولي بما يمكن المراجع من تحديد الفجوات ونقاط الضعف التي تشوب مسارات رقابة الجودة.

ولدى تحليله البيانات المجمعّة فإنّ على المراجع أن ينظر في المنحى الذي تتخذه الأفعال والردود، من ذلك أنّه قد يلاحظ، على سبيل المثال، عدم حدوث تغيير طيلة عدد من السنوات في نسبة الموظفين الذي يودعون وثيقة تأكيدهم السنوي للاستقلالية. كما على المراجع أن ينظر في الكمّ، من ذلك مثلاً الردود التي تدعم مقارنة معيّنة، من قبيل

"أفاد 66% من المستجوبين أن لا علم لهم بأنّ الجهاز قد اعتمد مدوّنة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي". ويساعد البيان الكمي للنتائج في التقرير النهائي القارئ على فهم مدى انطباق ملاحظات المراجع أو أهميتها. فالمراجع أو القارئ يمكنه أن يستنتج، في ضوء المثال الذي يشير إلى عدم كفاية المعرفة باعتماد مدوّنة الإنتوساي للسلوك الأخلاقي، أنّ موظفي الجهاز ليسوا مطلعين بقدر كاف على المتطلبات الأخلاقية المناسبة التي يُتوقع منهم أن يمتثلوا لها.

وينبغي أن يكون مراجع ضمان الجودة مدققا ذا تجربة مناسبة يستطيع أن يستخدم في مهمته مستوى عاليا من المهارات التحليلية. فضلا عن قوائم المراجعة، فإنّ على المراجع أن يطّلع على الإجراءات الرقابية المناسبة الواردة في دليل الرقابة للجهاز، علاوة على "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ISSAIs) و"المعايير الدولية للرقابة" (ISAs) وغيرها من المعايير المناسبة للحصول على إرشادات توجيهية.

## 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 وتلخيصها مرتبّطاً بأدلة الإثبات المناسبة والكافية المضمّنة في أوراق العمل. ويُستخدَم هذا الملخّص في إعداد تقرير المراجعة.

## أ) إعداد مسوّدَة مخطّط تقرير المراجعة

يقوم التقرير النهائي في مستوى الرقابة المالية على نتائج برنامج العمل أو قائمة المراجعة. وتشمل قائمة المراجعة مراحل المهمة الرقابية بدءاً بمرحلة ما قبل التخطيط ووصولاً إلى مرحلة التقرير. وهي تهدف إلى مساعدة مُراجع ضمان الجودة على تقييم الالتزام بالمعايير وتحديد المجالات التي يحتاج الجهاز فيها إلى اتخاذ إجراءات لمعالجة حالات عدم الالتزام. وكما هو شأن كافة قوائم المراجعة، فإنّ هذه القائمة دليل إرشادي يساعد المراجع على الاجتهاد المهني وينبغي استخدامها من قبل مدقق ذي خبرة إلى جانب المعايير المناسبة والأجزاء ذات الصلة من منهجية الجهاز الرقابية. وعلى مُراجع ضمان الجودة أن يُدرج في خانة الملاحظات العناصر التالية :

- عرض موجز للأسباب التي تعلّل حكم 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 نتائج قوائم المراجعة في استمارة تدوين مراجعة ضمان الجودة (QARRF). ويقوم بملء هذه الاستمارة قائد الفريق أو شخص آخر مكلف بتجميع كافة نتائج مهمات المراجعة المختلفة. و يجب أن تشمل الاستمارة على قائمة بالمجالات الهامة لمراحل المهمة الرقابية التي جرى فحصها، مع تلخيص للنتائج.

وينبغي ربط النتائج كلّها على نحو مناسب بأوراق العمل. من ناحية أخرى، يجب أن تتضمن هذه الاستمارة الموجزة استنتاجا عن مدى الالتزام بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل المهمة الرقابية.

- و عند وصف النتائج، ينبغي أن تتضمن مسوّدّة تقرير مراجعة ضمان الجودة :
  - أ- ذكر كافة النتائج بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل مسار الرقابة المالية،
  - ب - تقييم المخاطر المتصلة بكل نتيجة،
  - ج - تحديد الأسباب الرئيسة الكامنة وراء كل نتيجة.
- الأثر : يشير هذا العنصر إلى الأثر الفعلي أو المحتمل للنتائج. وعلى فريق المراجعة النظر في مسألة كيف يؤثر وجود مشاكل أو تؤثر النتائج في سياسة الجهاز ومساراته الرقابية مستقبلا.
- السبب : يجب تدوين أسباب النتائج والمشاكل التي يتم تحديدها. و تكون هذه الأسباب بمثابة الأساس الذي يستند عليه المراجع لتقديم التوصيات المناسبة.
- تعليقات المدير التنفيذي للرقابة : على المراجع أن يقوم بالحصول على تعليقات المديرين التنفيذيين المناسبين على الملاحظات المرفوعة وتدوين كافة التعليقات.
- ملاحظة : بعد المناقشة مع الإدارة التنفيذية، 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 يتم توفيرها من طرف الفريق،
- الاتفاق على التعديلات (بالاعتماد على معلومات إضافية أو وقائع ربّما لم يكن الفريق على علم بها سابقا) التي يتعيّن إدراجها في مسوّد التقرير. ويجب مناقشة التوصيات واتخاذ قرار بشأن النتائج التي سيتضمّنها التقرير المزمع رفعه إلى رئيس الجهاز.

والغاية من تعليقات الإدارة التنفيذية على مسوّد التقرير هي تحديد المعلومات أو أدلّة الإثبات الإضافية التي قد يكون الفريق لم يأخذها بعين الاعتبار. ذلك أنّ تقرير مراجعة ضمان الجودة "قائم على القرائن" وتقوم نتائجه واستنتاجاته على أدلّة إثبات مناسبة وكافية.

ويبرز تقرير المراجعة النهائي أهمّ نتائج مراجعة ضمان الجودة. أمّا قرار اختيار مصفوفة (format) التقرير النهائي فيعود إلى الجهاز المعني وفق سياساته وإجراءاته الذاتية.

### التقرير النهائي في مستوى الرقابة المالية

فيما يلي مثال لمصفوفة تقرير يمكن اعتمادها أو تطويرها وفقاً لظروف الجهاز المعني:

#### فهرس المحتويات

**الملخص التنفيذي** (أو ملخص التقرير) : ينبغي أن يكون هذا القسم موجزا جدّا وأن يقتصر على أبرز عناصر التقرير، أي مجمل الأفكار والنتائج الرئيسية. ويمكن أن يتضمّن الملخص التنفيذي العناصر التالية :

- خلفية موجزة،
- الملاحظات الهامة،



- الاستنتاجات،
- أبرز التوصيات،
- ملخص ردود الإدارة.

ولا ينبغي أن يكون الملخص التنفيذي مجرد تكرار لفصول من متن التقرير، بل ينبغي أن يكون متسقاً مع التقرير. ويمكن القول إن الملخص التنفيذي ينبغي أن ينقل الرسائل الرئيسية للمراجعة ، وعلى وجه التحديد تلك النواحي التي يحتاج الجهاز إلى تحسينها. ولفرق المراجعة مقاربات مختلفة لإعداد الملخصات التنفيذية. فالبعض يعدّ مسودة للملخص في مرحلة مبكرة من المسار ويقوم بتحديثها بصفة مستمرة مع اتضاح هيكل التقرير الأساسي ومحتواه التفصيلي، في حين يقوم البعض الآخر بإعداده في نهاية المسار.

المقدمة : توضّح المقدمة خلفية المراجعة مع لمحة موجزة عن الجهة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك نطاق المهمة الرقابية وتاريخها وغرضها والموظفين المكلفين بها. كما يجب أن تتضمن المقدمة معلومات عن مراجعة ضمان الجودة، منها :

- أهداف المراجعة : يكون الهدف عادة توفير تأكيد معقول على أنّ المهمة الرقابية قد أُجريت وفق المعايير المناسبة ("المعايير الدولية للرقابة" (ISAs)، على سبيل المثال) وأنّ التقرير الرقابي الصادر مناسب في الظروف القائمة.
- نطاق المراجعة : يصف هذا العنصر المهمة الرقابية أو القسم من المهمة الرقابية قيد المراجعة.
- الشروط العامة : عادة ما تكون "المعايير الدولية للرقابة" (ISAs) أو المعايير الرقابية الوطنية.
- أسماء المراجعين وتاريخ إجراء المراجعة.
- المقاربة والمنهجية : يتضمّن هذا الجزء العمل المنجز فعلا والإجراءات المتبعة من قبل فريق مراجعة ضمان الجودة. ويشتمل على عناصر من قبيل :
  - إطار رقابة الجودة الذي تم على أساسه تحليل نظام رقابة الجودة بالجهاز،
  - أهم الوسائل التي تم استخدامها في جمع البيانات (مثلا : مراجعة ملفات المهمات الرقابية، و في حال انتقاء ملفات لمراجعتها تقديم قائمة بهذه الملفات، والمقابلات، والتحليل، والاستبيانات)،
  - حدود المقاربة، وبالخصوص إذا ما تم وضع أي قيود على نطاق المراجعة.
- الملاحظات والنتائج والتوصيات (متن التقرير) : ينبغي على فريق المراجعة أن يُدرج، بالنسبة إلى كل ناحية من نواحي المهمة الرقابية قيد المراجعة، العناصر التالية في التقرير، مع بيان كلّ من النتائج الإيجابية و نقاط الضعف.
- الشروط المحددة أو التوقعات : يمكن للفريق أن يدرس التوقعات بالنسبة إلى كل مرحلة من مراحل المسار الرقابي كما هي معرفة في المعايير المناسبة. ويصف

هذا القسم من التقرير بوضوح التوقعات في ضوء المتطلب المعين الوارد في منهجية الجهاز و/أو المعيار المهني المناسب.

- **النتائج :** يعرض هذا القسم وصفا موجزا للممارسات الراهنة والأنشطة الرقابية. وينبغي أن يكون الوصف واضحا بما يمكن القارئ المطلع من فهم ما لاحظته المراجع أو لم يلاحظه في ظل التوقعات الموضوعية. كما يفسر هذا القسم كيفية تطابق الطرف الراهن مع متطلبات المعيار المناسب ويبين الثغرات بين ما لاحظته المراجع وبين التوقعات.
- **الأسباب :** من المهم جدا تحديد هذه العوامل حيثما لوحظت نقاط ضعف، بالنظر إلى أن الأسباب هي القاعدة التي تستند إليها التوصيات. بل إن تحديد الأسباب مقوم لا غنى عنه لوضع توصيات جيدة. وعلى المراجع أن يدأب على السؤال "لماذا؟" ويتدرج به إلى أن يقتنع بأن سبب المشكل الرئيسي قد تم تحديده. من ذلك أن المراجع قد يلاحظ مثلا أن إجراء يقتضيه معيار دولي لم يتم اتباعه بالنسبة إلى مهمة رقابية معينة. فإذا توقّف المراجع عند هذا الحد، فإن التوصية المنبثقة عن هذه الملاحظة، والتي قد يكون نصّها على النحو التالي "ينبغي تنفيذ هذا الإجراء"، لن تكون مفيدة بشكل خاص. لكن مزيد التساؤل قد يكشف أن سياسات الجهاز لا تقتضي هذا الإجراء، أو قد يكون فريق المهمة الرقابية لا علم له بهذا المتطلب أصلا. وحتى عند هذا الحد، فإن مزيد التساؤل قد يكون لازما لتحديد ما يتعين 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 ولها صبغة تطبيقية. كما ينبغي أن توجه التوصيات إلى المدير التنفيذي المناسب. وفي الغالب، توجّه التوصية الناجمة عن نقص في الالتزام بالسياسات والإجراءات القائمة إلى المدير التنفيذي المسؤول عن المهمة الرقابية، في حين توجّه التوصيات المتصلة بتدارك ثغرات في سياسات الجهاز وإجراءاته إلى المدير التنفيذي المسؤول عن المنهجية و/أو المدير التنفيذي المسؤول عن النظام العام لرقابة الجودة بالجهاز. وينبغي أن تكون التوصية واضحة ومحدّدة وملموسة، وأن تستهدف الأسباب العميقة المؤدية إلى النتيجة. وبإمكان فريق ضمان الجودة أن يقوم بمتابعة التنفيذ في وقت لاحق. ويجب أن تكون التوصية واضحة إلى درجة أن المراجع المتمرس الذي لا يعرف تلك المراجعة يستطيع أن يحكم إن كان

جرى تنفيذها لاحقاً. وإذا دلّت إحدى نقاط الضعف التي جرت ملاحظتها على أنّ التقرير الصادر غير ملائم، وجب حينئذ التوصية باتخاذ الإجراء الإصلاحي المناسب.

**الخاتمة العامة :** ينبغي أن تستنج الخاتمة العامة بوضوح :

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

وحيثما وُجدت نقاط ضعف، فإنّ التوصل إلى هذا الاستنتاج يقتضي أعمال الاجتهاد المهني من قبل قائد مهمة المراجعة لتقدير أهمية نقاط الضعف التي جرت ملاحظتها.

**ردود الإدارة :** ينبغي أن يبيّن المدير التنفيذي المسؤول عن المهمة الرقابية إن كان موافقاً أو غير موافق على الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات. فإذا كان موافقاً، وجب حينئذ أن يورد الردّ 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 يأتي الردّ عليها أيضاً من قبل المدير التنفيذي المسؤول عن تطوير السياسات والإجراءات وتعهدها. وينبغي أن يوقّع المدير التنفيذي المسؤول (أو المديرون التنفيذيون المسؤولون) على ردّ الإدارة ويؤرّخه (أو يؤرّخوه).

**الملاحق :** 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 المُعدّة 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.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( التاسعة )

وظيفة ضمان الجودة

( الدكتور / محمد أشكناني )

( السيد / محمد الصوابي )

2015/5/26

الدوحة - قطر

## الجلسة التاسعة

### وظيفة ضمان الجودة

بعد أن تركّز اهتمامنا في الجزء السابق من الدليل حول مراجعات ضمان الجودة سواءً كانت على مستوى الجهاز (أو المستوى المؤسسي) أو على مستوى المهمّات الرقائبيّة، يستعرض هذا الجزء الثالث من الدليل النواحي المختلفة لإنشاء وظيفة ضمان الجودة وإدارتها.

ويتمثّل الغرض من وظيفة ضمان الجودة في أن تكفل للقيادة العليا لدى الجهاز تأكيداً معقولاً بأنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام ضمان الجودة مناسبة وملائمة وبأنّها تعمل على نحو فعّال. وحيثما كشفت مراجعة ضمان الجودة ثغرات أو نواقص في تصميم رقابة الجودة أو تنفيذها، وجب أن يتضمّن تقرير المراجعة توصيات للإدارة بمعالجة هذه الثغرات أو النواقص.

وكما يورد المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة **40** فإنّ مراجعة ضمان الجودة تهدف إلى أن تكفل لرئيس الجهاز تأكيداً معقولاً بأنّ نظام رقابة الجودة المطبق لدى الجهاز قد جرى تصميمه بشكلٍ مناسب وبأنّه يعمل على نحو فعّال بما يضمن الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وبأنّ التقارير والآراء الرقابية الصادرة عن الجهاز ملائمة. ويتضمّن مسار مراجعة ضمان الجودة عموماً المراحل الخمس المعتمّدة في مسار المهمة الرقابية، ألا وهي التخطيط القبلي (ما قبل المهمة)، التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير، والمتابعة.

وينصّ المعيار **200** من المعايير العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (**ISSAI 200**) في الفقرة **25.1** على أن يعتمد الجهاز سياسات وإجراءات

لمراجعة كفاءة معايير الجهاز وإجراءاته الداخلية وفعاليتها. وتوضّح الفقرة **26.1** من المعيار (**ISSAI 200**) أنّه ينبغي على الجهاز، بالنظر إلى أهمية دوره في ضمان معيار عالٍ لعمله الرقابي، أن يوليَ عناية خاصة ببرنامج ضمان الجودة بغية تحسين الأداء الرقابي والنتائج الرقابية.

