

الإنتوساي



التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

TEL.: +45 3392 8400 • FAX: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

1- المقدمة

1-1 تقدم هذه الورقة إرشادات إلى الطريقة التي يمكن بواسطتها تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام مع مراعاة الوظائف المتميزة والمتطلبات المهنية لكل منهما.

1-2 وبالإضافة إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين قد تكون هذه الإرشادات مفيدة لمدققين آخرين يقومون بالرقابة الداخلية والخارجية في القطاع العام بالنيابة عنهم.

1-3 يجب أن تقرأ هذه الورقة في سياق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمعايير الدولية للتدقيق (ISAS) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB)، والإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

1-4 ورغم أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين لهم أدوار مختلفة ومحددة بوضوح، فإن هدفهم الجماعي هو بشكل عام تعزيز الحوكمة الجيدة من خلال المساهمة في نظامية استخدام الموارد العامة وملكيتهما بالإضافة إلى تشجيع الإدارة العامة التي تحقق الكفاءة والفعالية والاقتصاد. توفر الجوانب المشتركة للعمل الذي تؤديه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين فرصاً للتنسيق والتعاون. ويمكن أن تتحسن كفاءة وفعالية العمل لكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين من خلال التنسيق والتعاون بينهما.

1-5 في معرض تطوير التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين يجب مراعاة الأدوار المحددة للأطراف.

1-6 تستطيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققون الداخليون إنجاز نطاق كامل من عمليات الرقابة الحكومية¹، ويمكن أن يكون لكل مجموعة مساهمات متميزة ومهمة لكل

¹ - لمعرفة النطاق الكامل من عمليات الرقابة الحكومية، أنظر الفصل 3 (الأدوار والمسؤوليات).

نوع². ومع ذلك بالمقارنة مع المدققين الداخليين، فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لديها واجب إضافي وهو فحص فعالية التدقيق الداخلي.

7-1 إذا ما تم الحكم على التدقيق الداخلي بأنه فعال، فيجب بذل جهود لتحقيق التقسيم أو التكلفة الأكثر ملائمة للواجبات والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتدقيق الداخلي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، القسم 3، الفقرة 3). ويرجّح أن يفيد ذلك كلا الطرفين في سعيهما المستمر نحو الكفاءة والفعالية في الخدمات العامة.

8-1 يجب في جميع جهود التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين أن تؤخذ في الاعتبار الأطر الدستورية والتشريعية أو الاتفاقيات الخاصة بكل منهما. وقد تحدد هذه الأطر شكل التعاون ومسؤوليات الأطراف المختلفة. ويحدث التعاون في الغالب وفق قرار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ولكن حيثما يكون التنسيق والتعاون ممكناً بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين فيجب اعتبار هذا التعاون فرصة لتحسين فعالية الرقابة.

9-1 سيكون التنسيق والتعاون الرسميين ممكنين فقط عندما يتم استيفاء معايير أساسية معينة تتعلق بالمهارات والأهلية. ولا تستبعد هذه الورقة أشكالاً أخرى من التنسيق مثل المناقشات غير الرسمية أو مراجعة المستندات للمساعدة في فهم عمليات المنشأة.

10-1 يمكن أن تتعاون الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققون الداخليون في القطاع العام بطرق شتى. ويمكن لهذا التعاون أن يعظم المنافع المكتسبة من العمل معاً في الجوانب التي يكون فيها تداخل يمكن تفاديه وذلك في نطاق العمل المنفذ من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين. وتعترف هذه الورقة أيضاً بالمساهمة التي يستطيع المدققون الداخليون تقديمها لكفاءة الرقابة الخارجية.

11-1 لا تتناول هذه الورقة أية أدوات أو أفضل ممارسات، فهذه ستكون متوفرة على الصفحة الإلكترونية (e-platform) للجنة الفرعية لمعايير الرقابة الداخلية.

² - يغطي نطاق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء.

