

## الفصل الأول

### المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية

تم استنتاج الإطار العام للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) من إعلاني طوكيو وليما ومن التقارير والبيانات المصادق عليها من قبل الإننتوساي في مؤتمرات مختلفة، ومن تقرير اجتماع فريق خبراء الأمم المتحدة المعني بالمحاسبة الحكومية والرقابة في البلدان النامية.

٢.٠.١ تتكون المعايير الرقابية للإننتوساي من أربعة أجزاء هي:

( أ ) المبادئ الأساسية.

( ب ) المعايير العامة.

( ج ) المعايير الميدانية.

( د ) معايير إعداد التقارير

قامت منظمة الإننتوساي بتطوير هذه المعايير بهدف توفير إطار عام لإرساء الإجراءات والممارسات الواجب إتباعها عند تنفيذ أعمال الرقابة بما في ذلك أعمال الرقابة على الأنظمة المستندة إلى الحاسوب. وينبغي النظر إلى هذه المعايير في ضوء الظروف الدستورية والقانونية وغيرها الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

٣.٠.١ المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية هي افتراضات أساسية ومتطلبات ومبادئ

منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة.

٤.٠.١ يجب أن تكون المعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية، وأن توفر حداً أدنى

من الإرشاد للمدقق يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية. وتمثل المعايير الرقابية المقاييس التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج العملية الرقابية.

٥.٠.١ إن تأويل هذه المعايير وتفسيرها حق مقصور على المجلس التنفيذي للإننتوساي،

في حين تعود مسؤولية التعديلات إلى مؤتمر الإننتوساي.

٦.٠.١ تتمثل المبادئ الأساسية في:

(أ) على الجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بتطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي في جميع الاعمال التي يتم اعتبارها ذات الأهمية. وهناك بعض المعايير التي قد لا يمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك تلك الأجهزة المنظمة في شكل محاكم حسابات، أو على الأعمال الأخرى غير الاعمال الرقابية التي يقوم بها الجهاز، حيث يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المعايير التي يمكن تطبيقها على مثل هذه الأعمال لضمان ان تكون عالية الجودة باستمرار (راجع الفقرة ٨.٠.١).

(ب) على الجهاز الأعلى للرقابة أن يصدر حكمه المهني على الحالات المختلفة التي تبرز أثناء القيام بالرقابة الحكومية (راجع الفقرة ١٥.٠.١).

(ج) بتنامي الوعي لدى المجتمع أصبحت المطالبة بالمساءلة العامة للجهات أو الأفراد المسؤولين عن إدارة الموارد العامة أكثر وضوحا ، بحيث أصبحت هناك حاجة إلى إيجاد عملية المساءلة و تفعيل دورها . (راجع الفقرة ٢٠.٠.١)

(د) إن وضع أنظمة حكومية ملائمة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقييم والتقارير يجعل من عملية المساءلة عملية سهلة. وتكون الإدارة الحكومية مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية شكلا و مضمونا ، وعن غير ذلك من المعلومات. (راجع الفقرة ٢٣.٠.١).

(هـ) ينبغي أن تتولى الجهات المختصة إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير المالية و الإيضاحات المتعلقة بها ذات الصلة بالاحتياجات الحكومية، بينما تتولى الجهات الخاضعة للرقابة تطوير أهداف وأغراض أداء محددة وقابلة للقياس (راجع الفقرة ٢٥.٠.١).

(و) ينبغي أن يؤدي التطبيق الثابت للمعايير المحاسبية المقبولة إلى عرض الوضع المالي ونتائج العمليات بعدالة (راجع الفقرة ٢٨.٠.١).

(ز) إن وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات. (راجع الفقرة ٣٠.٠.١).

(ح) إن سن التشريعات يسهل تعاون الجهات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كل البيانات الملائمة والضرورية لإجراء تقييم شامل للأنشطة موضوع الرقابة الوصول إلى هذه البيانات. (راجع الفقرة ٣٢.٠.١).

(ط) ينبغي أن تكون كل الأنشطة الرقابية ضمن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة. (راجع الفقرة ٣٤.٠.١).

(ي) على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل على تحسين التقنيات المستخدمة برقابة صحة مقاييس الأداء (راجع الفقرة ٤٥,٠,١).

٧.٠.١ تناقش الفقرات التالية أهمية المبادئ الأساسية بالنسبة إلى الرقابة.

٨.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:

على الجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بتطبيق المعايير الرقابية للالتزام في جميع الأعمال التي يتم اعتبارها ذات أهمية ، وهناك بعض المعايير التي قد لا يمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك تلك الأجهزة العليا للرقابة المنظمة في شكل محاكم حسابات، أو على الأعمال الأخرى غير الأعمال الرقابية التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة ، حيث يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المعايير التي يمكن تطبيقها على مثل هذه الأعمال لضمان ان تكون عالية الجودة باستمرار (راجع الفقرة ١٦.٠.١).

٩.٠.١ وبشكل عام، فقد يُنظر إلى أمر على أنه مهم إذا كان هناك احتمال بأن معرفته سوف تؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية أو التقارير المتعلقة برقابة الأداء.

١٠.٠.١ كثيرا ما ينظر إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن طبيعة بند أو مجموعة من البنود أو الخصائص الأساسية لها قد تجعل الأمر هاما أيضا، مثلا في الحالة التي يقتضي فيها القانون أو التعليمات الإفصاح عن ذلك الأمر بصورة منفردة وبغض النظر عن المبلغ المعني.

١١.٠.١ بالإضافة إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة أو الطبيعة فقد يكون أمر من الأمور هاما كذلك بسبب السياق الذي يحدث فيه ، مثال ذلك النظر إلى بند على أنه مهم من حيث علاقته بـ:

(أ) النظرة الشاملة إلى المعلومات المالية.

(ب) المجموع الذي يشكل جزءا منه .

(ج) المدة الزمنية المرتبط بها .

(د) والمبلغ المقابل له في الأعوام السابقة.

- ١٢.٠.١ غالبا ما تمارس الأجهزة العليا للرقابة أنشطة لا يمكن اعتبارها أعمالا رقابية بالتعريف الضيق للكلمة ولكنها أعمال تساهم في توجيه أفضل للأعمال الرقابية . ويمكن أن تشمل الأعمال غير الرقابية (أ) جمع البيانات من دون إجراء تحليل جوهري لها، (ب) العمل القانوني، (ج) مهمة توضيحية للمجلس النيابي المنتخب تتعلق بفحص مسودة الموازنات، (د) مهمة مساعدة أعضاء المجالس النيابية المنتخبة تتعلق بالاستقصاء في ملفات الأجهزة العليا للرقابة والاطلاع عليها، (هـ) النشاطات الإدارية، (و) الوظائف المتعلقة بالمعالجة الحاسوبية. وتوفر هذه الأنشطة غير الرقابية معلومات ذات قيمة بالنسبة إلى صانعي القرارات و ينبغي أن تكون ذات جودة عالية .
- ١٣.٠.١ لا يمكن تطبيق كافة المعايير الرقابية على جميع عمل بعض الأجهزة العليا للرقابة، وذلك نظرا للبنية التنظيمية لهذه الأجهزة وأسلوب عملها، وعلى سبيل المثال فإن طبيعة المراجعات التي تقوم بها محاكم الحسابات والتي تتميز بكونها قضائية وذات سلطة مشتركة تجعل بعض أوجه عمل هذه المحاكم مختلفا أساسا عن الرقابة المالية وعن رقابة الأداء اللتين تتجزهما الأجهزة العليا للرقابة والتي تخضع لنظام هرمي يقوده مدقق عام أو مراقب عام أو رئيس .
- ١٤.٠.١ يجب إتباع معايير ملائمة للتأكد من تنفيذ العمل بدرجة عالية من الجودة بحيث ينبغي أن تفرض الأهداف الخاصة بنوع معين من العمل أو بمهمة معينة المعايير الخاصة التي يجب إتباعها. وعلى كل جهاز أن يضع سياسة يتبع فيها معايير الانتوساي أو غيرها من المعايير الخاصة في تنفيذ أنواع العمل المختلفة التي يقوم بها الجهاز لضمان عمل و نتائج ذات جودة عالية.
- ١٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- على الجهاز الأعلى للرقابة ان يطبق حكمه المهني على الحالات المختلفة التي تبرز اثناء القيام بالرقابة الحكومية (راجع الفقرة ٦.٠.١ ب).
- ١٦.٠.١ تضطلع أدلة الأثبات الرقابية بدور هام بالنسبة إلى قرار المدقق تجاه اختيار القضايا الرقابية ومجالاتها وبخصوص طبيعة الاختبارات والإجراءات الرقابية وزمن إجرائها ومداهها.
- ١٧.٠.١ تتجاوز الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة فيما يتعلق بالمهمة الرقابية لكل الأعراف الرقابية أو المحاسبية التي تتضارب معها، وبذلك فإن لهذه الصلاحيات تأثيرا حاسما على المعايير الرقابية التي يطبقها الجهاز الأعلى للرقابة. ونتيجة لذلك فإنه لا يمكن لأي من المعايير الرقابية للانتوساي . أو لأي

- معايير أخرى خارجة عن الجهاز الأعلى للرقابة . أن تكون لها صبغة أمرية أو أن يكون تطبيقها إجباريا على الجهاز الأعلى للرقابة أو على موظفيه.
- ١٨.٠.١ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحكم على مدى ملائمة المعايير الرقابية الخارجية مع تأدية مهمته. لكن على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعترف بأن المعايير الرقابية للانتوساي تمثل إجماعا في الرأي بين المدققين الحكوميين، وأن يحاول تنفيذ هذه المعايير فقط حيثما تناسبت مع مهمة الجهاز. وعلى الجهاز أيضا أن يحاول تجاوز حالة عدم التوافق حيثما كان ذلك ضروريا حتى يسمح بتبني المعايير المرغوب فيها.
- ١٩.٠.١ قد تتشابه أهداف عمليات الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة مع أهداف عمليات الرقابة في القطاع الخاص فيما يتعلق ببعض صلاحيات الجهاز وخاصة رقابة البيانات المالية. وفي المقابل فقد تكون معايير القطاع الخاص المتعلقة برقابة البيانات المالية التي تصدرها هيئات رسمية تنظيمية سارية على المدقق الحكومي.
- ٢٠.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- بتنامي الوعي بالمجتمع أصبحت المطالبة بالمساءلة العامة للجهات أو الافراد المسؤولين عن ادارة الموارد العامة أكثر وضوحا بحيث ازدادت الحاجة إلى عملية المساءلة وتفعيل دورها . (راجع الفقرة ٦.٠.١ ج).
- ٢١.٠.١ تقتضي الترتيبات في بعض البلدان أن ترفع الجهات المسؤولة تقاريرها إلى رئيس الدولة أو إلى الملك أو إلى مجلس الدولة مباشرة، لكن في جل البلدان ترفع هذه الجهات تقاريرها إلى سلطة تشريعية منتخبة سواء كان ذلك مباشرة أو عن طريق الفرع التنفيذي في الحكومة. وتتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة بسلطة قضائية. وتمارس هذه السلطة، حسب البلد، على الحسابات والمحاسبين وحتى على الإداريين. وتعتبر الأحكام والقرارات التي تتخذها هذه الأجهزة العليا تكملة طبيعية لوظيفة الرقابة الإدارية الموكولة إليها. ويجب النظر إلى أعمالهم القضائية هذه كجزء من منطوق الأهداف العامة التي تسعى الرقابة الخارجية إلى تحقيقها وخصوصا تلك الأهداف التي تتعلق بمسائل المحاسبة.
- ٢٢.٠.١ المشاريع العامة مطالبة أيضا بأن تفي بالتزامات المساءلة العامة ، وقد تشمل المشاريع العامة مشاريع تجارية مثل الجهات التي تم إنشائها بموجب قانون أو بقرار من السلطة التنفيذية أو تمتلك الحكومة النصيب الأكبر من رأسمالها .

