



دليل رقابة الالتزام لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي

(٢٠١٥)

جدول المحتويات

٤	تمهيد
٦	الفصل الاول : المقدمة والعناصر الأساسية لرقابة الالتزام
٧	١-١ مقدمة
٨	٢-١ عناصر رقابة الالتزام
١٠	٣-١ ما يهتم به المراقب أثناء إجراء عمليات الرقابة المختلفة؟
١٣	٤-١ الطرق المختلفة لإجراء عملية رقابة الالتزام
١٦	٥-١ مبادئ رقابة الالتزام
١٧	٦-١ مراحل عملية رقابة الالتزام
	٧-١ الخلاصة
١٨	الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام
١٩	١-٢ مقدمة
١٩	٢-٢ تعريف الرقابة و رقابة الالتزام
١٩	٣-٢ موضوع الدليل و معلومات حوله
٢١	٤-٢ المرجعيات والمعايير
٢٢	٥-٢ الأطراف الثلاثة
٢٣	٦-٢ التأكيد
٢٤	٧-٢ مهمات التصديق والتقارير المباشرة
٢٧	٨-٢ الإقرار والرقابة
٢٨	٩-٢ الشك والحكم المهنيين
٣٠	١٠-٢ الخلاصة
٣١	الفصل الثالث: التخطيط والتصميم
٣٢	١-٣ مقدمة
٣٢	٢-٣ الاعتبارات الأولية للتخطيط
٣٥	٣-٣ عملية التخطيط
٤٤	٤-٣ تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط
٤٧	٥-٣ استراتيجية الرقابة وخطتها
٤٨	٦-٣ الخلاصة
٤٩	الفصل الرابع: جمع أدلة الإثبات
٥٠	١-٤ مقدمة
٥٠	٢-٤ أدلة الإثبات
٥٣	٣-٤ طرق جمع الأدلة
٥٧	٤-٤ دراسة عدم الالتزام الذي قد ينتهي بالغش ووقائع تخالف القانون
٥٨	٥-٤ الخلاصة
٥٩	الفصل الخامس: تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات
٦٠	١-٥ مقدمة
٦٠	٢-٥ تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات
٦٢	٣-٥ الخلاصة
٦٣	الفصل السادس: التوثيق والتواصل

٦٤	١-٦ مقدمة
٦٤	٢-٦ التوثيق
٦٧	٣-٦ التواصل
	٤-٦ الخلاصة

٧٠	الفصل السابع: إعداد تقارير رقابة الالتزام
	١-٧ مقدمة
	٢-٧ إعداد تقارير رقابة الالتزام
	٣-٧ أنواع رقابة الالتزام
	٤-٧ مضمون رقابة الالتزام
٧٥	٥-٧ الاستنتاجات أو الآراء حول رقابة الالتزام
٨٠	٦-٧ نموذج مُصغر لأحد تقارير رقابة الالتزام
	٧-٧ متابعة عملية المراقبة
	٨-٧ الخلاصة
	٨٣ الملحق

	قائمة الجداول
	الجدول ١-٢: مستويات التأكيد وأنواع رقابة الالتزام
	الجدول ١-٤: تقنيات جمع الأدلة

	قائمة المراجع
	المعايير الدولية للإنتوساي ١٠٠
	المعايير الدولية للإنتوساي ٤٠٠
	المعايير الدولية للإنتوساي ٤٠٠٠
	المعايير الدولية للإنتوساي ٤١٠٠
	المعايير الدولية للإنتوساي ٤٢٠٠
	المعايير الدولية للإنتوساي ١٠٠٠ - ١٩٩٩
	المعايير الدولية لهجات التأكيد (المعايير الدولية للإنتوساي) ٣٠٠٠

تمهيد

يشرح هذا الدليل مفاهيم رقابة الالتزام في سياق التطبيق العملي ، وبذلك سيتعرف المستخدمون على العناصر والمفاهيم الموضحة في الدليل والممارسات الرقابية ذات الصلة، والهدف منه هو تصحيح الممارسات الرقابية الحالية لكي تتوافق مع متطلبات معايير إجراء عملية رقابة الالتزام وفق المعايير الدولية للإنتوساي.

إن رقابة الالتزام هي النشاط الأساسي لمعظم الأجهزة العليا للرقابة، وتختلف عن الأنواع الأخرى من الرقابة في أنها تهتم بالتأكيد على أن الجهات محل الرقابة أو المواضيع المحددة تلتزم بالقوانين المتبعة و اللوائح و الإجراءات و شروط العقود أو الاتفاقيات ، ويمكن إجراء رقابة الالتزام كنشاط فردي أو دمجها بالرقابة المالية أو رقابة الأداء.

هذا الدليل موجه إلى كل الأعضاء الفنيين بالجهاز بكافة اداراته المختلفة -وليس فقط الأعضاء المسؤولين عن الرقابة المالية أو رقابة الأداء او الرقابة القانونية.

قد يتبادر هذا السؤال إلى الذهن " ما هي الفائدة المتوقعة التي يمكن أن يحصل عليها الجهاز المركزي للمحاسبات من تطبيق معايير الانتوساي ؟" وتكمن الإجابة في مسودة توجيهات لجنة بناء القدرات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي و الاعتبارات الإستراتيجية -التي توضح المنافع الثلاثة التالية:-

١ - الجودة - يكفل تنفيذ عمليات الرقابة بما يتماشى مع المعايير الدولية المقبولة مستوى معين من الجودة والتناسق في أعمال الرقابة. ويسعى الجهاز المركزي للمحاسبات إلى كسب ثقة المواطنين والجهات المعنية على حد سواء. ويعدّ تطبيق المعايير المقبولة على المستوى الدولي في أعمال الرقابة أحد الخطوات الهامة تجاه نيل هذه الثقة. وتقلل المعايير عالية الجودة من المخاطر التي يتعرض لها مراقب الحسابات . وتبنى مصداقية كافة منظمات الرقابة على مستوى الجودة التي تحققها في أعمال الرقابة التي تقوم بها. وسيسهل استخدام المعايير المقبولة عالميا المقارنة المعيارية ومبادرات ضمان الجودة الإقليمية ومراجعات النظراء بالإضافة إلى تقاسم الخبرات بطرق أخرى. وقد يلهم استخدام أساليب رقابية مشابهة في دول مختلفة المنظمات من أجل تبني التحسين المستمر.

٢ - المصداقية - يعزز استخدام معايير مقبولة عالميا من مصداقية كلا من الجهاز المركزي للمحاسبات وأعضاؤه . وتكتسب الجهات المعنية الخارجية مزيد من الثقة والاطمئنان إلى أعمال المراقبين الذين يستخدمون معايير مقبولة عالميا. ويمكن مراقبة نتائج واستنتاجات الرقابة المنفذة وفقاً لمعايير مقبولة عالميا من خلال جهات خارجية ، كما تؤدي الشفافية التي يوفرها استخدام معايير معروفة

جيداً للمنظمات الخاضعة للرقابة والجهات المعنية الأخرى إلى زيادة المصدقية في نتائج أعمال الرقابة. وتساعد زيادة المصدقية الأجهزة العليا للرقابة في التعاون مع الجهات المعنية من أجل تحسين الإطار المؤسسي وتدعيم الاختصاصات الرقابية.

٣ - المهنية - تشكل المعايير أساس مهنية المراقبين ومنظمات الرقابة من خلال تقديم عملية منظمة للعمل الرقابي. ويمكن أن تحسن المعايير المتعارف عليها من فرص تبادل الآراء المهنية والخبرات بين الجهات الوطنية والدولية وسيسهل تطبيق المراقبين لمجموعة موحدة من المعايير المهنية أنشطة التدريب المشترك وتبادل الخبرات ، وسيعزز تطبيق المعايير المقبولة عالمياً من مهنة الرقابة بوجه عام.

ان الالتزام بحماية المال العام هو مطلب أساسي لجميع أجهزة الدولة ومجلس النواب ويعد هذا سببا رئيسيا إلى رغبة هذه الجهات وحاجتها إلى التعرف على مدى سلامة التصرفات المتعلقة بالمال العام وكذلك مدى الالتزام في هذه التصرفات بالقوانين والقرارات الصادرة في شأن إدارة هذا المال ومدى تحقيق البرامج للأهداف المحددة لها ويشتمل هذا الدليل على معلومات عن جميع الجوانب المتعلقة بعملية رقابة الالتزام حيث يتناول القواعد العامة التي يجب الالتزام بها في كل مهمة رقابية و يتناول ذلك في شكل قواعد عامة كيف يتم التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير والمتابعة كما يشرح الأدوات الأساسية لعملية الرقابة والتوجيهات الإرشادية في هذا المجال ، ويعتبر هذا الدليل مرجعا مهما لشرح الأسس الخاصة بعملية رقابة الالتزام وفقا للمعايير المعتمدة من الانتوساي ، حيث يهدف هذا الدليل إلى تسهيل عملية تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي المستخدمة في رقابة الالتزام للمستوى الثالث والمستوى الرابع داخل الجهاز المركزي للمحاسبين ومن ثم يهدف الدليل إلى تحقيق هدفين:

١. توضيح طبيعة رقابة الالتزام ، وشرح تطبيق معايير رقابة الالتزام.
٢. شرح عملية رقابة الالتزام والأدوات وأوراق العمل التي يمكن استخدامها في إجراء رقابة الالتزام وفق المعايير الدولية للإنتوساي وتوفير الإرشادات اللازمة لهذه العملية.

ويعد هذا الدليل بمثابة مساعدة لأعضاء الجهاز الفنيين في استخدام المعايير الدولية للإنتوساي في عملية رقابة الالتزام، وذلك من خلال شرح العملية خطوة بخطوة وهو الأمر الذي قد يتطلب من الإدارات المختصة داخل الجهاز في فرعيه (٢،١) تبني استراتيجيات مختلفة وخطط عمل وفق اختصاصاتها واحتياجات المستخدمين والتشريعات القانونية واللوائح...إلخ.

عند الخضوع للمعايير الدولية للإنتوساي ، فإن الخطوة الأولى هي التأكد من متطلبات هذه المعايير وتقييم وضعها وفق متطلبات معايير رقابة الالتزام، ويجب معرفة الأسباب وراء حالات عدم الالتزام ومعرفة احتياجاتها لتلبية هذه المتطلبات.

لذا ينبغي على كل الإدارات المركزية المختصة داخل الجهاز وكذا إدارات مراقبة الحسابات إلقاء نظرة شاملة على اختصاصاتها واحتياجات المستخدمين والبيئة من حولهم، كما أن تطبيق النظام المنهجي لرقابة الالتزام وفقا لمعايير الانتوساي ، يتم بالتزامن مع الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو تتم رقابة الالتزام بشكل منفرد.

المحتويات

ينقسم هذا الدليل إلى سبع فصول:

الفصل الأول : المقدمة والعناصر الأساسية لرقابة الالتزام

الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام

الفصل الثالث: تخطيط رقابة الالتزام وتصميمها

الفصل الرابع: جمع أدلة الإثبات

الفصل الخامس: تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات

الفصل السادس: التوثيق والتواصل

الفصل السابع: إعداد التقارير

الفصل الثامن : نظره حول الرقابة على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية

الفصل الأول

المقدمة والعناصر الأساسية لرقابة الالتزام

١-١ مقدمة

يهدف هذا الفصل التمهيدي الذي يدور حول تطبيق معايير الالتزام الخاصة بالمعايير الدولية للإنتوساي إلى التعرف على أساسيات رقابة الالتزام للانتقال إلى الفصول التي تشرح هذه المفاهيم بشكل أكثر عمقاً، فيشرح هذا الفصل بشكل مختصر ما يلي:

(أ) رقابة الالتزام حيث عناصرها ومبادئها وأهميتها ،
(ب) الهدف من تطبيق رقابة الالتزام وفق المعايير الدولية للإنتوساي وكيف تساعد هذه المعايير في إجراء عملية رقابة الالتزام بالجودة،

(ج) الطرق التي يمكن للجهاز من خلالها استخدام المعايير الدولية للإنتوساي في رقابة الالتزام.
(د) أوجه الاختلاف بين رقابة الالتزام والأنواع الأخرى للرقابة وكيف يمكن دمج هذه الأنواع معاً عند تطبيقها،

١-١-١ رقابة الالتزام

ينبغي إلقاء نظرة على تعريف الرقابة على القطاع العام قبل تعريف رقابة الالتزام لأنها المصدر الذي تستخلص منه ، حيث يقصد بالرقابة على القطاع العام أنها عملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة ، ويندرج تعريف رقابة الالتزام تحت التعريف السابق ويركز على تقييم الالتزام بالمعايير المستمدة من المرجعيات.

تعد رقابة الالتزام تقييماً مستقلاً لدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير، ويقوم المراجعون على تقييم الأنشطة والعمليات المالية والمعلومات، من كافة الجوانب الجوهرية وفق المرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة ، كما يقوم المراجعون في عملية رقابة الالتزام بالبحث عن الانحرافات المادية التي تستند إلى كل من قوانين ولوائح ومبادئ الإدارة المالية أو الانضباط.

ونحتاج نحن المراجعون إلى فهم السياق الذي تجرى فيه رقابة الالتزام، إن مفاهيم عملية الرقابة وإجراءاتها متأصلة في إدارة الأموال العامة، ولا تعد عملية الرقابة غاية في حد ذاتها لكنها تعد جزءاً لا يتجزأ من الجهاز التنظيمي الذي يهدف إلى الكشف المبكر عن الانحرافات عن المعايير المتفق عليها والأعمال المخالفة للمبادئ المشروعة والكفاءة والفعالية والاقتصاد في الإدارة المالية، ويتيح هذا الفرصة إتخاذ الإجراءات الصحيحة في بعض الحالات الفردية ويجعل المسؤولين على علم بالمسئولية التي تقع على عاتقهم، كما يتيح الفرصة لاتخاذ الخطوات اللازمة لمنع حدوث الأعمال غير المشروعة

مثل المخالفات.

وترفع رقابة الالتزام من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير المعتمدة عما إذا كانت الأموال العامة قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا، كما أنها تعزز من عملية المساءلة بالإبلاغ عن الانحراف عن المرجعيات ومخالفاتها و تساعد مثل هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات الصحيحة ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم، كما تعزز رقابة الالتزام من الحكم الرشيد من خلال تحديد نقاط الضعف والأعمال المخالفة للوائح والقوانين وتقييم مدى انضباط الموظفين.

وقد تعنى رقابة الالتزام بالنظامية (التقيد بالمعايير الرسمية كالقوانين واللوائح والاتفاقيات ذات الصلة) أو بالانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). رغم أن النظامية تشكل التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، إلا أن الانضباط قد يكون وثيق الصلة بالموضوع كذلك. وقد يشمل نطاق الرقابة بعض جوانب الانضباط وفقاً لتعليمات وطبيعة اللوائح والقوانين المعمول بها في الجهات الخاضعة للرقابة .

٢-١ عناصر رقابة الالتزام

العناصر الأساسية لرقابة الالتزام في كافة القطاعات الحكومية ثابتة ، وهي: المراجع، والطرف المسؤل، والمستخدمون المستهدفون،-الأطراف الثلاثة لعملية المراقبة- ومعايير تقييم موضوع الرقابة، والمعلومات الناتجة عن الرقابة. فيمكن تقسيم عملية الرقابة على القطاع العام إلى نوعين مختلفين من المهمات الرقابية ، وهما: مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة، ويتوفر شرح لهاتين المهمتين في الفصول التالية. ويحدد هذا القسم جوانب إضافية للعناصر ذات الصلة برقابة الالتزام والتي يجب على المراجع تحديدها قبل البدء بعملية الرقابة.

١-٢-١ المرجعيات والمعايير

المرجعيات هي قوانين السلطة التشريعية وقراراتها أو أي مستندات قانونية أخرى والتوجيهات والإرشادات التي تصدرها هيئات القطاع العام التي لها سلطة قانونية والتي يجب أن تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة. وقد تشمل هذه المرجعيات القوانين أو السياسات أو القواعد أو اللوائح أو أي وثائق يتبعها الأفراد أو المؤسسات، الذين تم تخصيص هذه الأدوات لهم للالتزام بها. وقد يشار إلى هذه العناصر معاً بالمرجعيات التشريعية أو المرجعيات فقط. إلا أنه لا ينبغي الخلط بين المرجعيات بمعنى الهيئة أو الأفراد الممارسين للسلطة

فعلى سبيل المثال، هناك قوانين لتقديم دعم لدخل الأفراد الذين يستوفون شروط الأهلية المحددة، وتقوم هذه القوانين مقام المرجعيات عند إجراء عملية رقابة الالتزام في برامج دعم الدخل.

المعايير هي المقاييس المستخدمة في تقييم الموضوع أو قياسه باستمرار وبشكل معقول ، أما المرجعيات فهي مصادر المعايير الرقابية. وقد تستمد المعايير من القوانين والسياسات والقواعد واللوائح والمستندات الأخرى وتستخدم في تقييم حالات الالتزام أو حالات عدم الالتزام؛ فعلى سبيل المثال، في حالة برنامج دعم الدخل المذكور سابقًا تكون إحدى حالات الأهلية هي منح ٥٠٠ جنية شهريًا كدعم للأسرة المكونة من أربعة أفراد ويقل دخلها عن ٧٠٠ جنية شهريًا.

٢-١-١ الموضوع

يقصد بالموضوع المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يجري قياسه أو تقييمه في ضوء معايير محددة، وقد يكون الموضوع على شكل أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون الموضوع في برنامج دعم الدخل إحدى الاحتمالات التالية:
أ/ النشاط وهو برنامج دعم الدخل الفعلي والعمليات المرتبطة به.
ب/ المعاملات المالية للبرنامج.

ج/ معلومات مثل: القائمة المالية والتقارير السنوية وحسابات برنامج دعم الدخل التي توفرها الإدارة للمراجعين

٣-٢-١ الأطراف الثلاثة

تقوم رقابة الالتزام على علاقة بين ثلاثة أطراف ويهدف المراجع فيها إلى الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية لصياغة استنتاج يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين غير الطرف المسئول- بشأن قياس موضوع ما أو تقييمه وفق المعايير، تتوفر الأطراف التالية في كافة أنواع رقابة الالتزام: الطرف المسئول(الجهة الخاضعة للرقابة مثل هيئة حكومة ما) الذي يحصل على الأموال المخصصة لأنشطة محددة،

والمستخدمون المستهدفون (مجلس النواب) هم المسئولون عن تخصيص أموال للهيئات الحكومية ، وتحديد استخدامها على أساس المرجعيات المعنية أو اعتبارات الانضباط الملائمة، والجهاز المركزي للمحاسبات الذي يجري عملية الرقابة نيابة عن مجلس النواب ويضمن استخدام هذه الأموال وفق المعايير.