ولئن كانت وظيفة ضمان الجودة موجودة بشكل أو بآخر في كل جهاز عموماً، فإنّ على الأجهزة أن تسهر دائماً على ضمان أن تستجيب هذه الوظيفة إلى متطلبات الممارسة الجيدة دولياً كما وردت في "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" وفي المعيار 200 من المعايير العامة للرقابة على المال العام والمعايير ذات الدلالة الأخلاقية (ISSAI 200).

## 1. أهداف ومراحل انشاء وظيفة ضمان الجودة

### - الأهداف :

يُقصَد بضمان الجودة المسارَ الذي يُقيمه الجهاز لضمان ما يلي :

- أن يمثل الجهاز وموظفوه إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة،
- أن يتم تصميم رقابة الجودة المناسبة وإرساؤها،
- أن يتم تنفيذ رقابة الجودة على النحو السليم،
- أن يتم تبين السبل الممكنة لتعزيز مراقبة ضمان الجودة أو تحسينها عند الاقتضاء،

- أن يكفل ذلك ضماناً بأنّ التقارير الصادرة عن الجهاز مناسبة في ظل الظروف القائمة. ويمكن القول أن الغاية الرئيسة من وظيفة ضمان الجودة داخل الجهاز هي توفير ضمان لرئيس الجهاز بأنّ نظام رقابة الجودة المطبق لدى الجهاز قد جرى تصميمه على نحو مناسب وتنفيذه على نحو فعّال، وبأنّ التقارير الرقابية الصادرة تُعدّ مناسبة. وحيثما تم تبين نواقص في رقابة الجودة، سواء في مستوى الجهاز الرقابي أو المهمات الرقابية المعيّنة، وجب أن تقترح وظيفة ضمان الجودة إستراتيجيات لتدارك تلك النقصان. وهكذا نتبين أنّ ضمان الجودة مسار متواصل لضمان اتّباع الجهاز وموظفيه نظام رقابة الجودة وتوفير ضمان متّصل لرئيس الجهاز بأنّ التقارير الرقابية التي يجري إصدارها مناسبة.

### - مراحل إنشاء وظيفة ضمان الجودة

يشمل إرساء وظيفة ضمان الجودة عدداً من **الخطوات**، من بينها تقييم الحاجة إلى إنشاء مثل هذه الوظيفة و/أو الحاجة إلى تعزيز وظيفة قائمة لضمان الجودة، ووضع سياسة ضمان الجودة



وتنفيذها، وإعداد دليل ضمان الجودة يوفر إرشادات تطبيقية، وانتقاء الأفراد المناسبين للقيام بهذه المهمة، وتوضيح أدوارهم ومسؤولياتهم.

ومن المعلوم أنّ الخطوات اللازمة لإرساء وظيفة ضمان الجودة تتوقف على ظروف الجهاز. من ذلك، أنّ الخطوات الواردة هنا مُصمّمة لكي يتم تنفيذها من قبل جهاز لا يمتلك وظيفة ضمان الجودة.

ونورد في ما يلي الخطوات الرئيسية لإرساء وظيفة ضمان الجودة بمزيدٍ من التفصيل:

1. تقييم حاجة الجهاز لوظيفة ضمان الجودة،
2. وضع سياسة ضمان الجودة والحفاظ عليها،
3. بلورة وعي لدى الموظفين بوظيفة ضمان الجودة وأهميتها،
4. إعداد دليل ضمان الجودة (أو اقتباسه)،
5. إرساء وظيفة ضمان الجودة،

#### - تقييم الحاجة لوظيفة ضمان الجودة في الجهاز

إنّ الغرض من تقييم الاحتياجات تحديد الفجوات بين متطلبات المعايير المهنية والممارسات الجيدة، من ناحية، والممارسة الفعلية في مجال ضمان الجودة داخل الجهاز، من ناحية أخرى. وقد تختلف احتياجات الأجهزة باختلاف صلاحياتها وطبيعة المهمات الرقابية التي تنفّذها وحجم الجهاز ومتانة نظام رقابة الجودة المعتمد لديها. ويسمح تقييم الاحتياجات للإدارة بتحديد محتوى السياسة والإرشادات التفصيلية والأدوات والموظفين والميزانية، فضلا عن البنية التحتية اللازمة لوظيفة ضمان الجودة.

ويمكن إجراء عملية تقييم احتياجات وظيفة ضمان الجودة إمّا من قبل موظفي الجهاز الداخليين (بإنشاء فريق تنفيذ) في مستويي الإدارة الأوسط والأعلى، أو من قبل جهاز آخر في إقليم الأرابوساي، أو من خارج الإقليم، كالإنتوساي و"مبادرة تنمية الإنتوساي"، مثلاً.

ويجب، لدى إنشاء فريق تنفيذ، الأخذ بالاعتبار:

- ✓ مؤهلات أعضاء الفريق،
- ✓ ضمان دعم الإدارة العليا لضمان الجودة وفريق العمل،
- ✓ إشراك فريق العمل مستقبلا في أنشطة ضمان الجودة،
- ✓ اختصاصات فريق العمل بما في ذلك الواجبات والمسؤوليات والآجال الزمنية، وغيرها.

ويمكن أن تشمل أدوات تشخيص الاحتياجات الاستبيانات والمقابلات ومناقشات مجموعات التركيز ومراجعات الوثائق وأوراق العمل بما فيها وثائق الأجهزة ذات الخبرة في مجال ضمان الجودة.

ويمكن، لدى تقييم احتياجات وظيفة ضمان الجودة، الأخذ بالاعتبار العوامل التالية :

- ✓ حجم الجهاز،
- ✓ ممارسات ضمان الجودة في أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات خبرة أطول في هذا المجال،
- ✓ "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" ومعايير الإنتوساي و"مجلس معايير المحاسبة الدولية" (IASB) والإرشادات المنبثقة عنها، والتي تصف الممارسات الجيدة في مجالي رقابة الجودة وضمان الجودة،
- ✓ القواعد والتنظيمات ذات الصلة بمتطلبات وظيفة ضمان الجودة،
- ✓ طبيعة مهمات الرقابة التي يقوم بها الجهاز وحجمها ودرجة تعقيدها ومخاطرها ومعادلاتها السنوي،
- ✓ وضع رقابة الجودة في الجهاز،

- ✓ مؤهلات موظفي الجهاز وتجربتهم المهنية ومهاراتهم،
  - ✓ توقعات الجهات ذات المصلحة، ومنها السلطة التشريعية أو البرلمان، على وجه التحديد.
- إعداد سياسة ضمان الجودة وتنفيذها

يُتوقَّع من رئيس الجهاز، كما جاء في اللوحة التي قدَّمتنا عن "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" أن يكون هو المسؤول عن نظام رقابة الجودة في نهاية المطاف. ويُعدّ نظام الجهاز لرقابة الجودة شرطاً مسبقاً لا غنى عنه لكي يكون لضمان الجودة أيّ معنى. وبعبارة أخرى، فإنّ أحد الأهداف الرئيسية لوظيفة ضمان الجودة هو توفير تأكيد بشأن تصميم نظام لرقابة الجودة لدى الجهاز وتنفيذه. وتؤكد السياسة الشاملة لضمان الجودة المصادق عليها من قبل رئيس الجهاز أهمية وظيفة ضمان الجودة في تحقيق الجودة.

ولرئيس الجهاز أن يعيّن فريقاً للقيام بوضع سياسة نظام الجودة مع منح الفريق الوقت الكافي لإنجاز المهمة. وينبغي أن يتألّف الفريق من موظفين من ذوي الخبرة ينتمون إلى المستوى الوظيفي المتوسط تحت إشراف مدير تنفيذي يملك خبرة في مجال عمل الجهاز وله معرفة جيّدة بالمعايير الرقابية المعمول بها.

ويجب على الفريق أن يُنظر مسوّد سياسة نظام الجودة التي هو مكلف بإعدادها بمتطلّب "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" في الجزء المتعلق بـ"المراقبة" (**monitoring**) على نحو يكفل اكتمال نسخة السياسة النهائية المتفق عليها ومناسبتها. 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 مراجعات ضمان الجودة ودوريتها ونطاقها،
  - الإبلاغ المطلوب من وظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك رفع التقارير السنوية والإبلاغ عن نتائج مراجعات مهمات الرقابة وأداء هذه الوظيفة.
- أمّا إن كانت سياسة ضمان الجودة موجودة في الجهاز، فإنّه بالإمكان تحديثها على نحو يجعلها مستجيبة لمتطلبات "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" أو غيره من الممارسات الجيدة و/أو إدراج أيّ تعديلات على العمليات الرقابية.

من ناحية أخرى، ينبغي مراجعة سياسة الجهاز لضمان 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 ليس الدروس المستخلصة في مجال رقابة الجودة وضمانها فحسب، بل وأيضاً التطورات الدولية الحاصلة في مجالات الرقابة ورقابة الجودة وضمان الجودة.

### - 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 بدءاً برئيس الجهاز ووصولاً إلى المستوى الوظيفي الأدنى، كما أنّها تقتضي فهماً واضحاً لنظام رقابة الجودة المعتمد

من قبل الجهاز. لأن هذا الفهم سيؤدي إلى أن يفهم موظفو الجهاز أهمية وظيفة ضمان الجودة ودورها في المساهمة في تحقيق أهداف الجودة بالنسبة إلى الجهاز. وعلى "وحدة ضمان الجودة" التابعة للجهاز، إلى جانب إدارة الجهاز العليا، العمل على إحداث وعي لدى الموظفين بكافة مستوياتهم بدور وظيفة ضمان الجودة وأهميتها.

### - ملاءمة دليل ضمان الجودة وتطويره

يحتاج الجهاز، بعد اعتماد سياسة ضمان الجودة، إلى تأليف دليل أو توجيهات حول تنفيذ ضمان الجودة من الناحية العملية. وينبغي أن يمثل الدليل قاعدة للإجراءات المعيارية العملية (Standard Operating Procedures SOP) لوظيفة ضمان الجودة. ويجب أن يتضمّن الدليل، تيسيراً لتنفيذ متطلباته، حزم أدوات وقوائم مراجعة يتم إعدادها في ضوء "المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 40" ومعايير الإنتوساي الرقابية وغيرها من التوجيهات.

وعوضاً عن إعداد دليل ضمان الجودة من فراغ، فقد يكون أكثر فعالية من حيث التكلفة بالنسبة إلى معظم الأجهزة أن تكثف الأقسام المناسبة من هذا الدليل التوجيهي مع تجاربها ومتطلباتها. ولدى تكييف هذا الدليل، فإنّه ينبغي على الجهاز المعني أن يأخذ بالاعتبار دليله في مجال الرقابة المالية/الأداء، علاوة على أيّ ممارسات راهنة في مجالي رقابة الجودة وضمان الجودة.

ويمكن تأليف دليل ضمان الجودة من قبل فريق من موظفي الجهاز الذين يملكون خبرة في مجال رقابة الجودة أو مجال ضمان الجودة، أو من قبل موظفين لهم معارف في هذين

المجالين. ويجب منح فريق إعداد دليل ضمان الجودة فترة زمنية معقولة لإنجاز المهمة الموكلة إليه. وقد يكون من المهم أيضاً توفير فرص منظّمة لفريق إعداد الدليل لتطوير معارفه ومهاراته في مجال رقابة الجودة ومجال ضمان الجودة قبل

الشروع في إعداد الدليل. ومن بين السبل التي يمكن توحيها في ذلك البرامج التدريبية والزيارات الميدانية لأجهزة ذات ممارسات فعالة في مجالي رقابة الجودة وضمانها، والإلتحاق بالأجهزة و/أو مكاتب الرقابة الخاصة.

وحيثما كانت التجربة الجماعية لفريق إعداد الدليل غير كافية، فقد يرتئي الجهاز الإستعانة بخبير خارجي لتقديم المشورة اللازمة لفريق الإعداد المنبثق عن الجهاز. إلا أنه يجب، في حال قيام خبير خارجي بتأليف الدليل، ضمان مشاركة نشيطة في ذلك من قبل موظفي الجهاز الداخليين. وفي غياب مثل هذه المشاركة، فقد يكون هناك خطر أن يتم إنتاج دليل لا يتناسب مع الاحتياجات الداخلية ويحدّ من شعور الجهاز بالتمكك المحلي للدليل.

### - إرساء وظيفة ضمان الجودة

للجهاز عدّة خيارات لإرساء وظيفة ضمان الجودة، منها إنشاء وحدة لضمان الجودة قائمة بذاتها. لكن قد لا يكون من المجدي بالنسبة إلى الأجهزة الصغرى إنشاء وحدة منفردة لضمان الجودة، فمن شأن تخصيص موظفين ذوي خبرة لضمان الجودة أن يؤثر سلباً على عمل جهاز صغير يملك عدداً محدوداً من المدققين المتمرسين. وإذن، فإنّ احتياجات الجهاز وحجمه وكفاءة الموظفين والتكاليف والفوائد المتوقعة كلّها تؤثر على المقاربة التي يتخذها الجهاز لمسألة ضمان الجودة. وللجهاز أن يختار من بين الخيارات التالية ما يناسبه لإرساء وظيفة ضمان الجودة :

تخصيص موظفين لإنشاء وحدة منفردة لضمان الجودة،

➤ في حال محدودية عدد الموظفين ذوي الخبرة والمؤهلات :

- تحديد واجبات خاصة للموظفين في مجال ضمان الجودة على نحو تناوبي (أي أن تقوم فرق مختلفة بتأدية وظيفة ضمان الجودة)، أو
- إنشاء لجنة (أو لجان) ضمان الجودة،

➤ ترتيب مراجعات ضمان الجودة من قبل أجهزة أخرى أو هيئات مهنية أخرى (مراجعة من قبل النظراء) أو في نطاق إقليم الانتوساي الذي ينتمي إليه الجهاز (مثل إقليم الأرابوساي)

➤ الإستعانة بخبراء خارجيين للقيام بتقييم دوري لأنظمة الجهاز في مجال رقابة الجودة.

فبالنظر إلى العدد المحدود للموظفين المتمرسين في بعض الأجهزة وصغر حجمها، فقد يكون من غير المجدي إنشاء وظيفة منفردة لضمان الجودة. إلا أن خيارات أخرى تبقى متاحة لمثل هذه الأجهزة. من ذلك مثلاً أن يوكل رئيس الجهاز مسؤولية الإشراف على ضمان الجودة لشخص معين أو لجنة خاصة. وبما أن الأشخاص المعيّنين قد تكون لهم واجبات أخرى، فإنه يُنصح بتغييرهم بعد فترة محدّدة سلفاً. وهذا يعني وجوب تلقّي عددٍ كافٍ من الأفراد في الجهاز تدريباً مناسباً يمكنهم من القيام بمراجعات ضمان الجودة. كما يمكن اقتراح خيار آخر متاح للأجهزة المنتمية لنفس الإقليم (مثل إقليم الأرابوساي) يتمثل في إنشاء وظيفة ضمان الجودة بالاعتماد على مدققين متدرّبين على ضمان الجودة من أجهزة مختلفة تابعة للإقليم لتأدية هذه الوظيفة. وعندما ينوي الجهاز القيام بمراجعة ضمان الجودة، فبإمكانه طلب ذلك من هيئة الإشراف

التابعة للإقليم التي تجمع فريقاً وتوفده إلى الجهاز المعني. ويتطلب ذلك توافقاً بشأن أحكام هذا الاتفاق وشروطه من قبل رؤساء الأجهزة في الإقليم المعني.