- وبغض النظر عن طريقة نشأتها أو وظائفها أو درجة استقلاليتها أو ترتيبات تمويلها فإن هذه الجهات مسؤولة في نهاية الأمر أمام الهيئة التشريعية العليا.
- ٢٣.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- وضع أنظمة حكومية ملائمة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقييم والتقارير يسهل عملية المساءلة، حيث تكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية شكلا ومضمونا وعن غير ذلك من المعلومات. (راجع الفقرة ٦.٠.١ د).
- ٢٤.٠.١ إن صحة وكفاية التقارير والبيانات المالية تمثلان تعبير الجهة الخاضعة للرقابة عن وضعها المالي وعن نتائج عملياتها، كما تمثل أيضا التزام الجهة بتصميم نظام عملي يوفر معلومات ذات صلة وموثوق بها.
- ٢٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- ينبغي على الجهات المختصة أن تتولى إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير المالية ذات الصلة باحتياجات الحكومة، بينما تتولى الجهات الخاضعة للرقابة تطوير أهداف وأغراض أداء محدد وقابلة للقياس. (راجع الفقرة ٦.٠.١ هـ).
- ٢٦.٠.١ على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل مع الجهات الواضعة للمعايير المحاسبية للمساعدة على ضمان إصدار المعايير المحاسبية المناسبة للحكومة.
- ٢٧.٠.١ على الأجهزة العليا للرقابة أيضا أن توصي الجهات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف واضحة وقابلة للقياس وأن تحدد أغراض أداء خاصة بهذه الأهداف.
- ٢٨.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- ينبغي أن يؤدي التطبيق الثابت للمعايير المحاسبية المقبولة إلى عرض الوضع المالي ونتائج العمليات بعدالة. (راجع الفقرة ٦.٠.١ و).
- ٢٩.٠.١ إن اعتبار الثبات في تطبيق معايير المحاسبة شرطا مسبقا للعدالة يعني أن على الجهة الخاضعة للرقابة أن تراعي المعايير المحاسبية الملائمة في الظروف القائمة، وأن تراعي أيضا الحاجة إلى تطبيق هذه المعايير بطريقة ثابتة. غير أنه يجب ألا يعتبر المدقق أن الالتزام الثابت بالمعايير المحاسبية هو دليل قاطع على عدالة البيانات المالية المختلفة، فالعدالة هي تعبير عن رأي للمدقق يفوق حدود التطبيق الثابت لمعايير المحاسبة. ويؤكد هذا الافتراض أن المعايير الرقابية ليست أكثر من المتطلبات الدنيا بالنسبة إلى التزام المدقق، ويترك تجاوز هذه الحدود الدنيا لحكم المدقق المهني.

- ٣٠.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:  
إن وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ز).
- ٣١.٠.١ إن مسؤولية تطوير أنظمة رقابة داخلية كافية تقع على عاتق الجهة الخاضعة للرقابة وذلك لحماية مواردها ، وليست مسؤولية المدقق. كما أن الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة أيضا بأن تتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وأنها تعمل للمساعدة على ضمان الالتزام بالقوانين والتعليمات (الساوية ومن أن الأمانة و السلامة قد تم مراعاتها عند اتخاذ القرارات. غير أن هذا لا يعفي المدقق من تقديم مقترحات وتوصيات للجهة الخاضعة للرقابة متى ما اكتشف أن أنظمة الرقابة الداخلية غير كافية أو غائبة.
- ٣٢.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:  
إن سن التشريعات يسهل تعاون الجهات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كافة البيانات الملائمة الضرورية لإجراء تقييم شامل للأنشطة موضوع الرقابة وفي الوصول الى هذه البيانات . (راجع الفقرة ٦.٠.١ ح).
- ٣٣.٠.١ يجب أن يتمكن الجهاز الأعلى للرقابة من الوصول إلى مصادر البيانات والمعلومات ومن الوصول كذلك إلى مسؤولي و موظفي الجهة الخاضعة للرقابة حتى يتسنى له تنفيذ مسؤولياته الرقابية على الوجه الأكمل. ويساعد سن المقتضيات التشريعية بخصوص وصول المدقق إلى تلك المعلومات وأولئك الموظفين على تقليص المشاكل مستقبلا في هذا المجال.
- ٣٤.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:  
ينبغي أن تكون جميع الأنشطة الرقابية ضمن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ط).
- ٣٥.٠.١ يتم تأسيس الأجهزة العليا للرقابة عامة من قبل السلطة التشريعية العليا أو بمقتضى نص دستوري، وفي بعض الحالات يتم تحديد عناصر الدور الذي يضطلع به الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة اتفاقية بدلا من نص قانوني معين. ويحدد القانون أو التعليمات التأسيسية عادة شكل الجهاز الأعلى للرقابة (على سبيل المثال محكمة أو مجلس أو لجنة أو مكتب قانوني أو وزارة) وشروط و احكام تولي المنصب والولاية والسلطات والمهام والوظائف والمسؤوليات العامة

وغيرها من الأمور التي تحكم تولي وظيفة ما وتأدية الوظائف والمهام المزمع أدائها.

٣٦.٠.١ ومهما كان نظام إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة فإن الوظيفة الأساسية للجهاز تتمثل في تدعيم المسائلة العامة والنهوض بها. فالجهاز الأعلى للرقابة في بعض البلدان هو عبارة محكمة تتكون من قضاة تكون لها سلطة على محاسبي القطاع العام الذين تقع عليهم مسؤولية تقديم الحسابات لهذه المحكمة . وتقتضي هذه الوظيفة القضائية أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة من أن كل شخص مكلف بالتعامل مع الأموال العامة مسؤول أمامه وأنه في هذا المضمار خاضع لقضائه.

٣٧.٠.١ يوجد تكامل هام بين السلطة القضائية هذه و الخصائص الأخرى للرقابة إذ ينبغي أن ننظر إلى هذه الخاصيات بصفقتها جزءا من منطلق الأهداف العامة التي تسعى الرقابة الخارجية إلى تحقيقها وبخاصة تلك الأهداف المتعلقة بالمحاسبة الادارية .

٣٨.٠.١ يشمل النطاق الكامل للرقابة الحكومية رقابة الأداء ورقابة النظامية.

٣٩.٠.١ تشمل الرقابة النظامية:

( أ ) شهادة المسائلة المالية للجهات الخاضعة للرقابة ، ويشمل ذلك فحص

السجلات المالية وتقييمها وإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية.

( ب ) شهادة المساءلة المالية للإدارة الحكومية بكاملها.

( ج ) رقابة الأنظمة والمعاملات المالية بما في ذلك تقييم الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية.

( د ) مراجعة الرقابة الداخلية ووظائف التدقيق الداخلي .

( هـ ) رقابة أمانة و سلامة القرارات الإدارية المتخذة داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

( و ) إعداد التقارير بشأن أي مسائل أخرى تنجم عن عملية الرقابة أو تتعلق بها ويرى الجهاز الأعلى للرقابة أنه من الضروري الكشف عنها.

٤٠.٠.١ تهتم رقابة الأداء برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتشمل:

( أ ) رقابة اقتصاد الأنشطة الإدارية وفقا للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة ورقابة السياسات الإدارية.

( ب ) رقابة كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية وغيرها بما في ذلك فحص أنظمة المعلومات ومقاييس الأداء وترتيبات الإشراف والإجراءات التي

تتبعها الجهات الخاضعة للرقابة لعلاج القصور الذي يتم التعرف عليه .

( ج ) ورقابة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة ورقابة التأثير الفعلي للأنشطة مقارنة بالتأثير المستهدف .

٤١.٠.١ عمليا قد يحدث تداخل بين رقابة الأداء والرقابة النظامية، وفي هذه الحالات فإن تصنيف رقابة معينة يعتمد على الغرض الأساسي من تلك الرقابة.

٤٢.٠.١ في العديد من البلدان لا تصل رقابة الأداء إلى حد مراجعة الأسس السياسية لبرامج الحكومة، وعلى كل فإنه ينبغي أن تحدد مهمة الجهاز الأعلى للرقابة بدقة سلطات الجهاز ومسؤولياته فيما يتعلق برقابة الأداء في جميع مجالات النشاط الحكومي بهدف تسهيل تطبيق المعايير الرقابية الملائمة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة .

٤٣.٠.١ في بعض البلدان لا يمنح الدستور أو التشريعات السارية الجهاز الأعلى للرقابة سلطة رقابة "الفعالية" أو رقابة "الكفاءة" الخاصة بالادارة المالية للسلطة التنفيذية . وفي هذه الحالات فإن تقييم الملاءمة أو الفائدة من القرارات الإدارية أو تقييم فعالية الإدارة يرجع إلى الوزراء الموكول إليهم مهمة تنظيم الخدمات الإدارية ويكونون بالتالي مسؤولين عن إدارتهم أمام السلطة التشريعية. إن العبارة التي تبدو في هذه الحالة أكثر ملاءمة لوصف عمليات الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة والتي تتجاوز الإطار التقليدي للرقابة النظامية والقانونية هي عبارة "رقابة الإدارة الجيدة". وتهدف هذه الرقابة إلى إجراء تحليل للنقائص العامة في ضوء المبادئ العامة للإدارة السليمة. ويمكن عمليا تنفيذ هذين النوعين من الرقابة . أي الرقابة النظامية والرقابة الإدارية . في عملية واحدة خصوصا وأن كل واحدة منهما تدعم الأخرى، باعتبار أن الرقابة النظامية تستطيع إعداد رقابة الإدارة وأن رقابة الإدارة تؤدي إلى تصحيح الأوضاع التي تتسبب في المخالفات.

٤٤.٠.١ ويمكن الارتقاء بفعالية المساءلة العامة عندما تمكن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة من تنفيذ الرقابة النظامية أو رقابة الاداء في كافة المشاريع العامة .

٤٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:  
على الأجهزة العليا للرقابة ان تعمل على تحسين التقنيات المستخدمة برقابة صحة مقاييس الأداء. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ي).

- ٤٦.٠.١ يقتضي دور المدققين الرقابي المتنامي تحسين وتطوير تقنيات و منهجيات جديدة لتقييم مدى استخدام مقاييس أداء صحيحة ومعقولة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ، وعلى المدققين الاستفادة من التقنيات والمنهجيات المتبعة في التخصصات الأخرى.
- ٤٧.٠.١ إن نطاق المهمة الرقابية سوف يحدد نطاق المعايير التي ينبغي أن يطبقها الجهاز الأعلى للرقابة.

\* \* \*

## الفصل الثاني

### المعايير العامة في الرقابة الحكومية

#### ١.٢ المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

- ١.١.٢ يعالج هذا القسم المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق و/أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفوءة وفعالة.
- ٢.١.٢ تعني معايير الرقابة العامة تبني الجهاز الأعلى للرقابة سياسات وإجراءات من أجل:
- ( أ ) تعيين الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة (راجع الفقرة ٣.١.٢).
- ( ب ) تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين. (راجع الفقرة ٥.١.٢).
- ( ج ) إعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية (راجع الفقرة ١٣.١.٢).
- ( د ) دعم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص من مهارات، وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعاً جيداً و تكليف عدد كافٍ من الموظفين لتنفيذ العملية الرقابية، وتأمين التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهداف الجهاز في المستوى المطلوب من العناية والاهتمام اللازمين (راجع الفقرة ١٥.١.٢).
- ( هـ ) مراجعة كفاءة وفاعلية المعايير والإجراءات الداخلية للجهاز الأعلى للرقابة (راجع الفقرة ٢٥.١.٢).
- ٣.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
- على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة (راجع الفقرة ٢.١.٢ أ).
- تفسر الفقرة التالية التوظيف باعتباره معياراً رقابياً.

- ٤.١.٢ يجب أن تتوفر بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة المؤهلات العلمية الأكاديمية المناسبة وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين. وينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة الحد الأدنى من المتطلبات العلمية لتعيين المدققين وأن يراجع هذه المتطلبات بشكل منتظم.
- ٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:  
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب موظفيه ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة وأن يحدد أسس ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين (راجع الفقرة ٢.١.٢ ب).  
تفسر الفقرات التالية التدريب والتطوير كمعيارين رقابيين.
- ٦.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتخذ الخطوات المناسبة لتوفير التطوير المهني المتواصل لموظفيه بما في ذلك توفير التدريب داخل الجهاز نفسه وتشجيع الحضور والمشاركة في الدورات الخارجية كلما كان ذلك مناسباً.
- ٧.١.٢ يجب أن يحتفظ الجهاز الأعلى للرقابة ببيان مفصل لمهارات موظفيه للمساعدة في التخطيط للعمليات الرقابية ويحدد كذلك الاحتياجات المتعلقة بالتطوير المهني.
- ٨.١.٢ ينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة المعايير المتعلقة بترقية المدققين وغيرهم من الموظفين العاملين فيه، بما في ذلك المتطلبات الأخلاقية ، ومراجعة هذه المعايير بشكل منتظم.
- ٩.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أيضاً أن يضع سياسات وإجراءات بالنسبة إلى التطوير المهني للموظفين الرقابيين في مجال تقنيات الرقابة ومنهجياتها التي تنطبق على العمليات الرقابية المختلفة التي يقوم بها ويحافظ على هذه السياسات والإجراءات.
- ١٠.١.٢ ينبغي أن يفهم موظفو الجهاز الأعلى للرقابة فهماً جيداً البيئة الحكومية بما في ذلك جوانب مثل دور السلطة التشريعية، الترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لها عمليات السلطة التنفيذية وموثيق المشاريع العامة. وينبغي كذلك أن يكون موظفو الرقابة المدربون على دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات والممارسات الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

- ١١.١.٢ تتطلب رقابة الأنظمة المالية و السجلات المحاسبية والبيانات المالية تدريباً في مجالات المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة ، كما تتطلب معرفة التشريعات السارية و التعليمات المتعلقة بها التي تؤثر على مساءلة الجهة الخاضعة للرقابة . وقد يتطلب تنفيذ عمليات رقابة الأداء تدريباً في مجالات مثل الإدارة واتخاذ القرار والعلوم الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى المتطلبات سالفه الذكر .
- ١٢.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يشجع موظفيه ليصبحوا أعضاء في جمعيات وهيئات مهنية ذات صلة بعملهم وأن يساهموا في أنشطة تلك الجمعيات و الهيئات .
- ١٣.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة الى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:  
يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لإعداد الأدلة والإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية (راجع الفقرة ٢.١.١ ج).
- تفسر الفقرة الآتية الإرشادات المكتوبة كمعيار رقابي.
- ١٤.١.٢ إن الاتصال بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة تعاميم تتضمن إرشادات والحفاظ على دليل محدث يوضح سياسات الجهاز ومعاييره وممارساته أمران مهمان للحفاظ على جودة العمليات الرقابية.
- ١٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:  
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة له وان يحدد المهارات غير المتوافرة وان يوزع المهارات الخاصة بالمهام الرقابية توزيعاً جيداً ويوفر العدد الكافي من الأشخاص لتنفيذ العملية الرقابية، وان يتوفر لديه التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهدافه على المستوى المطلوب من العناية اللازمة والاهتمام (راجع الفقرة ٢.١.١ د).
- تفسر الفقرات التالية استخدام المهارات كمعيار رقابي:
- ١٦.١.٢ يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى تقدير الموارد الضرورية للقيام بكل عملية رقابية حتى يتسنى تكليف الموظفين ذوي المهارات المناسبة للقيام بالعمل ومراقبة مصادر الموظفين الذين سيخصصون للعملية الرقابية.