2- التعرف على معايير الإنتوساي القائمة ذات الصلة

2-1 إن الحاجة إلى الإستقلالية والموضوعية في عملية الرقابة جوهرية بالنسبة لكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين. وتُعد استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عوامل هامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند النظر في إمكانية التنسيق والتعاون مع المدقق الداخلي والى أي مدى تستطيع هذه الأجهزة استخدام عمل المدقق الداخلي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، المعيار الدولي للتدقيق 610 - الفقرة 9، إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9140). وهناك معايير خاصة بكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين حول الإستقلالية³.

2-2 إن خدمات التدقيق الداخلي تكون تابعة لرئيس المنشأة الخاضعة التي تم تأسيس هذه الخدمات فيها. ومع ذلك يجب أن تكون هذه الخدمات مستقلة وظيفياً وتنظيمياً قدر الإمكان ضمن الإطار الدستوري الخاص بها (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، القسم 3، الفقرة 2، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، وإرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9140). وتتم في هذه الورقة الإشارة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610 وإرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9140 خصوصاً فيما يتعلق بالمعايير المستخدمة لتحديد استقلالية وظيفة الرقابة الداخلية.

2-3 عندما يستخدم جهاز أعلى للرقابة المالية عمل مدقق داخلي فيجب عليه تنفيذ إجراءات معينة للحصول على تأكيد بأن المدقق الداخلي قد بذل الحرص الواجب والتزم بمعايير التدقيق ذات الصلة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200، الفقرة 45.2). وقد يقرر الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مراجعة عمل المدقق الداخلي للاقتناع بجودة ذلك العمل (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610).

2-4 عندما يرى جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة بأن وظيفة التدقيق الداخلي في إحدى المؤسسات يُحتمل أن تكون ذات صلة بمهمته الرقابية، فسيقرر الجهاز: (أ) ما إذا كان

³ - يستخدم المدققون الداخليون الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) لمعهد المدققين الداخليين (IIA) الذي يتضمن تعريف التدقيق الداخلي وقواعد السلوك الأخلاقي والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (ISPPAs) (المعايير)، وأوراق الموقف (Position Papers) وتوصيات الممارسة (Practice Advisories) وأدلة الممارسة (Practice Guides). وتستخدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 10 إعلان مكسيكو بشأن الإستقلالية، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 11 الإيضاحات والتطبيقات الجيدة المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30 أخلاقيات المهنة، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200 المعايير العامة في الرقابة الحكومية. ويستخدم المراقبون الخارجيون قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

سيستخدم، والى أي مدى، عمل محدد نفذه المدققون الداخليون، و (ب) إن كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا العمل كافياً لأغراض عملية الرقابة (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، والمعيار الدولي للتدقيق 610، الفقرة 8-12).

2-5 يتحمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المسؤولية منفرداً عن آراء الرقابة التي يعبر عنها، ولن يتم انتقاص هذه المسؤولية باستعماله لعمل المدققين الداخليين (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، والمعيار الدولي للتدقيق 610، الفقرة 4).

3- الأدوار والمسؤوليات

3-1-1 عند تطوير التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين، يتم التعرف على الأدوار المحددة لكلا الطرفين.

3-1-2 يعمل المدققون الداخليون ويرفعون تقاريرهم إلى إدارة المنشأة الخاضعة للرقابة (إدارياً للإدارة ووظيفياً للجهات المسؤولة عن الحوكمة⁴، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا أو هيئة رقابية خارجية، حيثما كان ذلك مناسباً)، بينما تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كمراقبين خارجيين وترفع تقاريرها للهيئة التشريعية أو البرلمان (وبشكل غير مباشر إلى الشعب). وقد تتطلب تشريعات خاصة أن يرفع التدقيق الداخلي تقاريره أيضاً إلى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

3-2 التدقيق الداخلي

3-2-1 تعرّف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وظيفة التدقيق الداخلي بأنها الوسيلة الوظيفية التي يتلقى المدراء في منشأة ما بواسطتها تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسئولون عنها تعمل بطريقة من شأنها تقليل احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير ذات كفاءة أو اقتصاد أو تحايل (إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9100).

3-2-2 يعرّف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لإضافة قيمة لعمليات مؤسسة ما وتحسينها. ويساعد المؤسسة في تحقيق

⁴ - أنظر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1260.