كما يمكن للجهاز أن يحصل على خبرة يوفّر لها مختصون مؤهلون وأعضاء مكاتب استشارة وخبراء فنيون وجمعيات مهنية ومنظمات أخرى، بما يلبي الحاجة إلى إجراء مراجعات ضمان الجودة. ويمكن أن يقمّ الخبراء مشورة فنية للأجهزة بطلب منها. وعلى الجهاز أن يتأكّد من أن المختصين والخبراء لهم المؤهلات اللازمة والكفاءة في مجالات اختصاصهم، كما أن على الجهاز توثيق مثل هذا الضمان.

## 2. إدارة وحدة ضمان الجودة

بعدها تناولنا في الفصل السابق موضوع "إنشاء وظيفة ضمان الجودة" في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، نستعرض فيما يلي "إدارة وحدة ضمان الجودة" في الأجهزة. ولئن تختلف إمكانيات وجود وظيفة ضمان الجودة من جهاز إلى آخر، إلا أن على الأجهزة أن تسهر دائما على ضمان أن تستجيب هذه الوظيفة إلى متطلبات الممارسة الجيدة دوليا كما وردت في "المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40" وفي المعيار 200.

إن إرساء وظيفة بعينها لضمان الجودة داخل الجهاز تكون مستقلة عن الوحدات الرقابية، أو انتداب خبراء خارجيين من المنتمين إلى أجهزة أخرى للرقابة المالية والمحاسبة أو إلى مكاتب رقابية مختصة، يمثلان شكلين من أشكال الارتقاء بجودة عمل الجهاز.

و بتحقيق وظيفة فعالة لضمان الجودة في الجهاز، يمكن أن نعدد بعض المزايا التي تُورثها هذه الوظيفة لضمان جودة أداء الجهاز:

- ✓ تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال توثيق يفيد بأن المعايير المتعارف عليها يتم اعتمادها لدى القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير،
- ✓ تحسين الأداء الرقابي ونتائجه،
- ✓ تحسين كفاءة الأعمال الرقابية وفعالية النتائج، مما قد يفضي إلى اقتصاد في الوقت وفي التكلفة،
- ✓ الرفع من قدرات الجهاز،
- ✓ إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة، وإثبات انطباق هذه الصفات على موظفي الجهاز أيضا،
- ✓ تقييم احتياجات التدريب وتوفير مدخلات بهذا الشأن لبرامج التدريب والتنمية،
- ✓ حفز موظفي الجهاز من خلال إثبات جودة العمل وإتاحة فرص التداول على الوظائف،
- ✓ قياس أداء الجهاز،

✓ تجنب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل الجهاز.

و أهم ما تم عرضه في الفصل السابق المتعلق بـ"إرساء وظيفة ضمان الجودة":

6. وضع سياسة ضمان الجودة والحفاظ عليها،

7. إعداد دليل ضمان الجودة (أو اقتباسه)،

وستتناول في هذا الفصل، النقاط المتعلقة بإدارة وحدة ضمان الجودة بعد استيفاء شروط و آليات إرساء هذه الأخيرة، و يتعلق الأمر بـ:

- الخطة السنوية
- تركيبة الوحدة
- التقرير السنوي
- المتابعة

### ● الخطة السنوية

يضع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 إطارا لرقابة الجودة لتحقيق المبادئ الجوهرية في شكل ستة عناصر لرقابة الجودة بالأجهزة الرقابية، ومن بينها: "مسؤوليات القيادة عن الجودة". ويقضي هذا العنصر من الجهاز أن يضع سياسات وإجراءات مُصممة لتعزيز ثقافة داخلية تقرّ بأنّ الجودة ضرورية لأداء المهمّات الرقابية وبأنّ لقيادة الجهاز المسؤولية النهائية على نظام رقابة الجودة.

**وتتمثل المتطلبات الرئيسة لهذا العنصر من المعيار في ما يلي :**

- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات قائمة تنهض بثقافة مفادها أنّ الجودة ضرورية،
- أن تكون للجهاز سياسات وإجراءات تقرّ بأنّ لرئيس الجهاز المسؤولية النهائية على نظام المؤسسة لرقابة الجودة،



- أن تكفل سياسات الجهاز وإجراءاته، في حال تفويض المسؤولية على نظام رقابة الجودة، أن تكون للشخص المفوض له السلطة والمؤهلات المناسبة لأداء تلك المسؤولية.

كما توضّح الفقرة 26.1 من المعيار (ISSAI 200) أنّه ينبغي على الجهاز، بالنظر إلى أهمية دوره في ضمان معيار عالٍ لعمله الرقابي، أن يوليَ عناية خاصة ببرنامج ضمان الجودة بغية تحسين الأداء الرقابي والنتائج الرقابية.

وعلى أساس السياسات والإجراءات الموضوعية – التي هي من مسؤولية رئيس الجهاز – يُعدّ مدير وحدة ضمان الجودة الخطة السنوية للوحدة (الخطة التشغيلية أو العملية). ونعني بذلك الخطة العامة أو السنوية لوظيفة ضمان الجودة والتي تتضمن برامج عمليات المراجعات على المستوى المؤسسي (الجهاز) و مستوى المهمات الرقابية.

تصادق على الخطة العملية الإدارية المناسبة في مستوى تنفيذي قيادي. وتكفل الخطة العملية، فيما يتعلق بالمستوى المؤسسي (الجهاز)، أن يشمل النطاق العام لمراجعات ضمان الجودة كافة عناصر إطار رقابة الجودة (وقد يكون ذلك على نحو دوري يمتدّ على عدّة سنوات). أمّا بالنسبة إلى المراجعات على مستوى المهمات الرقابية، فإنّ الخطة العملية (التشغيلية) يجري تصميمها لتكفل تغطية كافية لمهام الرقابة الفردية بما يضمن التزاما بسياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة (أي ضمان النظر في المسؤوليات الرقابية لكلّ قائد مهمة رقابية بصفة دورية وضمن انتقاء المهمات الرقابية التي تتضمن خطرا كبيرا أو خطرا جسيما لتكون محلّ مراجعة). وتشمل مدخلات إعداد الخطة الشروط المرجعية (TOR) وسياسة ضمان الجودة وتقييم المخاطر ورؤى الإدارة العليا والميزانية والموارد والبيانات المرجعية (أي المتعلقة بالخلفية). ونعرض فيما يلي أهمّ محتويات الخطة السنوية.

### محتوى الخطة العملية (التشغيلية)

ينبغي أن تتضمن الخطة العملية لمراجعة ضمان الجودة المنبثقة عن وظيفة ضمان الجودة، من بين ما تتضمنه، العناصر التالية :

#### 1. نطاق المراجعات ومقاربتها

ينبغي أن تنصّ الخطة على طبيعة المراجعات التي يُعتمزم إجراؤها خلال فترة المخطط وعددها ونطاقها، وتحديد التركيز على عناصر في المستوى المؤسسي (أي مستوى الجهاز ككل) أو في مستوى الرقابة المالية وكيفية استجابة ذلك لمتطلبات سياسة مراجعة ضمان الجودة. ويجب أن يتضمّن هذا القسم الشروط المرجعية (ToR) للمراجعات التي يُعتمزم إجراؤها خلال فترة المخطط.

ولدى قيامها بالتخطيط، فإنّ وحدة ضمان الجودة تأخذ بالاعتبار أيضا مراجعات متابعة المهمات الرقابية وعناصر إطار رقابة الجودة التي لوحظت فيها نقائص خلال السنة السابقة للتأكد من أنّ النقائص قد وقع تداركها.

## 2. أصناف المراجعات المزمع إجراؤها خلال السنة

تتضمّن المراجعات عناصر في المستوى المؤسسي (أي استجابة لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC-1) ومراجعات لمهمات رقابة مختارة.

## 3. توقيت المراجعات

يقع إجراء مراجعات ضمان الجودة في مستوى المهام الرقابية (المالية والأداء) كلّ سنة. ويمكن لتواترها أن يختلف من سنة إلى أخرى بحسب توفرّ الموارد، إلا أنّ الحدّ الأدنى الموصى به وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC-1 هو أن تجري مراجعة عمل كلّ قائد مهمة رقابية على الأقلّ مرّة كل ثلاث سنوات.

ومن المعلوم أنّ من شأن مراجعة تشمل الجهاز برمته أن تتطلب وقتا طويلا. وقد يكون من المستحسن اعتماد مراقبة مهيكلة على المدى البعيد تهدف إلى مراجعة كل عنصر من إطار رقابة الجودة في اتساق مع دورة التخطيط الإستراتيجي للجهاز. وهذا يسمح بإجراء المراجعات في شكل أجزاء أقلّ حجما وأكثر يسرا من حيث قابليتها للتنفيذ.

## 4. ميزانية مراجعة ضمان الجودة

تحتاج وظيفة ضمان الجودة إلى موارد كافية لإجراء المراجعات. وينبغي المصادقة على ميزانية مراجعة ضمان الجودة من قبل رئيس الجهاز بشكل سنوي. من ناحية أخرى، ينبغي أن تنصّ الخطة على الموارد التقديرية اللازمة لكل مراجعة ولوظيفة مراجعة ضمان الجودة برمتها.

## 5. قائد فريق لكلّ مراجعة لضمان الجودة واختيار الفريق

ينبغي تعيين قائد فريق لكلّ مراجعة لا يكون قد شارك في المهمة الرقابية الجاري مراجعتها أو رقابة جودة العنصر الجاري مراجعته، ويُشترط فيه أيضا أن يمتلك تجربة وسلطة مناسبتين. أمّا

فريق المراجعة، فينبغي أن يتألف من موظفين من ذوي المؤهلات والخبرة الملائمة لإجراء هذه المراجعات، وفقا لصنف المراجعة المزمع تنفيذه. من ناحية أخرى، يجب أن يكون قادة الفرق وأعضاؤها بالنسبة إلى كل مراجعة منصوصا عليهم في الخطة.

### اعتبارات خاصة (عند الاقتضاء)

يتضمن هذا العنصر أيّ مخاطر أو تعديلات هامة في الممارسات المعتادة. فإذا أضرمت وظيفة مراجعة ضمان الجودة، على سبيل المثال، الحاجة إلى انتداب أخصائيين خارجيين للقيام بمراجعة معينة، وجب ذكرها هنا مع بيان الأسباب التي اقتضت هذه المساعدة.

### • تركيبة وحدة ضمان الجودة

ينبغي على الأجهزة ذات العدد الكبير من الموظفين أن تملك وحدة ضمان الجودة بعدد يحقق أهداف ضمان الجودة، لاسيما مراعاة التطور الفني الذي بلغته. وبعبارة أخرى، ينبغي مراجعة عمل كلّ قائد مهمة رقابية مرة كلّ ثلاث سنوات على الأقلّ. وتقتضي وظيفة ضمان الجودة، بالإضافة إلى توفر موارد كافية للقيام بمراجعة المهام الرقابية المنفردة، موارد كافية لمراجعة إعداد إطار رقابة الجودة في المستوى المؤسسي وتنفيذه. وقد يُتاح لمدير ضمان الجودة، في ضوء العوامل المذكورة آنفا، مدققان إلى أربعة مدققين لتكليفهما (أو تكليفهم) بمهمة مراجعة ضمان الجودة. ويجدر التذكير بأنّ المدققين المؤهلين وذوي الخبرة ممن أثبتوا معرفة جيدة بإجراءات الجهاز الرقابية هم وحدهم المؤهلين للقيام بوظيفة ضمان الجودة.

من ناحية أخرى، ينبغي أن تكون لقيادة وظيفة ضمان الجودة سلطة وتجربة مكافئتين لسلطة قائد المهمة الرقابية وتجربته. وعلى الجهاز أن يأخذ بعين الاعتبار الخطر الذي قد ينجم عن تخصيص عدد كبير من الموارد البشرية بما يُحدث نقصا في الموارد المتاحة من شأنه أن يُخلّ باستيفاء المهمات الرقابية الفعلية في وقتها. وقد توجد أيضا أوضاع يعزّز الجهاز فيها الموارد المخصصة لوظيفة مراجعة الجودة لديه، 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

ينبغي أن يتوفر فريق ضمان الجودة جماعيا على الكفاءات التالية:  
✓ مهارات تحليلية

- ✓ القدرة على استخلاص المسائل الجوهرية
- ✓ مهارات التعامل مع الآخرين
- ✓ مهارات التواصل
- ✓ مهارات تيسير الحوار
- ✓ تجربة رقابية في كافة المجالات
- ✓ قدرة إشرافية/ إدارية.

ينبغي أن يكون المراجعون مدققين يملكون خبرة ومهارات في مجال تنفيذ إجراءات الجهاز الرقابية. ولكي تكون لهم المصداقية، فإنّ مراجعي الجودة يجب أن يملكوا مهارات تضاهي على الأقل مهارات الذين قاموا بتأدية المهمة الرقابية. فمن شأن امتلاك المهارات المذكورة أنفاً 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. وقد يكون من اللازم في بعض الحالات أن يتوفر الفريق على مهارات أخرى ذات صلة بمهمة الرقابة التي تجري مراجعتها، على غرار رقابة تقنية المعلومات، أو أن يتضمّن الفريق أفراداً يملكون مهارات في مجال الرقابة المالية أو رقابة النظامية أو من ذوي المعرفة بالمسائل المحاسبية المعقدة أو ممّن لهم تجربة إشرافية/ إدارية.

وقد يصعب أحياناً العثور على فريق يملك مجمل الكفاءات اللازمة. ففي بعض الحالات، قد لا يتوفر فريق ضمان الجودة على كافة المهارات المطلوبة والتجربة اللازمة. حينئذ، يمكن استكمال فريق ضمان الجودة باللجوء إلى خبراء خارجيين في مجالات معيّنة. وتعدّ معارف موظفي ضمان الجودة ومهاراتهم عوامل هامة لتحقيق وظيفة ضمان الجودة تتسم بالفعالية والكفاءة. لذا، فإنّه من الضروري ضمان تنمية مهنية مستمرة لموظفي ضمان الجودة.

ويجب أن تكون لموظفي ضمان الجودة معارف وتجربة جماعية في الموضوع المعني، تمكّنهم من تأدية واجباتهم على نحو فعال. وبالإضافة إلى الكفاءات والمعارف والمهارات الكافية، فإنّه من الضروري أن تُوكل إدارة وظيفة ضمان الجودة إلى من يملك التجربة والسلطة المناسبين لتأدية هذه المهمة.

#### • وظائف فريق ضمان الجودة

يراجع فريق ضمان الجودة ملاءمة رقابة الجودة والامتثال لها، على مستوى الجهاز وعلى مستوى المهمة الرقابية. وينبغي أن تبرز تقارير ضمان الجودة النقائص وتقتراح توصيات تنظر فيها الإدارة العليا للجهاز وتتخذ بشأنها إجراءات المراقبة اللازمة. كما أنّ على الفريق إجراء أعمال متابعة لتقييم مدى تنفيذ التوصيات المنبثقة عنه. ويشمل هذا العمل تقييمًا لنتائج التوصيات التي جرى تنفيذها وتبيّن أسباب عدم تنفيذها.

### - **صلاحيات (أدوار) موظفي ضمان الجودة**

نستعرض في ما يلي المستويات المختلفة لموظفي ضمان الجودة :

#### • **مدير ضمان الجودة**

يتولّى مدير ضمان الجودة، بصفته رئيس وحدة ضمان الجودة، مهمّة إبلاغ رئيس الجهاز أو إدارته العليا. وهو أيضا مسؤول عن النواحي العامة لوظيفة ضمان الجودة، بما في ذلك إعداد الخطة العملية (أو التشغيلية) للوحدة. علاوة على ذلك، يضع مدير ضمان الجودة استراتيجيات لتأدية وظيفة ضمان الجودة ولقياس نتائج وظيفة ضمان الجودة.