تعد هيئة برنامج دعم الدخل في هذا المثال هي الطرف المسئول ومجلس النواب هو المستخدم المستهدف.

٤-٢-١ التأكيد

يرغب المستخدمون المستهدفون في وجود ثقة بمصداقية المعلومات التي تتوفر لهم ومدى اتصالها بعملية اتخاذ القرار ، ولذلك ينبغي على المراجعين تزويد المستخدمين بمعلومات تستند على أدلة كافية ومناسبة ، ومن ثم يحتاج المراجعون إلى اتخاذ الإجراءات التي تساعدهم في تقليل مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير صحيحة أو إدارتها ، كما يحتاج المراجعون إلى توفير معلومات ذات مصداقية للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من اتخاذ القرارات السليمة وذلك لأن المعلومات الخاطئة قد تضلل المستخدمين المستهدفين مما ينتج عنها قرارات عديمة الجدوى، فعلى سبيل المثال، يفوض المستخدم المستهدف (مجلس النواب) الحكومة لجمع الضرائب والاستفادة منها في توفير الخدمات الأساسية ، ويرغب مجلس النواب في التأكد أن الطرف المسئول (الهيئة الحكومية المعنية) قد أنفق الأموال التي خصصت له في الغرض المخصص لها حسب المرجعيات المعمول بها (القوانين، واللوائح...إلخ) ، لذلك سيطلب مجلس النواب من الطرف الثالث تأكيد هذا الأمر والوصول إلى مستوى مرتفع من التأكيد.

وفي مثل حالة برنامج دعم الدخل ، يمكن للجهاز أن يؤكد على أن الأموال المخصصة لهيئة دعم الدخل قد تم إنفاقها حسب المرجعيات المعمول بها. ولا بد من وجود الشفافية في مستوى التأكيد الذي يوجه إلى المستخدمين، ومع ذلك لا يمكن للرقابة أن تقدم تأكيداً مطلقاً، وذلك نظراً للتقييدات الكامنة في عملية التأكيد، وقد يكون التأكيد في عملية الرقابة تأكيداً معقولاً أو تأكيداً محدوداً ، ويعد التأكيد المعقول جيداً لكنه غير مطلق. ولزيد من التفاصيل حول عناصر التأكيد، انظر الفصل التالي الذي يناقش المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام.

٣-١ ما يهتم به المراجع أثناء إجراء عمليات الرقابة المختلفة؟

يتولى الجهاز إجراء عمليات الرقابة الثلاثة وهي: الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء ، وسبق وأوردنا تعريف رقابة الالتزام و السياق الذي تجرى فيه هذه العملية ومن الضروري فهم الرقابة المالية ورقابة الأداء ومعرفة الفرق بينهما وبين رقابة الالتزام ومن الضروري أيضاً معرفة ما يهتم به المراجع أثناء إجراء عمليات الرقابة المختلفة؟

الرقابة المالية

الرقابة المالية هي تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التي تمتلكها الجهة مطابقة للتقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي ، ويبحث المراجع في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، ويقصد بالبيانات المغلوطة أو الأخطاء

الجوهرية كل شيء يمكن أن يجبر الأفراد الذين لا يعرفون الموضوع بالكامل على تغيير آرائهم حول الإقرارات الواردة بالقوائم المالية.

رقابة الأداء

رقابة الأداء هي عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة يجرى فيها التأكد من أن المنشآت الحكومية وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها ومؤسساتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد ما إذا كان هناك مجالاً لتطويرها أم لا ، يراجع المراجعون أي موضوع في هذا السياق من منظور الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، و هل تستخدم الحكومة الموارد باقتصاد عند تناول أحد الموضوعات؟ وهل يعد تحديد نسبة المدخلات إلى المخرجات هي الطريقة المثلى في العمليات الحكومية التي تغطيها الرقابة؟ وهل تستطيع الجهة الحكومية الوصول إلى ما ترجوه من نتائج وآثار؟

رقابة الالتزام

تعد رقابة الالتزام تقييماً مستقلاً لدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير ، ويتم تنفيذ رقابة الالتزام عن طريق تقييم الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات من كافة الجوانب الجوهرية مع المرجعيات التي تحكم وحدة الرقابة ، وبناءً على ما سبق، فإن الذي يهتم به المراجع أثناء عملية رقابة الالتزام هو هل الموضوع مطابق لمرجعيات الانضباط أم لا؟

٤-١ الطرق المختلفة لإجراء رقابة الالتزام

يجرى الجهاز المركزي للمحاسبات عمليات الرقابة السنوية المنوطة بها بأنواعها المختلفة مثل: الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء، ويمكن إجراء عمليات الرقابة المالية ورقابة الأداء عند إجراء رقابة الالتزام ، و ينص المعيار ١٠٠ على أن الأجهزة العليا للرقابة يمكنها إجراء عدد من عمليات الرقابة التي تتضمن الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام في آن واحد. وفيما يلي الطرق المختلفة المحتملة التي تستخدم في إجراء رقابة الالتزام: -

١-٤-١ رقابة الالتزام باعتبارها نشاطاً قائماً بذاته

قد يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بإجراء رقابة الالتزام على أنها مهمة قائمة بذاتها، وهذا يعني أن رقابة الالتزام في هذه الحالة يتم إجرائها وحدها ، كما لا يحدث تزامن مع عمليتي الرقابة المالية ورقابة الأداء. وتنص المعايير الدولية للإنتوساي أنه يمكن التعامل مع رقابة الالتزام بشكل منفصل من ناحية تخطيطها وتنفيذها وإعداد التقارير، فتكون منفصلة عن عمليتي رقابة القوائم المالية ورقابة الأداء. فيمكن إجرائها بانتظام وعلى أساس خاص بها باعتبارها عملية رقابة واضحة المعالم ومتصلة بموضوع محدد ، و يوضح المعيار ٤١٠٠ الاعتبارات الرئيسية المعمول بها عندما يقوم الجهاز بإجراء رقابة الالتزام باعتبارها مهمة قائمة بذاتها ، وسوف نشرح هذه الاعتبارات بالتفصيل

في الفصول التالية.

٤-٢ إجراء رقابة الالتزام مع عمليات الرقابة الأخرى

لا يمكن إجراء عملية رقابة الالتزام بمفردها فقط ولكن يمكن إجراؤها أيضاً مع أنواع عمليات الرقابة الأخرى؛ فعلى سبيل المثال ، يمكن إجراء رقابة الالتزام مع عملية الرقابة المالية أو رقابة الأداء ، قد تستخدم مناهج مختلفة في إجراء الرقابة المدمجة. ومن الأهمية بمكان التعرف على محتوى المعايير الدولية للإنتوساي عند دمج رقابة الالتزام مع أنواع الرقابة الأخرى.

العلاقة بين رقابة الالتزام والرقابة على القوائم المالية

قد تقوم الجهاز بدمج عملية الرقابة على القوائم المالية مع عملية التأكيد على قضايا الالتزام لإحدى عمليات الرقابة، وتتسم رقابة الالتزام بنطاقها المتسع الأمر الذي يسمح للمراجع بوجود نطاق رقابة كبير، تحدد السلطة التشريعية ، بوصفها عنصراً من عناصر العملية الرقابية ، الأولويات المتعلقة بنفقات القطاع العام وإيراداته، كما تحدد الأولويات المتعلقة بعملية حساب هذه النفقات والإيرادات والجهة المختصة بتوفيرها، و تعتبر الهيئات التشريعية والقرارات التي تتخذها هي مصدر المرجعيات التي تحكم التدفقات النقدية في القطاع العام، ويوفر الالتزام بالمرجعيات منظوراً أوسع وأطول لعملية الرقابة على القوائم المالية عند التعامل مع المسائل المتعلقة بالميزانية .

ويتيح الدمج بين عمليات الرقابة المالية ورقابة الالتزام للمراقب التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى التأكد من توافق الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات -من كافة الجوانب الجوهرية- مع المرجعيات أو القوانين التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة.

وتعد اللوائح والقوانين ضرورية سواء في رقابة الالتزام أو رقابة القوائم المالية، وعند إجراء عملية الرقابة على القوائم المالية ، لا تطبق سوى اللوائح والقوانين التي لها تأثير مباشر وجوهري على القوائم المالية، أما عند إجراء رقابة الالتزام، قد تطبق أي لوائح وقوانين ذات صلة بالموضوع.

الدمج بين رقابة الالتزام ورقابة الأداء

عند إجراء رقابة الالتزام كأحد أجزاء رقابة الأداء ، يصبح الالتزام أحد الجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية ، ففي هذه الأنواع المدمجة من الرقابة، ينبغي للمراجعين استخدام الأحكام المهنية في تقرير ما إذا كانت الرقابة على الالتزام أم على الأداء هي الأساس وتحديد نطاق الرقابة والمعايير وفقاً لذلك .

وفيما يلي بعض أوجه الاختلاف بين رقابة الأداء ورقابة الالتزام التي قد تساعدنا على تحديد

أيهما الرقابة الأساسية عند إجرائها معا.

- يهتم المراجعون عند إجراء رقابة الأداء بما إذا كانت الجهة محل الرقابة تعمل باقتصاد وكفاءة وفاعلية أم لا، وتندمج هذه المعايير بصلب الرقابة على الأداء ، بمعنى أنه إذا كانت هذه الجهة تستخدم الموارد باقتصاد، فإنها تزيد من أهمية المدخلات التي تستخدمها وتحقق الهدف المرجو. فإن الهدف الأساسي في الرقابة على الأداء ينصب على النتائج مع مراعاة كل من الاقتصاد والكفاءة، ولذلك تعتمد معايير الأداء غالباً على الاعتبارات الاقتصادية ومدى الكفاءة والفاعلية.
- بينما يهتم المراجعون عند إجراء رقابة الالتزام بتتبع حالات عدم الالتزام وفق المرجعيات ذات الصلة المشار إليها سابقاً (مثل: القوانين المعمول بها أو السياسات أو القواعد أو اللوائح أو الإجراءات أو شروط العقد أو شروط الاتفاقية) والتي قد تعيق الجهة محل الرقابة في طريق تحقيق أهدافها.

٥-١ مبادئ رقابة الالتزام

تتسم الرقابة بطبيعة تكرارية و تراكمية ؛ لذلك ينبغي على المراجع دراسة مبادئ رقابة الألتزام قبل البدء في أي عملية رقابية وخلال مراحل هذه العملية ؛ وهي التخطيط والتصميم وجمع الأدلة وتقييمها وإعداد التقارير، وتصحب هذه المبادئ عدة مبادئ مرتبطة بالاحتياجات المؤسسية للجهاز و التي يُمكن اعتبارها المبادئ العامة ،وهي المبادئ المرتبطة بخطوات مُحددة في عملية الرقابة؛ وهي التخطيط وإجراء الرقابة وإعداد التقارير.

يتوفر شرح موجز للمبادئ العامة التالية في هذا الفصل، وسيتم شرحها بالتفصيل في الفصول القادمة من الدليل، وينبغي لمراقب الحسابات إجراء حكم وشك مهنيين خلال تنفيذ الرقابة مع وضع العناصر الأخرى للمبادئ العامة في عين الاعتبار ، ويجب توفر هذه العناصر لضمان إجراء رقابة التزم ملائمة تتوافق مع المعايير

الشك والتقدير المهني

الحكم المهني هو تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات الصلة عند استخدام معايير الرقابة، و بهذه الطريقة يُمكن اتخاذ قرارات حكيمة حول إجراءات الرقابة بحيث تتوافق مع أحوال الرقابة ، كما أن الحكم المهني يوضح كيف يستخدم المراجع خبرته ومعرفته المهنية في السياقات أو المواقف المختلفة من عدة زوايا ومنظورات مختلفة

يشير الشك المهني إلى الحفاظ على السلامة المهنية وهو موقف تحذيري أو تساؤلي يعمل على تقييم مدى ملائمة الأدلة الواردة خلال عملية الرقابة وكفايتها ، فعلى سبيل المثال: لا يجب

على المراجع التسليم بالموجود بين يديه ، لكن يجب عليه النظر بعين المتسائل حتى يثبت له تمامًا أن هذا هو عين الصواب .

رقابة الجودة

تشير رقابة الجودة إلى العمليات التي تتم من خلالها مراجعة الجودة الإجمالية لهذه الرقابة ، وذلك لضمان أن هذه الرقابة قد تمت وفق المعايير المتبعة و أن تقارير الرقابة والاستنتاجات أو الآراء تتوافق مع الظروف المحيطة ، و يوجد في الجهاز المركزي للمحاسبين إدارتين لرقابة الجودة تخدم الأهداف السابقة ، و لا يتم إصدار تقارير الرقابة إلا بعد أن تقوم هاتين الإدارتين بهذا التقييم.

إدارة فريق الرقابة ومهاراته

ينبغي أن يكون لدى أفراد فريق الرقابة المعرفة، والمهارة، والخبرة اللازمة لإتمام عملية الرقابة بنجاح ، ويشتمل هذا على فهم نوع الرقابة المستخدمة و دمجها بالخبرة العملية والتعرف على المعايير و المرجعيات المتبعة ، كما يشتمل أيضًا على فهم عمليات الجهات محل الرقابة والقدرة على إصدار حكم مهني ووجود الخبرة المؤهلة لذلك ، وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى كل من: تعيين موظفين مؤهلين ، وتطوير العاملين وتدريبهم ، وإعداد الدليل والتوجيهات الخطية والإرشادات التي تتعلق لإجراء عمليات الرقابة و تعيين الموارد الرقابية الكافية. وينبغي للمراجعين الحفاظ على قدراتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.

مخاطر الرقابة

يقصد بمخاطر الرقابة الخطر الذي يصيب المراجعين بسبب التقارير والاستنتاجات أو الآراء التي قد يجانبها الصواب ، ولذلك ينبغي إجراء رقابة التزام لتقليل هذا الخطر إلى مستوى مقبول بالنسبة لعملية الرقابة. وتنقسم مخاطر الرقابة إلى: الخطر المتأصل وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

الأهمية النسبية

يمكن إدراج حدث ما تحت مفهوم الأهمية النسبية إذا كانت المعرفة به قد تؤثر في قرار المستخدمين المستهدفين ، فعلى سبيل المثال ، يمكن إدراج عدم الالتزام بالشروط والأحكام المتعلقة بمشروع قائم على التبرعات تحت الأهمية النسبية ، إذا أدى عدم الالتزام إلى انخفاض التبرعات أو فرض رقابة أكثر صرامة بسبب حالة التمويل.

وقد ترتبط الأهمية النسبية بعنصر وحيد أو مجموعة من العناصر المرتبطة معا ، وغالبًا ما ينظر إلى الأهمية النسبية من جانب القيمة فقط إلا أن لديها جوانب كمية وكمية أخرى ، وقد تقدم الخصائص الجوهرية عنصرًا أو مجموعة من العناصر في شكل أهمية نسبية في طبيعتها ، ومع

ذلك قد يكون الحدث مهماً نسبياً بفعل السياق المحيط به عند حدوثه .

التوثيق والتواصل

إن التوثيق الرقابي الكافي من الأمور الهامة خلال جميع خطوات رقابة الالتزام ، وتكمن أهميته في التأكد أن جميع الخطوات والقرارات المتخذة لها ما يبررها وأنها موثقة بطريقة تسمح لأي مراجع خبير - ليس لديه معلومات مسبقة عن مراجعة المراقبات السابقة أو وسيلة اتصال بها أو توثيق المراقبة - فهم عملية الرقابة. ويشرح الفصل الخامس من هذا الدليل معلومات مفصلة حول التوثيق والتواصل في رقابة الالتزام.

وتحدث عملية التواصل خلال كافة مراحل الرقابة ، قبل بدء الرقابة وخلال التخطيط المبني وخلال جمع الأدلة وتقييمها ووصولاً إلى مرحلة إعداد التقارير . ومن الأهمية بمكان اطلاع الجهة محل الرقابة والجهاز بكل ما يتعلق بعملية الرقابة ، ويعد هذا مهم للغاية في تطوير علاقة عمل بناءة بين المراجع والجهة وفريق الرقابة ، ويؤدي ذلك إلى إطلاع كافة الأطراف بتقدم عملية الرقابة وحل جميع المشاكل التي قد تعرقل عملية الرقابة و تحدث تأخيراً في سير عملية الرقابة ينبغي أن يتضمن التواصل توصيل المعلومات المرتبطة بعملية الرقابة وتقديم وسيلة إدارية للمسؤولين عن اتخاذ القرار من خلال الملاحظات الوقتية والنتائج خلال عملية الرقابة ، وينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن اتخاذ القرار بأي صعوبات بالغة تواجه المراقبين خلال عملية الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام المهم نسبياً ، وقد يكون لهذه الخطوات أثرها في تصحيح أي انحرافات أو نتائج أخرى أحدثها المراجع في الوقت الحاضر أو في مرحلة سابقة ، وقد يكون المراجع مسؤولاً عن توصيل كافة المشاكل المتعلقة بالرقابة إلى المستخدمين الآخرين كالجهاز الإشرافية أو التشريعية .

٦-١ مراحل عملية رقابة الالتزام

١. الاعتبارات الأولية وتخطيط الرقابة

يحدد المراجعين في مراحل الاعتبارات الأولية كلاً من الموضوع والنطاق و يدرسون المبادئ من حيث أهميتها الأخلاقية مثل استقلال المراجعين وموضوعيتهم ويضمنون أن إجراءات رقابة الجودة تتم في مكانها الصحيح.

يهتم المراجعون في مرحلة التخطيط بالعلاقة بين موضوع رقابة الالتزام ومعاييرها ونطاقها، ويلتزم المراجع بالتقدير المهني وحاجات المستخدمين المستهدفين أثناء إجراء الرقابة، وعندما يصدر المراجعون حكماً بخصوص معايير الموضوع ونطاق رقابة الالتزام، فإنهم يضعون استراتيجية الرقابة وخطتها، فيقومون باستيعاب الرقابة الداخلية وإدراج الأهمية النسبية وتقييم المخاطر داخل الجهة ووضع إجراءات خطة الرقابة كجزء من تصميم عملية رقابة الالتزام.