أهدافها وذلك بإدخال منهج نظامي ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والمراقبة والحوكمة.

3-2-3 ضمن سياق الأدوار والمسؤوليات، تنطبق المبادئ العامة التالية وفقاً لإرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9100:

- يقوم المدققون الداخليون بفحص الفعالية المستمرة وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية من خلال التقييمات والتوصيات، وبالتالي فإنهم يلعبون دوراً مهماً في الرقابة الداخلية الفعالة.
- غالباً ما تقوم الإدارة بتأسيس وظيفة التدقيق الداخلي كجزء من إطار المراقبة الداخلية. ووفق هذا التقليد، يعد دور المدققين الداخليين جزءاً فعالاً من هيكل التدقيق الداخلي لمؤسسة ما.
- على أية حال، فإن تكليف وظيفة التدقيق الداخلي لا يتضمن تنفيذ إجراءات رقابية محددة في المؤسسة، فهذه مسؤولية الإدارة.
- قد تغطي وظيفة عملية تدقيق داخلية فعالة المراجعة والتقييم ورفع التقارير فيما يتعلق بكفاية الرقابة من أجل المساهمة في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- يجب أن تستخدم وظيفة التدقيق الداخلي منهجاً مستمراً وقائماً على المخاطر والذي يجب أن يراعي معايير المخاطر الموضوعية من قبل هيئة الحوكمة والإدارة.

3-2-4 رغم أن المدققين الداخليين جزءاً من المؤسسة التي يدققون عليها⁵ إلا أنه يمكن تطبيق عناصر حماية معينة لحماية إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي. ويجب أن تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية وظيفية وتنظيمية قدر الإمكان ضمن الدستورية الخاصة بها (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، القسم 3، الفقرة 2). ويجب أن يكون عمل المدقق الداخلي غير متحيز وحيادي وخالٍ من تضارب المصالح.

3-3 الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

3-3-1 يتم في العادة إنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من قبل هيئة تشريعية عليا أو بموجب نص دستوري. وفي بعض الأقاليم، تتعاقد الأجهزة العليا للرقابة المالية

⁵ - مع ذلك يمكن لعمل المدقق الداخلي في مؤسسة ما أن ينفذ أيضاً من قبل مزود خدمة. لقد بدأ يتزايد اعتماد المؤسسات في كلا القطاعين العام والخاص على شركات التدقيق الخارجية التي تقدم هذه الخدمة (إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9140، الفصل 4 - نماذج تحديد مصادر التدقيق الداخلي).

والمحاسبة مع مدققين خاصين لتنفيذ عمل معين نيابة عنها، أو تقوم تلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة (مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا أو هيئة رقابية خارجية حيثما كان ذلك مناسباً) بتعيين مدقق من خارج الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة كمدقق خارجي لها إذا كانت التشريعات تسمح بذلك.

2-3-3 في معظم البلدان، يكون للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة نطاق أوسع من المسؤوليات لرفع التقارير عن أنشطة الجهات الخاضعة للرقابة أكثر مما لدى مدققي القطاع الخاص. ويشمل النطاق الكامل من الرقابة الحكومية النظامية⁶ ورقابة الأداء (أنظر أيضاً المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100، الفقرات 39-40) وكذلك الفحوص الخاصة وعمليات الرقابة القانونية.

3-3-3 تشمل عملية الرقابة النظامية، من بين أمور أخرى، المصادقة على المساءلة المالية للمنشآت الخاضعة للمساءلة والإدارة الحكومية ككل؛ وتدقيق النظم والمعاملات المالية؛ ومهام الرقابة والتدقيق الداخليين؛ والاستقامة والنزاهة التامين للقرارات الإدارية التي تتخذ داخل المنشأة الخاضعة للرقابة. كما تشمل أيضاً الإبلاغ عن أي مسائل أخرى تنشأ من أو تتعلق بعملية الرقابة والتي يعتقد الجهاز الأعلى للرقابة المالية أنه يجب الإفصاح عنها (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100).