#### • **قائد الفريق**

يتولّى قائد فريق مراجعة ضمان الجودة مهمة إبلاغ مدير ضمان الجودة ويضطلع بالمسؤولية العامة عن مراجعة ضمان الجودة. فهو يقوم، في **مرحلة التخطيط**، بدراسة أهداف المراجعة ونطاقها وتوقيتها ومخرجاتها كما يقوم بصياغة

منهجيتها. وهو يفوض المسؤوليات لأعضاء الفريق ويقوم بإعداد خطة المراجعة ويدرس قائمة المراجعة (**check-list**) لمراجعة ضمان الجودة.

وفي **مرحلة التنفيذ**، يقدّم قائد الفريق المشورة والإرشادات اللازمة لأعضاء الفريق حول الخطة والأهداف وسبل التنفيذ الفعلي للمراجعة، ويتابع مسار مراجعة ضمان الجودة ويتأكد من أنّه مطابق لمعايير ضمان الجودة وسياساته وإجراءاته. كما أنّه يحلّل النتائج ويصوغ الاستنتاجات والتوصيات.

أمّا في **مرحلة الإبلاغ والمراقبة**، فإنّ قائد الفريق يصوغ أو يراجع التقارير الرقابية ويعرض النتائج على مدير وحدة ضمان الجودة أو على إدارة الجهاز ويناقشها (حسب أهمية المراجعة)، كما يتولّى متابعة أيّة مسائل مهمّة.

#### • **أعضاء الفريق**

يكون أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة مسؤولين إزاء قائد الفريق ويتولّون تنفيذ المراجعة بالاعتماد على الخطة المتفق عليها في مرحلة التخطيط ووفقا لسياسات الجهاز وإجراءاته في

مجال ضمان الجودة. وهم يجمعون الأدلة لدعم النتائج بالاعتماد على الاستجابات ومراجعة الوثائق والملاحظات. كما أنّهم يعدّون أوراق العمل اللازمة ويوثقونها دعماً لنتائجهم. وأخيراً، يقوم أعضاء فريق مراجعة ضمان الجودة بإعداد مسوّدّة تقرير عن نتائج المراجعة.

### • التدريب والتنمية المهنية

تقتضي الجودة و المحافظة عليها، إلى التنمية المهنية المتواصلة لإدارة ضمان الجودة وموظفيها. وينبغي في هذا الإطار تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية وبرامج محاضرات ومناقشات في نطاق مجموعات مرجعية وحوارات بين الخبراء، وذلك بشكل منتظم للحفاظ على كفاءة موظفي ضمان الجودة وترقيتها في المجالات التالية :

- سياسة الجهاز في مجال ضمان الجودة،
  - الممارسات الجيدة والتطورات الحاصلة بالنسبة إلى معايير أنظمة رقابة جودة الأعمال الرقابية وممارساتها،
  - معايير ضمان الجودة وإجراءاتها والممارسات الجيدة في هذا المجال،
  - أدوار موظفي ضمان الجودة ومسؤولياتهم،
  - المتطلبات الأخلاقية،
  - المهارات المصاحبة ذات الصلة بالعرض والتفاوض وقيادة 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. وينبغي أن يكون لموظفي ضمان الجودة معارف جماعية وتجربة في الموضوع المعني (ونقصد به هنا موضوع المهمات الرقابية) لتأدية أدوارهم ومسؤولياتهم على نحو فعال.

### - التقرير السنوي

يعتبر التقرير السنوي حصيلة لمختلف التقارير الميدانية بعد كل مراجعة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي و/أو على مستوى المهمات الرقابية، الذي يُحمل على عاتق مدير وحدة ضمان الجودة محققاً بذلك مرحلة إبلاغ رئيس الجهاز أو السلطة العليا بنتائج مراجعات ضمان الجودة.

و يتشكل التقرير السنوي لمراجعة ضمان الجودة بالإتجاه العكسي لمسار مراجعة ضمان الجودة على النحو التالي:

- أعضاء فريق ضمان الجودة: يعدون مسوّدّة تقرير نتائج المراجعة.
- قائد الفريق: يصوغ و/أو يراجع التقارير المراجعة مع أعضاء الفريق ويعرض النتائج على مدير وحدة ضمان الجودة ويناقشها.

- مدير وحدة ضمان الجودة: يجتمع بقيادة فرق المراجعة ويناقشون التقارير و يعدون حصيلة الإستنتاجات و التوصيات على أعقاب جميع المراجعات ويدرجونها في

تقرير جامع مستوف لشروط و مواصفات التقرير النهائي لمراجعات ضمان الجودة خلال السنة في قالب "التقرير السنوي". ويبرز تقرير المراجعة السنوي أهمّ نتائج مراجعة ضمان الجودة. ثم يقوم مدير وحدة ضمان الجودة بإرسال التقرير السنوي عن نتائج متابعة نظامها في مجال رقابة الجودة إلى رئيس الجهاز والإدارة العليا و إلى قادة المهمات الرقابية وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل الجهاز.

و للجهاز (الرئيس و السلطة العليا)، أن يقرروا في كيفية تقديم التقرير السنوي، بحيث إما أن يكون جامعا لمراجعة ضمان الجودة على المستوى الجهاز و المهمات الرقابية معا، أو يجعلون واحدا لكل صنف من المراجعة (قرار اختيار شكل **format**) التقرير السنوي يعود إلى الجهاز وفق سياساته وإجراءاته الخاصة). كما أن للتقرير السنوي آجالا يجب احترامها، بل أن هذه الأجال عنصر أساسي في نظام ضمان الجودة.

وتتضمّن المعلومات الواردة في التقرير العام (السنوي) العناصر التالية كحدّ أدنى :

- وصف إجراءات المراجعة (**monitoring**) التي جرى تنفيذها، كأن يتضمّن هذا العنصر على سبيل المثال وصفا موجزا للمراجعات التي نُفّذت خلال الفترة ومدى تحقيق وحدة ضمان الجودة الأهداف الواردة في خطتها واستجابتها لمتطلبات سياسة مراجعة ضمان الجودة.
- الاستنتاجات المستخلصة من إجراءات المراجعة، كأن يوفرّ التقرير على وجه التحديد تأكيدا معقولا بأنّ سياسات الجهاز وإجراءاته فيما يتصل بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. وحيثما لا توفرّ نتائج مراجعات ضمان الجودة مثل هذا التأكيد، فإنّ التقرير يلفت الانتباه إلى ذلك من خلال وصف واضح ودقيق للوقائع.

• تقديم وصف للنقائص النظامية المتكررة أو غيرها من النقائص الهامة والإجراءات المتخذة لمعالجتها أو تداركها. وعليه، فإنّ التقرير يأخذ بالاعتبار نتائج مراجعات ضمان الجودة وتقارير المتابعة (follow-up).

يستجيب هذا التقرير لمتطلبات الإبلاغ الواردة في الفقرة 53 من "المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC - 1". بالإضافة إلى ذلك، فإنّ هذا التقرير يمثل أحد أشكال الإبلاغ التي يتعيّن على قادة المهام الرقابية مراجعتها للاستجابة لمتطلبات الفقرة 23 من المعيار الدولي للرقابة (ISA 220). وتقتضي الفقرة المشار إليها من قائد المهمة الرقابية الأخذ بالاعتبار نتائج مسار المراجعة بالجهاز كما تدلّ عليه آخر المعلومات التي ينشرها الجهاز ومدى احتمال أن تؤثر النقائص و نقاط الضعف الواردة في تلك المعلومات على المهمة الرقابية.

### - المتابعة

إنّ تقارير مراجعات ضمان الجودة لا يمكن لها أن تحقّق الهدف "الإستراتيجي" المأمول لها إن لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة اللازمة. و في هذا الصدد، يجب أن تتضمن سياسات و إجراءات الجهاز مسؤولية الجهة المؤهلة بالمتابعة و كفاءات تحقيقها. و من اللائق، إسناد القيام بمتابعة المراجعة إلى وحدات ضمان الجودة أو لجان داخلية يتم إنشاؤها للغرض. كما يمكن تخصيص فرع من فروع وحدة ضمان الجودة بالتطوير و

التحسين من خلال مراجعة السياسات و الإجراءات و الأدلة و منها أيضا متابعة مراجعات ضمان الجودة.

والمهمّ عند إجراء المتابعة، التأكّد من أنّ الإجراءات التي تمّ 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.



والمتابعة التي على وحدة ضمن الجودة إنجازها، تتم على مرحلتين اثنتين؛ الأولى بعد تقارير مراجعة ضمان الجودة، و الثانية بعد التقرير السنوي.

أ- **بعد تقارير مراجعة ضمان الجودة:** فعلى إثر تنفيذ مراجعات ضمان الجودة و إصدار التقارير المتعلقة بها، يجب أن تباشر وحدة ضمان الجودة المتابعات اللازمة للنظر و التأكد من تنفيذ التوصيات و الاستنتاجات الواردة في التقارير. و عندئذ، تُدوّن التوصيات التي تم إنجازها للتحقيق في الميدان على ذلك وفق السياسات و الإجراءات المتبناة في الجهاز، كما تُدوّن أيضا التوصيات قيد الإنجاز و الإجراءات المتخذة بصددها، وكذلك تُدوّن التوصيات التي لم يتم تنفيذها و البحث عن أسباب عدم أخذها في الاعتبار.

**بعد التقرير السنوي:** تدرج في التقرير السنوي جميع التوصيات و الاستنتاجات موضوع المراجعات السنوية على المستوى المؤسسي (الجهاز) و على مستوى المهمات الرقابية، و تؤخذ التوصيات قيد الإنجاز و التي لم يتم أخذها في الاعتبار محل متابعة وحدة ضمان الجودة بتطبيق إجراءات الجهاز المعدة سلفا.

### **المرجعية في إعداد نظام إدارة جودة التدقيق:**

1. نظام إدارة جودة التدقيق بالجهاز المجري.
2. بحث الأسوساي السابع بشأن دليل نظام إدارة جودة التدقيق.
3. معايير الأنتوساي لجودة التدقيق.
4. إدارة جودة التدقيق بالجهاز الكندي.
5. نظام مراقبة الجودة بالجهاز الأمريكي.
6. قوائم المراجعة المستقلة لضمان الجودة في الجهاز البحريني.
7. معايير الأيزو 9001:2000، المعدل 9001:2008.
8. قانون إنشاء الجهاز وأدلة العمل الرقابية المطبقة بالجهاز الكويتي.

### **المقصود بنظام إدارة جودة التدقيق:**

ضمان جودة العمليات المصاحبة لأنشطة التدقيق من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير للتغلب على المشاكل المصاحبة للعمليات التي تقلل من جودة المخرجات الرقابية.

### **الهدف من نظام إدارة جودة التدقيق:**

تعزيز الثقة بنتائج التدقيق (الثقة الداخلية/ الخارجية)، من خلال التأكيد على ضمان (مقبول) في أداء وإدارة عمليات التدقيق والذي يؤدي إلى تحقيق جودة عالية للمخرجات الرقابية.

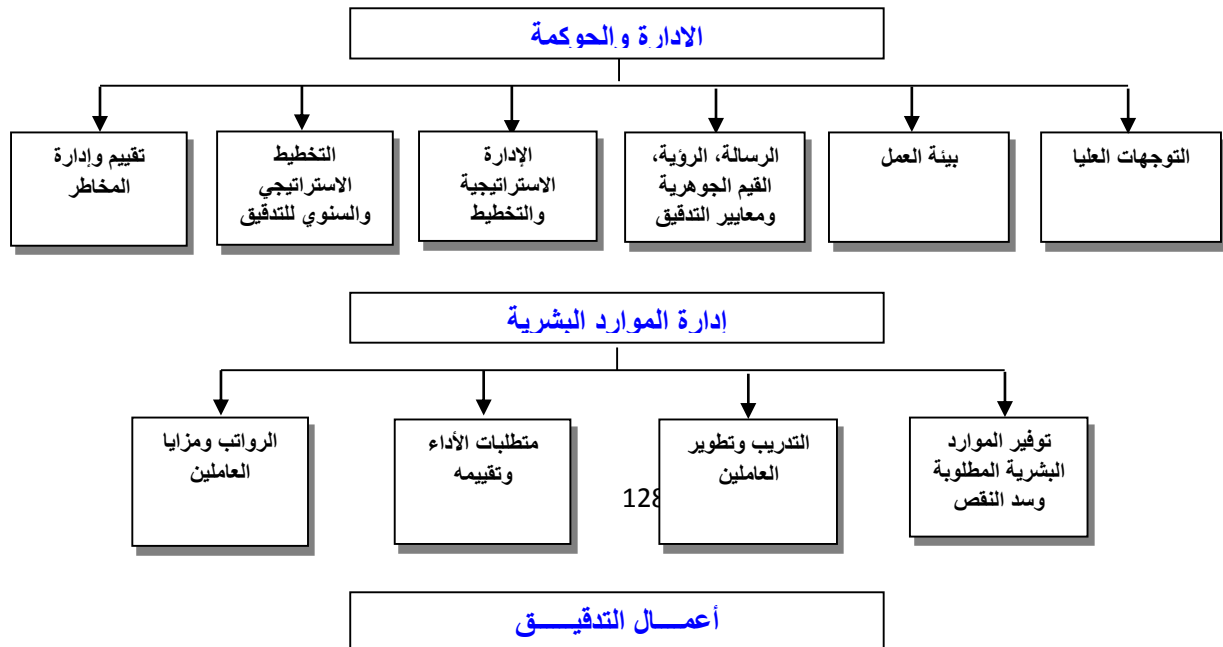
### **مكونات نظام إدارة جودة التدقيق:**

**يحتوي النظام على:**

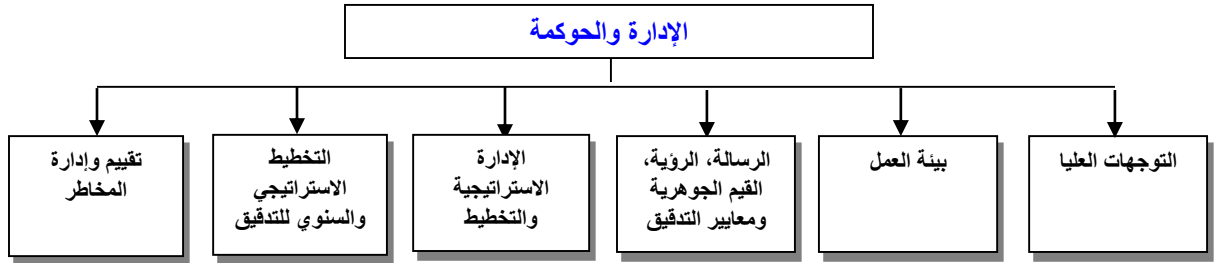
1. المعايير والمتطلبات والإجراءات الواجب إتباعها لضمان الجودة العالية في عمليات التدقيق والمخرجات الرقابية.
2. جميع النظم الخاصة بالتنظيم والعمليات والإجراءات والموارد الأساسية المطلوبة لتقديم تقارير تدقيق ذات جودة عالية.

### حدود نظام إدارة جودة التدقيق:

يغطي الأنشطة الأساسية الخاصة بالتدقيق والمجالات المتعلقة بها بشكل مباشر.  
هيكلية وعناصر نظام إدارة جودة التدقيق



## أولاً: الإدارة والحوكمة:



الطريقة التي يتم من خلالها توجيه وإدارة ومراقبة أنشطة الجهاز.

## مبادئ الحوكمة:

1. فهم وتحقيق توقعات المستفيدين من المخرجات الرقابية دون المساس باستقلالية الجهاز.
2. إيجاد بيئة داخلية يتمكن فيها العاملون من المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف.

3. الاستغلال الكامل لمهارات وقدرات العاملين لصالح الجهاز من خلال مشاركتهم في القرار.

4. تحقيق الأهداف بكفاءة أكبر من خلال إدارة الأنشطة والموارد ذات العلاقة بالتدقيق بتحويلها إلى عمليات إدارية موثقة.