١٧.١.٢ إن المدى الذي ينبغي بموجبه ربط المستوى العلمي بالمهمة الرقابية أمر يختلف بحسب نوع الرقابة المنفذة. إذ أنه ليس من الضروري أن يكون كل مدقق مؤهلاً في جميع جوانب المهمة الرقابية، إلا أن السياسات والإجراءات التي تحكم تكليف الموظفين في مهمات رقابية ينبغي أن تهدف إلى توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم المهارات الرقابية التي تتطلبها طبيعة المهمة الرقابية حتى تتوفر المهارات والخبرات اللازمة لدى الفريق المشارك جماعياً في تنفيذ عملية رقابية معينة.

١٨.١.٢ ينبغي أن يترك المجال مفتوحاً للجهاز الأعلى للرقابة ليحصل على مهارات متخصصة من مصادر خارجية إذا تطلب الأمر ذلك لتنفيذ عملية رقابية بنجاح حتى تكون النتائج والاستنتاجات والتوصيات الرقابية دقيقة وسليمة الأساس وتعكس تفهماً كافياً لموضوع العملية الرقابية. و يبقى الأمر موكولاً للجهاز الأعلى للرقابة في الظروف الخاصة به أن يحكم إلى أي مدى يمكن أن تلبى الخبرات الداخلية احتياجاته بشكل أفضل مقارنة باستخدام الخبرات الخارجية.

١٩.١.٢ إن السياسات والإجراءات التي تحكم الإشراف على العمليات الرقابية تعتبر عوامل هامة بالنسبة إلى تأدية الجهاز الأعلى للرقابة لدوره بدرجة ملائمة من الكفاءة. وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن أن العمليات الرقابية يتم التخطيط لها والإشراف عليها من قبل مدققين ذوي كفاءة ودراية بمعايير الجهاز الأعلى للرقابة وبمنهجياته وملمين باختصاصات البيئة الرقابية وخصوصياتها.

٢٠.١.٢ عندما تشمل مهمة الجهاز الأعلى للرقابة رقابة البيانات المالية التي تغطي كافة الأجهزة الحكومية فإن الفرق المعنية لتنفيذ العملية الرقابية ينبغي أن تكون مجهزة للقيام بعملية تقييم منسقة لنظم المحاسبة الخاصة بهذه الأجهزة وتقييم ترتيبات التنسيق وآليات المراقبة الخاصة بالإدارات المركزية أيضاً. وتحتاج فرق الرقابة إلى معرفة نظم المحاسبة وأنظمة الضبط الداخلي الحكومية ذات الصلة وإلى خبرة كافية بتقنيات الرقابة التي يطبقها الجهاز في هذا النوع من الرقابة.

٢١.١.٢ ما لم يكن الجهاز الأعلى للرقابة مجهزاً للقيام بكل أنواع الرقابة خلال فترة زمنية معقولة، بما في ذلك عمليات رقابة الأداء التي تغطي كل عمليات الجهة الخاضعة للرقابة، فإن الجهاز الأعلى للرقابة يحتاج إلى مقاييس لتحديد نطاق الأنشطة الرقابية والتي توفر أقصى حد ممكن من الضمان بخصوص قيام كل

جهة خاضعة للرقابة الالتزام بمتطلبات المساءلة العامة المترتبة عليها، وذلك في غضون الفترة أو الدورة الرقابية.

٢٢.١.٢ عند اتخاذ قرار بتوزيع موارده على الأنشطة الرقابية المختلفة يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعطي الأولوية لانجاز المهام الرقابية الملزم بها قانونيا في إطار زمني محدد. وينبغي أن يولي الجهاز الأعلى للرقابة عناية خاصة للتخطيط الاستراتيجي حتى يتسنى تحديد ترتيب أولويات ملائمة لتنفيذ العمليات الرقابية التي يقدرها الجهاز.

٢٣.١.٢ إن ترتيب الأولويات بشكل ينسجم مع مبدأ الحفاظ على جودة الأداء خلال المهمة الرقابية يشمل ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة الحكم في ضوء المعلومات المتاحة. كما أن الاحتفاظ بقاعدة للبيانات المتعلقة بالبنية التنظيمية للجهة الخاضعة للرقابة ووظائفها وعملياتها يساعد الجهاز الأعلى للرقابة على تحديد المجالات ذات الأهمية والحساسية والمجالات التي تحتمل اضعاف تحسينات على الإدارة.

٢٤.١.٢ قبل المباشرة في العملية الرقابية ينبغي أن يتم إصدار تكليف مناسب بانطلاقها من قبل موظف مخول بذلك داخل الجهاز الأعلى للرقابة. ويجب أن يتضمن هذا التكليف تعبيراً صريحاً عن أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومركز اهتمامها، والموارد التي سيتم تخصيصها لها من حيث المهارات والعدد والترتيبات الخاصة بمراجعة التقدم الحاصل عند نقاط مناسبة وتاريخ الانتهاء من العمل الميداني، وينبغي تقديم تقرير عن العملية الرقابية.

٢٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:  
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لمراجعة كفاءة المعايير وفعاليتها وكذلك الاجراءات الداخلية للجهاز (راجع الفقرة ٢.١.٢ هـ).  
تفسر الفقرات التالية المراجعات الخاصة بضمان الجودة كمييار رقابي.

٢٦.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يولي عناية خاصة لبرامج ضمان الجودة الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها، وذلك نظراً لأهمية تأمين مستوى عالٍ لعمل الجهاز الأعلى للرقابة. إن الفوائد الناجمة عن مثل هذه البرامج تجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض أمراً ضرورياً. ومن المهم أن يتم مقارنة تكلفة استخدام هذه الموارد مع الفوائد المتوقعة من استخدامها.

٢٧.١.٢ يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع أنظمة وإجراءات بهدف:

- ( أ ) التأكد من أن العمليات الرامية إلى ضمان الجودة الكاملة قد تم تطبيقها بصورة مرضية؛
- ( ب ) تأمين جودة التقرير الرقابي.
- ( ج ) ضمان التحسينات وتفادي تكرار جوانب القصور.
- ٢٨.١.٢ وكوسيلة إضافية لضمان جودة الأداء، علاوة على مراجعة أعمال الرقابة من قبل موظفين يتحملون مسؤولية العمليات الرقابية المعنية، فإنه من المفضل أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بوضع آلية خاصة بها تتعلق بضمان الجودة ، أي أن يقوم موظفون ذوو مؤهلات مناسبة من الجهاز الأعلى للرقابة غير مشاركين في هذه العمليات الرقابية بمراجعة دقيقة لعينة من عمليات الرقابة من حيث التخطيط لها وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها بالتشاور مع الإدارة المعنية بهذه الرقابة وذلك فيما يتعلق بنتائج الإجراءات الداخلية لضمان جودة التقارير الدورية التي يرفعها الجهاز الأعلى للرقابة إلى الإدارة العليا في الجهاز.
- ٢٩.١.٢ من المناسب أن تنشئ الأجهزة العليا للرقابة وظيفة ذات طابع شمولي للرقابة الداخلية الخاصة بها بهدف مساعدتها على تحقيق إدارة فعالة لعملياتها الخاصة وتدعيم جودة أدائها.
- ٣٠.١.٢ يمكن تحسين جودة العمل الذي يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة وذلك بتعزيز المراجعة الداخلية وربما بواسطة تقييم مستقل لعمله.
- ٣١.١.٢ تأخذ الرقابة النظامية والقانونية في بعض البلدان شكل الرقابة الوقائية على النفقات العامة وذلك بواسطة مصادقة الجهاز الأعلى للرقابة على النفقات.
- ٣٢.١.٢ ينبغي أن تفهم الرقابة الوقائية عموماً على أنها رقابة تنفذ في الوقت الذي يسمح فيه للجهاز الرقابي أن يمنع حدوث فعل يعتبر مخالفاً.
- ٣٣.١.٢ وإذا كانت الرقابة "اللاحقة" تكشف عن المخالفات فقط بعد حدوثها، عندما يصبح من الصعب تصحيحها، فإن الرقابة "السابقة"، على عكس ذلك، تقوم بإجراء فوري وهو رفض إجازة الدفعة في حالة قيام الجهاز الأعلى للرقابة باكتشاف مخالفات محاسبية أو قانونية.
- ٣٤.١.٢ تساعد بعض الأجهزة العليا للرقابة على تطوير و/أو مراجعة النظم المحاسبية المصادقة عليها ثم مراجعة تطبيق النظم ذاتها عند التشغيل في مرحلة لاحقة.
- ٣٥.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتأكد من أن المعايير المطبقة متبعة في كل من الرقابة السابقة واللاحقة وأن الانحرافات عن المعايير التي تعتبر ملائمة موثقة.

## ٢.٢ معايير ذات أهمية أخلاقية

- ١.٢.٢ تتضمن المعايير العامة للرقابة بالنسبة إلى المدقق والجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
- ( أ ) أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين (راجع الفقرة ٢.٢.٢).
- ( ب ) أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة (راجع الفقرة ٣١.٢.٢).
- ( ج ) يجب أن تتوفر في المدقق والجهاز الأعلى للرقابة الكفاءات المطلوبة (راجع الفقرة ٣٣.٢.٢).
- ( د ) أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة في تخطيط أدلة الإثبات وتحديدها وجمعها وتقييمها وفي إعداد التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات (راجع الفقرة ٣٩.٢.٢).

## الاستقلالية

- ٢.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق والجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
- على المدقق والجهاز الأعلى للرقابة أن يكونا مستقلين (راجع الفقرة ١١.٢.٢).
- تفسر الفقرات التالية الاستقلالية كمعيار رقابي. وتفسر الفقرات (٥.٢.٢ . ١٢.٢.٢) على وجه الخصوص استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة عن السلطة التشريعية، وتفسر الفقرات (١٣.٢.٢ . ٢٤.٢.٢) استقلاليته عن السلطة التنفيذية، بينما تفسر الفقرات (٢٩.٢.٢ . ٢٥.٢.٢) استقلاليته عن الجهة الخاضعة للرقابة.
- ٣.٢.٢ ومهما يكن تكل (شكل) الحكومة فإن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في العمل الرقابي أمر حيوي، ذلك أن وجود درجة كافية من الاستقلالية عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية يعتبر أمراً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولمصداقية نتائجه.
- ٤.٢.٢ ( يمكن أن تكون معايير إرساء الاستقلالية كافية للجهاز الأعلى والمحافظة على تلك الاستقلالية معايير واضحة بسهولة في البلدان التي توجد بها سلطة

تشريعية منفصلة عن السلطة التنفيذية سواء كان أعضاء الحكومة أعضاء أيضا في السلطة التشريعية أم لا. ولما كانت مثل هذه الترتيبات سارية في نسبة عالية من البلدان الأعضاء في الانتوساي فإن هذه المعايير توضح معايير استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة في البلدان التي توجد بها هذه الترتيبات، مع التسليم بأن تعديل هذه المعايير وملاءمتها أمرا ضروريا في البلدان الأخرى.