٢. إجراء الرقابة جمع أدلة الإثبات

يهتم المراجعون في هذه المرحلة بجمع الأدلة وتوثيقها لصياغة الاستنتاجات أو الآراء حول ما إذا كان الموضوع - من جميع جوانبه الجوهرية - يلتزم بالمعايير المتبعة، وقد يغير المراجعون في بعض الحالات نطاق رقابة الالتزام عندما يواجهون دليلاً يضطرهم إلى هذا التغيير؛ فعلى سبيل المثال، إذا وجد المراجعون عند جمع الأدلة شيئاً ما يشير إلى وجود غش، فينبغي عليهم في هذه الحالة تغيير إجراءاتهم، كما ينبغي عليهم أيضاً توثيق السبب الذي أدى إلى هذا التغيير في خطة الرقابة.

٣. تقييم الأدلة وصياغة الاستنتاجات

يفحص المراجعون في النهاية الأدلة من ناحية كفايتها ومدى مناسبتها لصياغة استنتاج أو رأي حول ما إذا كان الموضوع يلتزم بالمعايير المتبعة، ويهتم المراجعون في هذه المرحلة بالأهمية النسبية عند إعداد التقارير حول الأهداف.

٤. إعداد التقارير

يأخذ الاستنتاج أو الرأي عند تقديمه شكل تقرير إلى المستخدمين المستهدفين، ويضع المراجع في هذا التقرير توصياته واستجابات الجهة لهذه التوصيات.

٧-١ الخلاصة

إن رقابة الالتزام هي إحدى الأنشطة الرئيسية للجهاز المركزي للمحاسبات ، وتختلف عن الأنواع الأخرى من الرقابة في أنها تهتم بالتأكيد على أن الجهات محل الرقابة أو المواضيع المحددة تلتزم بالقوانين المتبعة واللوائح والإجراءات و شروط العقود أو الاتفاقيات ، ويمكن إجراء رقابة الالتزام كنشاط فردي أو دمجها بالرقابة المالية أو رقابة الأداء ، و يناقش الفصل التالي المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام بالتفصيل ، يلي هذا الفصل شرح مفصل لمراحل رقابة الالتزام ، وهي تخطيط الرقابة و تصميمها و جمع الأدلة و تقييمها و كتابة الاستنتاجات وإعداد التقارير.

الفصل الثاني

المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام

□

١-٢ مقدمة

يستند هذا الفصل على الفهم الأساسي لرقابة الالتزام الواردة في الفصل الأول، فينصب اهتمام هذا الفصل على مفهوم التأكيد من خلال شرح أوجه التشابه و الاختلاف بين التأكيد المعقول و التأكيد المحدود.

٢-٢ تعريف الرقابة ورقابة الالتزام

ورد هذا التعريف في الفصل الأول: يقصد بالرقابة على القطاع العام أنها عملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة و تقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة، ويستند مفهوم رقابة الالتزام على هذا التعريف مع التركيز بوجه خاص على المعايير المستمدة من المرجعيات .

تعد رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير، ويتم تنفيذ رقابة الالتزام من خلال تقييم الأنشطة و المعاملات المالية و المعلومات - في كافة جوانبها الجوهرية - التي تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة .

وتحدد القواعد أيضًا الأطراف ذات الصلة برقابة الالتزام، و العلاقة بينها، حيث تقوم رقابة الالتزام على علاقة ثلاثية الأطراف، و يهدف المراجع فيها إلى الحصول على أدلة إثبات مناسبة و كافية لصياغة استنتاج يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين، عدا الطرف المسئول، بشأن قياس أو تقييم موضوع ما وفق المعايير.

وبناءً على التعريفات السابقة، سيناقدش هذا الفصل المفاهيم التالية:

- الموضوع ومعلومات حوله
- المرجعيات والمعايير
- مخاطر الرقابة
- الأهمية النسبية
- الأطراف الثلاثة

← المراجع

← الطرف المسئول

← المستخدمون المستهدفون

- التأكيد

← مهمات التأكيد المعقول

← مهمات التأكيد المحدود

- مهمات التصديق والإعداد المباشر للتقارير
- التقدير والشك المهني

٣-٢ الموضوع ومعلومات حوله

وتنص القواعد على أن مسؤولية المراجع في رقابة الالتزام هي تحديد مدى التزام المعلومات المتصلة بموضوع معين - بكافة جوانبه المادية - للمعايير ذات الصلة مثل : القوانين و اللوائح و الإرشادات و شروط العقود والاتفاقيات...إلخ .

يعتمد الموضوع على تعليمات الجهاز والمرجعيات ذات الصلة و نطاق الرقابة ، ولهذا قد يتفاوت محتوى موضوع رقابة الالتزام و نطاقه تفاوتاً كبيراً ، فقد يأخذ عديداً من الأشكال و الخصائص بناءً على موضوع الرقابة و نطاقها ، فعلى سبيل المثال ، قد يشير الموضوع إلى المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه في ضوء معايير محددة.

تشير معلومات الموضوع إلى نتائج التقييم أو قياس الموضوع وفق المعايير .

مثال ١: الموضوع: الأداء المالي و استخدام الأموال المخصصة للجهة الحكومية.

معلومات الموضوع: المعلومات المالية مثل القوائم المالية.

مثال ٢: الموضوع: نفقات أنشطة التدريب الخاصة بإحدى الجهات الحكومية.

معلومات الموضوع: المعلومات المالية وتقارير أنشطة التدريب.

تدور رقابة الالتزام حول تقييم الموضوع أو معلومات الموضوع في ضوء المعايير ذات الصلة ، و لمزيد من المعلومات حول الفرق بين العنصرين السابقين ، يُرجى الرجوع إلى القسم ٢-٩ الذي يناقش مهمات التصديق و مهمات الإعداد المباشر للتقارير .

تعريف الموضوع

يتسم تعريف الموضوع في سياق رقابة الالتزام بالمرونة ، وتستجيب هذه المرونة للاحتياجات المتعددة و التي قد تنظر للمفهوم بشكل مختلف ، و تسمح للمراجعين بالتركيز على أكثر الأقسام احتياجاً .

وعلى سبيل المثال، قد يكون موضوع رقابة الالتزام جهة واحدة (أو باعتبار معلومات الموضوع على أنها حسابات هذه الجهة) دون تعريف نطاق أكثر تحديداً ، وبناءً على هذا التعريف ، يمكن اعتبار جهة ما موضوعاً . و سيغطي نطاق الرقابة في هذه الحالة كافة الأنشطة والمرجعيات التي تحكمها، ورغم هذا قد يكون استخلاص

استنتاج لهذا النطاق الواسع من الرقابة صعبًا للغاية.

لذلك ، توضح القواعد العلاقة بين موضوع رقابة الالتزام ونطاقها ، وينص التعريف الوارد أعلاه أن الموضوع يعتمد على تعليمات الجهاز والمرجعيات ذات الصلة ونطاق الرقابة ، بمعنى أنه عندما يخطط المراجعون لإجراء رقابة الالتزام ، فإنهم يبدؤون دائمًا بالموضوع الأكبر كالجبهة ، ولكنهم عندما يضيقون نطاق الرقابة أثناء عملية التخطيط ، قد يقومون بتعديل موضوع الرقابة ونطاقه للحصول على رقابة أكثر تخصصًا ، مما يجعل النتائج أكثر وضوحًا للمستخدمين .

قد يبدأ المراجعون على سبيل المثال في خطط الرقابة داخل وزارة الصحة باعتبارها موضوع ، لكنهم ينتهون بتضييق نطاق الرقابة على توفير علاج فيروس C .

قد يرد موضوع رقابة الالتزام في القوانين المختصة وقد تحدد من خلال استخدام تقييم المخاطر و الحكم المهني ، فعلى سبيل المثال ، تصنف الجهات القابلة للرقابة إلى جهات مرتفعة المخاطر أو متوسطة المخاطر أو منخفضة المخاطر ، ويتم إجراء رقابة الالتزام على الوحدات مرتفعة المخاطر سنويًا ، بينما يتم رقابة الألتزام على الجهات متوسطة المخاطر والجهات منخفضة المخاطر مرة واحدة كل ثلاثة أعوام . ويجب العمل على تحديد موضوع رقابة الالتزام من خلال الأحداث المصاحبة لهذا الموضوع ودرجة المرونة التي يتيحها إطار عمل المعايير المعمول بها .

٤-٢ المرجعيات والمعايير

تعد المرجعيات العنصر الأساسي لرقابة الالتزام لأن هيكل المرجعيات ومضمونها هما مصدر معايير الرقابة ، وبهذه الطريقة يتمحور سير عملية الرقابة بموجب ترتيب مؤسسي محدد ، وقد تشمل المرجعيات على القواعد والقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسات والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين.

رغم أن عمل المراقبين - الذي يقضي بإظهار فهم وافٍ للإطار القانوني والتنظيمي - يعتمد على طبيعة القوانين واللوائح وتعقيدها ، إلا أن المراجع لا يحتاج سوى فهم الأجزاء التشريعية المتصلة بمهمته الرقابية المحددة ، وتحفظ الجهة الخاضعة للرقابة في جميع الحالات بمسئولية التأكد من الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها .

المرجعيات المتضاربة

قد تتضمن المرجعيات المتاحة بسبب كثرتها أحكامًا متعارضة وقد تخضع لتفسيرات مختلفة ، كما أن

المرجعيات الثانوية قد لا تتوافق مع متطلبات التشريعات التي تستند إليها أو حدودها ، بالإضافة إلى احتمالية وجود ثغرات تشريعية ، ولذلك يجب عند إجراء تقييم حول التزام القطاع العام بالمرجعيات وجود معرفة كافية بهيكل المرجعيات ومضمونها .

إذا استخدم المراجع مرجعيات متضاربة ، يجب مراجعة تسلسل المرجعيات ، بحيث تتفوق المرجعيات ذات المستوى الأعلى على المرجعيات الثانوية ، فعلى سبيل المثال ، إذا قنن القانون شيئاً ما حول موضوع الرقابة ، فينبغي للوائح الداخلية في هذه الجهة أن تلتزم بهذا القانون ، وفي حالة عدم التزامها ، يجب على المراجعين توضيح الاختلاف ، ويجب عليهم أيضاً - إذا سمحت التعليمات - التوصية بإدراج تغيير في اللوائح الثانوية .

وبالمثل ، إذا اختلف المراجعون في التفسير الصحيح لأحد المرجعيات ، يجب عليهم الرجوع إلى المعلومات الأصلية لفهم مقصد القانون وبنائه قبل استخدام هذا المرجع كقياس ، وفي مثل هذه الحالات ، يجب على المراجعين رفع هذا الأمر إلى رؤسائهم لتتخذ الرقابة مسارها الصحيح .

المعايير

المعايير هي المقاييس المستمدة من المرجعيات التي تستخدم لتقييم موضوع الرقابة بشكل متجانس ومنطقي ، وقد تكون المعايير محددة أو عامة وقد تكون مشتقة من مصادر متعددة ، مثل: القوانين و اللوائح و المقاييس و المبادئ الصحيحة و الممارسات المثلى .

قد تختلف المعايير على حسب المهام الرقابية عند إجراء رقابة الالتزام ، و تنص القواعد على أنه قد يشمل التقرير ذاته هذه المعايير أو يشير إليها في حال كانت ضمن تأكيدات الإدارة أو توفرها على خلاف ذلك من مصدر موثوق يمكن الوصول إليه بسهولة ، وعند تحديد إحدى هذه الخيارات ، لابد من تحديد المعايير بوضوح في تقرير رقابة الالتزام ، وبذلك يمكن لمستخدمي التقرير فهم أساس عمل مدققي الجهاز واستنتاجاتهم .

و يجب توفير هذه المعايير إلى المستخدمين المستهدفين لتسهيل فهم كيفية تقييم الموضوع وقياسه ، و في حالة عدم وجود الإطار المرجعي الذي توفره المعايير المناسبة ، يصبح أي استنتاج عرضة للتفسير الفردي وسوء الفهم ، و ينبغي للمراجعين تقييم المخاطر بشكل مناسب لتحديد مدى الإخلال بمتطلبات الالتزام ، ومن ثم تصميم الإجراءات و تطبيقها للكشف عن مثل هذه الحالات ، و يستخدم المراجعون الحكم المهني في تحديد المعايير و تطبيقها .

كما ينبغي وجود نوعين من المعايير في قواعد الالتزام وذلك وفق إطار المعايير الدولية للإنتوساي

وهما :-

(أ) المعايير المستندة على المرجعيات الموضوعية

(ب) المعايير الأخرى التي تكشف الحالات المرتبطة بجوانب الانضباط.

(انظر الملحق ١-١)

الانضباط

يقصد بالانضباط مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة و سلوك الموظفين الحكوميين ، والتأكد أن الجهات محل الرقابة تلتزم بمبادئ الإدارة المالية السليمة وأن موظفيها يتخذون القرارات الحاسمة بشفافية وعدالة لصالح هذه الجهة. ويحدد المراجعين نطاق رقابة الالتزام الخاص بهم ومعايير الرقابة على أساس هذه الدراسة.

من السهل تطوير المعايير المعتمدة على المرجعيات الموضوعية وتطبيقها لأن المراجعين يقومون بدراسة هذه المرجعيات أثناء فهم عمل الجهة الخاضعة للرقابة، كما أن المراجعين على علم بالمرجعيات المهمة، ومن ثم يستخدمونها كمقاييس. ورغم ذلك، يُعد وضع المعايير المناسبة للانضباط مهمة شاقة، لأن هذه المعايير قد تكون غير منهجية ويلزمها إدراج توقعات العامة بشأن أداء موظفي الحكومة وسلوكهم. ويعتمد جميع ما سبق على أوجه الانضباط سواء كانت واردة في المرجعيات أم لا، وفي حالة عدم ورود هذه الأوجه، يجب على المراجع استنباط المعايير المناسبة من المبادئ العامة المتفق عليها أو الممارسات الوطنية أو الدولية المثلى، وقد تكون هذه المعايير في بعض الحالات غير مدونة أو مفهومة ضمناً أو تستند إلى مبادئ القانون المعمول بها.

من الجدير بالذكر أنه عندما يتحقق المراجعين من الانضباط، فإنهم يتحققون من الحكم المهني للموظفين أيضاً، فقد تكون المسائل المتعلقة بالانضباط غير موضوعية، وبناءً عليه يصعب على المراجع وضع حجج تدعم استنتاجاته، ولذلك إذا لم تحدد المرجعيات المعايير، ينبغي تحديد المعايير التي تتسم بالصفات الواردة في القواعد، كما ينبغي للمعايير أن تكون ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة و موضوعية ومفهومة ومتماثلة ومقبولة ومتاحة.

٥-٢ الأطراف الثلاثة

يتطلب استيعاب رقابة الالتزام فهم الأطراف المعنية بها، ويمكن التعبير عما سبق بطريقة أخرى

أبسط:

- يشير مصطلح المراجع إلى الجهاز المركزي للمحاسبين.

- يقصد بالمستخدمين المستهدفين الى المواطن أو المؤسسات أو الجهات الخاضعة للرقابة ، أو السلطة التشريعية أو الهيئة التي تصدر التشريع هي المستخدم المستهدف الرئيسي، إلا أنها قد تكون أيضاً - وفقاً للقواعد- الهيئات الإشرافية المختصة باتخاذ القرار أو الشئون العامة .
- يقصد بالطرف المسئول الموظفين (أو الجهة الحكومية الخاضعة للرقابة) المسئولين عن موضوع الرقابة.

يجب دراسة العلاقة بين الأطراف الثلاثة لفهم هذه الأطراف ، فينبغي معرفة ما يتوقعه كل طرف من الأطراف الأخرى ، وكيفية استيفاء هذه التوقعات .

وعلى الرغم من وجود نماذج مختلفة ، إلا أن السلطة التشريعية عادة ما تخول الحكومة لتنفيذ مهام محددة من خلال توفير الدعم المالي من الميزانية ووضع إطار قانوني للتحكم في إنفاق هذه الأموال . وتقع مسؤولية إدارة الأموال العامة على عاتق الفرع التنفيذي من الحكومة (الموظفين الحكوميين) ، ورغم أن ممارسات الموظفين الحكوميين لسلطاتهم تقع من الناحية النظرية تحت رقابة الهيئة التشريعية ، إلا أن وضع هذه الرقابة يعتمد من الناحية العملية على تلقي المعلومات حول كيفية التزام الجهات بالإرشادات الخاصة بها . وتحتاج الهيئات التشريعية لمعلومات حول الجهات وأنشطتها بهدف صنع القرار . ويعد فهم المستخدمين المستهدفين أمراً بالغ الأهمية ، لأنهم يمثلون الجهات التي ستسلم اليهم تقارير الرقابة ، ويجب على الجهاز أن يكون على علم باحتياجات المستخدمين من المعلومات وكيفية الاستفادة من المعلومات التي يتلقونها.

دور المعلومات في فهم الأطراف الثلاثة

يمكن التعبير عن علاقة الأطراف الثلاثة في القطاع العام بنموذج الأصيل والوكيل ، فعندما يقوم شخص واحد (الأصيل) بالاتفاق مع شخص آخر (الوكيل) أو تعيينه لإجراء بعض المهام نيابة عنه ، يتم بناء علاقة بين الأصيل والوكيل ، ثم يخول الأصيل السلطة والموارد اللازمة للوكيل لإنجاز المهام ، ومن ثم يتأكد الأصيل أن الوكيل يقوم بكافة المهام ويستخدم الموارد وفق الاتفاق . تتسم هذه العلاقة بعدم الاتزان ، فعلى الرغم من تمتع الأصيل بالسلطة ، إلا أنه يصعب عليه مراقبة قرارات الوكيل وأداءه ، ولا ينبغي للأصيل أن يعتمد فقط على حسن نية الوكيل فقط ، لأن الوكيل قد يكون لديه أولويات مختلفة وجدول أعمال مختلف عن الأصيل ، وبينما يحتاج الأصيل إلى المعلومات لمراقبة الوكيل ، تتوفر كافة معلومات الأنشطة بين يدي الوكيل ، أو يتلقاها الأصيل من الوكيل .

يوجد في الواقع الفعلي العديد من نماذج علاقات الأصيل والوكيل كأن يكون الأصيل هو الشعب و الوكيل هو مجلس النواب ، أو أن يكون مجلس النواب هو الأصيل والحكومة هي الوكيل ، أو أن تكون الحكومة هي الأصيل والوزير هو الوكيل...إلخ.

إن هذا النموذج مفيد للغاية في شرح دور الرقابة، حيث يلعب المراجعون دورًا مهمًا في موازنة تباين المعلومات بين الأصيل والوكيل، كما تقدم تقارير الجهاز تقييمًا مستقلًا لأنشطة الوكلاء، بحيث يمكن للأصيل محاسبتهم.