5. التطوير الشامل للعمليات والتحسين المستمر للأداء.

6. اتخاذ القرار بناء على الحقائق.

7. تحسين العلاقات مع الجهات ذات العلاقة بمخرجات الجهاز الرقابية.

### العناصر الفرعية للإدارة والحوكمة:

1. **التوجهات العليا:** دور الإدارة العليا في وضع السياسات والتوجهات والمتطلبات ذات العلاقة بجودة أعمال ومخرجات التدقيق.

2. **بيئة العمل:** خلق بيئة عمل تساهم في تحقيق المتطلبات المهنية العالية المعتمدة من قبل الإدارة العليا.

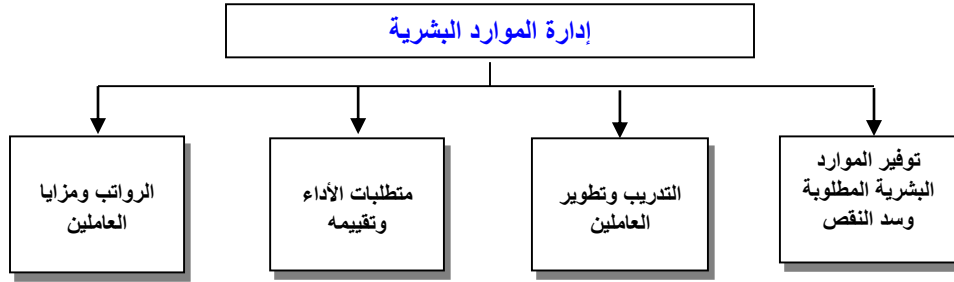
3. **الرسالة، الرؤية، القيم الجوهرية ومعايير التدقيق:** الإجراءات المتخذة لترجمة الرسالة والرؤية والقيم الجوهرية إلى خطط استراتيجية وتشغيلية، وتوفير بيئة مناسبة لتطبيق المعايير الدولية وأفضل الممارسات في أعمال التدقيق.

4. **الإدارة الاستراتيجية والتخطيط:** ضمان تطبيق وتقييم فعال للخطط الاستراتيجية والسنوية، والخطط التشغيلية (السنوية) وتطويرها بشكل مستمر.

5. **التخطيط الاستراتيجي والسنوي للتدقيق:** وضع خطة استراتيجية للتدقيق لمدة 3 سنوات، بناء على الأهداف والتوجهات الأساسية ذات العلاقة بعملية التدقيق والمدرجة في الخطة الاستراتيجية العامة للجهاز، توضح فيها إطار العمل بشكل عام لسنوات الخطة على أن تحدد مهام التدقيق تفصيلاً قبل بداية كل عام بالإضافة إلى مراجعة وتقييم عملية التخطيط لضمان جودة خطة التدقيق السنوية.

6. **تقييم وإدارة المخاطر:** تقوم الإدارة العليا بتحديد أساليب وإجراءات إدارة المخاطر التي تهدد كفاءة وفاعلية استخدام المصادر المطلوبة في تنفيذ أعمال التدقيق، خاصة المعقدة منها (مثل: مدى التمكن من الاطلاع على الوثائق الضرورية وتجميع البيانات المطلوبة في الجهة المشمولة بالرقابة).

### ثانياً: إدارة الموارد البشرية:



على الإدارات المعنية بالموارد البشرية أن توفر البيئة المهنية والفرص للتقدم الذي يمكن الجهاز من تنمية وتطوير مهارات المدراء والمدققين بشكل مستمر، إذ أن العمالة المدربة جيداً والمؤهلة مهنيًا تلعب دوراً أساسياً في تحقيق جودة عالية لأعمال ونتائج التدقيق، ولتحقيق ذلك يجب التركيز على:

**1. توفير الموارد البشرية المطلوبة وسد النقص:** تضمن إدارة الجهاز أن هناك عدد كاف من المدققين لديهم المعرفة والخبرة الواجب توافرها للقيام بالتطبيقات ذات الجودة العالية للمهام والتكاليف الواردة في الخطة الإستراتيجية وخطة التدقيق السنوية.

**2. التدريب وتطوير العاملين:** يعتبر نشاط التدريب والتعليم المهني المستمر الذي يقدمه الجهاز بمثابة أداة لضمان الجودة العالية وأداء أعمال تدقيق فعالة.

ويجب أن يكون لدى المدققين معرفة شاملة حول الجهات المشمولة برقابة الجهاز وعملياتها والتشريعات ذات الصلة بها ونظم المحاسبة والتقارير الخاصة بها. كما أن عليهم الإلمام بالأدلة الرقابية المطبقة في الجهاز والإجراءات والأساليب والممارسات المتبعة.

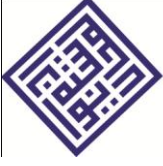
**3. متطلبات الأداء، وتقييمه:** يجب تحديد متطلبات وتوقعات واضحة لمراحل التدقيق الأساسية (تخطيط التدقيق، التدقيق الميداني، صياغة التقرير). ومن

**4. خلال هذه المتطلبات، يتم تقييم الأداء الفعلي في كل مرحلة من السنة التقويمية (نظام الإدارة بالأهداف).**

ويجب وضع نظام للتقييم بالطريقة التي تعطي تغذية مرتدة منتظمة وإيجابية للمدققين حول أدائهم وجودة عملهم.

**4. الرواتب ومزايا العاملين:** تعتبر الرواتب والمزايا المناسبة للعاملين مدخلاً هاماً لجذب الكفاءات والمحافظة عليها لأطول مدة ممكنة بالجهاز، في سبيل أداء العمل الرقابي وتحقيق أهداف الجهاز بكفاءة وجودة عالية.

وعند تحديد العلاوات والمزايا الأخرى للعاملين، يجب أخذ نتائج تقييم الأداء في الاعتبار، وأن يعكس مستوى التقييم قيمة العلاوة ونوع وحجم المكافأة.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( العاشرة )

حالة عملية

نظام إدارة جودة التدقيق (AQMS)

الجزء الأول

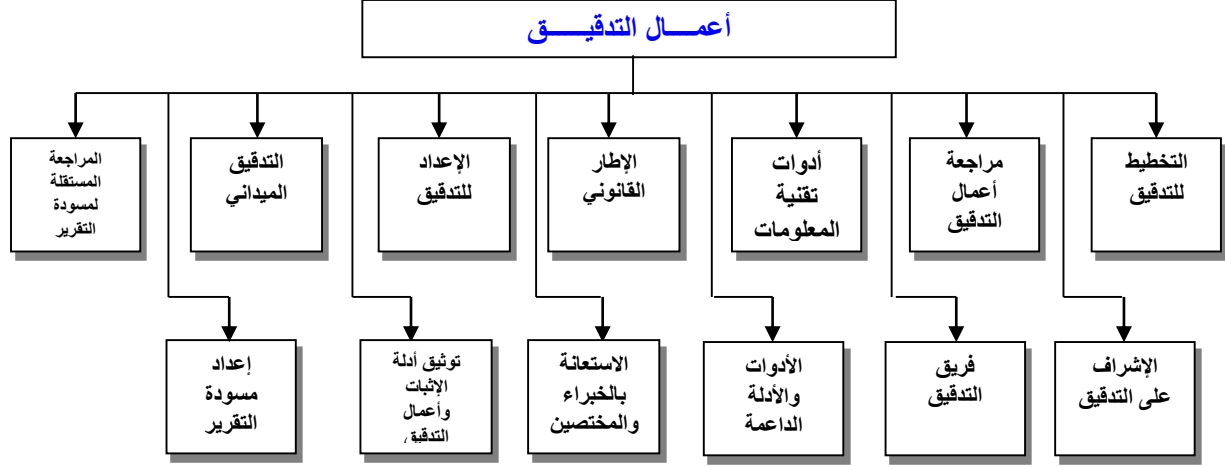
( الدكتور / محمد أشكناني )

2015/5/27

الدوحة - قطر



## ثالثاً: أعمال التدقيق:



عند القيام بالتدقيق، وفي كل مرحلة أساسية من أعمال التدقيق، فإنه يجب التقيد بتنفيذ أنشطة وإجراءات التدقيق بشكل دقيق لضمان جودة عمل عالية، من خلال الالتزام بالآتي:

**1. التخطيط للتدقيق:** إن التخطيط الجيد للتدقيق يضمن التركيز على مجال معين من قبل الفريق المكلف بالتدقيق، كما يسهل أيضاً المراقبة ومراجعة مدى تقدم التدقيق.

### ويجب أن تشمل الخطة على:

- الجهات المشمولة بالرقابة.
- توزيع المدققين على الجهات من خلال تشكيل فرق العمل وتحديد اختصاصاتها ومسئوليات أعضائها.
- تفهم الجهة والموضوعات التي يتم التدقيق عليها.
- تحديد المخاطر بالجهة.
- تحديد برنامج التدقيق.
- تحديد المراجع القانونية وأدلة التدقيق والمعايير التي يتم الرجوع إليها.
- تحديد قاعدة البيانات الإلكترونية للجهة التي يتم التدقيق عليها.

**2. الإشراف على التدقيق:** يجب ضمان وجود الإشراف المناسب (رئيس فريق، مراقب .. الخ) في كل مستوى من مستويات عملية التدقيق وأن يكون على اتصال بكل مشارك في التدقيق، وعلى الإشرافي أن يضمن تحقيق أهداف التدقيق والجودة العالية - بشكل دائم - لأعمال التدقيق.

### وعلى الإشرافي التأكد من:

- أن كل عضو من الفريق على دراية تامة ويفهم جيداً مهمته المحددة في برامج التدقيق.
- أن التدقيق يتم حسب الأدلة المعتمدة في الجهاز.
- أن المهام الواردة في برنامج التدقيق يجب تنفيذها كما هو مخطط لها، ويجب أيضاً مراعاة الاستثناءات التي اعتمدت في البرنامج.
- أن وثائق العمل تتضمن كل أدلة التدقيق التي تدعم مخرجات ونتائج ومقترحات التدقيق والآراء الداعمة لها.
- أن المدققين يحققون أهداف التدقيق المحددة لهم من قبل.

- أن المدققين يفهمون وبوضوح المتطلبات الواجبة عليهم وأهمية وأسباب مهمة التدقيق التي يقومون بها.
- أن المدققين يجب أن يكونوا على علم بالفترة الزمنية المتاحة لهم للانتهاء من التكليف.
- أن يضع في الحسبان - عند توزيع المهام على المدققين - مستوى خبرة المشاركين، وأن يولي اهتمام أكبر بالمدققين من ذوي الخبرة الأقل وأن يزودهم بأدلة أكثر تفصيلاً.

**3. مراجعة أعمال التدقيق:** على المسؤولين الذين يقومون بالمراجعة، أن يكونوا على قناعة من أن أعمال التدقيق قد تم تنفيذها حسب متطلبات الجودة وأنها تضع الأساس المناسب لتنفيذ المرحلة اللاحقة من التدقيق والتطوير وجودة مخرجات التدقيق والآراء الداعمة لهذه المخرجات.

### مبادئ المراجعة:

- تطبيق مستويين من المراجعة في كل مرحلة أساسية من مراحل التدقيق:
- ✓ **المستوى الأول:** يهدف إلى التأكيد على أن المهام الموضوعية قد تم القيام بها حسب متطلبات الجودة المعمول بها.
- ✓ **المستوى الثاني:** يهدف إلى التأكيد - بشكل عام - بأن المراجعة على المستوى الأول قد تمت حسب القواعد المطبقة.

- أن تتم المراجعات قبل اتخاذ القرار بالانتهاء من مرحلة تدقيق معينة.
- أن تتم المراجعات بشكل موثق وطبقاً لقوائم الفحص المعيارية.
- اعتماد المراجعة بتوقيع من المراجع.
- أثناء عملية المراجعة، يجب توثيق كافة الممارسات التي تعتبر مناسبة وسليمة وذلك بهدف استخدامها في منهجية التدريب وتطوير المدققين.
- الأخذ في الحسبان نتائج المراجعات عند تقييم الأداء الفردي.
- في حال عدم تحقيق نتيجة المراجعة لمهام ومتطلبات الجودة، فإن على المسئول عن عملية المراجعة اتخاذ الإجراءات اللازمة، ويعتمد ذلك على أهمية الأخطاء ونقاط الضعف التي تم تحديدها.

**4. فريق التدقيق:** إن تشكيل فريق التدقيق في مرحلة مبكرة من التدقيق يعطي الوقت الكاف لاختيار أنسب تشكيلة للفريق والبحث عن المتخصصين من القطاعات الأخرى أو من خارج الجهاز إذا كانت هناك حاجة إليهم.

#### **أهم سمات للفريق المتكامل:**

- تنوع المعرفة والمهارات والخبرات.
- الاستقلالية والموضوعية.
- التعاون وتنسيق الجهود فيما بين الأعضاء.

- أن يضم الفريق بعض المساعدين من حديثي الخبرة والمعرفة في المجال المطلوب التدقيق عليه، على أن يكونوا تحت إشراف أعضاء من ذوي الخبرة في نفس المجال.
- أن يكون لدى الفريق المعرفة الشاملة حول الجهة المدقق عليها.
- قيام رئيس الفريق بتوزيع المهام بين الأعضاء حسب الخبرة والمعرفة والمستوى الوظيفي مع مراعاة عنصر الوقت والخبرة الحالية أو التي سوف يكتسبها المدقق من خلال عملية التدوير.

**5. أدوات تقنية المعلومات:** أهمية استخدام أدوات تقنية المعلومات في إدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة، وكذلك عملية الرقابة على نظام إدارة وتشغيل هذه الجهات. وتعتبر أدوات تقنية المعلومات أكثر الأدوات تناسبا لتحسين جودة التدقيق ويمكن رقابتها بشكل أفضل.

#### **أهداف مراجعة نظم تقنية المعلومات:**

- تقييم كفاءة وفاعلية الرقابة على نظم تقنية المعلومات.
- التأكيد على أن النظم تعمل حسب القواعد المطبقة وتراعي متطلبات الجودة.
- فحص دور تقنية المعلومات في العمليات المحاسبية ومدى توافقها مع الأعمال اليدوية.

**أهم الأمور التي يجب التركيز عليها عند التدقيق باستخدام تقنية المعلومات:**

- يجب على المدقق فهم عمل نظام تقنية المعلومات في الجهة المدقق عليها وتحديد أهمية هذا النظام في تحقيق أهداف التدقيق.
- يجب تحديد مجال التدقيق من خلال نظام تقنية المعلومات ومدى تعمقه.
- يجب اتخاذ القرار حول ضرورة تدقيق بيئة تقنية المعلومات، ومدى الحاجة إلى الاستعانة بأخصائي تقنية المعلومات في عملية التدقيق.
- يجب تطوير تقنيات التدقيق المعتمدة على تقنية المعلومات واستخدامها إلى أقصى حد ممكن لتحقيق أهداف التدقيق.

## 6. الأدوات والأدلة الداعمة:

- توفير الأدوات والمراجع المهنية والأدلة والخطوات الإجرائية والوثائق الأخرى ذات العلاقة بالتدقيق على الشبكة الداخلية للاستفادة منها من قبل المدققين.
- مراجعة الأدلة والوثائق المهنية المذكورة، من قبل لجنة أو فريق مختص، وتحديثها بشكل منتظم بناء على المتغيرات الدولية وحسب أفضل الممارسات المهنية.
- إعداد أدلة العمل الفرعية (بجانب دليل التدقيق العام) لنوعيات معينة من التدقيق وتوفيرها لكل مدقق.

- 7. **الإطار القانوني:** لضمان الجودة العالية لأعمال التدقيق والتقارير، فإنه يتحتم تقديم دعم قانوني شامل يغطي عملية التدقيق ككل.

## متى نحتاج إلى الإطار القانوني؟

- **أثناء التخطيط والإعداد للتدقيق:** خصوصاً أثناء وضع برامج التدقيق، وعند تحديد مجال النصوص القانونية التي يتم التقيد بها، وعند تحديد تفويضات التدقيق.