٥.٢.٢

تعتبر السلطة التشريعية واحدة من أهم الجهات المستعينة بخدمات الجهاز الأعلى للرقابة الذي يستمد صلاحياته من الدستور أو من السلطة التشريعية. ومن خاصيات وظيفة الجهاز الأعلى للرقابة المألوفة رفع التقارير للسلطة التشريعية. ومن الممكن أن يعمل الجهاز الأعلى للرقابة مع السلطة التشريعية بشكل وثيق، بما في ذلك أي لجان تفوض من قبل هذه السلطة بالنظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وتسهم هذه الصلة الوثيقة في تدعيم المتابعة الفعالة لعمل الجهاز.

٦.٢.٢

وينبغي أيضا إحاطة السلطة التشريعية علما ، بواسطة التقرير و الاتصالات الخاصة، بالنتائج الهامة لعمليات الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة و العمليات الخاصة بالإدارة و النزاعات مع الإدارات الخاضعة للرقابة.

٧.٢.٢

يمكن تكليف لجان مشكلة داخل السلطة التشريعية بفحص الملاحظات الواردة في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة وفي الاتصالات الخاصة وذلك بحضور الوزراء والممثلين عن الجهات الخاضعة للرقابة وغيرهم. ويمكن توثيق الصلة بين السلطة التشريعية والجهاز الأعلى للرقابة عن طريق الاستفسار عن الموازنة وكذلك بتقديم المساعدة الفنية لأعمال اللجان البرلمانية المكلفة بفحص مسودات الموازنة.

٨.٢.٢

يمكن للجهاز أن يمد أعضاء السلطة التشريعية بموجز فعلي عن تقارير الرقابة، غير انه من المهم جدا أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة على استقلاليته عن التأثير السياسي حتى يباشر مسؤولياته الرقابية بنزاهة ، وهو ما يعني أن الجهاز الأعلى للرقابة لن يستجيب، أو يعطي الانطباع بأنه يستجيب، إلى رغبات سياسية معينة.

٩.٢.٢

وفي حين أنه على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتقيد بالقوانين التي تسنها السلطة التشريعية إلا أن الاستقلالية الكافية تتطلب ألا يخضع الجهاز الأعلى للرقابة لتوجيهات السلطة التشريعية في برمجة العمليات الرقابية وفي التخطيط لها

وأدائها ذلك لأن الجهاز الأعلى للرقابة يحتاج إلى أن يكون حرا في وضع الأولويات وفي برمجة عمله بما يتفق مع صلاحياته وأن يتبنى منهجيات ملائمة لعمليات الرقابة المخطط لتنفيذها.

١٠.٢.٢ في بعض البلدان تكون الرقابة على الإدارة المالية للسلطة التنفيذية حقا مقصورا على البرلمان (المجلس النيابي المنتخب) أو المجلس الاستشاري وقد ينسحب ذلك أيضا على رقابة النفقات والإيرادات على المستوى الإقليمي حين تكون الرقابة الخارجية ضمن مسؤوليات سلطة تشريعية. وتنفذ العمليات الرقابية في هذه الحالات نيابة عن هذه السلطة، ومن المناسب أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة في الحساب طلباته لإجراء استقصاءات معينة عند برمجة المهام الرقابية. وعلى الرغم من ذلك فإن حرية الجهاز الأعلى للرقابة في تحديد طريقة أدائه لكافة أعماله، بما في ذلك تلك التي يطلبها منه البرلمان، تبقى أمرا هاما جدا.

١١.٢.٢ من المناسب أن تحدد السلطة التشريعية الحد الأدنى لمتطلبات صياغة التقرير، بما في ذلك المسائل التي تتطلب إبداء رأي رقابي، ووقت معقول يتم خلاله إعداد التقارير. بصرف النظر عن ذلك فإن وضع ترتيبات مرنة لإعداد التقارير التي يرفعها الجهاز الأعلى للرقابة للسلطة التشريعية دون قيود على المحتوى أو التوقيت من شأنه أن يدعم الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة.

١٢.٢.٢ من الضروري أن توفر السلطة التشريعية للجهاز الأعلى للرقابة الموارد الكافية والتي يكون الجهاز مسؤولا عنها حتى يتسنى له أن يمارس مهمته بشكل فعال.

١٣.٢.٢ قد يكون للسلطة التنفيذية والجهاز الأعلى للرقابة مصلحة مشتركة في أن ينهضا بالمساءلة العامة، غير أن العلاقة الأساسية للجهاز الأعلى للرقابة مع السلطة التنفيذية هي علاقة مدقق خارجي. وبذلك الصفة فإن تقارير الجهاز الأعلى للرقابة تساعد السلطة التنفيذية بلفت انتباهها إلى جوانب القصور التي تشكو منها الإدارة والتوصية بإدخال تحسينات. وينبغي أن يحرص الجهاز الأعلى للرقابة على تفادي المساهمة في الوظائف التنفيذية التي من شأنها أن تؤثر سلبا على استقلاليته وموضوعيته في أداء مهمته.

١٤.٢.٢ إنه من المهم بالنسبة إلى استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة أن لا تكون للسلطة التنفيذية صلاحية التوجيه فيما يتعلق بأداء الجهاز الأعلى للرقابة لمهمته،

بحيث لا \_ يتم إرغام الجهاز على تنفيذ عملية رقابية أو تعديلها أو التخلي عن القيام بها ولا يرغم على حذف أو تعديل النتائج الرقابية أو استنتاجاتها أو التوصيات المتعلقة بها.

١٥.٢.٢ إن وجود درجة من التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة و السلطة التنفيذية أمر مرغوب فيه في بعض المجالات، وينبغي أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة على استعداد لتقديم الاستشارة إلى السلطة التنفيذية في الأمور المتعلقة بالمعايير والسياسات المحاسبية وبشكل البيانات المالية. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة عند تقديمه لهذه الاستشارة أن يتجنب كل التزام صريح أو ضمني من شأنه أن يضعف استقلال ممارسته لمهمته الرقابية.

١٦.٢.٢ إن الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة لا يحول دون تقدم السلطة التنفيذية بطلبات إلى الجهاز يقترح فيها مواضيع للرقابة غير أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون قادرا على رفض مثل هذه الطلبات حتى يتمتع بالاستقلالية الكافية. ذلك أن بقاء القرارات المتعلقة بالمهام الرقابية المكونة للبرنامج في نهاية الأمر بيد الجهاز الأعلى للرقابة يعتبر أمرا أساسيا بالنسبة إلى مفهوم استقلالية الجهاز.

١٧.٢.٢ هناك حساسية في العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة و السلطة التنفيذية تتعلق بتوفير الموارد للجهاز بدرجات متفاوتة تعكس الفروقات الدستورية والمؤسسية، فالندابير المتعلقة بتوفير الموارد للجهاز الأعلى للرقابة قد تكون مرتبطة بالوضع المالي للسلطة التنفيذية وسياستها المتصلة بالإنفاق العام، وبالمقابل فإن الارتقاء الفعال بالمساءلة العامة يتطلب توفير الموارد الكافية للجهاز الأعلى للرقابة لتمكينه من القيام بمسؤولياته بصورة معقولة.

١٨.٢.٢ إن فرض أي قيود على الموارد أو غيرها من قبل لسلطة التنفيذية والتي قد تحول دون ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة لمهمته يعتبر موضوع تقرير يحق للجهاز أن يرفعه إلى السلطة التشريعية.

١٩.٢.٢ ينبغي أن تنص الوثيقة القانونية للجهاز الأعلى للرقابة على الحرية الكاملة للوصول إلى جميع منشآت الجهات الخاضعة للرقابة وسجلاتها وعملياتها وان توفر للجهاز الأعلى للرقابة سلطات كافية لكي يحصل على المعلومات ذات الصلة من الأشخاص أو الجهات الذين يمتلكون هذه المعلومات.

٢٠.٢.٢ ينبغي أيضا أن تسمح السلطة التنفيذية للجهاز الأعلى للرقابة سواء عن طريق اتفاقية أو نص قانوني بالوصول إلى المعلومات الحساسة التي تكون ضرورية وذات صلة بأداء الجهاز لمسؤولياته.

٢١.٢.٢ قد تساهم ظروف مدة ولاية رئيس الجهاز الأعلى للرقابة في استقلالية الجهاز عن السلطة التنفيذية، على سبيل المثال التعيين لمدة طويلة ومحددة أو إلى سن تقاعد معين، وعلى عكس ذلك فإن ظروف الولاية المصاحبة بضغط على الجهاز الأعلى لإرضاء السلطة التنفيذية يكون لها تأثير كبير على استقلالية الجهاز، ولهذا فإنه من المفضل من حيث المبدأ أن تكون النصوص القانونية المتعلقة بإنهاء خدمات رئيس الجهاز أو نقله من منصبه مطابقة لتلك المتعلقة بشاغلي المناصب القضائية وما شابهها.

٢٢.٢.٢ بالنسبة إلى تلك الأجهزة العليا للرقابة التي تمارس وظيفة قضائية والتي غالبا ما تنظم على أساس اشتراك السلطة ينبغي ضمان استقلالية أعضائها بواسطة ضمانات متعددة ومنها بالخصوص مبدأ عدم إمكانية تتحية القضاة، عدم المساس بامتيازات القضاء، تحديد المعالجة بواسطة القانون واستقلالية قاضي التحقيق.

٢٣.٢.٢ من المهم أن يتفهم المجتمع فهما جيدا مهمة الجهاز الأعلى للرقابة ووضعه المستقل حتى يتسنى للجهاز ممارسة وظائفه بصورة مستقلة عن السلطة التنفيذية وأن يكون ذلك واضحا للعيان، وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يقوم بدور تثقيفي في هذا المجال كلما سنحت الفرصة بذلك.

٢٤.٢.٢ لا تحول استقلالية الجهاز الوظيفية دون الاتفاق مع الجهات التنفيذية بخصوص إدارة الجهاز الأعلى للرقابة لمسائل مثل العلاقات الصناعية وإدارة الموظفين وإدارة الأملاك أو الاشتراك في شراء المعدات والمستودعات، لكن يجب ألا تكون الجهات التنفيذية في وضع يمكنها من اتخاذ قرارات تعرض استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة للخطر عند أداء مهمته.

٢٥.٢.٢ يجب أن يظل الجهاز الأعلى للرقابة مستقلا عن الجهات الخاضعة للرقابة. غير أن عليه أن يسعى إلى تحقيق تفهم لدوره ووظيفته من قبل الجهات الخاضعة للرقابة حفاظا على إقامة علاقات ودية معها، فالعلاقات الطيبة تساعد الجهاز الأعلى للرقابة على الحصول على المعلومات بسهولة وحرية وعلى إجراء محادثات في جو من الاحترام المتبادل والتفهم. ومن هذا المنطلق وفي

ظل احتفاظ الجهاز الأعلى للرقابة باستقلاليتته فإنه، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يوافق على المشاركة في الإصلاحات التي تخطط لها الجهات الخاضعة في مجالات مثل الحسابات العامة أو التشريعات المالية، أو على تقديم الاستشارة بخصوص إعداد مشاريع قوانين أو لوائح لا تؤثر على اختصاصه أو على سلطاته. وفي هذه الحالات لا يعتبر ذلك تدخلا من الجهاز الأعلى للرقابة في الإدارة التنفيذية بل تعاوناً مع تلك الجهات بتوفير المساعدة الفنية لها أو بوضع خبرته في مجال الإدارة المالية تحت تصرفها.

٢٦.٢.٢ على عكس ما يجري في رقابة القطاع الخاص حيث تكون مهمة المدقق المتفق عليها محددة في خطاب التزام، فإن علاقة الجهة الخاضعة للرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة ليست علاقة عميل. وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يؤدي مهمته بحرية ونزاهة واضعاً آراء الإدارة في الحسبان عند تكوين آرائه واستنتاجاته وتوصياته الرقابية ودون أن يلتزم بمسؤولية تجاه إدارة الجهة الخاضعة للرقابة بخصوص نطاق العمليات الرقابية المنفذة أو طبيعتها.

٢٧.٢.٢ يجب ألا يسهم الجهاز الأعلى للرقابة في إدارة الجهة الخاضعة للرقابة أو في عملياتها. كما يجب ألا يصبح المدققون أعضاء في لجان إدارية، وإذا ما وجب تقديم استشارة رقابية فإنه يجب تقديمها على أنها استشارة أو توصية وأن يقع الاعتراف بها في تلك الصفة.

٢٨.٢.٢ ينبغي ألا يكلف أي من موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لرقابة جهة ما إذا ثبت أن هناك أي نوع من الارتباط بين هذا الموظف وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة مثل الروابط الاجتماعية أو النسب أو غيرهما من العلاقات التي تؤدي إلى التقليل من موضوعية العمل.