٦-٢ التأكيد

تنص قواعد رقابة الالتزام أن رقابة الالتزام قد تغطي مجموعة واسعة من الموضوعات، ويمكن إجرائها إما لتقديم تأكيد معقول أو تأكيد محدود باستخدام أنواع مختلفة من المعايير وإجراءات جمع الأدلة وصيغ إعداد التقارير، وقد تكون رقابة الالتزام عبارة عن عمليات تصديق أو عمليات إعداد تقارير مباشرة أو كليهما في نفس الوقت، ويشرح هذا القسم مفهوم التأكيد.

يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات ليتمكنوا من اتخاذ قراراتهم على أساسها، ولذلك يوفر المراجعون المعلومات التي تدعمها أدلة مناسبة وكافية، كما يقوم المراجع ببعض الإجراءات لتقليل مخاطر تقديم استنتاجات خاطئة أو إدارة هذه المخاطر.

إن جميع عمليات الرقابة التي يجريها الجهاز هي رقابة تأكيدية، ويمكن تقديم هذا التأكيد إما من خلال الآراء والاستنتاجات التي تنقل مستوى التأكيد بشفافية، أو في أشكال أخرى، ويناقش هذا الدليل الآراء والاستنتاجات الخاصة بالتأكد المعقول والتأكد المحدود وفق المعايير الدولية للإنتوساي لرقابة الالتزام.

لنتعرف الآن على مفهوم التأكيد بشكل أكثر دقة:

تقع على الموظفين مسئولية إدارة الجهات الحكومية مع الالتزام بالمرجعيات التي تحكم الأنشطة التي يؤديها لتحقيق مستوى الأداء المتوقع منهم، وإذا لم تلتزم هذه الجهة لسبب ما بالمرجعيات، فهذا يعني أن موظفيها سيتعرضون للمحاسبة، فعلى سبيل المثال، إذا كانت إحدى الجهات الحكومية تقدم معلومات حول عدم التزامها بالمرجعيات، أو حول أدائها السيء، قد يؤدي هذا إلى استبدال كبار المسؤولين في هذه الجهة، في ظل هذه الظروف، قد يقدم الطرف المسئول معلومات مغلوطة أو غير كافية إلى المستخدمين، وفي مثل هذه الظروف أيضاً، يطلب المستخدمون تقييم طرف ثالث مستقل للمعلومات. وفي حالات أخرى، لا يقدم الطرف المسئول أية معلومات للمستخدمين، لذا يطلب المستخدمون تقديم تقييم مستقل لهذه الحالات، وفي كلتا الحالتين يتم الرجوع إلى التأكيد الذي قدمه الجهاز

الرقابة هي عملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت

المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة . ويقوم مراقب الالتزام بالتحقق من ما إذا كانت المعلومات التي تقدمها الجهات الحكومية أو الحالات الفعلية لهذه الجهات تلتزم بالمرجعيات أم لا (القوانين و اللوائح ذات الصلة...إلخ).

وبعد الانتهاء من الرقابة ، يقوم الجهاز بإعداد تقرير للمستخدمين يتضمن الاستنتاج ، ثم يقدم المراجع التأكيد الذي يقلل من خطر استخدام معلومات محددة ، ويشار إلى هذا التأكيد في المعايير بتعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين.

يقوم المراجع ببعض الإجراءات للحد من مخاطر تقديم الاستنتاجات الخاطئة أو إدارتها وهو يدرك أن التقييدات المتأصلة في جميع عمليات الرقابة ، تؤدي إلى عدم وجود رقابة يمكنه تقديم تأكيد مطلق بشأن حالة الموضوع ، ويجب تقديم هذه الاستنتاجات بشفافية ، لكن في معظم الحالات ، لا تغطي رقابة الالتزام جميع عناصر الموضوع وإنما تعتمد على قدر من العينات النوعية أو الكمية .

التأكيد في رقابة الالتزام والرقابة المالية

إن التمييز بين استخدام التأكيد في رقابة الالتزام واستخدامه في الرقابة المالية أمر بالغ الأهمية، ووفقاً لقواعد الرقابة المالية ، لا يعد ما يقدمه المراجع رقابة إلا إذا قدم تأكيداً معقولاً ، أما إذا قدم المراجع تأكيداً محدوداً ، فتعد مراجعة و ليست رقابة ، غير أن نطاق رقابة الالتزام يتسم بالاتساع في المنهجية و يغطي كلاً من التأكيد المحدود و التأكيد المعقول ، أما التأكيد المحدود فلهذه نطاق أوسع من المراجعة .

التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

تعزز رقابة الالتزام التي تنتج عن التأكيد مصداقية المعلومات التي يقدمها المراجع أو أي طرف آخر، و يوجد مستويان من التأكيد في رقابة الالتزام : يُفيد التأكيد المعقول بأن موضوع الرقابة ، وفق رأي المراجع ، إما ملتزم أو غير ملتزم في جميع جوانبه الجوهرية بالمعايير المنصوص عليه ، أما التأكيد المحدود فيفيد بأنه لا يوجد دليل أمام المراجع يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزماً بالمعايير ، ويمكن تقديم كلا التأكيدين المعقول والمحدود في عمليات رقابة الالتزام عند الإعداد المباشر للتقارير أو إجراء التصديق .
تم اختيار المصطلحان معقول ومحدود على وجه التحديد ، لأن المراجع حتى وإن كان يتحرى الدقة في عمله قد لا يتعرف على بعض حالات عدم الالتزام مما قد يؤدي إلى الوصول إلى استنتاج خاطئ ، فلا يمكن تقديم تأكيد مطلق بنسبة ١٠٠٪ .

وسنتعرف على مستويات التأكيد بالتفصيل في تخطيط الرقابة ، لأن قرار تقديم تأكيد معقول أو

محدود له تأثير قوي على تصميم الرقابة.

٧-٢ مهام التصديق والإعداد المباشر للتقارير

يناقش هذا القسم نوعين من الرقابة وفق المعايير، ورغم أن المصطلحات والتعريفات المستخدمة في وصف هذه المهام مألوفة للمراجعين الماليين، فقد تكون جديدة وغير مألوفة لمراجعى الالتزام، ومن الضروري ملاحظة أن هذه المفاهيم قد اكتسبت معانٍ أشمل تتصل بسياق رقابة الالتزام، وستتناول الأقسام التالية هذه المفاهيم بالتفصيل.

تنقسم عملية الرقابة إلى مهمتين مختلفتين من الرقابة، وهما: مهام التصديق والإعداد المباشر للتقارير:

١. يقيس الطرف المسئول عن مهام التصديق موضوع الرقابة في ضوء المعايير كما يقدم معلومات حول الموضوع، ثم يجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تدعم أساس الاستنتاج دعماً فكرياً.

٢. يقوم المراجع في مهام الإعداد المباشر للتقارير المباشرة بقياس موضوع الرقابة أو تقييمه في ضوء المعايير، كما يختار المراجع موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة الأهمية النسبية و مخاطر عدم الالتزام. وتقدم نتيجة قياس الموضوع وفق المعايير متضمنة في تقرير الرقابة في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي، وقد يقدم مدقق الموضوع معلومات أو تحليلات أو أفكار جديدة، ويمكن تقديم الاستنتاجات على شكل إجابات تفصيلية لأسئلة حول عملية الرقابة.

قد تكون مهمات رقابة الالتزام عبارة عن مهام تصديق أو إعداد مباشرة للتقارير أو كليهما في نفس الوقت، ويكمن الفرق بين المهمتين في تحديد المسئول عن إعداد المعلومات الذي قد يكون إما الطرف المسئول أو المراجع.

يقدم نطاق الرقابة توضيحاً لموضوع رقابة الالتزام، فقد يكون على شكل أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات، وبالنسبة لمهام التصديق على الالتزام، يفضل التركيز على المعلومات ذات الصلة بالموضوع والتي قد تكون على شكل بيان التزام تم إعداده وفق إطار عمل متبع وموحد لإعداد التقارير.

يكمن الفرق بين نوعي الرقابة في الموضوع والمعلومات المرتبطة به، كما يوضح هذا الفرق تعريف الرقابة، يقصد بالرقابة على القطاع العام أنها عملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة، وبوجه عام، إذا استندت الرقابة على تقييم المعلومات (ذات الصلة بالموضوع)، فإنها تعد مهمة تصديق، أما إذا استندت المعلومات على تقييم

الحالات الفعلية (الموضوع) ، فإنها تعد مهمة الإعداد المباشر للتقارير.

لنتعرف الآن على المسئول عن جمع المعلومات التي تتصل بالموضوع ، وكيف يؤثر هذا على الرقابة ، و فيما يلي تصوران قد يؤديان إلى مهام التصديق أو الإعداد المباشر للتقارير .

مثال لمهام التصديق

قدمت مصلحة الضرائب المصرية تقريراً للبرلمان بشأن حصيلة الضرائب في عام ما ، وقد أعد الطرف المسئول في هذا التصور معلومات حول الموضوع وقدمها إلى المستخدمين في شكل تقرير (وقد تكون هذه المعلومات في شكل بيان أو إحصائيات...إلخ). وحينما كان يعد الموظفون المعلومات المرتبطة بالموضوع، كانوا يلتزمون بالتشريعات ذات الصلة والقوانين واللوائح الأخرى التي تحكم جمع الضرائب .

تشير القواعد إلى عملية إعداد معلومات حول الموضوع بأنها تقويم الموضوع في ضوء المعايير وفي هذه الحالة ، تقدم مصلحة الضرائب معلومات حول الموضوع (تقييم) إلى مجلس النواب في شكل تقرير ، ويقدم موظفو الطرف المسئول - مع هذه التقارير - طلبات صريحة أو ضمنية (تأكيدات) بأن المعلومات (التقييم) الخاصة بإيرادات الضريبة (الموضوع) صحيحة وعادلة في ضوء القوانين واللوائح (المعايير) .

يكمن دور المراجع في هذا التصور في التعبير عن الاستنتاجات (التصديق) حول ما إذا كان تأكيد الطرف المسئول حول التقييم الذي قدمه صحيح أم لا ، وما إذا كان الموظفون ملتزمين بالقوانين واللوائح كما يزعمون (صراحة أو ضمناً) ، ويعزز هذا الاستنتاج ثقة مجلس النواب حول التقرير (معلومات الموضوع) الذي حصل عليه ، يبدي المراجع رأيه في هذا الشكل من الرقابة في المعلومات الخاصة بالموضوع بدلاً من الموضوع نفسه ، ويطلق على هذا الشكل مهمة التصديق .

مثال لمهام الإعداد المباشر للتقارير

في هذا المثال لا تقوم مصلحة الضرائب المصرية على نشر تقارير جمع الضرائب ، لكنها يوفر بعض الإحصائيات التي غالباً ما تكون قديمة وغير مفصلة على موقعها الإلكتروني . وتعد مصلحة الضرائب جزءاً من نظام الموازنة العامة ، ولا تنتج مجموعة منفردة من البيانات المالية بسبب إطار عمل الإدارة المالية ، ونتيجة للأسلوب الذي تعد بها الحسابات النهائية ، لا يمكن الفصل بين إيرادات الضرائب التي جمعتها المصلحة وإيرادات الضرائب الخاصة بالمصادر الأخرى ، وناقش مجلس النواب مؤخراً مبادرة إصلاح تهدف إلى تحسين عملية جمع الضرائب من ضريبة مبيعات ، وقررت إدارة الجهاز إعداد تقرير رقابة حول إيرادات ضريبة

المبيعات وتقديمها إلى مجلس النواب .

ففي هذه الحالة لا يوفر الطرف المسئول في التصور السابق معلومات حول الموضوع (ولا توجد تأكيدات) على الرغم من الحاجة الشديدة لهذه المعلومات ؛ لذلك قرر الجهاز تقديم المعلومات للمستخدمين ، وينبغي على المراجع تقييم إيرادات ضريبة المبيعات (الموضوع) في ضوء المعايير ، ومن ثم يقدم الاستنتاج ؛ و لذلك يُعد الجهاز معلومات الموضوع ويقدمها إلى مجلس النواب في شكل تقرير حول الرقابة ، ويطلق على هذا الشكل من الرقابة الإعداد المباشر للتقارير ، يتعامل المراجع في الإعداد المباشر للتقارير بشكل مباشر مع الموضوع ، بدلاً من التعامل مع المعلومات المتعلقة بالموضوع .

مثال آخر يشمل مزيج من النوعين :

تنص القواعد أنه يمكن إجراء مهام التصديق والإعداد المباشر للتقارير أثناء عمليات رقابة الالتزام. و مزيد من التفصيل ، نقدم المثال التالي الذي يعتمد على التصور الأول.

قرر الجهاز إعداد تقرير لتقييم المعلومات المقدمة من مصلحة الضرائب إلى مجلس النواب ، بشأن جمع الضرائب (المثال الأول) ، واكتشف المراقبون أثناء الرقابة أن تقرير مصلحة الضرائب لا يشمل على معلومات حول الإعفاءات الضريبية ، ولا تلزم لوائح المحاسبة إجراء حساب للإعفاءات الضريبية أو تسجيلها ؛ لذلك لا يمكن تحديد التكلفة الفعلية لمنح إعفاء ضريبة المبيعات ؛ وبناءً على ذلك ، قرر الجهاز أن يتضمن التقرير هذا الأمر .

في هذه الحالة تعد مهمة التصديق هي المرحلة الأولى من العمل ، حيث تقدم عملية الرقابة تأكيداً حول دقة المعلومات المقدمة إلى مجلس النواب ، أما المرحلة الثانية من العمل فهي الإعداد المباشر للتقارير ، حيث تجرى عملية الرقابة على الموضوع مباشرة ؛ وبذلك ، تجرى عملية الرقابة على المعلومات المتعلقة بالموضوع في المرحلة الأولى ، وتجرى عملية الرقابة على الموضوع مباشرة في المرحلة الثانية .

٨-٢ الإقرار والرقابة

تعرف القواعد الإقرار على أنه تمثيل صريح أو ضمني للأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة ، ويستخدم المراجع الإقرار لدراسة الأنواع المختلفة من الانحرافات المحتملة ، و في سياق رقابة الالتزام ، قد يقصد بإقرار الالتزام أن الجهة - بما في ذلك الموظفين المسئولين - يلتزمون بالمرجعيات المعمول بها (وفق عمليات رقابة الانضباط والتوقعات العامة ذات الصلة) ، وقد تتضمن المعلومات الخاصة بالموضوع هذه الإقرارات التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة أو يتم ذكرها صراحةً في خطاب تمثيل

الإدارة •

وهذا يعني أنه عندما تقدم إحدى الجهات الحكومية معلومات عن أنشطتها، فإن هناك بعض الافتراضات المحددة التي يمكن طرحها حول هذه المعلومات، فعلى سبيل المثال، هل المعلومات المقدمة دقيقة؟ (تأكيد الدقة)، وهل تكون المعلومات مكتملة؟ (تأكيد الاكتمال)،

والأهم من هذا إذا كانت المعلومات ملتزمة بالقوانين واللوائح ذات الصلة (تأكيد الالتزام). وفي عديد من الحالات، تعد هذه الافتراضات خصائص لا يمكن فصلها عن المعلومات المقدمة. ويشار إلى هذه الخصائص بأنها الإقرارات.

إذا أعد الطرف المسئول المعلومات المتعلقة بالموضوع وقدمها إلى المستخدمين، تقيم رقابة الالتزام هذه المعلومات من خلال مقارنتها بالمرجعيات، واختبار دقة إقرار الالتزام، ويطلق على ما سبق مهمة التصديق.

مثال:

تقوم إدارة الجهة المعنية عند إصدار البيانات المالية بتقديم إقرار حول تقارير مالية ضمنية، بعد إعداد هذه البيانات المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به، مثل معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها في دولة محددة، ويتم إعداد البيانات الحسابية وفق الإطار المعمول به، والأصول الموجودة لدى هذه الجهة كما يتم تقييمها بشكل صحيح، وبالمثل، قد تقر الإدارة ضمناً بالالتزام بالمرجعيات.

ومن جهة أخرى، تنص القواعد على أنه في عديد من عمليات رقابة الالتزام على الجهات الحكومية، لا توجد إقرارات أو بيانات محددة للالتزام توفرها الجهة الخاضعة للرقابة للمستخدمين، ويشتمل تقرير الرقابة بدلاً من ذلك على معلومات تتعلق بالموضوع إما على هيئة بيانات أو معلومات أو بيان صريح في شكل رأي، ويطلق على ما سبق الإعداد المباشر للتقارير

مثال:

عند إجراء عمليات رقابة الالتزام كمهمة رقابية منفردة أو عند دمجها مع عمليات رقابة الأداء، قد يكون الإقرار عبارة عن بيان التزام بالقوانين واللوائح، أو بيان التزام بشروط العقد، أو بيان بفاعلية نظام أو عملية محددة. ومن الأمثلة على الإقرار الضمني، مؤشرات الأداء الأساسية الخاضعة للرقابة، و تتمثل هذه المؤشرات في الافتراضات التي تصرح بعدم وجود حالات عدم التزام لم يتم اكتشافها في تحقيق مستويات الأداء كما ظهر في مؤشرات الأداء الأساسية، فضلاً عن كون ما سبق مجرد افتراضات أو ادعاءات من قبل الإدارة، تمثل الإقرارات أيضاً ما يبحث عنه المراجعون أثناء عملية الرقابة، ولهذا السبب، تشير بعض الأجهزة العليا للرقابة إلى الإقرارات على أنها الأهداف العامة للرقابة.

٩-٢ الشك والتقدير المهني

يجب على المراجعين التخطيط للرقابة وإجراءها مع تطبيق الشك والتقدير المهني أثناء الرقابة، و ينبغي أن يتسم عمل المراجع بالشك والتقدير المهني اللذين يجب تطبيقهما عند تشكيل قرارات بشأن المسار المناسب للعمل، كما ينبغي للمدققون إبداء الاهتمام اللازم للتأكد أن سلوكهم المهني مناسباً .

يعد كل من الشك والتقدير المهني من الأهمية بمكان لإجراء رقابة الالتزام بشكل صحيح، و يختلف كل منهما عن الآخر في المعنى والتطبيق، لأن لكل منهما متطلبات منفصلة، لكنهما في نفس الوقت يكملان بعضهما من حيث عمل المراجع .