4-3-3 رقابة الأداء معنية برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100).

5-3-3 كمراقبي حسابات خارجيين، تتحمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مسؤولية تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي. وإذا تم الحكم بأن وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، فإن التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمدقق الداخلي سيكون على الأرجح مفيداً لكلا الطرفين (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، القسمين 3 و 16).

⁶ - سوف تصبح النظامية ذات شقين مالي والتزام في المستقبل (اعتباراً من سنة 2013 فصاعداً).

4- فوائد التنسيق والتعاون

1-4 يمكن جني مجموعة من الفوائد من التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين ومنها:

- تبادل الأفكار والمعرفة؛
- تقوية قدراتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الإدارة لأهمية الرقابة الداخلية؛
- عمليات رقابة أكثر فعالية مبنية على:
 - تعزيز فهم أكثر وضوحاً لأدوار ومتطلبات الرقابة.
 - حوار أفضل مبني على المعرفة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة مما يؤدي إلى عملية رقابة فعالة ومركزة، وبالتالي إلى توصيات مفيدة أكثر.
 - فهم أفضل من قبل الطرفين لنتائج عمل كل منهما مما قد يكون له تأثير على خطط وبرامج عملهما في المستقبل.
- عمليات رقابة أكثر كفاءة مبنية على:
 - نشاط تدقيق داخلي ورقابة خارجية أفضل تنسيقاً ناتج عن تخطيط واتصال منسق.
 - نطاق رقابة مصقول للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين.
- تقليل احتمالية الازدواجية غير الضرورية لأعمال الرقابة (اقتصاد)؛
- تقليل تعطيل أعمال المنشأة الخاضعة للرقابة؛
- تحسين ورفع مستوى تغطية الرقابة على أساس تقديرات المخاطر والأخطار المهمة التي يتم تحديدها؛
- دعم متبادل لتوصيات الرقابة التي قد تحسن فعالية خدمات الرقابة.

5- المخاطر المحتملة للتنسيق والتعاون

1-5 تلازم عملية التنسيق والتعاون مخاطر معينة يجب إدارتها بفعالية، ومن هذه المخاطر:

- أي مساس بالسرية والإستقلالية والموضوعية؛
- تضارب المصالح المحتمل؛
- إضعاف المسؤوليات؛
- استخدام معايير مهنية مختلفة تتعلق بالاستقلالية أو الرقابة؛
- إساءة تفسير الاستنتاجات عند استخدام أحد الطرفين عمل الآخر؛
- الاختلاف المحتمل في الإستنتاجات والآراء حول موضوع الرقابة؛
- إحتمالية أن تكون استنتاجات المراقب الآخر قد تم توصيلها قبل الأوان الصحيح إلى طرف خارجي قبل وجود دليل الرقابة الكافي لدعم هذه النتائج؛
- عدم مراعاة القيود والمحدوديات المفروضة على المراقب الآخر عند تحديد نطاق التنسيق والتعاون.

2-5 قد يتم عمل التدقيق الداخلي في مؤسسة ما من قبل مزود خدمة. وفي بعض الحالات تقدم نفس شركة الرقابة خدمات التدقيق الداخلي والخارجي. ويجب على مزود الخدمة أن لا ينفذ أعمال التدقيق الداخلي إذا كان هو نفسه المدقق الخارجي أو إذا كان يقدم خدمات استشارية غير رقابية لتلك المؤسسة من شأنها أن تهدد الاستقلالية والموضوعية.

6- أسس التنسيق والتعاون

6 1 التنسيق والتعاون قائمان على الإلتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة.

6-1-1 الإلتزام

- التعاون الفعال بين المدقق الداخلي والجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يمكن أن يتحقق فقط إذا كان كل من الطرفين راغباً وملتزماً بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعالة.
- قد يحسّن تشجيع لجنة التدقيق إحتمالية التنسيق والتعاون الناجح بين المدققين الداخليين والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

6 1 2 الإتصال

- الإتصال عملية ذات اتجاهين.
- الإتصال المنتظم والمفتوح بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين جوهرى للوصول إلى التنسيق والتعاون. ويجب أن يتوصل المدققون إلى فهم مشترك لتوقيت وطبيعة مثل هذه الاتصالات⁷.
- يمكن أن يتضمن الإتصال:
 - تبادل تقارير الرقابة ورسائل الإدارة.
 - في بعض الظروف يتم منح حق الوصول إلى برامج الرقابة ومستندات الرقابة المتعلقة بالآخر في الوقت الذي يتم فيه تطبيق أحكام كافية للاختيارية وسرية المعلومات.