- **أثناء التدقيق الميداني:** للتأكد من الأساس القانوني لسلوك وأداء الجهات وللتمكن من تحديد المسؤوليات وطبيعتها بناء على نتائج التدقيق.
- **أثناء التشاور وتبادل الآراء:** حول تفسير القوانين الخاصة والمرتبطة بموضوع التدقيق.
- **أثناء صياغة التقرير:** للحكم على مدى صلاحية نتائج ومحصلات التدقيق والردود والتعليقات الصادرة عن الجهة المشمولة بالرقابة.

**8. الاستعانة بالخبراء والمختصين:** إذا تطلب التدقيق معرفة متخصصة لا يمتلكها المدققين تستعين الإدارات بالجهات التالية:

- بالدعم الفني المتوفر لدى الجهاز.
- في حال عدم توفر بعض التخصصات يقوم الجهاز بتوفير هذا التخصص من خلال الاستعانة بخبراء متخصصين من خارج الجهاز.

### الأمور التي يجب مراعاتها عند الاستعانة بخبراء من خارج الجهاز:

- التأكد من أن الخبراء والمختصين لديهم المعرفة المناسبة والخبرة الكافية لتنفيذ المهام الموكلة إليهم.
- وضع خطة عمل يحدد فيها بوضوح المهام المطلوب تحقيقها من قبل الخبراء والنتائج المرجوة منهم وموعد انتهاء العمل.
- على رئيس فريق التدقيق أن يشرف على برامج وأعمال الخبير المتخصص وأن يصدّق على أن الخبير قد أنهى وبشكل مناسب المهام المتعاقد عليها.

**9. الإعداد للتدقيق:** الهدف من الإعداد للتدقيق هو التخطيط تفصيلاً لتنفيذ المهام الواردة في خطة التدقيق لضمان جودة عالية للعمليات الرقابية وكذلك لنتائج التدقيق.

### الأمور التي يجب اتباعها عند الإعداد للتدقيق:

- تجميع وتحليل وتقييم المعلومات الضرورية.

- إظهار مناطق الخطر.
- تحديد طبيعة الوضع المحتمل للأخطاء والمخالفات المتوقعة والعمليات غير الملائمة والأداء الضعيف.
- تحديد مدى الأدلة والإثباتات المطلوب الحصول عليها.
- اتخاذ قرار حول إجراءات التدقيق وطرق وتقنيات تطبيقها.
- توثيق العمل المؤدى أثناء الإعداد للتدقيق بشكل مناسب والنتائج المحققة.
- تحديد القواعد التفصيلية للتوثيق والشكل المعياري لوثائق العمل.
- تأكد الإشرافيين من أن المدققين المكلفين يقومون بالتخطيط والتنظيم بعناية للمهام الخاصة بالإعداد للتدقيق والاتصال مع الجهة المطلوب تدقيقها.
- على المدققين، عند مراجعة الأهداف الأساسية للتدقيق الواردة في خطة التدقيق السنوية، تحديد حجم المعلومات المطلوبة لكي يصبحوا على دراية تامة بمجال التدقيق والطرق المحتملة للحصول على هذه المعلومات.
- على الإشرافيين، إعطاء اهتمام خاص للتحليل الدقيق وتقييم الأهمية النسبية للمخاطر.
- خضوع التدقيقات المختارة للمراجعة من قبل مستويين (على الأقل) داخل الإدارة قبل اعتماد برنامج التدقيق من المسؤول. (يجب أن تتم المراجعة بالتوافق مع قائمة الفحص المعدة على أساس المعايير العامة لمراجعة عملية الإعداد للتدقيق والموضحة في الملحق رقم (2) والمعايير العامة لمراجعة مسودة برنامج التدقيق الواردة في الملحق رقم (3)).

**الأمور التي يجب على الإشرافيين أخذها في الاعتبار عند إعداد مسودة برنامج التدقيق:**

- تشجيع المدققين على المشاركة في عملية إعداد مسودة برنامج التدقيق، وإعطائهم الفرصة للتعبير عن رأيهم حول مسودة البرنامج ككل وعن المهام الخاصة الموكله لهم وأن يقدموا تحفظاتهم واقتراحاتهم بخصوص التطبيق.
- أن المدققين المشاركين لديهم الفهم الواضح ببرنامج التدقيق ككل والمهام الموكله لهم بشكل خاص.
- أن أعضاء فريق التدقيق لديهم المعرفة والمهارات المهنية المطلوبين للمهام المحددة لهم في البرنامج.
- أنه لا يوجد أي تعارض مصالح أو عوامل عدم توافق مع مهمة التدقيق، والتي قد تؤثر على موضوعية نتائج التدقيق.

**10. توثيق أدلة الإثبات وأعمال التدقيق:** لضمان الجودة العالية لأعمال وتقارير التدقيق، يجب دعم نتائج ومحصلات وتوصيات التدقيق بالأدلة الكافية وذات الصلة. كما أنه يجب توثيق كل المعلومات والبيانات الخاصة بأعمال التدقيق المنجزة.

### المعايير العامة لتقييم درجة مصداقية أدلة الإثبات:

- أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من مصدر خارجي (طرف ثالث)، يمكن الاعتماد عليه أكثر من الأدلة التي يتم الحصول عليها من سجلات الجهة الخاضعة للتدقيق.
- أن الدليل الذي يتم الحصول عليه من سجلات الجهة الخاضعة للتدقيق، يمكن الاعتماد عليه بشكل أكبر، إذا كانت الرقابة الداخلية للجهة فعالة.



- أن أدلة التدقيق الواردة بالوثائق والإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها أكثر من الأدلة المقدمة في الإفادات الشفهية.
- أن الأدلة الشفهية التي يتم تسجيلها كتابة يمكن الاعتماد عليها أكثر من الأدلة المقدمة في إفادات شفهية فقط.
- أن أصول المستندات يمكن الاعتماد عليها أكثر من صور المستندات، لذا فإن مصدر الصور يجب أن تذكر وأن يتم اعتماد صحتها وإقرار تطابقها مع الأصول.

### أهمية توثيق أعمال التدقيق:

- أنه يعطي القاعدة المناسبة للدفاع عن نتائج التدقيق.
- أنه يعمل كحلقة وصل هامة بين إجراءات التدقيق وتقرير التدقيق.
- أنه يمكن من تقديم تفسيرات أكثر تفصيلاً حول مخرجات التدقيق.
- أنه يقدم القاعدة الأساسية للمراجعة الداخلية ومراجعة ضمان الجودة.
- أنه يسهل عملية اعتماد التقرير من قبل الإدارة العليا.

### اعتبارات توثيق أعمال التدقيق:

- يجب أن تتضمن أوراق أعمال التدقيق العمليات الداخلية للتدقيق بداية من التخطيط ووصولاً إلى إعداد مسودة التقرير.
- يجب أن تكون هذه الأوراق كافية ومفصلة بحيث تعطي صورة واضحة للمطلعين لفهم مراحل التدقيق.
- يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان سرية أوراق العمل وأنه يتم الاحتفاظ بهذه الأوراق حسب قواعد التعامل مع الوثائق.
- يجب أن تتضمن أوراق العمل كل ما يتعلق بالتدقيق وأن تكون دقيقة وتعرض العمليات الداخلية للتدقيق بطريقة واضحة ومفهومة بحيث يستطيع المعنيين أن يفهموا أعمال التدقيق المنجزة بدون حاجتهم لأي فحوصات إضافية.

- يجب أن يتقيد محتوى أوراق العمل بالأمر المهمة فقط، وفي نفس الوقت يجب أن تتضمن الإشارات التي تمكن الإشرافيين أو المدققين المكلفين بالإشراف والمراجعة من ربط محتويات أوراق العمل مع مخرجات ونتائج وتوصيات التدقيق.

**11. التدقيق الميداني:** لتنفيذ المهام الواردة في برنامج التدقيق، فإن على الإشرافي و/ أو رئيس الفريق ممارسة الإشراف عن قرب، لكي يضمن تلقيه لمعلومات يعتمد عليها حول مدى التقدم الحاصل في تنفيذ المهمة وحول المشكلات المحتملة وبذلك يمكنه الشروع في اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة.

### الإجراءات المطلوب اتخاذها من قبل الإشرافي و/أو رئيس الفريق للتأكد من تحقيق متطلبات الجودة خلال عملية التدقيق الميداني:

- التأكد بأن عملية التدقيق ككل تتم حسب برنامج التدقيق المعتمد.
- التأكد من أن المدققين يقومون بالآتي أثناء تنفيذ مهام التدقيق:
  - ✓ إتباع الإجراءات المطلوبة.
  - ✓ تطبيق الطرق الخاصة بالتحليل والعينات والاختبار والتقييم بشكل مناسب وفعال مع اتباع الأساليب والطرق والتقنيات الأخرى.
  - ✓ التعاون مع أعضاء فريق التدقيق الآخرين من خلال تبادل خبرات التدقيق والمعلومات معهم ومساعدتهم في المسائل المهنية.
  - ✓ التوثيق المناسب لأعمال التدقيق المنجزة.
  - ✓ الاحتفاظ بأوراق العمل بالطريقة الملائمة.
- يتم تعديل وإعادة اعتماد برنامج التدقيق ودليل المنهج المتبع في حال حدوث إي تغيير.

مستويات المراجعة أثناء تنفيذ التدقيق الميداني (بهدف ضمان جودة عالية لأعمال التدقيق

والتقارير):

## • المستوى الأول للتأكد بأن:

- ✓ المهام الواردة في برنامج التدقيق و/أو خطة إجراءات المدقق قد تم تنفيذها أثناء التدقيق بالموقع.
- ✓ النتائج المعلنة والواردة في مسودة تقرير المدقق مدعومة بالأدلة الكافية والمناسبة وأن مسودة التقرير تم إعدادها بشكل منطقي ويسهل فهمه.
- ✓ إجراءات وأساليب تقنيات التدقيق المختارة والمطبقة تضمن كفاءة وفعالية التدقيق.
- ✓ أعمال التدقيق قد تم توثيقها بطريقة مناسبة وأن أوراق العمل تتمتع بالشفافية المناسبة لإعادة تنظيم العمل المنجز.
- **المستوى الثاني** يهدف إلى الحصول على قناعة بأن تنفيذ التدقيق ومسودة تقارير المدقق قد تمت مراجعتها بالشكل المناسب وأن نتيجة مراجعة المستوى الأول صحيحة.

**12. إعداد مسودة التقرير:** إعداد مسودة ملخص التقرير بالرجوع إلى التقارير السابقة التي تمت مراجعتها والرد عليها.

## الإعداد المناسب لمسودة التقرير:

- أن تتوافق عنوان وموضوع ومحتويات مسودة التقرير مع بعضها البعض وأن تقدم إجابة على الأسئلة الموضحة في أهداف التدقيق.

- أن يتوافق مضمون مسودة التقرير مع برنامج التدقيق.
- أن يكون هيكل مسودة التدقيق منطقي ويسهل الإشراف عليه، وأن يتبع تسلسل المهام الواردة في برنامج التدقيق أو التصنيف المنطقي للحقائق المسجلة في أوراق العمل.
- أن تقدم النتائج بالشفافية الكافية للتمكين من التقييم الموضوعي لأعمال الجهة الخاضعة للتدقيق.
- أن تكون النتائج واضحة ويمكن قراءتها بسهولة، وأن يتم شرح المصطلحات الفنية غير المعروفة في مذكرات إيضاحية أو قائمة المصطلحات أو في الهوامش السفلية.
- أن تدعم النتائج بالأدلة الكافية والمناسبة، وأن تتضمن مسودة التقرير مرجعيات الأدلة وأن تستعرض كل النقاط والظروف المرتبطة بالأدلة والتي قد تؤثر في النتائج.
- أن يتم استخلاص التوصيات من النتائج ومن التحليلات التي بنيت عليها هذه النتائج، ويجب الإشارة بقدر الإمكان إلى المجالات المطلوب تحسينها وأن تكون التوصيات صالحة وذات جدوى.
- أن تضم مسودة التقرير ملخص دقيق لنتائج التدقيق موضحاً رسالة الجهاز.
- أن تتضمن مسودة التقرير مرجعيات وأدلة مناسبة، مثل:

- ✓ معايير التدقيق المستخدمة لتقييم العملية وأداء الجهة الخاضعة للتدقيق والأساليب والأدوات المتبعة وتقنيات التقييم.
- ✓ دور الخبراء والمستشارين المشاركين بالتدقيق.
- ✓ وحدات قياس ثابتة لضمان القدرة على مقارنة البيانات المقدمة.
- ✓ المعلومات المناسبة الخاصة بمصادر الأدلة.
- ✓ أحدث البيانات والمعلومات للفترة موضوع التدقيق وتقديم التفسيرات وتحديد الأسباب.

- ✓ أحدث البيانات والمعلومات للفترة موضوع التدقيق وتقديم التفسيرات وتحديد الأسباب.
  - ✓ رسوم بيانية وتخطيطية مفهومة وواضحة لإلقاء الضوء على الجوانب الأساسية ولكي تحل مكان التفسيرات المطولة.
  - ✓ استعراض الملاحق والمرفقات جميع المعلومات والأدلة التي تساعد في إيضاح نتائج التدقيق.
  - ✓ شرح معاني الاختصارات المستخدمة في الوثائق وإدراجها في ملحق الاختصارات.
- ومن المهم للغاية أن تكون هناك مراجعات عديدة لمسودة التقرير للتأكد من أن التقارير والآراء المدعومة متمشية مع متطلبات الجودة الخاصة بالشكل والمضمون (أنظر الملحق رقم (4) بشأن المعايير العامة لمراجعة

تنفيذ التدقيق ومسودة تقرير المدقق والملحق رقم (5) بشأن المعايير العامة لمراجعة مسودة تقرير الجهاز).

**13. المراجعة المستقلة لمسودة التقرير:** يجب أن تخضع مسودة تقارير التدقيق، التي تثير أسئلة حول المسؤولية الشخصية والتقارير المطلوب توقيعها من قبل رئيس الجهاز، إلى مراجعة مستقلة بالإضافة إلى المراجعة الموجودة داخل الإدارات.

### الهدف من المراجعة المستقلة:

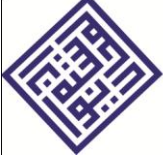
لتأكيد الصحة المهنية والعدالة القانونية لتقارير الجهاز والنتائج والتوصيات والاقتراحات الواردة بها.  
الوحدة التنظيمية المسؤولة عن المراجعة المستقلة الوحدة التنظيمية التي تقدم التقارير مباشرة إلى الرئيس.

## المعايير التي يجب اتباعها في فحص مسودة التقرير عند المراجعة المستقلة:

- هل تحدد "المقدمة" المجالات المطلوب تدقيقها والتنظيم المعتمد وفترة التدقيق، وهل تم توصيف الأساس القانوني للتدقيق؟
  - هل يعطي، ملخص النتائج والتوصيات الواردة ضمن ملخص مسودة التدقيق، إجابة على الأسئلة التي تم تحديدها كأهداف في برنامج التدقيق، وهل هذه الإجابات متوافقة بشكل كبير مع النتائج التفصيلية؟
  - هل التوصيات مدعومة من خلال ملخص النتائج والاستنتاجات، وهل هي مبنية على أسس قانونية ومحددة وبناءة؟
  - هل كل الاستنتاجات التفصيلية مدعومة بالكامل بالحقائق؟
  - بناء على وثائق التدقيق، هل المخرجات مدعومة بالأدلة الكافية والمناسبة؟
  - هل الاستنتاجات تعتمد على مراجع مناسبة من النصوص القانونية والقواعد الداخلية، وهل هي مستخلصة من أدلة التدقيق صالحة قانونياً؟
  - هل التحقيق القانوني ضروري، وإذا كان ضرورياً، هل يتم تطبيق الشروط المسبقة للتحقيق القانوني؟
  - هل تتضمن مسودة التقرير التعليقات المرفوضة جزئياً أو كلياً وتفسير سبب الرفض؟
  - هل شكل المسودة يتماشى مع النموذج المطلوب؟
  - قبل الانتهاء من المسودة، هل مرت هذه المسودة وبشكل توثيقي بمراجعة ذات مستويين بالإدارة؟
- بعد الانتهاء من المراجعة المستقلة الكاملة لمسودة التقرير، يتم تقديم التعليقات كتابة في حال وجود مخالفات تتعلق بالمتطلبات الخاصة بالمضمون والشكل، ويجب الاحتفاظ بنسخة أصلية من مسودة التقرير الذي تم التعليق عليه في وثائق التدقيق، ومن ثم يتم عرض الملاحظات على المشرف على التدقيق، ويمكن إشراك أعضاء الفريق الذين قاموا بالتدقيق الميداني.