يقصد بالمتطلبات المحددة للحفاظ على الشك والتقدير المهني في رقابة الالتزام بالقدرة على تحليل بنية المرجعيات العامة ومحتواها كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات التشريعية، وذلك في الحالات التي تفتقدها القوانين والتشريعات كلياً أو جزئياً، وترتبط هذه المتطلبات أيضاً بتطبيق مفاهيم الرقابة من هذا المنطلق على المواضيع المتداولة والمواضيع غير المتداولة.

التقدير المهني

يستخدم التقدير المهني في الوصول إلى استنتاجات منطقية مستندة على الحقائق والظروف ذات الصلة ومتاحة وقت الاستنتاج، ويجب على المراجعون إصدار التقدير المهني في كافة مراحل عملية رقابة الالتزام، و يشمل التقدير المهني على تعريفات البدائل المعقولة دون تحيز لأي منها، ولذلك تعد الدراسة المتأنية و الموضوعية للمعلومات التي قد تبدو مناقضة للاستنتاجاتهم عناصر إصدار الحكم.

من العناصر المهمة في إصدار التقدير المهني إدخال الأفراد ذوي الخبرات الكافية والمعرفة الملمة، فمن الضروري عند إجراء عمليات رقابة الالتزام توفر القدرة على استيعاب بنية المرجعيات العامة ومحتواها و احتياجات العامة والثغرات التشريعية، وذلك لتطبيق المفاهيم المهنية للرقابة من هذا المنطلق على المواضيع المتداولة والمواضيع غير المتداولة.

التقدير المهني هو المهارة التي يكتسبها المراجعون بمرور الوقت، و لا يمكن للمدقق إصدار تقدير مهني إلا بعد اكتساب هذه المهارة، و يكتسب المراجعون هذه المهارة بالحصول على التدريب والخبرة ذات الصلة؛ ولذلك يشار إلى تطبيق التقدير المهني أيضاً بتطبيق التدريب الذي تلقاه المراجع ومهارته وخبرته. و المراجع الوحيد المراد منه إصدار حكم مهني هو الذي يتيح له التدريب الذي تلقاه ومعرفته وخبرته اكتساب مستوى من

القدرة يسمح له بإصدار حكم منطقي وفق الظروف المحيطة . و خلاصة القول أن الحكم المهني يخضع للظروف المحيطة ، و ليس جميع المراجعين قادرين على أداء جميع المهام الموكلة إليهم.

يمكن للأفراد ذوي المعرفة والخبرة والموضوعية استخلاص استنتاجات من خلال تطبيق القواعد المهنية بغض النظر عن الحقائق والظروف المحيطة ، و ليس معنى هذا أن هناك استنتاج صحيح و استنتاج آخر خاطئ ، بل ينبغي توقع طرح الأسئلة المناسبة لفهم الإجراءات المطبقة والأسس التي تقوم عليها الاستنتاجات . و يعد توثيق الحكم المهني مهم جدا لأنه يؤكد أنه قد تم إجراء العملية بشكل سليم ، كما يساعد في بناء استنتاج منطقي، فعند الاعتراض على حكم مهني ، يوضح التوثيق تحليل الحقائق والظروف و جميع البدائل الممكنة بالإضافة إلى أسس الاستنتاجات التي توصل إليها المراجعون.

الشك المهني

الشك المهني هو موقف يشتمل على التساؤل و التقييم الفعال لأدلة الإثبات ، فمهمة المراجعين هي طرح الأسئلة التي ستعود عليهم بالفائدة عند معرفة نتائجها ، حيث يقومون بقياس كافة جوانب المعلومات التي يحصلون عليها بموقفهم التساؤلي ، كما أنهم يطرحون السؤال الذي سيساعد هم على القيام بتقييم جوهري يقوم على مجموعة من الأدلة الدامغة ، و ليس المقصود بالتقييم الجوهري التشكيك في صحة المعلومات في المقام الأول ، غير أن المراجعين يشكون في أي معلومات عند التعرض لمعلومات متناقضة أو متضاربة ، و يقوم المراجع بتطبيق الشك المهني للاحتراز من مثل هذه الظروف و المعلومات التي قد تدل على حالات عدم التزام مادية و لتقييم أدلة الإثبات بشكل جوهري .

يتخذ المراجعون في حالة الشك المهني موقفاً متفتحاً و متسائلاً في نفس الوقت دون الإفراط في الشك ، فلا يفترض المراجعون أن الإدارة فاسدة أو صالحة ، و ينبغي للمراجعين الاحتراز من وقوع حالات احتيال من خلال عدم الاقتناع بأن الإدارة دائماً صالحة ، كما ينبغي لهم عدم الاقتناع سوى بأدلة دامغة .

يشتمل الشك المهني على الاحتراز مما يلي على سبيل المثال:

● أدلة الإثبات المتناقضة مع أدلة إثبات أخرى.

● المعلومات التي تدعو إلى التساؤل عن مصداقية المستندات والإجابات عن الاستفسارات التي تستخدم كأدلة إثبات.

● المعلومات التي قد تشير إلى وجود عمليات احتيال.

إن الحفاظ على الشك المهني بالغ الأهمية في كافة مراحل الرقابة، إذا كان على المراقب التقليل من المخاطر

التالية على سبيل المثال:

- الإشراف على الظروف غير العادية.
- المبالغة في التعميم عند استخلاص النتائج من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير ملائمة في تحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها وتقييم النتائج المستخلصة من ذلك.

١٠-٢ الخلاصة

يقدم هذا الفصل معلومات حول المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام مع التركيز على مفهوم التأكيد، و تعزز رقابة الالتزام - التي تنتج عن التأكيد - مصداقية المعلومات التي يقدمها المراجع أو أي طرف آخر، و يوجد مستويان من التأكيد في رقابة الالتزام، هما: التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. ومن الجدير بالذكر أن قرار تقديم تأكيد معقول أو آخر محدود له تأثير قوي على تصميم الرقابة، وسيتم مناقشة هذا التأثير في الفصول التالية التي تتناول عملية التخطيط.

□

□

الفصل الثالث التخطيط والتصميم

١-٣ مقدمة

بعد فهم المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام ، نتناول في هذا الفصل الاعتبارات الأولية و خطوات تجهيز خطة رقابة الالتزام ، حيث تنص القواعد على ضرورة قيام المراجع بوضع خطة للرقابة على نحو يضمن تنفيذ الرقابة في الوقت المناسب بجودة عالية و بشكل اقتصادي فعال ، ينبغي للمراجعين القائمين على تخطيط الرقابة المالية أن يكونوا على دراية بشروط الالتزام التي يمكن تطبيقها على الموضوع المراد مراقبته ، و من ثم ينظر المراجع في الاعتبارات الأولية لتخطيط رقابة الالتزام ، و يأتي ذلك بعد الدراسة المفصلة لعملية تخطيط الرقابة التي تتضمن تقييم المخاطر ، و الأهمية النسبية.

٢-٣ الاعتبارات الأولية للتخطيط

قبل مراجعة الخطوات المحددة لعملية الرقابة ، ينبغي النظر في الاعتبارات الأولية المتعلقة بتخطيط الرقابة على المستوى المؤسسي ، و ينبغي عند تحديد نطاق الرقابة و موضوعها النظر في مستوى التأكيد الواجب توافره في الرقابة ، كما ينبغي اتخاذ القرارات بشأن تحديد نوع الرقابة المراد إجرائها على الموضوع سواء كانت تأكيد معقول أم تأكيد محدود ، و فيما يلي العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرار في اختيار مستوى التأكيد المناسب في الظروف المحيطة بعملية الرقابة.

١-٢-٣ تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره

ينبغي وضع مستوى التأكيد الواجب توفيره في الاعتبار عند تحديد نطاق الرقابة و موضوعها ، و يعد تحديد نوع التأكيد - سواء كان محدوداً أو معقولاً - قراراً استراتيجياً يصدره الجهاز على مستوى الجهة الخاضعة للرقابة ، و ذلك بعد دراسة ما يلي:

- احتياجات المستخدم المستهدف ،
- حالة بيئة الرقابة الداخلية ، و نظام الجهة الخاضعة للرقابة ،
- توفر المعلومات و إمكانية الوصول إليها ،
- الكفاءات الموجودة في المراجعين ،
- توفر الموارد .

رغم أن بعض هذه العوامل قد يكون لها الأسبقية ، إلا أنه ينبغي دراسة جميع العوامل المتعلقة بالتوصل إلى القرار ، و من الجدير بالذكر أن القائمة السابقة ليست شاملة ، فقد يكون هناك

عوامل أخرى عند اتخاذ القرار بتحديد نوع مستوى التأكيد الواجب توفيره في الرقابة .

ونظرًا لمرونة نطاق رقابة الالتزام وموضوعها ، قد يكون هناك تأثير لتغيير نطاق الرقابة على مستوى التأكيد الواجب توفيره ، فعلى سبيل المثال ، إذا اقتصر نطاق الرقابة على العدد الفعلي للمعاملات التي سيتم اختبارها فقط ، سيصبح المراجع قادرًا على توفير ما يقرب من التأكيد بنسبة ١٠٠٪ ، وإذا تم توسيع نطاق الرقابة ، فهذا سيسمح للمراجع بتوفير تأكيد معقول ، ومن الجدير بالذكر أنه يجب اتخاذ هذه القرارات على أساس عقلائي ومنطقي ، ويسلط هذا المثال الضوء على أن تحديد نطاق الرقابة وموضوعها يلعب دورًا أساسيًا في تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره .

احتياجات المستخدم المستهدف

تعد احتياجات المستخدم أحد أهم العوامل التي يجب وضعها في الاعتبار عند تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره في الرقابة ، حيث يقوم الجهاز بتقييم احتياجات المستخدمين المستهدفين لتحديد نوع الاستنتاج الأكثر ملاءمة ، وهذا يتطلب فهمًا للقرارات التي اتخذها المستخدمون ، ونوع المعلومات المستخدمة في عملية اتخاذ القرار .

وبطريقة أخرى إذا كانت عملية اتخاذ المستخدمين للقرار تتطلب معلومات مفصلة عن الموضوع ، فإن اختيار التأكيد المعقول لهذه الرقابة سيكون أكثر ملاءمة ، حيث يقدم مستوى التأكيد نظرة ثاقبة في أنظمة الموضوع ومصداقيتها ، ومع ذلك ، إذا اهتم المستخدمون بالنتائج مع تجاهل الأنظمة وضوابط التحكم ، فإن اختيار التأكيد المحدود لهذه الرقابة سيكون أكثر ملاءمة .

وقد يتم اتخاذ مناهج متنوعة في تخطيط الرقابة ، مثل خطة الرقابة الاستراتيجية طويلة المدى أو خططًا للرقابة السنوية ، أو باستخدام نظام مختلط يشمل خططًا طويلة المدى وخططًا سنوية ، و لا تعيق هذه التنوعات المتعلقة بالتخطيط من اتباع النهج الملائم في إجراء عمليات الرقابة الفردية ، بينما عند التخطيط لرقابة الالتزام على المستوى الكلي ، ينبغي للجهاز وضع العوامل التالية في الاعتبار :

- التمويلات الضخمة التي تقدمها الجهات المانحة وارتباطها بالالتزام بأحكام العقود أو الاتفاقيات
- حالات عدم التزام الجهة .
- النتائج و التوصيات المقدمة من الأطراف الأخرى عدا الجهاز المركزي للمحاسبين .

- تقييم المخاطر الناجمة عن رقابة الأداء أو الرقابة المالية التي تشير إلى المجالات التي تزداد فيها مخاطر عدم الالتزام.
- المصلحة العامة أو التوقعات (على سبيل المثال الاشتباه في وجود احتيال وسوء إدارة و تسريب معلومات إلى وسائل الإعلام...إلخ).

هناك عامل آخر ينبغي وضعه في الاعتبار عند التخطيط لرقابة الالتزام وهو الحاجة الملحة للحصول على معلومات بشأن موضوع معين من قبل المستخدمين المستهدفين ، وإذا احتاج المستخدمون نتائج الرقابة أو قدموا طلباً بها ، فإن وضع هذه الرقابة في نطاق التأكيد المحدود سيكون أكثر ملائمة.

توفر المعلومات

رغم أن الوصول إلى المعلومات هو الجانب الأساسي للرقابة وهناك سلطات قوية لضمان الوصول اللازم إلى هذه المعلومات، إلا أن الجهاز قد يواجه بعض الحالات التي تندر فيها المعلومات المتاحة للرقابة أو قد تكون غير موجودة ، أو قد لا يتاح للمراجع الوصول بشكل كافٍ إلى المعلومات المتوفرة، ونظراً للطبيعة الخاصة بعملية الرقابة في القطاع العام في مثل هذه الحالات، قد لا يُسمح للجهاز بالامتناع عن إجراء عملية الرقابة، وبالتالي سيكون لهذا العامل تأثير على مستوى التأكيد الواجب توفيره.

و يكون لهذا العامل أهمية بالغة خاصة عند الاستعانة بالمصادر الخارجية ، تستعين كثير من الجهات العامة في الوقت الراهن بمصادر خارجية لتنفيذ خدماتهم ، وقد يكون هذا أكثر شيوعاً في الخدمات المتعلقة بنظم المعلومات، وينبغي للمراجع في هذه الحالة الوصول الكامل إلى الجهة التي تقدم الخدمات لإجراء عملية الرقابة ، وقد يتطلب الأمر في بعض هذه الحالات ان تتم الرقابة على الجهة التي تقدم الخدمة، إلا أن مشكلة الاختصاص قد تعيق الجهاز للقيام بتلك الرقابة.

ينبغي للمراجع في عمليات رقابة التأكيد المعقول أن يصل إلى المعلومات والعمليات التي تخضع للموضوع (مثل أدوات الرقابة الداخلية للجهة) ، وبهذه الطريقة يكون هناك ضرورة لتوفر معلومات أكثر مقارنة بعمليات رقابة التأكيد المحدود ، ولذلك يؤدي الحد من المعلومات إلى إجراء عمليات رقابة تأكيد محدود .

المهارات والكفاءات المتوفرة لدى فريق الرقابة

تنص المعايير على أنه ينبغي لأفراد فريق الرقابة أن يكون لديهم المعرفة اللازمة والمهارة والخبرة لإتمام عملية الرقابة بنجاح ، و ينبغي للجهاز دراسة ما إذا كانت هذه الكفاءات موجودة بالفعل أم لا ، عند

اتخاذ قرار بشأن نطاق الرقابة و مستوى التأكيد الواجب توفيره ، وإذا كانت هذه الكفاءات اللازمة غير موجودة في فريق الرقابة ، ينبغي للجهاز دراسة بعض الحلول الأخرى كتغيير تشكيل فريق الرقابة أو التعاقد مع خبير .

و بالرغم من تماثل المهارات الأساسية للرقابة ، إلا أنه ينبغي توفير مراجعين متنوعي الكفاءات لإجراء رقابة التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود .

عادةً ما يستخدم المراجع أسلوبًا منهجيًا في رقابة التأكيد المعقول للوصول إلى استنتاج عام حول هذا الموضوع ، فعلى سبيل المثال ، قد يتم ذلك من خلال تحديد عينة من المعاملات ، التي تمثل إجمالي السكان ، ومن ثم استنباط نتائج العينة بالنسبة إلى إجمالي السكان ، كما يُقيّم المراجع الأنظمة وعمليات الموضوع مثل إجراء تقييم الرقابة الداخلية ، وذلك للتوصل إلى الاستنتاج العام في عمليات رقابة التأكيد المعقول ، و لإجراء مثل هذا النوع من الرقابة ، يحتاج فريق الرقابة إلى الكفاءات اللازمة والمرتبطة بالظروف المحيطة بعملية الرقابة ،

يكمّن الهدف من الرقابة في عمليات رقابة التأكيد المحدود في الوصول إلى مستوى من التأكيد الهادف بالنسبة إلى المستخدمين المستهدفين بحيث يعتمد على طبيعة محدودة لإجراءات الرقابة ومداهها و توقيتها توفر الموارد الأخرى

يتطلب إجراء عملية رقابة تأكيد معقول عادة إلى مزيد من الوقت والموارد مقارنة برقابة التأكيد المحدود إذا تم إجرائها على نفس الموضوع بنفس النطاق ، ولذلك يميل الجهاز في حالة الموارد المحدودة إلى إجراء رقابة تأكيد محدود ، وينبغي وضع ذلك في الاعتبار من خلال إعطاء الأولوية لاحتياجات المستخدمين ، ومن خلال دراسة العوامل الأخرى كالأهمية النسبية والمخاطر .

٢-٢-٣ مراعاة مخاطر الرقابة وتأثيرها على التأكيد

ينبغي للمراجعين إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير مناسب في ظل الظروف المحيطة بالرقابة ، ويقصد بمخاطر الرقابة المخاطر المتعلقة بتقرير الرقابة أو بشكل أكثر تحديدًا استنتاج المراجع أو رآيه غير المناسبين بالنسبة للظروف المحيطة بالرقابة ، ومن الجدير بالذكر أن مراعاة مخاطر الرقابة ترتبط بكل من التصديق والرقابة المباشرة، فينبغي للمراجع مراعاة ثلاثة أبعاد مختلفة لمخاطر الرقابة (وهي الخطر المتأصل و خطر الرقابة ومخاطرة الاكتشاف) المرتبطة بالموضوع ، وصياغة وإعداد التقارير ، مثل تحديد الموضوع سواء كان كمي أم نوعي ، أو تحديد تقرير الرقابة ليطضمن إما الرأي أو الاستنتاج .

ينبغي للمراقبين مراعاة مخاطر الرقابة من خلال عملية الرقابة ، كما ينبغي إجراء عملية الرقابة بطريقة تسمح بإدارة مخاطرها أو تحد منها إلى المستوى المقبول ، وتعتمد الأهمية النسبية لأبعاد مخاطر الرقابة على طبيعة الموضوع ، سواء أكانت الرقابة تتعلق بالتأكد المحدود أم التأكد المعقول

يتيح الاختيار بين التأكد المحدود أو التأكد المعقول مرونة للجهاز في الاستجابة إلى مخاطر الرقابة ، وعندما يقدم الجهاز تقريراً حول الموضوع ، يكون هناك دائماً احتمالية أن يكون الاستنتاج أو الرأي الوارد في التقرير غير ملائم ، فعلى سبيل المثال ، قد يستنتج المراجعون أن الموضوع ملتزم بالمعايير ، وفي نفس الوقت قد توجد حالات عدم التزام لم يتم اكتشافها ، ويعد هذا أحد الأمثلة على مخاطر الرقابة . إن الهدف من جميع إجراءات الرقابة هو الحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى مقبول من الانخفاض ، ويقوم المراجع باتخاذ إجراءات للحد من مخاطر الاستنتاجات غير الملائمة أو إدارتها ، مع العلم بأن الرقابة لا توفر تأكيداً مطلقاً حول الموضوع .