6 1 3 الفهم المشترك

- يجب أن يفهم المدققون أهداف ونطاق عمل وطرق وأساليب ومصطلحات عمل كل منهم للآخر لتسهيل اعتماد أحدهم على عمل الآخر.
- قد يكون مفيداً للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة لتسهيل التعاون والتنسيق الفعال.

6 1 4 الثقة

- يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة قائمة على الإعتراف بأن عمليات الرقابة الداخلية والخارجية تتم ضمن المعايير المهنية ذات الصلة.
- يجب أن تكون هناك ثقة بأن أية معلومات متبادلة تُعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية. ويجب أن يتضمن هذا التبادل للمعلومات إتباع القدر الكافي من أحكام الاختيارية والسرية.

⁷ - يمكن أن تتضمن الإتصالات الرسمية اجتماعات منتظمة تخصص للنظر في الخطط المستقبلية لتحديد فرص التعاون، ولتجنب ازدواجية الجهود، والتأكيد بأن التغطية الرقابية منسقة، والاتفاق على أساليب تبادل نتائج الرقابة والمعلومات الأخرى.

7- أنماط التعاون

7-1 هناك نطاق واسع من الطرق لتحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين. وقد يختلف مستوى التنسيق والتعاون تبعاً للظروف التي تتضمن اعتبارات الاستقلالية والقيود التشريعية. وقد تشمل أنماط التنسيق والتعاون ما يلي:

- الإتصال بشأن تخطيط/استراتيجية الرقابة (مثل اجتماعات التخطيط المشتركة).
- إجتماعات منتظمة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين.
- الترتيبات لتبادل المعلومات (بما فيها الإجراءات الاستشارية).
- توصيل تقارير الرقابة لكل منهما.
- تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية.
- تطوير المنهجيات.
- تبادل منهجيات المواد التدريبية وبرامج العمل الرقابي.
- منح حق الوصول إلى مستندات الرقابة⁸.
- إعاره الموظفين (مثل التدريب على رأس العمل).
- استخدام أوجه معينة من عمل كل منهما الآخر لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها.
- التعاون في إجراءات تدقيق معينة مثل جمع إثباتات الرقابة أو بيانات الاختبار.

8- طرق تنظيم التنسيق والتعاون

8-1 يمكن تنظيم التنسيق والتعاون إما رسمياً أو بشكل غير رسمي.

8-2 يمكن تنظيم التنسيق والتعاون الرسمي من خلال التشريعات أو اتفاقيات أو بروتوكولات رسمية.

⁸ - يجب أن يكون للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة حق الوصول إلى مصادر المعلومات والبيانات من المدقق الداخلي ليتمكن من تادية مسؤوليات الرقابة المكلف بها. وينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة النظر بعناية في قضايا السرية عند الكشف عن وثائق الرقابة التي قد تحتوي على مواضيع حساسة، مثل التحقيقات القانونية. ومن أجل الحفاظ على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لا يمتلك المدققون الداخليون أي حقوق الوصول التلقائي إلى وثائق الرقابة الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو نفوذ رسمي على برامج عمل هذه الأجهزة. ومع ذلك هناك بعض الظروف التي قد يساعد فيها تبادل وثائق الرقابة وفقاً لتقدير الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة عملية الرقابة.

3-8 في عمليات معينة منخفضة المخاطرة، قد تنسق الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققون الداخليون ويتعاونوا بطريقة ليست رسمية كلياً.

4-8 يجب توثيق التنسيق والتعاون بما يتفق ومعايير الرقابة المعمول بها.

5-8 قد تشجع لجان الرقابة التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين.