## ملاحظة:

في حال وجود خلاف في الرأي حول نتائج الفحص بين الإدارة المعنية بالتدقيق وبين وحدة المراجعة المستقلة بشأن الردود المتعلقة بالملاحظات محل الاختلاف مع الجهة المشمولة بالرقابة، فإن الآراء المخالفة للجهة الخاضعة للتدقيق يجب عرضها في التقرير مع عرض الأدلة التي تدعم الآراء المخالفة. وبالإضافة إلى ذلك، يجب تقديم تفسير حول رفض الجهاز لتعليقات الجهة الخاضعة للتدقيق.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( الحادية عشر )

حالة عملية

نظام إدارة جودة التدقيق (AQMS)

الجزء الثاني

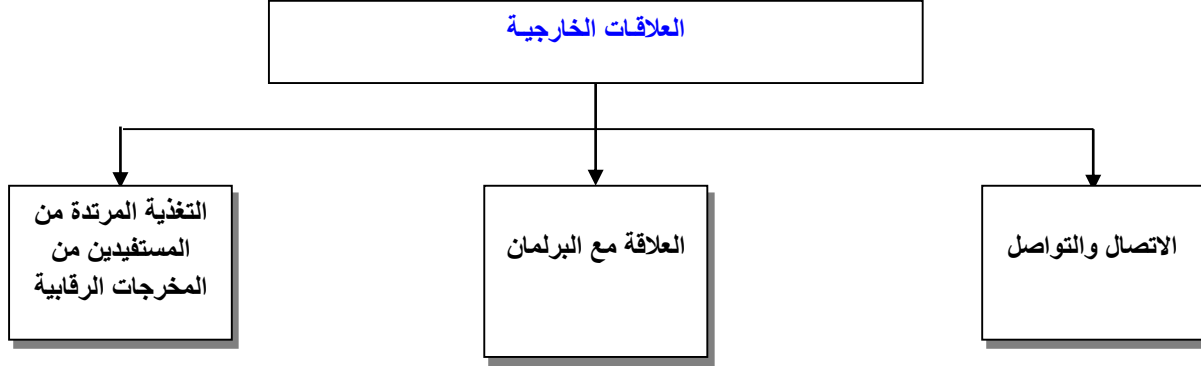
( الدكتور / محمد أشكناني )

2015/5/27

الدوحة - قطر



## رابعاً: العلاقات الخارجية:



إن مدى التوافق بين آثار نتائج التدقيق وأهداف التدقيق الأساسية يعتمد وبشكل كبير على علاقات الجهاز الخارجية، ويكون ذلك من خلال:

**1. الاتصال والتواصل:** إن أحد العوامل التي تؤثر، وبشدة، في جدوى وفعالية أعمال التدقيق هو مدى وضوح الرسائل التي يرغب الجهاز إيصالها إلى الجهات المستفيدة من نتائج أعماله، خاصة الجهات المشمولة برقابته والبرلمان والحكومة، من خلال الفهم الصحيح لنتائج التدقيق والتوصيات الواردة في تقارير التدقيق.

**اعتبارات التواصل:**

- السعي إلى دراسة الوسائل الكفيلة لتحقيق التواصل بأحدث الأساليب والتقنيات وضمان الجودة العالية لهذا التواصل من ناحية الشكل والمضمون.
- استخدام مختلف أشكال وأدوات التواصل لنشر نتائج تقارير التدقيق ومحصلاتها ورسائلها.
- العناية بإيصال رسائل الجهاز الرقابية للجهات المستفيدة والمجتمع، عن طريق الاتصال المباشر من خلال عقد الندوات التعريفية وعبر وسائل الإعلام، يوضح فيها أهدافه الرئيسية وخطته الاستراتيجية لتحقيق هذه الأهداف بكفاءة وفاعلية.
- الجهاز تكثيف التواصل مع الأجهزة العليا الزميلة والمؤسسات البحثية والمهنية ذات العلاقة بعمل الجهاز.
- تنظيم وتحديد أساليب التعامل مع وسائل الإعلام وتحديد الأفراد المخولين بالتصريح والموضوعات التي يمكن طرحها، والتي تحقق أهداف الجهاز في إيصال رسائله الرقابية إلى جميع المهتمين بنتائج أعماله.

**2. العلاقة مع البرلمان:** على الجهاز الالتزام بالإطار الذي رسمه الدستور والقانون في علاقته بالبرلمان كهيئة رقابية مستقلة. ومن خلال هذا الإطار القانوني يجب على

**3.**

الجهاز السعي في تفعيل علاقة التواصل مع البرلمان والتعرف على احتياجاته وتوقعاته.

### **أوجه التواصل مع البرلمان:**

- تزويده بالتقارير الورقية والإلكترونية سواء بالنسبة للتقرير السنوي أو التقارير المتعلقة بأوضاع الأموال المستثمرة.

- توقيع بروتوكولات لتنظيم عملية التكاليف الواردة للجهاز من البرلمان، وفي المقابل والعمل جاهداً على تهيئة موارد بشرية ذات كفاءة عالية لتنفيذ هذه التكاليف.
- المحافظة على الاتصال المنتظم مع القنوات الرسمية بالبرلمان، سواء برئيسه أو رؤساء اللجان، من أجل إيصال وجهة نظر الجهاز حيال الموضوعات محل الرقابة.
- الحرص على الحصول على أحدث المعلومات حول أعمال البرلمان ولجانه ومتابعة ما يثار، من قبل الأعضاء، في جلسات المجلس أو اللجان فيما يتعلق بالموضوعات ذات العلاقة بأعمال الجهاز والعمل مسبقاً على إعداد دراسات بشأن أهم الموضوعات المثارة ورأي الجهاز فيها.

**4. التغذية المرتدة من المستفيدين من المخرجات الرقابية:** وضع خطة لرصد وتحليل احتياجات المهتمين بأعمال الجهاز ومخرجاته الرقابية، والاستفادة من التغذية المرتدة الحاصلة من هذه الجهات بهدف التحسين المستمر لمستوى رضا هذه الأطراف (البرلمان، مجلس الوزراء، الجهات المشمولة برقابة الجهاز، المجتمع).

**أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحصول على التغذية المرتدة:**

- إجراء الاستقصاء الميداني لآراء المستفيدين (من خلال الاستبانة ومن خلال المقابلة لبعض المسؤولين ممن لهم علاقة وتواصل مع أعمال الجهاز).
- عمل مسح دوري على الرسائل المتبادلة بين الجهاز والجهات المستفيدة والتي تظهر ملاحظات هذه الجهات على عمل الجهاز سواء الإيجابية منها أو السلبية.
- الرجوع إلى ما تعرضه الصحافة ووسائل الإعلام المختلفة في شأن الجهاز وأدائه لأعماله.
- (أنظر الملحق رقم (6) بخصوص العناصر المكونة لأسئلة الاستقصاء والمقابلة الموجهة للجهات المشمولة برقابة الجهاز).



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar



## المادة العلمية

للقاء التدريبي حول موضوع "مراجعة ضمان الجودة"

الجلسة ( الثانية عشر )

حالة عملية

نظام إدارة جودة التدقيق (AQMS)

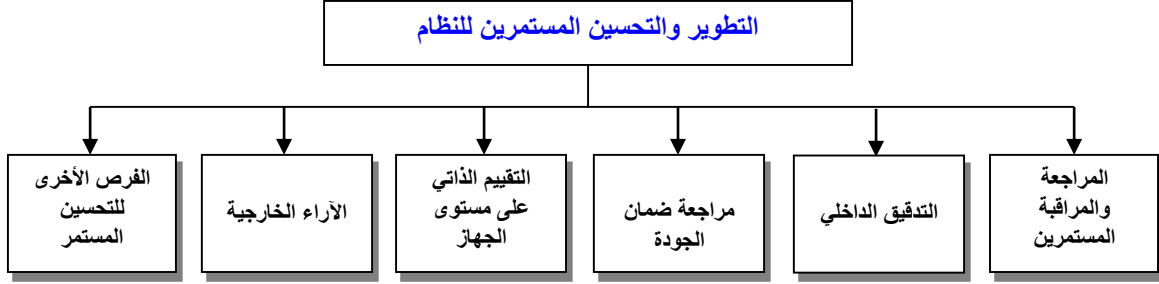
الجزء الثالث

( الدكتور / محمد أشكناني )

2015/5/27

الدوحة - قطر

## خامساً: التطوير والتحسين المستمرين للنظام:



اتخاذ التدابير والإجراءات المناسبة لتقييم مرونة وموثومة وكفاءة إدارة وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد متطلبات التطوير الخاصة بنظام إدارة الجودة، ويكون ذلك من خلال:

**1. المراجعة والمراقبة المستمرين:** لضمان التطوير المستمر لجودة أعمال التدقيق وتقارير التدقيق ونظام إدارة الجودة، يجب وضع نظام مراقبة ذات كفاءة وفاعلية.

### أهم الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند وضع نظام المراقبة

- التشغيل المرن والفعال لرقابة جودة عملية التدقيق.
- الوفاء الدائم بمتطلبات الجودة.
- رضا المستفيدين من نتائج التدقيق.
- سهولة استخدام نظام المراقبة (من خلال تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم أنشطة التدقيق الأساسية).
- أن تكون البيانات الموثقة والمسجلة والمعلومات ملائمة للعمل كقاعدة لدعم قرارات التقييم الدوري للجهات.

**2. التدقيق الداخلي:** على الجهاز تهيئة بيئة مناسبة لإجراء التدقيق الداخلي وتفعيل النتائج المترتبة عليه، سواء عن طريق إنشاء وحدة مختصة بالتدقيق الداخلي أو تشكيل لجنة دائمة لتحقيق هذا الغرض، مع إعطاء صلاحيات

كافية للقائمين بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة العليا على تحقيق إدارة فعالة على عمليات الجهاز والحفاظ على جودة أدائه وضمان أداء الوحدات التنظيمية والقطاعات لأعمالها بكفاءة وفاعلية.

### أهم الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند أداء مهام التدقيق الداخلي:

- التشغيل المرن والفعال لرقابة جودة عملية التدقيق.
- الوفاء الدائم بمتطلبات الجودة.
- فحص العمليات الرئيسية التي يقوم بها الجهاز، والتأكد من مدى انجازها بصورة مناسبة وحسب القواعد والإجراءات والسياسات المعتمدة.
- تحديد التحسينات المطلوبة استناداً إلى النتائج المترتبة على عملية الفحص.
- العمل على تقديم توصيات تساعد الإدارة العليا على اتخاذ قراراتها والقيام بمسئولياتها استناداً إلى الحقائق المستخلصة من جراء الفحص والتحليل والتقييم.
- أن يكون أعضاء الجهة المختصة بالتدقيق الداخلي مستقلين عن الوحدات العاملة بالجهاز سواء الوحدات الرقابية أو الوحدات الإدارية، وأن يتم منحهم السلطات والتفويضات والاستقلالية الكافية لتنفيذ الأهداف والمهام الموكلة إليهم، وأن تكون لديهم المعرفة والمهارة الكافية للقيام بأعمالهم على أحسن وجه.

- أن يعد رئيس الوحدة أو اللجنة خطة سنوية بالأعمال المطلوب القيام بها، وأن يعتمد هذه الخطة من رئيس الجهاز.
- أن تقوم الجهة المعنية بالتدقيق الداخلي بإعداد تقرير بنتائج الفحص والاقتراحات والتوصيات بالتغييرات والتحسينات المطلوبة، ورفع التقرير لرئيس الجهاز للنظر في اعتماده بعد عرضه ومناقشته في لجنة التخطيط.

- أن يتم تزويد الإدارات والقطاعات المعنية بنسخة من التقرير (الجزء الخاص بها) بهدف الاطلاع على مواطن القوة والضعف في عمل الإدارة، والتعرف على التغذية العكسية وملاحظات هذه الإدارات على ما جاء في التقرير.
- أن تعد الإدارة العليا خطة إجراءات للتعامل مع القضايا الناشئة عن التقرير، وأن يعد كل قطاع خطة إجراءات خاصة به لمعالجة الملاحظات الواردة في التقرير ذات العلاقة بأنشطة القطاع.

**3. مراجعة ضمان الجودة:** بهدف تعزيز كفاءة التطوير المنهجي للتدقيق ونظام الجودة فإنه يجب القيام سنويا بتقييم جودة أعمال وتقارير الجهاز من خلال مراجعة لاحقة لضمان الجودة وتركز هذه المراجعة على تطبيقات القواعد الداخلية المهنية والإجرائية والتوصيات المنهجية.

### أهم الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند مراجعة ضمان الجودة

- أن يتم وضع المعايير التفصيلية لمراجعة ضمان الجودة وذلك قبل البدء في المراجعة وأن تعتمد هذه المعايير على القواعد الإجرائية والمنهجية لنوعيات معينة من التدقيق.
- أن تتم على أساس عينة من التدقيقات التي تم الانتهاء منها. وعند اختيار بعض التدقيقات لمراجعتها.
- الأخذ في الحسبان أن كل وحدة تنظيمية مشتركة في التدقيق يجب أن تخضع للمراجعة كل ثلاث أو أربع سنوات على الأقل.

- في الحالات المثبتة، يحق للمسئول عن المراجعة أن يجري مراجعة إضافية غير عادية لضمان الجودة لأعمال وتقارير التدقيق قبل إنهاء عملية المراجعة وموافاة الجهات بها.
- أن يتم إخطار الوكيل المساعد للقطاع بنتائج مراجعة ضمان الجودة.
- أن يتم تقديم تقرير كتابي للإدارة العليا، في بداية كل عام، يوضح نتائج المراجعات المستقلة والمراجعات اللاحقة لضمان الجودة عن العام السابق.
- أن يتم تزويد القطاعات المعنية (الوكيل المساعد المختص – مدراء الإدارات – المراقبين – المدققين المشاركين)، بعد اعتماد التقرير، بنسخة منه.

**4. التقييم الذاتي على مستوى الجهاز:** إن هدف تقييم النشاط الأساسي للجهاز هو تقديم صورة شاملة وموضوعية حول وضع نظام إدارة الجودة وتشغيله ونقاط القوة والضعف به.

وتقوم لجنة مختصة (المعنية بقياس نتائج إنجاز أهداف الخطة الاستراتيجية) بإجراء التقييم الذاتي على مستوى الجهاز، كما يمكن للقطاعات القيام بالمراجعة والتقييم الذاتي لنفسها.

#### المجالات التي تغطيها عملية التقييم الذاتي

- إدارة الأنشطة والإجراءات.
- تطبيق الاستراتيجية ونتائج الخطة التشغيلية.
- إدارة الموارد البشرية.
- العلاقة مع المستفيدين من نتائج تقارير ومخرجات الجهاز، والإجراءات المتخذة لضمان التعاون واستغلال الموارد الداخلية المتاحة للجهاز.
- تنظيم وتطوير العمليات الرئيسية بالجهاز.
- رضا الأطراف المستفيدة من المخرجات الرقابية.