٢٩.٢.٢ يجب ألا يتدخل موظفو الجهاز الأعلى للرقابة في توجيه التعليمات لموظفي الجهة الخاضعة للرقابة حول واجباتهم. وفي الحالات التي يقرر فيها الجهاز الأعلى للرقابة تأسيس مكتب دائم لدى الجهة الخاضعة للرقابة بغرض تسهيل المراجعة الجارية لعملياتها وبرامجها وأنشطتها يجب ألا يتدخل موظفو الجهاز في عملية اتخاذ أي قرار أو المصادقة على أي عملية تعتبر ضمن المسؤوليات الإدارية للجهة الخاضعة للرقابة.

٣٠.٢.٢ يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يتعاون مع مؤسسات أكاديمية وان يقيم علاقات رسمية مع هيئات مهنية قصد الاستفادة من استشارة أهل الخبرة في المهنة عامة، شريطة أن لا تحد هذه العلاقات من استقلاليته وموضوعيته.

## تضارب المصالح

٣١.٢.٢ على الأجهزة العليا للرقابة أن تتفادى تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة (راجع الفقرة ١.٢.٢ ب).

٣٢.٢.٢ يؤدي الجهاز الأعلى للرقابة دوره بتنفيذ الرقابة على الجهات الخاضعة للمساءلة وبإعداد التقرير بشأن النتائج. وللاضطلاع بهذا الدور يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحافظ على استقلاليته وموضوعيته. ومن شأن تطبيق المعايير الرقابية العامة المناسبة أن يساعد الجهاز الأعلى للرقابة على تلبية هذه المتطلبات.

## الكفاءة

٣٣.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق وللجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:  
يجب أن يكون لدى المدقق ولدى الجهاز الأعلى للرقابة الكفاءة المطلوبة (راجع  
الفقرة ١.٢.٢ ج).

وتفسر الفقرات التالية الكفاءة كمعيار رقابي:

٣٤.٢.٢ تقتضي اختصاصات الجهاز الأعلى للرقابة إبداء الآراء وصياغة التقارير  
الرقابية وطرح الاستنتاجات وتقديم التوصيات. وتفرض هذه المهمة في بعض  
الحالات على رئيس الجهاز الأعلى للرقابة، أما في الأجهزة القائمة على أساس  
الاشتراك في السلطة (الأجهزة التي تمارس وظيفة قضائية) فإن المهمة تفرض  
عادة على المؤسسة ذاتها.

٣٥.٢.٢ يساعد النقاش الجاري داخل الجهاز الأعلى للرقابة على تدعيم موضوعية الآراء  
والقرارات وسلطتها. وحيث تكون البنية التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة قائمة  
على أساس الاشتراك في السلطة (الأجهزة التي تمارس وظيفة قضائية). فإن  
الآراء والقرارات النهائية تمثل وجهة نظر الجهاز بكامله، حتى لو كان العمل  
يمارس في هيئات تختلف بحكم تكوينها وليس بحكم سلطتها ، مثلا غرفة أو  
غرفة مشتركة أو قسم من غرفة وإذا كان للجهاز الأعلى للرقابة رئيس واحد  
فإن جميع القرارات والآراء تؤخذ قبله أو نيابة عنه.

٣٦.٢.٢ بما إن الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة هي  
واجبات ومسؤوليات حاسمة بالنسبة إلى مفهوم المساءلة العامة ، فإن على  
الجهاز الأعلى للرقابة أن يطبق في عملياته الرقابية منهجيات وممارسات ذات  
جودة عالية. كما إن الجهاز الأعلى للرقابة ملزم بأن يصيغ إجراءات تضمن  
فعالية ممارسة مسؤولياته فيما يتعلق بالتقارير الرقابية وإلا يفسد هذا العمل عدم  
التزام الموظفين أو الخبراء الخارجيين التزاما كاملا بمعايير الجهاز وإجراءاته  
التخطيطية ومنهجيته وإشرافه.

٣٧.٢.٢ يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى أن يكون متمكنا من مختلف المهارات  
والخبرات الضرورية للقيام بمهمة الرقابة بصورة فعالة. ومهما كانت طبيعة  
العمليات الرقابية المنوي القيام بها في إطار هذه المهمة فإنه ينبغي أن يكون  
للأفراد الذين سيتولون تنفيذ العمل الرقابي تحصيل علمي وخبرة يتناسبان مع

طبيعة المهمة الرقابية ونطاقها وتعقيدها. وينبغي أن يوفر الجهاز الأعلى للرقابة لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على النظم وطرق المراجعة التحليلية واختيار العينات الإحصائية ورقابة نظم المعلومات الآلية.

٣٨.٢.٢ كلما اتسعت مهمة الجهاز الأعلى للرقابة وازدادت طبيعتها الاجتهادية كلما أصبح ضمان جودة المهام الرقابية أكثر تعقيدا . وهكذا فإن المهمة التي تترك للجهاز حرية التصرف بالنسبة إلى تكرار العمليات الرقابية التي سيتم القيام بها وطبيعة التقارير التي سيتم تقديمها تتطلب مستوى عال من الإدارة داخل الجهاز الأعلى للرقابة.

### العناية اللازمة

٣٩.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق وللجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:  
يجب أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية للالتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة عند تحديد ادلة الإثبات وجمعها وتقييمها وعند صياغة التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات (راجع الفقرة ١.٢.٢ د).

وتفسر الفقرات التالية العناية اللازمة كمعيار رقابي.

٤٠.٢.٢ يجب أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة موضوعيا عند رقابته للجهات الخاضعة للرقابة والمشاريع العامة وأن تكون هذه الموضوعية واضحة للعيان، كما يجب عليه أن يكون منصفا في عملياته التقييمية وفي التقارير التي يعدها بشأن نتائج العمليات الرقابية.

٤١.٢.٢ ينبغي أن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها في مستوى من الجودة يتناسب مع تعقيدات كل مهمة رقابية بحد ذاتها. وعلى المدققين توخي اليقظة فيما يتعلق بالوضع القائم في الجهة الخاضعة للرقابة ومواطن الضعف في أنظمة الضبط الداخلي وعدم كفاية السجلات المحاسبية والأخطاء والمعاملات غير العادية أو النتائج التي قد تدل على وجود غش أو نفقات غير صحيحة أو غير قانونية، أو وجود عمليات غير مرخص فيها أو هدر أو عدم كفاءة أو انعدام الأمانة.

٤٢.٢.٢ في حالة وجود معايير أو إرشادات تتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير الخاصة بالمشاريع العامة قد وضعت من طرف جهة مرخص لها أو معترف بها، فإنه يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يستخدم هذه الإرشادات في التدقيق الذي يقوم به .

٤٣.٢.٢ عندما يلجأ الجهاز الأعلى للرقابة إلى توظيف خبراء خارجيين كمستشارين فإن عليه أن يولي العناية اللازمة للتأكد من كفاءتهم وجدارتهم على القيام بالمهام المشاركين بها ، وينطبق هذا المعيار عندما يتعاقد الجهاز الأعلى للرقابة مع مدققين خارجيين ، بالإضافة إلى ذلك يجب بذل العناية بما يكفل أن تتضمن اتفاقيات التدقيق نصوص كافية تمكن الجهاز الأعلى للرقابة من التخطيط للعملية الرقابية وتحديد نطاقها وتنفيذها وإعداد التقارير المتعلقة بها.

٤٤.٢.٢ إذا ما احتاج الجهاز الأعلى للرقابة عند أداء مهامه إلى استشارة خبراء من خارج الجهاز فإن المعايير المتعلقة بممارسة العناية اللازمة في مثل هذه الترتيبات تؤثر كذلك على الحفاظ على جودة الأداء، ذلك لأن حصول الجهاز الأعلى للرقابة على الاستشارة من خبراء خارجيين لا يزيل عنه عبء المسؤولية بخصوص الآراء التي يبديها أو الاستنتاجات التي يتوصل إليها بشأن المهمة الرقابية.

٤٥.٢.٢ عندما يستخدم الجهاز الأعلى للرقابة عمل مدقق آخر (أو مدققين آخرين) فإن عليه أن يطبق إجراءات كافية لتوفير الضمان بأن المدقق (أو المدققين) قد مارس العناية اللازمة وراعى المعايير الرقابية ذات الصلة، ويمكنه كذلك أن يقوم بمراجعة عمل المدقق الآخر (المدققين الآخرين) ليقنتع بجودة ذلك العمل.

٤٦.٢.٢ على المدقق ألا يستخدم المعلومات المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة والتي يحصل عليها في سياق عمله لأغراض خارج نطاق التدقيق و إبداء الرأي أو صياغة التقارير وفقا لمسؤوليات المدقق. ومن الضروري أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة على السرية بالنسبة للمسائل الرقابية والمعلومات الناتجة عن عمله الرقابي، ومع ذلك فإن الجهاز الأعلى للرقابة مخول بإبلاغ السلطة القضائية المختصة بالانتهاكات ضد القانون.

## الفصل الثالث

### المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية

- ١٠٠.٣ تهدف المعايير الميدانية إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المدقق. وتمثل هذه الخطوات والأفعال قواعد البحث التي ينفذها المدقق بصفته باحثاً عن أدلة الإثبات للوصول إلى نتيجة معينة.
- ٢٠٠.٣ تحدد المعايير الميدانية الإطار لتأدية العمل الرقابي وإدارته. وترتبط هذه المعايير بالمعايير الرقابية العامة التي توضح المتطلبات الأساسية لتنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، كما ترتبط هذه المعايير أيضاً بمعايير اعداد التقارير والتي تغطي أوجه الاتصالات الخاصة بالرقابة. حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية المصدر الأساسي لمحتويات التقرير أو الرأي.
- ٣٠٠.٣ أن المعايير الميدانية قابلة للتطبيق على جميع أنواع الرقابة ومن ذلك ما يلي:
- ( أ ) على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية، بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب (راجع الفقرة ١.١.٣).
- ( ب ) ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل المدققين في كل مستوى وفي كل مرحلة أثناء العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين (راجع الفقرة ١.٢.٣).
- ( ج ) على المدقق أن يدرس ويقيم مدى الاعتماد على المراقبة الداخلية عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها (راجع الفقرة ١.٣.٣).
- ( د ) عند إجراء عمليات الرقابة النظامية (المالية) ينبغي اختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة وعلى المدقق أن يصمم خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية والتي قد يكون لها تأثير مادي ومباشر على البيانات المالية أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية. وينبغي كذلك أن يكون المدقق على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون قد

يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه مادي على البيانات المالية أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية.

عند إجراء عمليات رقابة الأداء ينبغي القيام بتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة، لتلبية أهداف العملية الرقابية. وعلى المدقق أن يصمم إجراءات العملية الرقابية ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأفعال المخالفة للقانون والتي قد تؤثر على أهداف العملية الرقابية تأثيراً هاماً وينبغي كذلك أن يكون المدقق يقظاً إلى المواقف أو المعاملات التي يمكن أن تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون قد يكون لها تأثير غير مباشر على نتائج العملية الرقابية. إن أي مؤشر على إمكانية حدوث مخالفة أو عمل غير قانوني أو غش أو خطأ يمكن أن يكون له أثر هام على عملية الرقابة فإنه ينبغي أن يقوم المدقق بتوسيع نطاق الإجراءات الرقابية لتأكيد هذه الشكوك أو تبديدها.

تشكل الرقابة النظامية إحدى الأوجه الأساسية في الرقابة الحكومية. ومن أهم الأهداف لهذه الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة هو التأكد، بكافة السبل، من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وصحيحة، مما يوفر للبرلمان وغيره من مستخدمي التقرير الرقابي تأكيداً لحجم وتطور الالتزامات المالية للدولة. ولتحقيق هذا الهدف يفحص الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة حسابات الإدارة وبياناتها المالية بغرض التأكد من أن جميع العمليات قد تمت بطريقة سليمة واكتملت وتم تسليمها ودفعها وتسجيلها. ويؤدي الإجراء الرقابي عادة إلى "تبرئة ذمه" الجهة الخاضعة للرقابة إذا لم تظهر أي مخالفات (راجع الفقرة ١.٤.٣).

( ه ) ينبغي الحصول على أدلة أثبات كافية وذات صلة ومعقولة لدعم رأي المدقق واستنتاجاته بشأن المنظمة أو البرنامج أو النشاط أو العمليات قيد الرقابة (راجع الفقرة ١.٥.٣).

( و ) ينبغي على المدققين أن يحلوا البيانات المالية للتأكد عما إذا كان هناك التزام بالمعايير المحاسبية المقبولة عند إعداد التقارير المالية ومدى كفاية الإفصاحات وذلك عند إجراء الرقابة النظامية (المالية) أو غيرها من أنواع الرقابة عند الحاجة، كما ينبغي القيام بتحليل البيانات المالية للحصول على تأكيد معقول لإبداء الرأي في البيانات المالية (راجع الفقرة ١.٦.٣).