9- جوانب التنسيق والتعاون

1-9 قد تتضمن جوانب التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين ما يلي:

• تقييم العناصر التالية الخاصة بمنشأة خاضعة للرقابة (أنظر أيضاً إلى إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9100):

- إطار الرقابة الداخلية؛
- إمتثال البيانات المالية للقوانين والأنظمة؛
- مؤشرات الأداء ودراسات الأداء؛
- الحوكمة العامة؛
- إدارة المخاطر (إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9130).

- توثيق أنظمة والعمليات الإجرائية لمنشأة خاضعة للرقابة.
- تطوير إجراءات الرقابة.
- إنجاز إجراءات الرقابة (مثل الرقابة على المنشآت متعددة المواقع).
- التحقيق في إدعاءات التحايل والفساد.

10- مراحل ومضمون التنسيق والتعاون

1-1-10 يمكن أن يتم التنسيق والتعاون في جميع مراحل عملية الرقابة كما يلي:

- في العمل التمهيدي للمهمة؛
- في مرحلة التخطيط؛
- في تأدية إجراءات الرقابة الإضافية؛
- في مرحلة وضع الإستنتاجات وختام العمل ورفع التقرير؛
- في متابعة نتائج وتوصيات الرقابة.

2-1-10 يجب توثيق طبيعة التقييم والاتصال بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في وثائق الرقابة الخاصة بكل منهم.

3-1-10 تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالتنسيق والتعاون خلال عملية الرقابة على النحو التالي:

2-10 العمل التمهيدي للمهمة

- الحصول على فهم للمنشأة الخاضعة للرقابة ولعمل الطرف الآخر؛
- دراسة نطاق العمل المنجز من قبل كل طرف؛
- تقييم استخدام عمل المدققين الداخليين قبل تحديد تأثيره على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات الرقابة التي سيتم القيام بها. ويتضمن ذلك التأكد من أن المدقق الداخلي الذي قام بتنفيذ العمل كان مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للرقابة وكان موضوعياً في تنفيذ ذلك العمل.

3 10 مرحلة التخطيط

1-3-10 عند إعداد خطة الرقابة وتحديد استراتيجية الرقابة، قد تقيّم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأثير، إن وجد، الذي قد يكون لعمل المدقق الداخلي على إجراءات الرقابة الخارجية. ويتعين على المراقب في هذه المرحلة تنفيذ تقييم للمخاطر لتحديد جوانب المخاطرة الهامة.

2-3-10 عندما يرغب الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في استخدام عمل المدقق الداخلي، يجب على هذا الجهاز أن يقوم بتقييم ما يلي:

- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي؛

- الموضوعية والأهلية الفنية⁹ والمهنية للمدقق الداخلي؛
- ما إذا كانت أعمال التدقيق قد نفذت بعناية مهنية أصولية (الإستنتاجات مبنية على أهداف التدقيق ونطاق عملية التدقيق ومنهجية تدقيق مقبولة ودليل تدقيقي كاف)؛
- تأثير أية معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أي جهة أو فرد.

10 4 تنفيذ إجراءات رقابة إضافية

10-4-1 يمكن استخدام عمل المدقق الداخلي للحصول على جزء من دليل الرقابة الضروري لتحقيق أهداف إجراءات رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

10-4-2 يجب أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتقييم عمل المدقق الداخلي من النواحي التالية:

- ما إذا كان العمل قد نُفذ من قبل أشخاص لديهم المهارات والخبرات المناسبة؛
- ما إذا كان العمل قد تم الإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل ملائم؛
- ملائمة أساليب العمل المستخدمة من قبل المدقق الداخلي؛
- ما إذا كان قد تم الحصول على أدله كافية وملائمة لاستخلاص استنتاجات معقولة؛
- ما إذا كانت الإستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة في الظروف وأن أية تقارير تم إعدادها منسجمة مع نتائج العمل المنجز؛
- ما إذا كانت أية نتائج وردت في تقرير المدقق الداخلي قد تمت معالجتها بشكل صحيح من قبل المؤسسة الخاضعة للرقابة.