- رضا وتحفيز العاملين بالجهاز.
- الآثار المترتبة لنتائج أعمال الجهاز على البيئة الاجتماعية.
- النتائج المتعلقة بتحقيق أهداف الجهاز الرئيسية.

**5. الآراء الخارجية:** إن المعلومات والتغذية المرتدة الخاصة بالآراء الخارجية ورضا هذه الأطراف يجب أن ترصد وتجمع بشكل مستمر. ويجب تحديد طرق جمع البيانات ومصادر المعلومات وعدد مرات تحليل البيانات وأن يتم استخدام أساليب توثيق مناسبة لقياس مدى الرضا وأن يتم الاحتفاظ بالتوثيقات ذات العلاقة بأعمال الجهاز، منها:

- الآراء والقرارات التي تم اتخاذها في جلسات البرلمان ومجلس الوزراء المتعلقة بالمرجات والتوصيات الواردة في تقارير الجهاز.
- تعليقات وردود الجهات المشمولة برقابة الجهاز.
- المقالات والتقارير والآراء المنشورة في الصحافة ووسائل الإعلام المختلفة المحلية والدولية.
- الآراء والتقييمات التي وردت في فعاليات واجتماعات دولية ثنائية ومتعددة الأطراف.
- الشكاوى والاستفسارات الواردة من الأطراف المهتمة بأعمال الجهاز ومرجاته.

**6. مراجعة النظراء:** يتم تنفيذ مراجعة النظير بواسطة جهاز رقابي آخر لتقييم ما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلية للجهاز مصمم بصورة مناسبة ويعمل بكفاءة في سنة محددة، بحيث يقدم ضمان مقبول بأن السياسات والإجراءات المطبقة قد تم إتباعها.

**النطاق الذي يجب أن يغطيه مراجعة النظير**

- التأكد من أن أعمال التدقيق التي يتم تنفيذها في الجهاز تتم وفق معايير التدقيق المطبقة وأدلة التدقيق والإجراءات وتعليمات وسياسات وتوجهات الإدارة العليا.
- التأكد من أن المعايير والأدلة والتعليمات والنظم المطبقة تمكن الجهاز من أداء مهامه وواجباته الرقابية بشكل مناسب.
- التأكد من أن أساليب وممارسات التدقيق تتماشى مع أفضل الممارسات المهنية.

### المتطلبات الواجب توافرها في فريق مراجعة النظير

- أن تكون لدى فريق المراجعة المعرفة بمعايير التدقيق والبيئة المرتبطة بالعمل الذي يتم مراجعته وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظير.
- أن يعمل فريق المراجعة باستقلالية تامة، بحيث لا يكون هناك تأثير للعلاقات الخاصة مع الجهات والأفراد المتأثرين بنتائج المراجعة.
- أن يتم وضع خطة المراجعة لكل مجال من مجالات التدقيق وتحديد الأعمال ومجال المراجعة بوضوح.

### آلية عمل فريق مراجعة النظير

- يقوم الجهاز بتزويد فريق المراجعة بكل الوثائق والمستندات والأدلة الضرورية، بالإضافة إلى تقارير ضمان الجودة الداخلية والتدقيق الداخلي.
- تكون المراجعة في نطاق المستندات المتوافرة لدى الجهاز ومن خلال مقابلة العاملين بالجهاز، ولا يقوم الفريق بالفحص الميداني على الجهات المشمولة برقابة الجهاز.
- يقوم رئيس فريق المراجعة بتزويد الإدارة العليا في الجهاز بتقرير ملخص عن نتائج الفحص، قبل إصدار التقرير النهائي.
- يوضح التقرير نطاق المراجعة والرأي حول نظام الجودة الداخلية والمقترحات والتوصيات لتطوير النظام، ويحدد المناطق المطلوب تحسينها بما في ذلك عملية التخطيط وتجميع الأدلة والوثائق وإعداد التقارير، وفي المجموع الأداء العام للجهاز.

- يعين رئيس الجهاز أحد الوكلاء المساعدين ليكون حلقة وصل ومنسق مع فريق المراجعة ويعتبر مسئولاً عن تسهيل عمل الفريق، كما يشرف على تطبيق التوصيات الواردة في تقرير الفريق بعد اعتمادها من وكيل الجهاز ويقدم تقريراً دورياً للوكيل في هذا الشأن.
- يؤخذ بالاعتبار الشروط الواجب توافرها في فريق الجهاز والمعايير الواجب الالتزام بها عند إجراء عملية المراجعة، الصادرة عن لجنة متابعة الخطة الاستراتيجية للجهاز بخصوص مراجعة النظراء.

## 7. تبادل التجارب والاطلاع على أفضل الممارسات الرقابية:

### أوجه تبادل التجارب

- أن يسعى الجهاز جاهداً لتوطيد العلاقات مع الأجهزة الرقابية الزميلة من خلال الزيارات وتبادل التجارب.
- أن يسعى الجهاز للاطلاع على أفضل الممارسات المهنية والرقابية، خاصة الممارسات المطبقة لدى الأجهزة الرقابية الرائدة.
- أن يعمل الجهاز على توقيع بروتوكولات التعاون وتبادل المعلومات بين الخبراء وتنفيذ برامج وندوات ودراسات وبحوث مشتركة.
- أن يشارك الجهاز بشكل فعال في أنشطة المنظمات الرقابية الدولية والإقليمية والعربية والاستفادة منها في التعرف على التطورات والأساليب والتقنيات الحديثة في مجال التدقيق والمحاسبة.

**8. الحصول على شهادات اعتمادية:** يسعى الجهاز إلى ضمان اعتماد الجودة من جهة خارجية مثل الحصول على شهادة الأيزو في مجالات معينة من التدقيق والعمليات المرتبطة بها أو الداعمة لها.

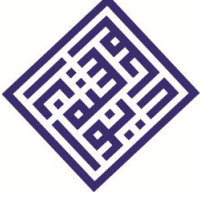
إن الحصول على اعتماد الجهات والمنظمات المهنية المعنية بالجودة يساعد الجهاز على أن يكون لديه تقييم مستقل لأداء العمليات المختلفة لنظام إدارة جودة التدقيق من خلال مجموعة من معايير دولية وموثقة لأهداف محددة مسبقاً ومؤشرات لقياس الأداء.

## **9. مراقبة مدى الوفاء بمتطلبات الجودة من قبل القائمين بعملية التدقيق:**

### **أهم الأمور التي يجب الأخذ بها في عملية المراقبة**

- على كل القائمين بعملية التدقيق أن يراقبوا وبشكل مستمر مدى الوفاء بمتطلبات الجودة وأن يبلغوا مسؤوليهم بأية مخالفات يكتشفونها أو نقاط ضعف تظهر في عملية التدقيق.
- يجب على المدققين تسجيل وتوثيق هذه المخالفات ونقاط الضعف التي يتم اكتشافها بغرض ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية وبهدف تشجيع القيام بتطوير نظام إدارة الجودة على نحو أفضل.
- عند مراجعة تنفيذ نظام إدارة الجودة، يجب الأخذ في الحسبان ملاحظات المدققين حول المخالفات ونقاط الضعف التي تم اكتشافها والوثائق المكتوبة حول الإجراءات التصحيحية.
- يجب استخدام الإجراءات التصحيحية كأداة لتطوير في نظام إدارة الجودة، وأن تهدف هذه الإجراءات - دائماً - إلى القضاء على أسباب الضعف والمخالفات.
- على كل مدقق بالجهاز أن يخطر، وفي الحال، مسئوله المباشر بأية إجراءات وقائية ضرورية والتي يجب دراستها وتطبيقها في المجال المعني لمنع حدوث نقاط ضعف أو مخالفات لمتطلبات الجودة.

- بناء على التحذيرات الصادرة عن المدققين، يقوم المسؤولين باقتراح الإجراءات الوقائية أو الإصلاحية ويطلبوا من المدققين إبداء رأيهم بخصوص هذه الإجراءات.
- يجب توثيق التحذيرات الخاصة بالوقاية والإجراءات الناتجة عن هذه التحذيرات كتابة.



ديوان المحاسبة - قطر  
Audit Bureau - Qatar

ملحق

استمارة التقييم

**استمارة تقييم**  
**الدورة التدريبية حول مراجعة ضمان الجودة**  
**الدوحة - قطر من 24 إلى 28 مايو 2015**

المرجو الإجابة عن الأسئلة التالية باختيار أحد الإجابات المتاحة:

**1. الجودة تعني:**

1.  مدى التزام مسار أو نتيجته بمجموعة من الشروط الموضوعية سلفاً والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة.
2.  أداء العمل على نحو مميز من حيث أهمية المسائل التي يتم تناولها واعتماد نهج التخطيط المسبق مع الالتزام الكامل بالمعايير الخاصة بالكفاءة والنزاهة والموضوعية.
3.  اعتماد المنهجية العلمية القائمة على ضرورة التخطيط المسبق والتنفيذ وفقاً للمعايير الاخلاقية والمهنية.

**2. المعيار رقم 1220 للإنتوساي المستمد من المعيار الدولي للرقابة رقم 220:**

1.  يضع إطاراً لرقابة الجودة يستهدف الجهاز برمته
2.  يضع معايير لرقابة جودة أعمال مهام الرقابة المالية الفردية.
3.  لا يتعلق بجودة الأعمال الرقابية

**3. إن المقصود بمصطلح ضمان الجودة هو:**

1.  مسار يتضمن دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز و تقييمه على نحو مستمر ووضع مقترحات التحسين.
2.  سياسات الجهاز وإجراءاته الكفيلة بالتحقق من جودة التقارير الرقابية المنجزة.
3.  التزام أخلاقي ومهني يشترط احترامه من قبل كافة المراجعين في الجهاز الرقابي عند تنفيذهم للمهام الرقابية.

**4. يحدد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40:**

1.  إطاراً يضم المبادئ الرئيسية التي يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تبني على أساسها نظاماً لرقابة الجودة.
2.  إرشادات فيما يتعلق برقابة الجودة على مستوى المهمات الفردية .
3.  كيفية الإشراف على المهمات الفردية وكيفية مراجعتها.

5. من بين العناصر الستة لإطار رقابة الجودة في مستوى الجهاز الرقابي المذكورة بالمعيار 40:

1. دليل ضمان الجودة
2. التغذية العكسية (الراجعة) من الجهات التي خضعت للرقابة.
3. مسؤوليات القيادة في مجال الجودة داخل الأجهزة الرقابية.

6. ترجع مسؤولية جودة الأعمال في مجال الرقابة المالية حسب المعيار الدولي ISA 220 بالأساس إلى:

1. المراجعين
2. قائد المهمة الرقابية
3. المسؤول عن نظام الجودة بالجهاز الرقابي.

7. مسار مراجعة ضمان الجودة هو:

1. لا يختلف عن مسار (مراحل) أي مهمة رقابية (التخطيط و التنفيذ و التقرير والمتابعة).
2. يختلف باختلاف نوع و طبيعة مهمة مراجعة ضمان الجودة.
3. مسار خاص بمراجعة ضمان الجودة.

8. يمكن تصنيف مراجعات ضمان الجودة إلى:

1. مراجعات عمودية ومراجعات أفقية.
2. مراجعات في مستوى الأنشطة الإدارية ومراجعات في مستوى الأنشطة الرقابية.
3. مراجعات في المستوى المؤسسي ومراجعات في مستوى المهمات الرقابية.

9. إن مراجعة ضمان الجودة في المستوى المؤسسي تتناول:

1. التأكد من جودة تقارير وخدمات أعمال المراجعة.
2. تقييم نظم التوظيف وتطوير الموارد البشرية في الجهاز.
3. تقييم تصميم سياسات الجهاز وإجراءاته وممارساته في مجال رقابة الجودة و تنفيذها على نحو فعال.



**10. القيام بمراجعة ضمان الجودة في مستوى المهمات الرقابية يُمكنُ الجهاز التأكيد من:**

1.  أن التقارير الرقابية تحتوي على قدر كبير من الملاحظات الهادفة و المدعمة بأدلة الإثبات الكافية قصد إدراجها في التقرير السنوي الموجه للسلطات العليا.
2.  أن المهمات الرقابية قد أُجريت وفقا للمعايير المتعارف عليها و أن للجهاز سياسات و إجراءات قائمة، من شأنها ضمان الجودة على نحو متسق.
3.  أن المهمات الرقابية قد أُجريت وفقا لبرنامج المراجعة.

**11. مراجعة ضمان الجودة على مهمات الرقابة الفردية تهدف:**

1.  حصريا إلى التأكد من مدى ملائمة منهجية الرقابة المعتمدة من الجهاز للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية
2.  حصريا إلى التحقق إذا ما كانت فرق الرقابة ملتزمة بمنهجية الرقابة المعتمدة من قبل الجهاز.
3.  إلى التأكد من مدى ملائمة منهجية الرقابة المعتمدة من الجهاز للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية وإلى التحقق من أن فرق الرقابة ملتزمة بمنهجية الرقابة المعتمدة.

**12. مراجعة ضمان الجودة على مهمات الرقابة الفردية تتم:**

1.  حصريا قبل إصدار تقارير مهمات الرقابة
2.  حصريا بعد إصدار تقارير مهمات الرقابة
3.  قبل أو بعد إصدار تقارير مهمات الرقابة حسب سياسة الجهاز

**13. تنفذ مراجعة ضمان جودة المهمة الرقابية:**

1.  وفقا للخطة التشغيلية الموضوعة للجهاز والمصادق عليها من الإدارة العليا فيه.
2.  وفقا لخطة مراجعة المهمة الرقابية الفردية المصادق عليها.
3.  وفقا لتعليمات المسؤول عن وحدة ضمان الجودة.

**14. المراجعات التي يقوم بها قائد المهمة الرقابية لأوراق عمل المهمة:**

1.  هي جزء من نظام رقابة الجودة.
2.  هي جزء من مراجعة ضمان الجودة.
3.  هي جزء من نظام رقابة الجودة ومن مراجعة ضمان الجودة

**15. وظيفة ضمان الجودة هي :**

1.  مجموعة إجراءات و سياسات يتبناها الجهاز الأعلى للرقابة المالية و المحاسبية.
2.  تضطلع بة وحدة تابعة لرئيس الجهاز ، تتكفل بإجراء مراجعة ضمان الجودة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية و المحاسبية.
3.  قائمة مرجعية يستخدمها الجهاز لمقارنة ممارساته الرقابية بأفضل الممارسات.

**16. الى أي مستوى من الهيكل التنظيمي يفضل أن تنتمي وحدة ضمان الجودة:**

1.  تتبع رئيس الجهاز مباشرة.
2.  في نفس مستوى إدارات الرقابة.
3.  تتبع إحدى إدارات الرقابة.

**17. سياسة الجهاز في مجال مراجعة ضمان الجودة :**

1.  يجب المصادقة عليها من قبل رئيس الجهاز .
2.  لا تغطي كافة الممارسات أو المجالات الرقابية .
3.  لا تتطلب الإبلاغ عن نتائج مراجعات ضمان الجودة

**18. تتمثل الخطوات الرئيسية لإرساء وظيفة ضمان الجودة في:**

1.  أ- تقييم حاجة الجهاز لوظيفة ضمان الجودة، ب- وضع سياسة ضمان الجودة والحفاظ عليها، ج- بلورة وعي لدى الموظفين بوظيفة ضمان الجودة وأهميتها، د- إعداد دليل ضمان الجودة (أو اقتباسه)، هـ- إرساء وظيفة ضمان الجودة،
2.  أ- بلورة وعي لدى الموظفين بوظيفة ضمان الجودة وأهميتها، ب- إعداد دليل ضمان الجودة (أو اقتباسه)، ج- إرساء وظيفة ضمان الجودة.
3.  كلتا الإجابتين السابقتين خاطئتين.