## ١.٣ التخطيط

- ١.١.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بما يضمن إجراء رقابة عالية الجودة وبقاقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب (راجع الفقرة ٣.١.٣ أ).
- وتوضح الفقرات التالية التخطيط كمعيارا رقابيا.
- ٢.١.٣ ينبغي أن يعطي الجهاز الأعلى للرقابة الأولوية لأي مهام رقابية ملزم بها وفقاً للقانون وأن يقيم الأولويات بالنسبة للمجالات الاجتهادية ضمن مهمة الجهاز الأعلى للرقابة.
- ٣.١.٣ عند التخطيط لعملية رقابية يجب على المدقق مايلي:
- ( أ ) التعرف على الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة.
- ( ب ) أن ينمي فهمة لعلاقات المساءلة.
- ( ج ) الآخذ بالاعتبار شكل ومحتوى الآراء والنتائج وكذا التقارير الخاصة بالعملية الرقابية ومضمونها ومستخدميها.
- ( د ) يحدد أهداف العملية الرقابية والاختبارات الضرورية لتنفيذها.
- ( هـ ) يتعرف على النظم الرئيسية للإدارة والمراقبات ويجري تقييما أوليا للتعرف على نقاط ضعفها وقوتها.
- ( و ) يحدد أهمية المسائل التي ينبغي وضعها في الحسبان.
- ( ز ) يقيم المراقبة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة وبرنامج عملها.
- ( ح ) يقيم مدى إمكانية الاعتماد على مدققين آخرين، في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال.
- ( ط ) يحدد أفضل نهج رقابي من حيث الكفاءة والفعالية.
- ( ي ) يتخذ الإجراءات لمراجعة ما إذا تم اتخاذ التدابير المناسبة بخصوص النتائج والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها.
- ( ك ) يعد الوثائق الملائمة للمخطط الرقابي وللعمل الميداني المقترح.
- ٤.١.٣ عادة ما تتضمن العملية الرقابية خطوات التخطيط التالية:
- ( أ ) جمع البيانات حول الجهة الخاضعة للرقابة وتنظيمها من أجل تقييم المخاطر وتحديد الأهمية.

- ( ب ) تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها.
- ( ج ) القيام بتحليل أولي لتحديد النهج الذي ينبغي إتباعه ومدى الاستفسارات التي سيتم إجراؤها لاحقاً.
- ( د ) تسليط الضوء على المشاكل الخاصة المتوقعة عند التخطيط للعملية الرقابية.
- ( هـ ) إعداد ميزانية وجدول زمني للرقابة.
- ( و ) تحديد فريق لتنفيذ العملية الرقابية ومتطلباته اللازمة لذلك.
- ( ز ) إطلاع الجهة الخاضعة للرقابة على نطاق العملية الرقابية وأهدافها ومعايير التقييم ومناقشة ذلك معها عند الضرورة. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة تعديل الخطة أثناء العملية الرقابية إذا تطلب الأمر ذلك.

### ٢.٣ الإشراف والمراجعة

- ١.٢.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل المدققين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية ،على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين (٣.٠.٣ ب).
- توضح الفقرات التالية الإشراف والمراجعة كمعيار رقابي.
- ٢.٢.٣ إن الإشراف ضروري لضمان تحقيق الأهداف الرقابية والحفاظ على جودة العمل الرقابي. لذا فإن الإشراف المناسب والمتابعة ضروري في جميع الحالات بغض النظر عن الكفاءة الفردية للمدققين.
- ٣.٢.٣ ينبغي أن يوجه الإشراف إلى كلاً من جوهر الرقابة وطريقتها. ويشمل الإشراف ضمان:
- ( أ ) أن يكون لدى أعضاء الفريق فهماً واضحاً ومنسجماً لخطة العمل الرقابي.
- ( ب ) تنفيذ العملية الرقابية طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة وممارساته.
- ( ج ) إتباع خطة الرقابة وخطوات العمل المحددة في تلك الخطة ما لم يتم اعتماد أي تعديل لذلك.

( د ) احتواء أوراق العمل على أدلة أثبات كافية تدعم كافة الاستنتاجات والتوصيات والآراء.

( هـ ) تحقيق المدقق للأهداف المحددة لعملية الرقابة.

( و ) احتواء التقرير الرقابي على الاستنتاجات والتوصيات والآراء المناسبة.

٤.٢.٣ ينبغي مراجعة كل الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المدققين قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير الرقابية، وينبغي القيام بذلك مع تقدم كل جزء من العملية الرقابية، فالمراجعة لأكثر من مستوى تضيف المزيد من الخبرة والحكم على المهمة الرقابية، وينبغي أن تضمن:

( أ ) أن كل عمليات التقييم والاستنتاجات قائمة على أساس سليم ومدعمة بأدلة إثبات رقابية كافية وذات صلة ومعقولة باعتبارها أساس الرأي والتقرير النهائي للعملية الرقابية.

( ب ) كل الأخطاء والنواقص والأمور غير العادية قد تم التعرف عليها وتوثيقها بالشكل المناسب، وتم تصحيحها بطريقة مرضية أو عرضها على أحد كبار موظفي الجهاز الأعلى للرقابة.

( ج ) أن التغييرات والتحسينات الضرورية لأداء العمليات الرقابية مستقبلاً قد تم التعرف عليها وتسجيلها وأخذها في الاعتبار عند إعداد الخطط الرقابية اللاحقة وفي الأنشطة الخاصة بتطوير وتدريب المدققين .

٥.٢.٣ يطبق هذا المعيار بشكل مختلف في الأجهزة العليا للرقابة القائمة على أساس المشاركة في اتخاذ القرار، ففي مثل هذا الشكل التنظيمي يتم اتخاذ القرارات على أساس الاشتراك في السلطة، باستثناء القرارات ذات الطابع الروتيني، في مستوى يتناسب مع أهمية الأمر. وتتخذ هذه الهيئة بكاملها القرار بخصوص نطاق عملية الفحص والاختبارات التي ينبغي القيام بها والطرق المزمع تطبيقها.

## ٢.٣ دراسة وتقييم المراقبة الداخلية

١.٣.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

على المدقق أن يدرس ويقيم مدى الاعتماد على المراقبة الداخلية عند تحديد مدى ونطاق العملية الرقابية (٣.٠.٣ ج).

وتوضح الفقرات التالية المراقبة الداخلية كمعيار رقابي.

- ٢.٣.٣ ينبغي تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية وتقييمها وفقا لنوع الرقابة التي سيتم تنفيذها. ففي حالة الرقابة النظامية (المالية) تجري الدراسة والتقييم أساساً على المراقبات التي تساعد في الحفاظ على الأصول والموارد وتضمن دقة دفاتر الحسابات واكتمالها، وفي حالة الرقابة النظامية (رقابة المطابقة) تتم الدراسة والتقييم أساساً على المراقبات التي تساعد الإدارة على مراعاة القوانين واللوائح، وفي حالة رقابة الأداء تتم الدراسة والتقييم على المراقبة التي تساعد على تنفيذ أعمال الجهة الخاضعة للرقابة باقتصادية وكفاءة وفعالية بما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية وإنتاج معلومات إدارية ومالية يعتمد عليها وفي الوقت المناسب.
- ٣.٣.٣ إن مدى دراسة وتقييم المراقبة الداخلية رهين بأهداف العملية الرقابية ودرجة الاعتماد عليها.
- ٤.٣.٣ عندما يكون النظام المحاسبي وأنظمة المعلومات الأخرى معالجة بواسطة الحاسب الآلي فإنه ينبغي على المدقق أن يحدد ما إذا كانت المراقبة الداخلية تعمل بطريقة سليمة بحيث تضمن صحة ودقة واكتمال البيانات المالية وإمكانية الاعتماد عليها.

### ٤.٣ مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة

- ١.٤.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- عند القيام بعمليات الرقابة النظامية (المالية) ينبغي اختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة، وينبغي أن يضع المدقق خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية أو على نتائج الرقابات النظامية، وعلى المدقق أيضاً أن يكون على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه هام على البيانات المالية أو على نتائج الرقابات النظامية.
- عند القيام برقابات الأداء ينبغي إجراء تقييم لمدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة لتلبية أهداف الرقابة. وعلى المدقق أن يصمم العملية الرقابية ليؤمن بطريقة معقولة الكشف عن الأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير على أهداف العملية الرقابية. وعلى المدقق أيضاً أن ينتبه إلى

المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر على نتائج العملية الرقابية.

تشكل الرقابة النظامية أحد الجوانب الأساسية في الرقابة الحكومية. ومن أهم الأهداف التي توكلها هذه الرقابة إلى الجهاز الأعلى للرقابة التأكد بكل السبل الموضوعية والمتوفرة للجهاز من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وصحيحة، وهو ما يضمن للبرلمان وغيره من مستخدمي التقرير الرقابي أن يتأكدوا من حجم وتطور الالتزامات المالية للدولة. وتحقيقا لهذا الهدف يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بفحص الحسابات والبيانات المالية للإدارة بغرض التأكد من أن جميع العمليات قد تمت واكتملت وتم تسليمها ودفعها وتسجيلها بطريقة صحيحة. ويؤدي الإجراء الرقابي عادة إلى "تبرئة ذمة" الجهة الخاضعة للرقابة إذا لم تظهر أي مخالفات (راجع الفقرة ٣.٠.٣د).

وتوضح الفقرات التالية مدى الالتزام كمعيار رقابي:

- ٢.٤.٣ تكتسب مراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح أهمية خاصة عند رقابة البرامج الحكومية وذلك لان صانعي القرار بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت القوانين واللوائح متبعه أم لا، وما إذا كانت هذه القوانين واللوائح تحقق النتائج المرغوبة، وإذا كانت الإجابة سلبية فما هي المراجعات التي ينبغي القيام بها.
- ٣.٤.٣ على مخططي العملية الرقابية أن يكونوا ملمين بمتطلبات مدى الالتزام بالقوانين التي تسري على الجهة الخاضعة للرقابة، وبما أن القوانين واللوائح التي قد تطبق على رقابة معينة تكون في كثير من الأحيان متعددة فإن على المدققين ممارسة حكم مهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.
- ٤.٤.٣ ينبغي على المدقق أيضا أن ينتبه إلى المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج العملية الرقابية. وعندما تدل خطوات الرقابة وإجراءاتها على أن هناك أفعالا مخالفة للقانون قد حدثت أو قد تحدث فإن المدقق يحتاج إلى تحديد مدى تأثير هذه الأفعال على نتائج الرقابة.
- ٥.٤.٣ عند أداء هذه العمليات الرقابية وفقا لهذا المعيار ينبغي أن يختار المدققون خطوات وإجراءات رقابية يعتبرونها ملائمة بحسب تقديرهم المهني في هذه الظروف. وينبغي أن تصمم هذه الخطوات والإجراءات الرقابية بهدف الحصول

على أدلة إثبات كافية وموثوقه وذات صلة توفر أساسا معقولا لإصدار أحكامهم واستنتاجا تهم.

٦.٤.٣ تكون الإدارة عموما مسؤولة عن تأسيس نظام فعال للمراقبات الداخلية ضمانا للالتزام بالقوانين واللوائح. وعند تصميم الخطوات والإجراءات لاختبار وتقييم مدى الالتزام فأنه يتعين على المدققين أن يقيّموا المراقبات الداخلية للجهة ويقدررو المخاطر التي قد لا يستطيع هيكل المراقبة تفاديها أو اكتشافها.

٧.٤.٣ ينبغي على المدققين، دون المس باستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، أن يمارسوا العناية والحذر المهنيين عند التوسع في الخطوات والإجراءات الرقابية المتعلقة بالأفعال المخالفة للقانون، بحيث يتفادون التدخل في التحقيقات أو الإجراءات القانونية المحتمل حدوثها في المستقبل.

### ٥.٣ أدلة الإثبات الرقابية

١.٥.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

ينبغي الحصول على أدلة الإثبات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته بخصوص التنظيم أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة محل الرقابة (راجع الفقرة ٣.٥.٣ هـ).

وتوضح الفقرات التالية أدلة الإثبات الرقابية كميّار رقابي.

٢.٥.٣ ينبغي أن تبني نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها على أدلة الإثبات ، ولما كان نادرا أن تتاح الفرصة للمدققين ليدرسوا جميع المعلومات المتوفرة حول الجهة الخاضعة للرقابة فإن جمع البيانات وطرق اختيار العينات بصورة دقيقة يصبح أمرا حتميا. وينبغي أن يقتنع المدققون بصحة البيانات وملاءمتها عندما تشكل البيانات المجهزة بواسطة الحاسب الآلي جزءا هاما من العملية الرقابية، وموثوق بها لتحقيق هدف الرقابة.

٣.٥.٣ ينبغي أن يفهم المدققون التقنيات والإجراءات المستخدمة في الجهة، فهما سلّما ليتمكنوا من جمع أدلة الإثبات الرقابية. كما ينبغي أن يتأكد الجهاز الأعلى من أن التقنيات المستخدمة كافية للكشف عن جميع الأخطاء والمخالفات الهامة بشكل مقبول.