10-4-3 كلما كان ذلك ضرورياً، يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتنفيذ عمل رقابي إضافي للحصول على هذا التأكيد.

10-4-4 سيوفر توثيق تقييم قرار استخدام عمل المدققين الداخليين دليلاً لدعم إجراءات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة واستنتاجاتها ونتائجها.

⁹ - يجب أن يتم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم المهارات والخبرات المناسبة.

10 5 مرحلة استخلاص النتائج وختام العمل ورفع التقارير

10-5-1 عندما يعزز عمل المدققين الداخليين النتائج التي تم الحصول عليها أو الاستنتاجات التي تم الوصول إليها من قبل المدققين الخارجيين، فعندها يجوز للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يستخدم العمل المنفذ من قبل المدقق الداخلي، إلا أن ذلك لا يعفي الجهاز من الحصول على دليل رقابة كافٍ ومناسب للوصول إلى استنتاج يستند إلى أهداف الرقابة، ولكنه قد يقلص نطاق عمل المراقب.

10-5-2 عندما يكون هناك اختلاف بين النتائج أو الإستنتاجات الناشئة عن عملية الرقابة وتلك الواردة في تقرير المدقق الداخلي فعلى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمدقق الداخلي أن يقوموا بالآتي:

- التحقيق في سبب الاختلاف،
- إعادة النظر وتحديد ما إذا كان تحليل وتفسير أدلة الرقابة الذي تم الحصول عليها كان كافياً ومعقولاً.

10-5-3 يجوز للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مناقشة أية اختلافات مع المدقق الداخلي وينظر في رفع تقرير بشأن ذلك إلى الأطراف المعنية والمناسبة.

10-6 متابعة نتائج الرقابة والتوصيات

10-6-1 كجزء من عملية الرقابة التي ينفذها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، يجب القيام بمتابعة تنفيذ وإنجاز توصيات رقابة الجهاز. وبالتعاون والتفاهم مع الجهاز، يجوز أن يقوم المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ وإنجاز توصيات رقابة الجهاز كوسيلة للتعاون مع عمليات الرقابة المنفذة من قبل الجهاز.

المراجع

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنٹوساي):

- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1، إعلان ليماء، القسم 3، الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 100، معايير الرقابة - المبادئ الأساسية.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 300، معايير الرقابة - المعايير الميدانية.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1260، الاتصال مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610، إرشادات الرقابة المالية - الاعتبارات الخاصة - استخدام عمل المدققين الداخليين.
- إرشاد الإنٹوساي للحوكمة الجيدة 9100، إرشادات لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام.
- إرشاد الإنٹوساي للحوكمة الجيدة 9110، إرشادات رفع تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية: تجارب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تنفيذ وتقييم الرقابة الداخلية .
- إرشاد الإنٹوساي للحوكمة الجيدة 9120، الرقابة الداخلية: توفير أساس للمساءلة في الحكومة .
- إرشاد الإنٹوساي للحوكمة الجيدة 9130، معلومات إضافية عن إدارة مخاطر المنشأة.
- إرشاد الإنٹوساي للحوكمة الجيدة 9140، إرشادات للحوكمة الجيدة واستقلال التدقيق الداخلي في القطاع العام.

الإرشادات التنفيذية الأوروبية لمعايير الرقابة من الإنٹوساي .

الاتحاد الدولي للمحاسبين:

- المعيار الدولي للتدقيق 610 .
- الحوكمة في القطاع العام : منظور الهيئة الحاكمة.

معهد المدققين الداخليين:

- الإطار الدولي للممارسات المهنية، بما في ذلك تعريف التدقيق الداخلي، وقواعد السلوك الأخلاقي، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، وتوصيات الممارسة، وأوراق الموقف وأدلة الممارسة .

المكتب الوطني للتدقيق ووزارة الخزانة بالمملكة المتحدة:

- التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين، ودليل الممارسات الجيدة .

مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي:

- دليل الرقابة المالية القسم 650 استخدام عمل الآخرين .

سيتم دمج أفضل الممارسات والأدوات في الصفحة الإلكترونية "e-platform"