إن الفارق الرئيسي بين توفير التأكد المعقول والتأكد المحدود هو طريقة التعامل مع مخاطر الرقابة ومفاهيم الرقابة ذات الصلة ، إذا كان الهدف هو توفير تأكيد معقول ، فينبغي للمراجع في هذه الحالة الحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى مقبول بالنسبة لظروف الرقابة ، بينما ينبغي للمراجعين في التأكد المعقول تقديم استنتاج يتضمن توفير تأكيد شامل حول الموضوع . ولأن إجراء رقابة حول جميع المعاملات ذات الصلة والموضوع ليس حلاً عملياً ، ينبغي للمراجع توفير تأكيد من خلال اختبار جزء أو عينة من المعاملات ، بمعنى أن المراجع سيقوم أيضاً بتوفير تأكيد حول العناصر التي لم يتم اختبارها ، وإذا لم يتم استخدام أسلوب منهجي في هذه الحالة ، قد يكون استنتاج المراجع خاطئاً ، وينبغي للمراجع تقديم تحليل منهجي حول الموضوع للحد من هذه المخاطر (مثل : المراقبة الداخلية للجهة) ، وتحديد عينة (من المعاملات ... إلخ) تمثل إجمالي السكان ، وحتى تصبح هذه العينة صحيحة ، ينبغي للمراجع مراعاة مخاطر عدم التوصل إلى حالات عدم الالتزام ، وحتى يتمكن من ذلك ، ينبغي للمراجع تحديد المشاكل المهمة بالنسبة لموضوع رقابة محدد من خلال تحديد الأهمية النسبية .

قد يكون الهدف من الرقابة هو توفير تأكيد محدود ، وفي هذه الحالة تكون المخاطر التي لا تراعيها المعايير المقبولة أكبر من المخاطر التي تنجم عن رقابة التأكد المعقول ، حيث توفر رقابة التأكد المحدود مستوى من التأكد في الحكم المهني للمراجع الذي يعنى به المستخدمون المستهدفون .

قد تختلف الإجراءات المتبعة في رقابة التأكد المحدود اختلافاً كبيراً ، وقد تتضمن نفس الإجراءات

المتبعة في إجراء رقابة التأكيد المعقول ، وذلك تختلف الطريقة التي يتم التعامل بها مع مفاهيم مخاطر الرقابة وأدلة الإثبات اختلافاً شاسعاً . قد لا يكون المنهج المتبع في إجراء رقابة التأكيد المحدود مُمنهجاً كالحال في رقابة التأكيد المعقول ، إلا أنه يتم تصميم الرقابة لتحديد حالات عدم الالتزام مع الموارد والأساليب المتاحة بقدر الإمكان ، وقد توجد حالات عدم التزام في العناصر التي لم يختبرها المراجع في نهاية عملية الرقابة ، لكن مع هذا النوع من الاستنتاج المحدود سيقوم المراجع بالحد من المخاطر المتعلقة بتقديم استنتاج خاطئ.

يختلف التأكيد المحدود عن التأكيد المعقول في أن المراجع في نهاية عملية الرقابة لا يُصرح بأي شيء تجاه العناصر التي لم يختبرها ولن يتضمنها الاستنتاج ، وليس الهدف من عملية الرقابة هو تحديد جميع حالات عدم الالتزام المهمة ، وبسبب طبيعة عملية رقابة التأكيد المحدود ، يتم التعامل مع مخاطر الرقابة تعاملًا مختلفًا ، وذلك لأن المراجع سيتعامل وفق مستوى أعلى من عدم التأكد في الاستنتاجات المتعلقة بالموضوع .

بعد الانتهاء من إعادة التأكيد على ضرورة فهم الارتباط بين الموضوع و المعايير والنطاق وبعد دراسة مخاطر الرقابة وموضوعات التأكيد ذات الصلة ، سيناقش القسم التالي تطبيق هذه المفاهيم على عملية تخطيط رقابة الالتزام .

٣-٣ عملية التخطيط

يوجد لتخطيط رقابة الالتزام مرحلتان بشكل عام : فيقوم المراجعون في المرحلة الأولى بتطوير الاستراتيجية الشاملة للنطاق والتأكيد والتوقيت وإجراء الرقابة ، ثم يقومون بعد ذلك بالاعتماد على هذه الاستراتيجية في إعداد خطة الرقابة التي توضح المنهج المفصل ، والخطوات المحددة لطبيعة الإجراءات و توقيتها ، ومداها ، وأسباب اختيارها .

يساعد التخطيط الكافي على الاهتمام بالمجالات المهمة للرقابة ، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب وتنظيم عملية الرقابة والتحكم فيها بشكل سليم للاستجابة لحاجة المستخدمين بكفاءة وفعالية ، ويساعد أيضًا التخطيط الكافي المراجع على تحديد الأعمال بشكل صحيح بالنسبة لأعضاء الفريق ، وتسهيل الإشراف عليهم ، ومراجعة أعمالهم ، وعلاوة على ذلك ، يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المراجعون والخبراء إن أمكن . تختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها وفق الظروف المحيطة بعملية الرقابة ، مثل :
تعقيدات الموضوع الأساسي و المعايير •

وفيما يلي أمثلة على بعض الموضوعات الأساسية التي ينبغي وضعها في الاعتبار عند إجراء

التخطيط :

- خصائص الرقابة التي تحدد نطاقها ، بما في ذلك خصائص الموضوع الأساسي والمعايير .
- التوقيت المتوقع وطبيعة الاتصالات المطلوبة .
- المعرفة التي تم اكتسابها من خلال عمليات الرقابة الأخرى التي يقوم بها المراجع عن الطرف المسئول ذات صلة ؟
- عملية رقابة الالتزام .
- استيعاب المراجع للطرف المسئول (الجهة الخاضعة للرقابة) وبيئته ، بما في ذلك مخاطر عدم التزام الموضوع بالمعايير .
- بيئة الرقابة ، والمراقبة الداخلية للجهة .
- المستخدمين المستهدفين ، واحتياجاتهم من المعلومات ، ودراسة الأهمية النسبية ، ومكونات مخاطر الرقابة .
- مدى خطر الاحتيال المرتبط بالرقابة .
- الموارد اللازمة وتوقيتها وطبيعتها لتنفيذ عملية الرقابة ، مثل : الموظفين ومتطلبات الخبرة ، بما في ذلك طبيعة مشاركة الخبراء ومدى هذه المشاركة .
- تأثير إجراء الرقابة الداخلية على عملية الرقابة .

يجوز للمراجع أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع الطرف المسئول لتسهيل إجراء عملية الرقابة وإدارتها ، مثل تنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال موظفي الطرف المسئول (الجهة الخاضعة للرقابة) ، ورغم كثرة ورود هذه المناقشات ، إلا أن استراتيجية الرقابة الشاملة وخطة الرقابة يقعان ضمن مسؤولية المراجع ، ومن الضروري عند مناقشة الموضوعات التي تتضمن استراتيجية الرقابة الشاملة أو خطة الرقابة الكشف عن فاعلية عملية الرقابة ، فعلى سبيل المثال ، قد تؤدي مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية وتوقيتها مع الطرف المسئول إلى الكشف عن فاعلية عملية الرقابة ، وتصبح الإجراءات بهذه الطريقة سهلة التنبؤ .

يمكن إجراء عملية الرقابة كاملة باستخدام فريق رقابة صغير سواء أكانت تتسم هذه الرقابة بالتعقيد أم لا ، و من ميزات الفريق الصغير : سهولة التنسيق بين أعضائه وسهولة التواصل فيما بينهم ، وإنشاء

استراتيجية الرقابة الشاملة في هذه الحالات لا يحتاج إلى أنشطة معقدة أو أنشطة تستهلك الوقت، وذلك لأنها تختلف وفق اتساع الجهة و مدى تعقيد عملية الرقابة، بما في ذلك الموضوع الأساسي والمعايير وعدد أعضاء فريق الرقابة .

ينبغي للمراجعين أيضاً مراعاة الشروط القانونية لأداء عملهم باستنباطها من قانون الجهاز، ومسؤوليات المراجعين في الجهات الخاضعة للرقابة، والوضع الدستوري ومسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة، فضلاً عن توقعات المستخدمين المستهدفين، و يساعد هذا الاستنباط على توفير إطار مرجعي لمراجعي الجهاز لاستخدامه في إصدار الحكم المهني من خلال عملية الرقابة بالكامل .

١-٣-٣ تحديد الموضوع والمعايير والنطاق في تخطيط رقابة الالتزام

يعد تحديد الموضوع والمعايير إحدى الخطوات الأولى التي يجب تنفيذها في التخطيط لرقابة الالتزام و إجرائها :

في بعض حالات، لا يتبع نطاق رقابة الالتزام وطبيعته تعليمات الجهاز أو تشريعاته ذات الصلة بطريقة مباشرة، لكنها تعتمد بدلاً من ذلك على الحكم المهني لمدقق القطاع العام، وفي مثل هذه الحالات، ينبغي إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بنطاق الرقابة وطبيعتها كتابياً .

وضحت الفقرات السابقة أن مفاهيم الموضوع والمعايير والنطاق مرتبطة ببعضها، ولذلك ينبغي للمراجعين إدراك أن هذه المفاهيم تؤثر على بعضها

وتهدف هذه المراجعة إلى تحديد نطاق رقابة الالتزام بشكل صحيح لأغراض التخطيط، وقد يكون لها علاقة بالمثل المذكور في الفصل الأول الذي قرر المراجعون فيه تضييق نطاق الرقابة من رقابة على وزارة الصحة إلى رقابة على مشروع علاج فيروس C، وينبغي ملاحظة أن نطاق رقابة الالتزام قد يتغير أثناء إجراء الرقابة إذا توصل المراجعون إلى معلومات جوهرية تفرض عليهم إعادة النظر في النطاق .

يلتزم الجهاز دائماً بإصدار تقارير رقابة عالية الجودة، ولذلك يحتاجون إلى تركيز اهتمامهم على الموضوع والمعايير لإصدار تقرير هادف يلبي توقعات المستخدمين المستهدفين، ولذلك ينبغي دائماً التوصل إلى :

أ. التركيز على الجوانب الهامة لموضوع الرقابة،

ب. تحديد معايير الرقابة المناسبة لاستخدامها في قياس الموضوع .

فيما يلي بعض الأمثلة على الموضوعات التي يمكن استخدامها بشكل مرجعي :

• الأداء المالي :

١. استخدام الأموال (تنفيذ الموازنة)

٢. تحصيل إيرادات ، مثل الضرائب المحلية و عائدات الغرامات و الجزاءات

٣. استخدام المنح والقروض

• المشتريات

• النفقات

• تقديم الخدمات : الطبية و التعليمية ... إلخ

• شكاوي الجمهور

• الحفاظ على التراث

• انضباط مسؤولي الجهة الخاضعة للرقابة و اتخاذ القرارات

• السلامة و الصحة

• حماية البيئة

• إطار المراقبة الداخلية

• دفع الإعانات الاجتماعية و المعاشات

• الخصائص المادية .

٢-٣-٣ فهم الجهة محل الرقابة

إن فهم الجهة الخاضعة للرقابة أمر بالغ الأهمية لرقابة الالتزام ، حيث يمكن استخدامها في تحديد الموضوع و المعايير و الأهمية النسبية للرقابة و تقييم مخاطر عدم الالتزام على جميع المستويات ، و لذلك ينبغي للمراجع دراسة العوامل التي سنناقشها فيما يلي للتعرف على الجهة الخاضعة للرقابة في ضوء المرجعيات المعنية . قد تغطي رقابة الالتزام في بعض هذه الحالات أكثر من جهة ، و في هذه الحالات ينبغي للمراجعين التعرف على كل الجهات التي يتم مراقبة أنشطتها عن طريق تحديد نطاق محدد .

فعلى سبيل المثال ، قد يتم اجراء عملية رقابة التزام على الاستخدام السليم للصناديق المالية التي تستخدمها أكثر من جهة ، ولتحقيق ذلك قد يحتاج المراجع إلى وضع الجوانب التالية للجهات الخاضعة للرقابة في الاعتبار :

استراتيجيات الجهة وعملياتها واتخاذها للقرارات السليمة ، وفهم وتقييم ما يلي :

- الأهداف الأساسية والغايات وإجراءات تنفيذ الخطة الاستراتيجية للجهة الخاضعة للرقابة التي تتوافق مع التعليمات والمعايير المتبعة .
- ارتباط الأهداف المحددة في خطط النشاط الإستراتيجي والبرامج بالنتائج .
- الأنشطة والعمليات التي تهدف إلى تحقيق الأهداف والغايات الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة التي يجب أن تستجيب لشروط الالتزام الخاصة بالجهة .
- القوانين واللوائح ،
- تشريعات الموازنة والميزانية المعتمدة ،
- أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك ،
- السياسات الداخلية والخطط الاستراتيجية والخطط التشغيلية ودليل الإجراءات ،
- العقود ،
- اتفاقيات المنح ،
- التقارير الإعلامية ،
- التقرير السنوي والتصديق وعمليات الرقابة على الإعداد المباشر للتقارير والمراقبة الداخلية أو الخارجية التي تتصل مباشرة بأهداف رقابة الالتزام ،
- محضر الاجتماعات (محضر اجتماع مجلس الإدارة أو الإدارات) ،
- تقارير الرقابة الداخلية ،
- الإحاطة بعمليات الرقابة السابقة ،
- الإحصاءات الوطنية ،
- زيارة المواقع الإلكترونية الخاصة بالجهة ،

• مراجعة سجلات البريد سواء الوارد أو الصادر .

إن الفهم الشامل للجهة الخاضعة للرقابة كما هو موضح في القوانين والسياسات والمعايير يُساعد المراجعين في معرفة وقت حدوث حالات الانحراف، وتقييم الأدلة المتاحة من خلال اختبارات الرقابة .

٣-٣ فهم البيئة الرقابية ونظام الرقابة الداخلية

لا يكتمل فهم المراجع للجهة الخاضعة للرقابة والموضوع إلا إذا راجع عمليات الرقابة الداخلية في هذه الجهة بدقة، تحدد بيئة الرقابة الطريقة التي تؤثر بها الجهة على وعي موظفيها بالرقابة، وتقوم الجهة الخاضعة للرقابة بعمليات الرقابة الداخلية بهدف اتباع شروط الالتزام عند إجراء عملياتها الداخلية، و ينبغي للمراجعين فهم ما يلي :

أ. ضوابط الرقابة الداخلية،

ب. هل هذه الضوابط ملائمة أم لا؟ مع إمكانية الكشف عن حالات عدم الالتزام، أو منعها أو تصحيحها،

ج. هل تعمل هذه الضوابط على النحو المطلوب؟

يتكون نظام الرقابة الداخلية في إطار رقابة الالتزام من مجموعة سياسات وإجراءات وعمليات و مهمات وعناصر مادية ملموسة وأخرى غير ملموسة تساعد الجهة الخاضعة للرقابة على الاستجابة إلى مخاطر عدم الالتزام مع شروط الالتزام، كما يحمي النظام الفعال أصول الجهة الخاضعة للرقابة، ويسهل من عملية إعداد التقارير الداخلية والخارجية، ويساعد الجهة الخاضعة للرقابة على الالتزام بالتشريعات ذات الصلة .

ينبغي للمراجعين دراسة الوظيفة الداخلية للموضوع بدقة من خلال تقييم بيئة الرقابة، وعمليات

الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة .

تقييم بيئة الرقابة :

يتأكد المراجعون بشكل عام مما إذا كانت الإدارة تحافظ على ثقافة الأمانة، والسلوك الأخلاقي، وأن نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة قد توفر الأساس المناسب للمكونات الأخرى لعمليات الرقابة الداخلية، و أن هذه المكونات لا تعيق المكونات الأخرى من خلال أخطاء بيئة الرقابة . و يمكن للمراجعين إجراء تقييم لعمليات الرقابة عن طريق جمع المعلومات التالية عن الجهة وتحليلها :

- كتابة السياسات والإجراءات بما في ذلك قواعد السلوك و تداولها بطريقة واضحة ،
- الفصل التام بين المسؤوليات و أداء المهام و مراجعتها و حفظ سجلاتها ،
- وضع الترتيبات التنظيمية (لمجلس الإدارة أو إحدى اللجان) في مكانها الصحيح لإجراء مراجعة لعمليات الرقابة و التواصل مع المراقبين ، و التأكد من توثيق محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو أي لجنة أخرى بطريقة صحيحة و متابعتها ،
- استجابة الإدارة بطريقة إيجابية لنتائج الرقابة و توصياتها ،
- تحديد مسؤوليات كبار المديرين أو المسؤولين بطريقة واضحة ،
- تمتع كبار المديرين أو المسؤولين بالمعرفة الكافية و الخبرة لمباشرة مسؤولياتهم
- تعريف الموظفين بشروط الالتزام و تدريبهم ، و تخويل السلطة إليهم بالإبلاغ عن حالات عدم التزام الإدارة ،
- دعم الإدارة للمعلومات الكافية و نظام إعداد التقارير ،
- شمولية مراقبة أجهزة الحاسب الآلي و البرامج على رقابة إدخال البيانات ، و من أمثلة ذلك : تحرير الشيكات و التبليغ عن الحالات الشاذة و ضوابط الوصول و استعراض بيانات الإدخال و الإخراج ،
- المعلومات التي يتم تحليلها وفق الموضوع ، فعلى سبيل المثال ، قد يتعلق الموضوع بالأصول ، بأن هذه الأصول مؤمنة و يتم حسابها بشكل دوري ، و مقارنتها بالمبالغ المسجلة .
- يعتمد نوع عملية المراقبة التي يتم تقييمها على الموضوع و طبيعة رقابة الالتزام المحددة و نطاقها ، يقوم مراجعو الجهاز عند تقييم الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية التي قد لا يمنعها هيكل الرقابة أو يكشف عنها ، و قد لا يشتمل نظام الرقابة الداخلية داخل إحدى الجهات على عمليات رقابة لتصحيح حالات محددة من عدم الالتزام ، و ينبغي للمراجعين في هذه الحالات فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بأهداف الرقابة ، و ضوابط الاختبار التي من المتوقع الاعتماد عليها ، و تساعد نتيجة تقييم الرقابة الداخلية المراجعين على تحديد مستوى الثقة ، و مدى تنفيذ إجراءات الرقابة .