- ٤.٥.٣ عند اختيار الأساليب والإجراءات ينبغي الأخذ بالاعتبار نوعية أدلة الإثبات بحيث تكون ملائمة وذات صلة ومعقولة.
- ٥.٥.٣ ينبغي أن يوثق المدققون أدلة الإثبات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز ونتائج العملية الرقابية.
- ٦.٥.٣ يكون التوثيق الكافي هاماً لعدة أسباب منها:
- ( أ ) يعزز ويدعم رأي المدقق وتقاريره.
- ( ب ) يرفع من كفاءة الرقابة وفعاليتها.
- ( ج ) يفيد كمصدر للمعلومات لإعداد التقارير أو للإجابة عن أي استفسارات من الجهة الخاضعة للرقابة أو من أي جهة أخرى.
- ( د ) يستخدم كإثبات للمدققين لبيان مدى التزامهم بمعايير الرقابة.
- ( هـ ) يسهل عمليتي التخطيط والإشراف.
- ( و ) يساعد على التطوير المهني للمدقق.
- ( ز ) يساعد في التأكد من أن العمل المفوض قد تم أدائه بشكل مرض.
- ( ح ) التوثيق إثبات للعمل المنجز لاستخدامه كمرجع في المستقبل.
- ٧.٥.٣ ينبغي أن يضع المدقق في الاعتبار أن محتوى أوراق العمل وترتيبها يعكسان درجة كفاءة المدقق المهنية وخبرته ومعرفته. وينبغي أن تكون أوراق العمل مكتملة ومفصلة بشكل كافٍ لتمكين أي مدقق ذو خبرة ليس له علاقة مسبقة بهذه الرقابة أن يؤكد . اعتماداً على تلك الأوراق . ما تم إنجازه لدعم الاستنتاجات.

## ٦.٣ تحليل البيانات المالية

١.٦.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

ينبغي على المدققين تحليل البيانات المالية للتأكد ما إذا كان هناك تطبيق للمعايير المحاسبية المقبولة عند اعداد التقارير المالية والإيضاحات، وذلك عند القيام بالرقابة النظامية (المالية) أو غيرها من أنواع الرقابة. وينبغي إنجاز التحليل المالي المتعلق بالبيانات المالية بما يضمن أساساً معقولاً لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية (راجع الفقرة ٣.٠.٣ و).

وتوضح الفقرات التالية تحليل البيانات المالية كمعيار رقابي:

٢.٦.٣ يهدف تحليل البيانات المالية إلى التحقق من وجود العلاقة المتوقعة بين العناصر المختلفة للبيانات المالية، وإلى التعرف على أي علاقات غير متوقعة واتجاهات غير اعتيادية، لذلك ينبغي على المدقق أن يحلل البيانات المالية تحليلاً تاماً وأن يتأكد من أن:

( أ ) إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة.

( ب ) البيانات المالية قد تم عرضها مع مراعاة ظروف الجهة الخاضعة للرقابة.

( ج ) تم عرض الإيضاحات الكافية لمختلف عناصر البيانات المالية.

( د ) العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم عرضها وقياسها وتقييمها بطريقة جيدة.

٣.٦.٣ تعتمد طرق وتقنيات التحليل المالي إلى حد كبير على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها وعلى معرفة المدقق وحكمه.

٤.٦.٣ عندما يكون الجهاز الأعلى للرقابة مطالباً بتقديم تقرير حول تنفيذ قوانين الموازنة فإن العملية الرقابية ينبغي أن تتضمن ما يلي:

( أ ) بالنسبة لحسابات الإيرادات التأكد مما إذا كانت التنبؤات متماشية مع الموازنة التقديرية ومما إذا كانت الرقابات على الضرائب والرسوم المسجلة والمقبوضات المفترضة، يمكن تحقيقها مقارنة بالبيانات المالية السنوية للنشاط الخاضع للرقابة.

( ب ) بالنسبة لحسابات الإنفاق يتم التأكد من أن الاعتمادات المقدمة تساعد على تنفيذ الموازنات وقوانين تعديلها، والتأكد من صحة ترحيل البيانات المالية الخاصة بالعام السابق.

\* \* \*

## الفصل الرابع

### معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية

١.٠.٤ ليس من الممكن أن نضع قاعدة لصياغة التقارير، إذ يهدف هذا المعيار إلى تقديم مبادئ عامة وإلى مساعدة المدقق في الحكم المعقول عند إبداء رأي أو إعداد تقرير .

٢.٠.٤ يتضمن تعبير "صياغة التقارير" من جهة رأي المدقق وغيره من الملاحظات حول القوائم أو البيانات المالية وذلك في إطار الرقابة المالية أو النظامية و من جهة أخرى تقرير المدقق المتعلق برقابة الأداء.

٣.٠.٤ يكون رأي المدقق حول القوائم أو البيانات المالية في أغلب الأحيان في صيغة مختصرة وموحدة تعكس نتائج عدد مهم من الاختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية، وغالبا ما يكون مطلوبا من المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى مطابقة المعاملات المالية أو المحاسبية للقوانين واللوائح السارية النفاذ، وعند الاقتضاء، إبراز النقائص أو الفجوات التي تعتري نظم الرقابة والكشف عن الأفعال المخالفة للقانون والغش على سبيل المثال. وقد تقتضي التشريعات الدستورية أو القانونية في بعض البلدان من الجهاز الأعلى للرقابة أن يعد تقريرا، بشكل محدد، حول تنفيذ القوانين المتعلقة بالميزانية، وأن يجري مقارنة بين تقديرات الميزانية وبين النتائج المعروضة في الحساب الختامي أو العام للإدارة .

٤.٠.٤ بالنسبة إلى رقابة الأداء يُعد المدقق تقريرا يبين فيه من جهة درجة الكفاءة والاقتصاد اللذين تم بهما الحصول على الموارد واستعمالها، ومن جهة أخرى، درجة الفعالية في تحقيق الأهداف. وقد تتفاوت هذه التقارير من حيث طبيعتها ونطاقها فتفاوتا كبيرا فتغطي على سبيل المثال مسألة ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة سليمة، وتعطي تعليقا حول أثر التدابير المتخذة أو البرامج المطبقة، وتوصي بإدخال التغييرات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق تحسينات.

٥.٠.٤ بناء على احتياجات المستعملين المعقولة، يمكن للمدقق، من خلال تقاريره في إطار الرقابة المالية (النظامية) أو رقابة الأداء، أن يعير اهتماما للفترات أو الدورات موضوع التقارير ولمتطلبات القوائم المناسبة والملائمة .

٦.٠.٤ من أجل التبسيط تستعمل كلمة "رأي" بمعنى استنتاجات المدقق المتعلقة بالرقابة المالية أو النظامية، وقد تشمل جميع المجالات التي وردت في الفقرة ٣.٠.٤ وتستخدم كلمة "تقرير" بمعنى استنتاجات المدقق الناجمة عن رقابة الأداء كما تم التطرق إلى ذلك في الفقرة ٤.٠.٤ .

٧.٠.٤ وتتمثل معايير صياغة التقارير في ما يلي:

( أ ) على المدقق أن يدلي عند نهاية كل عملية رقابية برأي مكتوب أو بتقرير ، يبسط فيه ملاحظاته في شكل ملاتم، وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وغير فضفاض وخال من الغموض أو الالتباس وأن لا يتضمن إلا المعلومات المدعمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة، ويجب أن يعكس التقرير استقلالية المدقق وموضوعيته كما يجب أن يكون نزيها وبناءا.

( ب ) السلطة الرئاسية أو الهيئة التي تمثل الجهاز الأعلى للرقابة الذي ينتمي إليه المدقق هي المسؤولة في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش أو المخالفات التي يكتشفها المدققون.

فيما يتعلق بالرقابة النظامية، ينبغي أن يعد المدقق تقريرا مكتوبا، ويمكن أن يكون هذا التقرير جزءا من التقرير الخاص بالقوائم أو البيانات المالية أو تقريرا منفصلا. وينبغي أن يتضمن التقرير بيانا بتوكيد إيجابي بالنسبة إلى البنود التي تم اختبارها من حيث المطابقة وتوكيد سلبي بالنسبة إلى البنود الأخرى التي لم يتم اختبارها.

وبالنسبة إلى رقابات الأداء، ينبغي أن يتضمن التقرير كل الحالات ذات الأهمية التي لا تتطابق مع أهداف الرقابة.

وتفسر الفقرات التالية أسباب اعتبار إلزامية صياغة التقارير كمعيار رقابي.  
وتتعلق الفقرة ٨.٠.٤ بالآراء والتقارير معا، بينما تتعلق الفقرات ٩.٠.٤ .  
٢٠.٠.٤ بالآراء والفقرات ٢١.٠.٤ . ٢٦.٠.٤ بالتقارير.

٨.٠.٤ ينبنى شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية على المبادئ العامة التالية:  
( أ ) العنوان: ينبغي أن يتصدر الرأي أو التقرير عنوان مناسب يساعد القارئ  
في التمييز بينه وبين القوائم أو البيانات المالية والمعلومات الصادرة عن  
الآخرين.

( ب ) الإمضاء والتاريخ: ينبغي أن يكون الرأي أو التقرير موقعا ، حيث يفيد  
إدراج التاريخ القارئ بأن المدقق أخذ في الاعتبار تأثير الأحداث أو  
المعاملات التي انتهت إلى علمه حتى ذلك التاريخ، (قد يكون هذا  
التاريخ، بالنسبة إلى الرقابة المالية، لاحقا للفترة التي تغطيها القوائم  
والبيانات المالية).

( ج ) الأهداف والنطاق: ينبغي أن يتضمن الرأي أو التقرير أهداف العملية  
الرقابية ونطاقها، حيث توضح هذه المعلومة الغرض من العملية الرقابية  
وحدودها.

( د ) الشمولية: ينبغي أن تلحق الآراء بالقوائم أو البيانات المالية المتعلقة  
بها وأن تنشر معها. أما بالنسبة لتقارير الأداء فيمكن نشرها لوحدها ولا  
تحتاج أن تلحق بشيء. وينبغي أن يتم تقديم آراء والتقارير في  
الصيغة التي أعدها بها المدقق. وتجسيدا لمبدأ الاستقلالية ، ينبغي  
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون قادرا على إدراج كل ما يراه هاما،  
إلا أنه بين الحين والآخر قد يحصل الجهاز على معلومات يمكن  
للكشف عنها أن يضر بالمصلحة الوطنية، وهو ما قد يؤثر على  
شمولية المعلومات التي ستنتشر في التقرير الرقابي. وفي هذه الحالة،  
تعود إلى المدقق سلطة تقدير وضع أو عدم وضع المسائل الحساسة  
أو السرية في تقرير منفصل لا ينشر.

( ه ) المرسل إليه: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي الجهة التي سيُرسل إليها، وهو الشيء الذي قد يختلف من بلد إلى آخر حسب طبيعة المهمة الرقابية . وقد يتم الاستغناء عن ذلك في حالة وجود إجراءات تسليم رسمية.

( و ) تحديد الموضوع: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي القوائم أو البيانات المالية (في حالة الرقابة النظامية (المالية)) أو المجال (في حالة رقابة الأداء) التي يتعلق بها. ويشمل ذلك معلومات مثل اسم الهيئة الخاضعة للرقابة والتاريخ والفترة التي تغطيها القوائم أو البيانات المالية والمجال الذي تمت رقابته.

( ز ) الأساس القانوني: ينبغي أن تحدد التقارير أو الآراء التشريع أو أي مقتضى ينص على إجراء الرقابة.

( ح ) مطابقة المعايير: ينبغي أن تشير التقارير أو الآراء إلى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقا للإجراءات المقبولة عادة.

( ط ) احترام الوقت: ينبغي أن يتوافر الرأي أو التقرير الرقابي في أقرب وقت لتحقيق أقصى استفادة للقراء والمستعملين وخاصة أولئك الملزمون باتخاذ الإجراءات المناسبة.

٩.٠.٤ يتم إعداد الرأي الرقابي عادة في شكل موحد يتعلق بالقوائم المالية أو البيانات المالية في شموليته، الشيء الذي من شأنه أن يمكن من تفادي تدوين تفاصيل كثيرة عن الإطار العام و من شأنه أن يعطي للقارئ نظرة شمولية عن الموضوع . وتكون المفردات أو الكلمات التي يتم استعمالها مرتبطة بالإطار القانوني للرقابة، إلا أن محتوى الرأي ينبغي أن يشير بدون التباس إلى ما إذا كان الرأي بدون تحفظ أو بتحفظ. فإذا كان الرأي بتحفظ، فيجب الإشارة ما إذا كان هذا التحفظ لا يهم إلا بعض الجوانب أو يهم كل الجوانب (الفقرة ١٤.٠.٤) أو ما إذا كان المدقق يرفض الإدلاء برأيه (الفقرة ١٥.٠.٤).