٤-٣-٣ تقييم مخاطر الموضوع والجهة الخاضعة للرقابة

تكمن المعايير الأساسية المستخدمة في قياس أهمية مجالات الرقابة المحتملة في القدرة على تحمل المخاطر الناجمة عن استراتيجيات المخاطر المعتمدة من الجهة الخاضعة للرقابة ، فيبدأ تقييم المخاطر من خلال تحليل كيفية قيام الجهة الخاضعة للرقابة بإدارة المخاطر ، لذلك يجب على المراجعين في ضوء معايير الرقابة و نطاقها و خصائص الجهة الخاضعة للرقابة - دراسة جميع الضوابط و ممارسات إدارة المخاطر على الجهة الخاضعة للرقابة أثناء القيام بتقييم المخاطر خلال التخطيط لرقابة الالتزام ،

- وعند تقييم المخاطر المتعلقة بالموضوع أو الجهة، ينبغي للمراجع فهم القيود المعيقة للالتزام مثل:
- تفسير الجهة للقوانين واللوائح.
- الأخطاء البشرية.
- قد لا تكون الأنظمة مُصممة بشكل صحيح أو لا تعمل بفاعلية.
- قد يتم خداع الضوابط وإخفاء الأدلة أو حجبها.
- اهتمامات الجهات المعنية.
- التغييرات الجوهرية.
- الاحتيال المحتمل.
- إهدار وإساءة استخدام كل من الموارد العامة وعمليات الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة.

يجب على المراجعين تحديد ماهية المخاطر التي تحدث أثناء تطبيق القانون أو اللوائح أو المعاملات المحفوفة بالمخاطر أو الأنشطة وما إلى ذلك، ثم ينبغي لهم أيضاً تقييم ما إذا كانت الجهة لديها نظام رقابة و إجراءات لإدارة هذه المخاطر أم لا، وإذا قرر المراجع عدم وجود مخاطر من طبيعة القانون أو اللوائح، ينبغي عليه مراجعة آلية الرقابة ومخاطرها بعد ذلك، بالنظر إلى العوامل سابقة الذكر وتقييم المخاطر، و في حال التزام الجهة الخاضعة للرقابة بشروط الالتزام المعمول بها، ينبغي لهذه الجهة البدء بتحديد مخاطر تطبيق القوانين واللوائح، ثم مراجعة الرقابة الداخلية، و كيفية إدارة مخاطر عدم الالتزام، ويشمل ذلك تقييم قدرة الجهة الخاضعة للرقابة على تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجهها وقياسها ورصدها ومراقبتها في متابعة اختصاصاتها وذلك لتحقيق الغايات والأهداف الاستراتيجية والتشغيلية.

ينبغي للمراجعين تحديد إحدى الحالات المحتملة التالية بعد مراجعة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة:

أ. عدم الالتزام بشروط الالتزام،

ب. تأثير حالات عدم الالتزام على الجهة الخاضعة للرقابة مقابل أهدافها المؤسسية.

يتعامل المراجع ونفي أغلب هذه الحالات مع كافة القوانين واللوائح التي تنظم عمل الموضوع؛ ولذلك ينبغي للمراجعين تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والقواعد والإجراءات المعمول بها في إطار رقابة الالتزام.

و يجب على المراجعين التأهب لحقيقة أن حالات عدم الالتزام قد تحدث بسبب الاحتيال أو الخطأ و ينبغي وضع جميع الجوانب في الاعتبار عند تقييم المخاطر خلال جميع مراحل دورة الرقابة، وسيتيح هذا

للمراجع تحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها و مداها داخل مجمل نطاق الرقابة ، كما يساعد المراجع أيضًا في تحديد مجالات الرقابة ذات الأولوية للاستجابة لا احتياجات الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها من المستخدمين المستهدفين من تقرير الرقابة .

تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر

إن الفهم الجيد للجهة وشروط الالتزام المعمول بها و رقابة الالتزام الداخلية للجهة تحدد جميعها الإطار المرجعي الذي يقوم المراجع على أساسه بوضع خطة رقابة الالتزام، يستخدم المراجع الإطار المرجعي في إصدار الحكم المهني حول تقييم مخاطر عدم الالتزام والاستجابة لهذه المخاطر خلال رقابة الالتزام، وقد تختلف طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداهما التي يقوم بها المراجع من جهة إلى أخرى و تتأثر بالعوامل التالية :

- تحديد شروط الالتزام المعمول بها وتعقيدها ،
- معرفة المراجع برقابة الالتزام الداخلية للجهة مقابل شروط الالتزام المتبعة التي تم تطبيقها في عمليات الرقابة السابقة والرقابة المهنية ،
- طبيعة شروط الالتزام المتبعة ،
- الخدمات التي تقدمها الجهة و مدى تأثير العوامل الخارجية عليها

ينبغي للمراجعين عند تقييم المخاطر المتعلقة بعمليات الرقابة دراسة ما يلي :

- استيعاب المديرين و كبار المسؤولين لأهداف الالتزام الرئيسية بشكل واضح ، والكشف عن حالات عدم الالتزام و بدء عملية تحديد السبب الرئيسي لعدم الالتزام إن أمكن .
- يوفر الهيكل التنظيمي أسلوبًا لتحديد مخاطر عدم الالتزام، ويوجد في المنظمات الكبيرة وحدة مخصصة لإدارة المخاطر تقوم باستمرار بدراسة مدى الالتزام والمخاطر الأخرى التي تواجه هذه الجهة ، و توصي بإجراء تغييرات بناءً على ذلك للتأكد من التزام الجهة بشروط الالتزام المتبعة .
- منح كبار المديرين ومسؤولي الجهة الخاضعة للرقابة المسؤولية للإبلاغ عن التغييرات، حيث تحتاج الجهة التي تعمل في بيئة ديناميكية إلى الاستجابة السريعة للتغيرات البيئية ، وإذا فوضت الجهة نقل معلومات حول التغييرات التي تحدث في الإجراءات وعمليات الرقابة داخل الجهة إلى بعض الموظفين أو المديرين ، سيقبل هذا من خطر حالات عدم الالتزام .
- فهم المديرين وكبار المسؤولين للأجزاء المعقدة من هذه العمليات ، وفي حالة عدم فهم المديرين و كبار المسؤولين لهذه العمليات ، فلن يقوموا بتنفيذ الالتزام كما هو مطلوب وفق الشروط أو الإشراف عليها ، وغالبًا ما تكون مخاطر عدم الالتزام كبيرة في هذا الوضع .

• دراسة إدارة الجهة لنتائج الرقابة و التوصيات دراسة حاسمة مع اتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة، وتجتمع الهيئة المؤسسية مثل مجلس الإدارة أو إحدى اللجان بصورة دورية لمراجعة قضايا الالتزام الناتجة عن عمليات الرقابة.

قد يكون لإجراءات المراجع المتعلقة بفهم كيفية استجابة الإدارة لنتائج الرقابة و التوصيات تأثيراً جوهرياً على التزام الجهة بمتطلبات الالتزام المتبعة ، وتنفيذها لمساعدته على فهم ما إذا كانت الإدارة قد استجابت لهذه النتائج أم لا ، وتشتمل أمثلة الرقابة الداخلية أيضاً على التقارير التي أعدتها عمليات رقابة الالتزام الداخلية و تقييم الجودة الداخلية .

تقييم مخاطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية

ينبغي للمراجعين عند تقييم مخاطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية دراسة العوامل التالية:

- تعقيدات شروط الالتزام المتبعة.
- مدى استعداد شروط الالتزام المتبعة لحالات عدم الالتزام.
- الفترة الزمنية التي خضعت خلالها الجهة إلى شروط الالتزام المتبعة.
- ملاحظات المراجعين حول مدى التزام الجهة بشروط الالتزام المتبعة خلال العام الماضي.
- التأثير الذي تحدثه الجهة بعدم التزامها بشروط عدم الالتزام المتبعة
- درجة تمسك الجهة بشروط الالتزام.

من أمثلة المواقف التي قد تمثل خطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية وتتسبب في حالات عدم التزام من جانب

الجهة:

- إذا واجهت الجهة مشاكل مالية مما يرفع من خطر تحويل الأموال الممنوحة إلى أهداف غير مُصرح بها،
- إذا كان لدى الجهة تاريخاً في سوء الاحتفاظ بالملفات.

٣-٣-٥ اعتبارات مخاطر الغش والفساد

نعرف نحن المراجعون أن الغش والفساد يُشكلان خطراً كبيراً ، ويفوق الخطر الكامن للغش والفساد أي شكل من أشكال الخسارة المالية، لأنها يتسببان في آثار سلبية عظيمة تقع على سمعة الجهة وبيئة العمل الداخلية، كما قد تقلل كثرة حالات الغش والفساد من ثقة الشعب بجميع مؤسسات الدولة. يتم دراسة مخاطر الغش وتقييم الأهمية النسبية المتعلقة بحالات الغش داخل النطاق المتسع لرقابة القطاع العام.

يمكن طرح الأسئلة التالية عند إجراء تقييم لمخاطر الغش لأي جهة:

١. هل يوجد لدى الجهة الخاضعة للرقابة إطار عام لمراقبة حالات الغش والفساد؟ ويقصد بذلك النظام الذي يحتوي على إجراءات متناسقة تم وضعها لمنع حالات الغش وكشفها والتعامل معها.
٢. هل يوجد تكامل بين السياسات وإجراءات منع حالات الغش والفساد والكشف عنها، بحيث يتكامل عملها جميعاً بشكل مُحكم؟
٣. هل ساهم جميع المستخدمين المعنيين في صياغة مجمل سياسة الجهة وتعديلها لمنع حالات الغش والفساد والكشف عنها؟
٤. هل تواجه مجمل سياسة الجهة العناصر المتصلة بالغش، مثل:
 - (أ) نهج الإدارة العليا
 - (ب) تقييم مخاطر الغش
 - (ج) عمليات الرقابة الداخلية للمخاطر
 - (د) عمليات إعداد التقارير الداخلية
 - (هـ) عمليات إعداد التقارير الخارجية
 - (و) الإفصاح عن المصلحة العامة
 - (ز) قواعد السلوك
 - (ح) معرفة الموظفين ووعيهم
 - (ط) وعي المجتمع والعملاء
٥. هل يعكس مجمل سياسة الجهة -أو أي سياسة أخرى أو أي إجراءات ذات صلة- احتياجات الجهة الخاضعة للرقابة؟
٦. هل يتم مراجعة إطار مراقبة الغش بشكل دوري؟ ومتى كانت آخر مرة تم مراجعته فيها؟
٧. هل يوجد منهج منظم لتطبيق التوصيات المهمة المرتبطة بعمليات المراجعة؟
٨. هل تم ترتيب أولويات توصيات التغيير أو التطوير وفق السياسة والإجراءات التشغيلية أو تطبيقها؟
٩. هل تقوم الجهة بأي اتصالات أو برامج فعالة لزيادة الوعي بإطار مراقبة الغش التابع لها؟
١٠. هل يمكن لكافة الأطراف الوصول بسهولة إلى أطر عمل الجهة؟
١١. هل توضح جميع أطر العمل وعناصرها التزام الإدارة العليا بمبادئ الجهة وسياساتها؟
١٢. هل يوجد شخص أو جهة مؤسسية مسؤولة عن أطر مراقبة الغش والفساد وإدارتها؟

من الضروري استيعاب مفهومي الغش والفساد بوضوح، ويعد الفارق الجوهرى بين الغش والخطأ هو بيان ما إذا كان الحدث الذي أدى إلى عدم الالتزام مقصوداً أم لا. فالغش والفساد هما الأنشطة المتعمدة التي يتخللها خداع

للحصول على ميزة غير قانونية أو غير عادلة، وقد يكون الشخص المسئول عن عمليات الغش أحد أعضاء الإدارة المسئولين عن اتخاذ القرار أو أحد الموظفين أو أحد الأطراف الخارجية.

نظرًا للتقييدات المتأصلة في عملية الرقابة، قد يكون هناك بعض المخاطر التي لا يمكن تفاديها أو بعض حالات عدم الالتزام بالأهمية النسبية التي لا يمكن الكشف عنها حتى لو كان هناك تخطيط جيد لعملية الرقابة أو يتم تنفيذها وفق المعايير الدولية للإنتوساي، ويزداد أهمية التأثير المحتمل للتقييدات المتأصلة في حالات الانحراف الناجمة عن الغش. ويُعد خطر عدم اكتشاف إحدى حالات عدم الالتزام-الناجمة عن الغش-أعظم من خطر عدم اكتشاف إحدى حالات عدم الالتزام الناجمة عن خطأ. وعلى النقيض من الأخطاء غير المقصودة، تتضمن الأنشطة الاحتيالية عادةً خطأً منظمًا للتستر عليها، مثل: المعلومات المغلوطة أو التزوير أو نقص التوثيق أو التستر أثناء التوثيق أو إعطاء المراجع المستندات المغلوطة، وقد تزداد صعوبة كشف حالات التستر هذه عندما تكتمل فيها عناصر المؤامرة، فقد تؤدي المؤامرة بالمراجع للاعتقاد بحجية أدلة الإثبات وهي في الحقيقة أدلة مخادعة.

ينبغي للمراجع الاحتراز من وجود أنواع مختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو تحريف الحقائق وتقييم كل ذلك، كما ينبغي للمراجع أيضًا دراسة كل من المخاطر العامة والخاصة المتصلة بالموضوع، وينبغي للمراجعين تحديد مخاطر الغش المتصلة بأهداف الرقابة وتقييمها.

يهدف تقييم مخاطر الغش إلى ما يلي:

أ. تحديد مخاطر الغش والفساد داخل الجهة،

ب. التأكد من وجود عمليات الرقابة الداخلية للجهة في مكانها الصحيح وتقييمها،

ج. تقييم المخاطر الزائدة ودراسة إجراءات الرقابة المحتملة.

ينبغي للمراجع عند تقييم مخاطر الغش الاهتمام بأن عمليات الرقابة الداخلية ذات الصلة موثقة، إلا أن هذا لا يضمن أن هذه العمليات قد أجريت بالكفاءة المطلوبة، ويعتمد الأشخاص المتهمون بالغش على ضعف عمليات الرقابة، لذلك ينبغي للمراجعين أن تكون لديهم عقلية «المجرمين» عند إجراء التقييم، وينبغي لهم محاولة الوصول إلى الثغرات المحتملة أو الأساليب التي قد تؤدي إلى حصول أحد الأشخاص الداخليين أو جهة خارجية على ميزة غير قانونية أو غير عادلة. وينصح بتكوين فريق لتقييم المخاطر يمكنه توفير عدة أنواع من المدخلات التي تعتمد على مختلف أنواع المعرفة والخبرة والمهارة.

قد يظهر الغش والفساد في أشكال مختلفة، ويتميز الغش عادةً بشكل متعمد من الخداع لتسهيل اختلاس الأصول أو التستر عليها، بينما يتضمن الفساد على خرق للثقة في أداء الموظفين لمهامهم [٨]، ويُعد الفساد أحد أنواع الغش الذي يتكوّن من موظف حكومي (مرتشي) يتلقى المكاسب أو الرشاوى أو العمولات الخفية (المالية أو العينية) مقابل تقديم خدمة أو ميزة لا يستحقهما الراشي .

يجمع المراجعون-كجزء من عملية المراقبة التي تلي التقييم الأولي لمخاطر الغش أدلة كافية ومناسبة تتصل بموضوع الرقابة، وذلك من خلال أداء إجراءات الرقابة المناسبة، بينما يُعد اكتشاف الأنشطة غير القانونية المحتملة بما في ذلك الغش ليس الهدف الرئيسي من إجراء رقابة الالتزام، ولا يُدرج المراجعون عوامل مخاطر الغش في تقييمهم للمخاطر، لكنهم يبقون حذرين لأي مؤشر يدل على وجود أنشطة غير قانونية أو الغش أثناء إجراء العمل المنوط بهم. جرت العادة على أن تكون الأنشطة والعمليات التي تتسم بالاتصال المكثف مع العملاء أو الجهات الخارجية أكثر عرضة لحالات الغش والفساد بسبب كثرة وجود الفرص المتاحة والإغراءات، ومن أمثلة هذه الأنشطة: عمليات شراء البضائع، والدفع مقابل الخدمات (مثل الأموال الممنوحة والعطايا والمخصصات...إلخ)، وعمليات المنح أو الإصدار (للرخص أو التراخيص أو وثائق الهوية...إلخ)، وعمليات التنظيم والفحص والمراجعة وما إلى ذلك، وتطبيق القوانين، واللوائح. ينبغي للمراجعين المحافظة على الشك المهني والاحتراز من مخاطر الغش وتأثيراتها خلال عملية الرقابة.

غالبًا ما توجد ثلاثة عناصر أساسية لقيام أحد الأشخاص بالغش أو الفساد:

١. الفرصة.
٢. الحافز أو الضغط.
٣. التبرير أو السلوك.

وينبغي التعامل مع هذه العناصر الثلاثة خلال عمليات الرقابة الداخلية للجهة، لذلك قد تشير عمليات الرقابة الداخلية التي تتسم بالضعف إلى وجود حالات غش وفساد، وقد تكون هذه نقطة البداية للمراجعين-وفق اختصاصهم- بدلاً من البحث عن مؤشرات لأنشطة الغش والفساد المحتملين، فهناك كثير من الإجراءات يمكن تطبيقها لمنع الغش والفساد، وذلك خلال التعامل مع عمليات الرقابة الداخلية الضعيفة.

ويتمتع القطاع العام بمهام فريدة ومسئوليات تهدف إلى تطبيق القوانين واللوائح، ومن أمثلتها عمليات التحقيق والمقاضاة والعقوبات، وقد يكون للعملاء اهتمام (مالي) خاص بالأنشطة أو الخدمات التي تقدمها الحكومة، ويشير هذا إلى وجود إجراءات لرشوة الموظفين المدنيين أو التلاعب بالقرارات الحكومية لتحويلها إلى مصلحة العميل، فضلاً عن الإجراءات التي يتعرض لها الموظفون المدنيون لقبول الرشاوي أو طلبها.

إن إدارة الهيئات الحكومية محفوفة بمخاطر عدم الالتزام، فدائمًا ما تكون الهيئات التي تتحكم في السلطة أكثر عرضة لحالات عدم الالتزام، وتتعامل هذه الهيئات مع الأصول العامة القيمة، مثل: الأموال أو البضائع أو العقارات أو المعلومات.