١٠.٠.٤ يقدم المدقق رأياً بدون تحفظ عندما يكون مقتنعا في كل الأوجه الهامة بأن:

- ( أ ) القوائم أو البيانات المالية قد تم إعدادها طبقاً لمعايير محاسبية مقبولة وطبقاً لسياسات يتم تطبيقها بصورة ثابتة.
- ( ب ) القوائم المالية مطابقة للمقتضيات القانونية واللوائح السارية النفاذ.
- ( ج ) الرأي المقدم في البيانات المالية منسجم مع ما يعلمه المدقق عن الهيئة الخاضعة للرقابة.
- ( د ) القوائم أو البيانات المالية تفصح، بشكل صحيح، عن جميع الأمور الهامة نسبياً التي تتعلق بالقوائم أو البيانات المالية.

١١.٠.٤ التركيز أو التأكيد على أمر خاص : قد يرتئي المدقق في بعض الحالات أن الفهم السليم للقوائم أو البيانات المالية يستوجب إثارة الانتباه إلى أمور غير عادية أو هامة. وكمبدأ عام، فإن المدقق الذي يصدر رأياً بدون تحفظ لا يجب عليه أن يشير إلى أوجه معينة من القوائم أو البيانات المالية لأن هذا قد يؤدي إلى الاعتقاد بوجود تحفظ. ولتفادي إعطاء هذا الانطباع، فإن "التركيز أو التأكيد على أمر خاص" يجب أن تصاغ في فقرة منفصلة عن الرأي. غير أنه على المدقق ألا يستعمل "التركيز أو التأكيد على أمر خاص" كرد على عدم تضمين القوائم أو البيانات المالية للمعلومات . كما لا يجب استبدال الرأي بفقرة من هذا القبيل أو استخدام هذه الفقرة لتفادي إبداء رأي بتحفظ .

١٢.٠.٤ قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي بدون تحفظ في إحدى الحالات التالية أو عندما يعتقد المدقق أن أثر ذلك على القوائم أو البيانات المالية كان أو يمكن أن يكون بالغ الأهمية :

( أ ) أنه تم الحد من نطاق الرقابة.

( ب ) أن المدقق يعتقد أن القوائم أو البيانات المالية غير كاملة أو مضللة أو أن هناك انحرافاً غير مبرر عن معايير المحاسبة المقبولة.

( ج ) أو أنه مازالت هناك شكوك بخصوص القوائم أو البيانات المالية.

١٣.٠.٤ الرأي بتحفظ: عندما يكون للمدقق شكوك أو له اعتراض على عنصر معين أو أكثر من عناصر القوائم أو البيانات المالية ذات الأهمية النسبية ولكنها ليست جوهرية لفهم هذه القوائم أو البيانات، فإن عليه أن يعطي رأياً بتحفظ.

ويصاغ الرأي عادة بتعبير يدل على وجود نتائج مرضية مع الإشارة بشكل صريح ودقيق إلى الجوانب المختلف عليها أو المشكوك فيها والتي جعلت المدقق يبدي رأيا بتحفظ. ومن المستحب بالنسبة إلى مستعملي القوائم أو البيانات المالية أن يبرز المدقق حجم التأثير المالي للأمر المشكوك فيه أو المختلف عليه رغم أن ذلك ليس عمليا أو مناسباً بشكل دائم.

١٤.٠.٤ الامتناع عن الإشهاد على القوائم أو البيانات المالية : عندما لا يستطيع المدقق أن يكون رأياً شاملاً بخصوص القوائم أو البيانات المالية نتيجة وجود اختلاف جوهري إلى حد يكون فيه إبداء رأي بتحفظ غير كاف، يمتنع المدقق عن الإشهاد على القوائم أو البيانات المالية. إن صياغة هذا الرأي يجب أن توضح أن البيانات المالية لم يتم تقديمها بأمانة، و من جهة أخرى، يجب أن تحدد بدقة كافة الجوانب أو المسائل المختلف عليها. ومن المفيد مرة أخرى أن يتم تحديد حجم التأثير المالي على القوائم أو البيانات المالية كلما كان ذلك عمليا أو مناسباً.

١٥.٠.٤ عدم إبداء رأي: عندما يصعب على المدقق إبداء رأي بخصوص كل القوائم أو البيانات المالية نتيجة وجود شكوك أو نتيجة تضيق نطاق الرقابة بشكل يمنعه من توسيع تحرياته بخصوص جانب يكتسي أهمية بالغة ويكون جوهريا إلى حد يجعل من الرأي بتحفظ في بعض الأوجه غير كاف، يشير المدقق إلى أنه يتخلى عن إبداء رأي. وتوضح صياغة عدم إبداء رأي أنه لا يمكن له تقديم رأي يحدد بوضوح ودقة كافة المسائل المشكوك فيها.

١٦.٠.٤ جرت العادة أن تقدم الأجهزة العليا للرقابة تقريرا مفصلا تبسط فيه رأيها وذلك في الحالات التي لا يستطيع الجهاز أن يبدي فيها رأيا بدون تحفظ.

١٧.٠.٤ بالإضافة إلى ذلك، فإن الرقابات المالية أو النظامية تقتضي في بعض الأحيان إعداد تقارير عند وجود مواطن ضعف في نظم المراقبة المالية أو في نظم المحاسبة ( وهذا لا علاقة له برقابة الأداء ). وقد يحدث ذلك ليس فقط عندما يكون لمواطن الضعف تأثير على الإجراءات الخاصة بالهيئة الخاضعة للرقابة بل يحدث أيضا حينما تتعلق مواطن الضعف تلك بمراقبة الهيئة على أنشطة الآخرين. ويمكن للمدقق أن يعد أيضا تقريرا عن المخالفات الهامة سواء كانت كامنة أو ظاهرة، أو حول عدم تطبيق اللوائح أو حول ممارسات الغش والفساد.

١٨.٠.٤ تستطيع الأجهزة العليا للرقابة المنظمة في شكل محاكم مالية زجر بعض المخالفات التي تكتشفها في القوائم أو البيانات المالية حيث تختص بالبت في حسابات المحاسبين العموميين و يمكنها فرض غرامات عليهم والتسبب في إيقافهم عن العمل أو في طردهم في بعض الظروف.

١٩.٠.٤ عند الإبلاغ عن المخالفات أو عن حالات عدم المطابقة مع القوانين أو اللوائح، ينبغي أن يحرص المدققون على تقديم ملاحظاتهم من منظور سليم. ويمكن ربط حدة أو درجة عدم المطابقة بعدد الحالات التي تم فحصها أو تقدير حجمها مالياً.

٢٠.٠.٤ يمكن إعداد التقارير بخصوص المخالفات بغض النظر عن التحفظات الواردة في رأي المدقق. ومن طبيعة هذه التقارير أنها تحتوي عادة على انتقادات هامة، وحتى تكون هذه التقارير بناءة، فإنه ينبغي أيضاً التفكير في حلول تصحيحية مستقبلية وذلك بإدراج مختلف وجهات النظر المعبر عنها من طرف الهيئة الخاضعة للرقابة أو طرف من المدقق وذلك علاوة على الاستنتاجات والتوصيات.

٢١.٠.٤ وبخلاف الرقابة المالية أو النظامية التي تخضع لمقتضيات محددة ويمكن توقع نطاقها نسبياً، فإن رقابة الأداء متعددة الأوجه من حيث طبيعتها وتكون للمدقق إمكانات واسعة فيما يخص أحكامه أو تفسيراته. وقد تكون المجالات التي تغطيها الرقابة أكثر انتقائية، كما يمكن أن تهتم هذه الرقابة دورة من عدة سنوات عوضاً عن فترة مالية واحدة، وهي لا تتعلق عادة ببيانات معينة سواء كانت مالية أو غيرها، وبالتالي، فإن تقارير رقابة الأداء تكون متنوعة وتتضمن كثيراً من النقاش والحجج المبررة.

٢٢.٠.٤ ينبغي أن تذكر تقارير رقابة الأداء بشكل صريح بأهداف الرقابة ونطاقها. وقد تحتوي هذه التقارير على انتقادات (على سبيل المثال يمكن من أجل المصلحة العامة و لأسباب المساءلة العمومية، لفت الانتباه إلى أمور تتعلق بوجود تبذير جسيم أو عدم كفاءة في استعمال الموارد أو نقص حاصل في المرودية) أو لا تحتوي على انتقادات جوهرية لكن تعطي معلومات أو نصائح أو تشير إلى تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

٢٣.٠.٤ لا يتوقع عادة من المدقق أن يقدم رأيا شاملا حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية بنفس الطريقة التي يقدم بها رأيه عند تدقيق القوائم أو البيانات المالية. وحيثما تسمح طبيعة الرقابة بالقيام بذلك . بالنسبة إلى بعض المجالات الخاصة بأنشطة جهة ما خاضعة للرقابة فإن على المدقق أن يقدم تقريرا يبسط فيه الوضع الراهن كما تمت ملاحظته ويخلص فيه إلى استنتاج معين بدلا من تقديم بيان نمطي أو محدد. وإذا كان نطاق الرقابة على الأداء يقتصر فقط على التأكد من وجود مراقبات كافية لضمان الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فإن على المدقق أن يعطي رأيا أكثر عمومية.

٢٤.٠.٤ ينبغي أن يعترف المدققون بأن أحكامهم أو تقييماتهم تهم عمليات أو أنشطة ناتجة عن قرارات إدارية تعود إلى الماضي. لذلك ينبغي توخي الحذر عند إبداء تلك الأحكام وينبغي أن يشير التقرير إلى طبيعة ومدى المعلومات المتوفرة بصورة معقولة (أو التي ينبغي أن تكون متوفرة) لدى الجهة الخاضعة للرقابة وقت اتخاذ القرارات. ويبرهن التقرير للقارئ عن نزاهة المدقق عندما يشير بوضوح إلى نطاق الرقابة وإلى أهدافها ونتائجها. وتعني النزاهة أيضا تقديم نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح وعلى تحسين النظم والتوجيه داخل الهيئة الخاضعة للرقابة. وبالتالي، يجب أن يتم سرد الوقائع في التقرير عادة بعد موافقة الهيئة الخاضعة للرقابة وذلك من أجل ضمان اكتمالها ودقتها وتقديمها بشكل نزيه في التقرير الرقابي. وقد تكون هناك حاجة إلى إدراج رد فعل الهيئة الخاضعة للرقابة بخصوص المسائل المطروحة سواء كان ذلك الرد حرفيا أو ملخصا وخاصة عندما يقدم الجهاز الأعلى للرقابة وجهة نظره أو توصياته.

٢٥.٠.٤ ينبغي ألا تركز تقارير الأداء على انتقاد الماضي فقط، بل ينبغي أن تكون بناءة كذلك. وتعتبر استنتاجات المدقق وتوصياته جانبا هاما من جوانب الرقابة، لذلك فإنه عندما يتم تبنيها تصبح كدليل للعمل في المستقبل . وعموما، فإن هذه التوصيات تعرض اقتراحات بخصوص التقدم المرغوب فيها وليس بخصوص أساليب تحقيق هذا التقدم. إلا أنه في حالات معينة يمكن تقديم توصية أكثر دقة، كتعديل ثغرة قانونية بهدف إحداث تحسين في أداء المرفق العام على سبيل المثال.

٢٦.٠.٤ ينبغي أن يحرص المدقق على الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها، وبالتالي يجب عليه أن يركز على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف التي تمت الإشارة إليها بدلا من التركيز على معرفة ما إذا تم تبني توصيات معينة.

٢٧.٠.٤ عند صياغة الرأي أو التقرير الرقابي، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار أهمية الأمور التي تم تدقيقها في القوائم أو البيانات المالية (رقابة مالية أو نظامية) أو طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة أو نشاطها (رقابة الأداء).

٢٨.٠.٤ بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية أو النظامية ، إذا استنتج المدقق، في ضوء المعايير الأكثر ملاءمة في الظروف القائمة، أن الأمر لا يؤثر بشكل هام على الصورة أو العرض الذي تعطيه القوائم أو البيانات المالية، فإنه ينبغي ألا يكون الرأي بتحفظ. وحيثما يقرر المدقق أن أمرا ما مهما، فإن الرأي ينبغي أن يكون بتحفظ بعد تحديد طبيعة هذا التحفظ (الفقرات ١٢.٠.٤ . ١٥.٠.٤).

٢٩.٠.٤ بالنسبة إلى عمليات رقابة الأداء، يكون الحكم أو التقييم الصادر أكثر ذاتية حيث أن التقرير لا يتعلق مباشرة بالقوائم أو البيانات المالية أو غيرها من البيانات، وبالتالي فقد يتبين للمدقق أن الأهمية بحسب الطبيعة أو النطاق هي أكثر اعتبارا من الأهمية بحسب المبلغ.

\* \* \* \* \*