إذا توصل مراجعي الجهاز-أثناء إجراء عمليات رقابة الالتزام- إلى حالات عدم التزام قد تشير إلى أنشطة غير

قانونية أو حالات غش، ينبغي لهم إبداء الاهتمام والحذر المهنيين لمواجهة الإجراءات القانونية أو التحقيقات المستقبلية المحتملة، كما ينبغي لهم الرجوع إلى المستشار القانوني أو الهيئات التنظيمية المناسبة.

قد يرفع المراجعون شكوكهم هذه إلى المستويات الإدارية المناسبة أو إلى الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات، ومن ثم، متابعة تأكيد اتخاذ الإجراءات المناسبة.

يرجع القرار إلى الجهاز في تحديد الإجراء المناسب في حالات عدم الالتزام المرتبطة بالغش أو التجاوزات الخطيرة، وينبغي لمراجع الجهاز إجراء ما يلزم للتأكد من الاستجابة بطريقة مناسبة والظروف المحيطة بعملية الرقابة.

٦-٣-٣ تحديد الاعتماد على الرقابة الداخلية

إن الغرض من إجراء تقييم للمخاطر في رقابة الالتزام - كما وضعنا مسبقاً - هو تحديد القطاعات الأكثر عرضة لمخاطر عدم الالتزام وتخصيص الموارد الرقابية الشحيحة لهذه القطاعات والتي تمثل محور نجاح الجهات الخاضعة للرقابة واستمراريتها، ولذلك ينبغي للمراجعين - بعد تقييم المخاطر المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستراتيجية للجهات الخاضعة للرقابة - تحديد الاستجابة المناسبة لمخاطر عدم الالتزام بالأهمية النسبية التي تتضمن الاهتمام بالمستوى الفعلي لاكتمال عمليات الرقابة الداخلية. وبناءً على تقييم عمليات الرقابة الداخلية، يقع ضمن مسؤولية المراجع إصدار قرار حول مناسبة منهجية الرقابة وتحديد أدلة الإثبات اللازمة لإجراء عملية الرقابة.

٧-٣-٣ ربط المخاطر القائمة بإستراتيجية الرقابة

من الجوانب المهمة لعملية رقابة الالتزام أنه يجب على المراقب دراسة الترابط بين المخاطر القائمة وإستراتيجية الرقابة، وبناءً على قيمة الأدلة المكتشفة التي قد يجد المراقبون أنها مقبولة لاعتمادها في تقييم عمليات المراقبة الداخلية، يجب عليهم تحديد إستراتيجية الرقابة التي ينبغي اتباعها، هل ينبغي اتباع منهجية تعتمد على عمليات المراقبة أم منهجية موضوعية تعتمد على الاختبار؟ ويجري المراقبون على أرض الواقع عددًا من عمليات المراقبة المحددة والتفصيلية بغرض الوثوق بكفاءة العمل وفق عملية المراقبة هذه، وينبغي للمراقبين أثناء إجراء عمليات الرقابة المفصلة إصدار حكم مهني لتحديد أي خطأ ولعرفة كيفية جمع الأدلة المناسبة والكافية للتأكد من صحة شكوكهم، وقد تعتمد إستراتيجية الرقابة على اختبار عمليات المراقبة أو الإجراءات الموضوعية.

٤-٣ تحديد الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

عندما يتوصل المراجعون إلى تأكيد معقول، يجب عليهم التخطيط لعملية الرقابة وإجراءها لتحديد ما إذا كانت المعلومات المرتبطة بالموضوع تلتزم بالمعايير القياسية في جميع جوانبها الجوهرية.

عند إجراء رقابة الالتزام، يتم تحديد الأهمية النسبية في جميع مراحل الرقابة:

أ. أهداف التخطيط.

ب. أهداف تقييم الأدلة وتأثير حالات عدم الالتزام التي تم اكتشافها.

ج. أهداف إعداد تقارير بنتائج عملية الرقابة.

يتم جمع معلومات حول الجهة أثناء عملية التخطيط، وذلك لتقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية لوضع إجراءات الرقابة، ومن ثم يجب تقييم هذه المعلومات وتحديد أهميتها النسبية باعتبارها الأساس الذي يقوم عليه الاستنتاج وإعداد التقارير.

يعد تحديد الأهمية النسبية خاضعاً للحكم المهني ويعتمد على طريقة فهم المراجع لاحتياجات المستخدمين.

ويمكن إصدار حكم بالأهمية النسبية على شيء ما، إذا كانت المعرفة به ستؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي ان ينظر إلى الأهمية النسبية من جانب القيمة فقط حيث أن لديها جوانب كمية وكيفية أخرى، وقد تقدم الخصائص المتأصلة عنصراً أو مجموعة من العناصر في شكل أهمية نسبية في طبيعتها، ومع ذلك قد يكون الحدث مهماً نسبياً بفعل السياق المحيط به عند حدوثه. إحدى العناصر المهمة في تحديد الالتزام بالأهمية النسبية هي دراسة ما إذا كانت حالات الالتزام أو عدم الالتزام المقدمة قد تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، ومن العناصر المهمة التي ينبغي وضعها في الاعتبار أثناء إصدار الحكم هي المتطلبات اللازمة ومنفعة العامة أو توقعاتهم والقطاعات التشريعية والطلبات والتمويلات الضخمة، وقد يتم اعتبار بعض المسائل منخفضة القيمة كالغش ضمن نطاق الأهمية النسبية.

من الضروري أيضاً دراسة بعض الأمور الأخرى كالمعايير والشروط وأسباب عدم الالتزام أو نتائجه عند تقييم الأهمية النسبية، وقد يحدث هذا عندما يمثل القانون أو اللوائح أو الشروط المتفق عليها شرطاً استثنائياً للالتزام كأن يمنع الدستور المغالاة في الإنفاق من الموازنة المتفق عليها.

١-٤-٣ الحكم المهني بشأن الأهمية النسبية

يصدر الحكم المهني بشأن الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة بعملية الرقابة لكنه لا يتأثر في نفس الوقت بمستوى التأكيد، وإذا لم يتغير كل من المستخدمين المستهدفين والغرض، تصبح الأهمية النسبية للتأكيد المعقول هي نفسها الأهمية النسبية للتأكيد المحدود، وذلك لأن الأهمية النسبية تعتمد على حاجة المستخدمين المستهدفين للمعلومات.

قد تتناول المعايير المتبعة في بعض الحالات مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد معلومات الموضوع وتقديمها، وبذلك تقدم هذه المعايير إطارًا مرجعيًا للمراجع عند دراسة الأهمية النسبية المتعلقة بعملية رقابة محددة، وفي الحالات التي لا تتناول فيها المعايير المتبعة مفهوم الأهمية النسبية، يجوز للمراجع التوصل إلى بعض الإرشادات وإطار مرجعي لتحديد الأهمية النسبية بالطريقة التالية.

وتعد حالات عدم الالتزام ذات أهمية نسبية إذا أثرت حالة منها أو مجمل الحالات على قرارات المستخدمين المستهدفين التي يتخذونها وفق معلومات الموضوع، ذكرنا من قبل أن إدراج المراجع لحكم مهني يقع ضمن الأهمية النسبية ويؤثر عليه ملاحظة المراجع لحاجة المستخدمين المستهدفين للمعلومات العامة

ومن هذا المنطلق، قد يفترض المراجع ما يلي:

- أن المستخدمين المستهدفين لديهم المعرفة حول الموضوع محل الرقابة، كما أن لديهم النية لدراسة معلومات الموضوع بحذر شديد،
- أن المستخدمين المستهدفين على علم بأن معلومات الموضوع تم إعدادها وتأكيداتها على مستوى مقبول من الأهمية النسبية، كما أنهم على علم بكافة مفاهيم الأهمية النسبية الواردة في المعايير المتبعة،
- أن المستخدمين المستهدفين على علم بكافة حالات الشك التي تخللت عملية قياس الموضوع أو تقييمه،
- أن المستخدمين المستهدفين يصدرن أحكامًا معقولة بناءً على مجمل معلومات الموضوع.

٢-٤-٣ تحديد الأهمية النسبية

تنص القواعد على أنه يمكن إدراج حدث ما تحت مفهوم الأهمية النسبية إذا كانت المعرفة به قد تؤثر على قرار المستخدمين المستهدفين، وقد يرتبط الحكم بعنصر وحيد أو مجموعة من العناصر المرتبطة معًا.

غالبًا ما ينظر إلى الأهمية النسبية من جانب القيمة فقط إلا أن لديها جوانب كمية وكيفية أخرى، وقد تقدم الخصائص المتأصلة عنصرًا أو مجموعة من العناصر في شكل أهمية نسبية في طبيعتها، ومع ذلك قد يكون الحدث مهمًا نسبيًا بفعل السياق المحيط به عند حدوثه. وترتبط الأهمية النسبية بالنسبة للجميع - بنطاق الرقابة، فيجب على المراقب تصميم إجراءات الرقابة واختبار العينات، بحيث يتعرف المراقب على حالات عدم الالتزام التي تصل إلى مستوى الأهمية النسبية من خلال اختبار العينات.

وقد ناقشنا من قبل أن تقييم الأهمية النسبية يتطلب إصدار المراقب لحكم مهني يرتبط بنطاق الرقابة، وذلك في سياق قانونية المعاملات أو منهجيتها أو شروط القيمة.

يتطلب تحديد الأهمية النسبية من المراقبين فهم العوامل التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين وتقييمها؛ فعلى سبيل المثال، عندما تسمح معايير محددة بوجود أشكال مختلفة لتقديم الموضوع، ينبغي للمراقبين دراسة تأثير طريقة تقديم المعلومات على قرارات المستخدمين المستهدفين، وتتم دراسة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والكيفية كالمقدار النسبي وطبيعة ومدى تأثير هذه العوامل على تقييم الموضوع أو قياسه ومدى اهتمام المستخدمين المستهدفين؛ فعلى سبيل المثال، في السياقين القانوني والمنهجي لدى التزام المعاملات محل النقاش باللوائح، يتم اعتبار عدم الالتزام داخل نطاق الأهمية النسبية إذا كان له تأثير على قرار المستخدمين المستهدفين بالنسبة للقرار النهائي في عملية الرقابة.

قد تنظر للأهمية النسبية عند تطبيقها على أنها تعتمد على تقييم مدى أهمية نتائج الرقابة؛ ولذلك تدخل في نطاق الحكم بخلاف الحال عند تطبيق رقابة التأكيد المعقول، ويصدر المراقب عند الانتهاء من مثل هذا النوع من الرقابة حكماً حول ما إذا كانت النتائج كافية لإصدار تقرير بشأنها، وذلك من خلال دراسة طبيعة كل نتيجة على حدة. وللتعامل مع مثل هذه المسائل خلال مرحلة التخطيط.

يجب على المراقب وضع العوامل التالية في عين الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت المعلومات تقع ضمن نطاق الأهمية النسبية أم لا:

- السياق المحيط بالموضوع؛ فعلى سبيل المثال: في حالة إذا كان الموضوع يخضع لالتزام الجهات أو التشريعات أو اللوائح أو إذا كان القانون أو اللوائح يحذرا من المبالغة في الإنفاق من الأموال العامة بغض النظر عن كمية هذه الأموال،
 - توقعات العامة ومصالحهم؛ ويتضمن ذلك تأكيد اللجان ذات الصلة على الموضوع داخل تشريعاتها كديوان المحاسبة، وقد يتضمن ذلك ضرورة إجراء حالات كشف عن بعض المعلومات،
 - الحاجة إلى وجود عملية إشراف على التشريعات واللوائح ضمن نطاق معين،
 - الحاجة للانفتاح والشفافية في حالات من ضمنها؛ وجود شروط لعملية الإفصاح عن حالات الغش أو الخسارة.
- يمكن اعتبار ما يلي ضمن نطاق الأهمية النسبية:
- الاحتيال،
 - الأنشطة غير القانونية والمعتمدة أو حالات عدم الالتزام،
 - المعلومات المنقوصة أو المغلوطة التي تصل الإدارة أو المراجعاً والجهة التشريعية (التستر)،
 - الإهمال المتعمد لطلبات المتابعة التي تقدمها الإدارة أو الهيئات القيادية أو المراجعين،
 - الأحداث والمعاملات التي تتم بالرغم من المعرفة بعدم وجود أساس قانوني لها.

٣-٤-٢ العوامل الكيفية والكمية في تحديد الأهمية النسبية

ذكرنا من قبل أن الأهمية النسبية تتم دراستها في سياق العوامل الكمية والكيفية إن أمكن، ويقصد بالعوامل الكمية عموماً الحجم من ناحية قيمته وقد يكون نسبة مئوية أو عدد أو أي كمية أخرى وما إلى ذلك. بينما يقصد بالجوانب الكيفية الطبيعة والخصائص وما إلى ذلك، وقد تكون للجوانب الكيفية تأثير في بعض الحالات على أن تكون الحالات المنخفضة من عدم الالتزام ضمن الأهمية النسبية وقد تكون حالات عدم الالتزام غير متصلة بالقيمة أو الكمية أو الحجم.

وفيما يلي بعض الأمثلة لفهم الأهمية النسبية الكيفية:

١. تقضي أحكام قانون البناء بإجراء تفتيش / تفقد سنوية، ومع ذلك لم تجر الهيئة الحكومية أي فحوصات خلال العام الماضي. قد يكون هذا النوع من عدم الالتزام ذا أهمية بسبب الجوانب الكيفية المحيطة به مثل السلامة، ورغم عدم وجود أموال في هذه الحالة، قد يكون عدم الالتزام ذا أهمية نسبية بفعل سلسلة الأحداث التي قد تقع لسلامة ساكني هذا البناء، وإذا حدثت كارثة ما، قد تؤدي حالة عدم الالتزام هذه إلى رفع دعاوى حول المسؤولية التي قد يكون لها مردود مالي على الهيئة الحكومية مما يجعلها ذات أهمية نسبية.

٢. تقضي شروط إحدى اتفاقيات التمويل بأنه يجب على الشخص الذي يستلم المال إعداد البيانات المالية ومن ثم إرسالها إلى المنظمة المانحة في تاريخ محدد، لكنه لم يتم إعداد هذه البيانات المالية أو إرسالها في هذا التاريخ. قد تكون حالة عدم الالتزام هذه ذات أهمية نسبية وقد لا تكون كذلك بناءً على ما إذا كان تم إرسال هذه البيانات سريعاً بعدها أم لا؛ وبناءً على مدة التأخير وأسباب هذا التأخير والتوابع التي قد يسببها عدم الالتزام السابق... إلخ.

يرجع الحكم على الأهمية النسبية للعوامل الكيفية والكمية عند دخولها ضمن عملية رقابة ما حول

الأهمية النسبية إلى الحكم المهني للمراجع.

ومن أمثلة العوامل الكيفية ما يلي:

- تفاعل الأهمية النسبية لعدد من العناصر المكونة لمعلومات موضوع ما، عندما يكون مكوناً من عدة عناصر، مثل: التقرير الذي يتضمن على عدد من مؤشرات الأداء،
- الصياغة التي يتم اختيارها وفق معلومات الموضوع المذكورة في أسلوب سردي،
- طبيعة إحدى حالات عدم الالتزام، مثل: طبيعة الانحرافات التي يتم رصدها .
- هل تؤثر حالة عدم الالتزام على الالتزام بالقانون أو اللوائح؟
- هل حالة عدم الالتزام نتيجة لعمل مقصود أم غير مقصود؟

• عندما تفضي معلومات الموضوع إلى استنتاج حول الالتزام بالقانون أو اللوائح أو إلى توابع خطيرة لعدم الالتزام.

تتصل العوامل الكمية بحجم عدم الالتزام مقارنةً بالكمية التي تم الإبلاغ عنها، ويمكن تلخيص جوانب المتعلقة بمعلومات الموضوع فيما يلي:

• الحالات التي تتضمن أعداداً،

قد تكون الانحرافات التي تم رصدها من خلال عملية الرقابة متصلة بعامل كمي إذا كانت معلومات الموضوع تخضع للرقابة.

ولا بد من توفر حكم المراجع المهني عند التعامل مع الأهمية النسبية لعدم الالتزام الناتج عن الإجراءات التي تم اتباعها، ويمكن توضيح هذا المفهوم من خلال المثال التالي:

قد تتمسك الجهة عند إجراء رقابة الالتزام بتسعة أحكام من القانون أو اللوائح ذات الصلة لكنها لا تتمسك بحكم واحد، ففي هذه الحالة ينبغي توفر حكم مهني للتوصل إلى استنتاج يوضح هل تلتزم هذه الجهة بمجمل القانون أو اللوائح ذات الصلة أم لا؟ وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع دراسة أهمية الحكم الذي لا تلتزم به الجهة وعلاقته بالأحكام الأخرى من القانون واللوائح ذات الصلة.

٥-٣ استراتيجية الرقابة وخطتها

تعد عملية إنهاء استراتيجية الرقابة وخطتها هي الخطوة الأخيرة من عملية التخطيط، وتتضمن عملية التخطيط للرقابة لأدائها بفاعلية نقاشات مع أعضاء فريق الرقابة وتطوير استراتيجية الرقابة وخطتها، وتؤكد القواعد على الحاجة إلى وجود استراتيجية للرقابة وخطتها لهذا لأن هذا يساعد في تحديد كيفية سير عملية الرقابة من البداية وحتى النهاية. وقد تم دراسة جميع الجوانب المهمة لعملية رقابة الالتزام كما تم التوصل إلى تفاهم حول ما يجب تنفيذه (استراتيجية الرقابة) وكيف سينفذ (خطة الرقابة)، وينبغي توثيق كل من استراتيجية الرقابة وخطتها في شكل مكتوب مع تحديثها كلما دعت الحاجة خلال عملية الرقابة، ويشتمل التخطيط أيضاً على المسائل المتعلقة بالإرشاد والإشراف والمراجعة وفريق الرقابة؛ ولذلك ينبغي للمراجعين استيعاب الفرق بين استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة استيعاباً كاملاً.

تهدف استراتيجية الرقابة إلى إحداث استجابة فعالة لمخاطر عدم الالتزام، حيث تحدد مدي الخطة وتوقيتها واتجاه مسار الرقابة، كما توجه تطور خطة الرقابة، وتوضح استراتيجية الرقابة أيضاً كيفية استجابة المراجعين والتغيرات التي يمكن إجرائها على نطاق الرقابة عندما تتوفر معلومات إضافية حول الموضوع والمعايير أو عمليات الرقابة، مما يغير الأخطار المحيطة بالجهة الخاضعة للرقابة،

يجب على المراجعين عند وضع مجمل استراتيجية الرقابة وضع ما يلي في عين الاعتبار:

- أهداف رقابة الالتزام ونطاقها وموضعها ومعاييرها وبعض الخصائص الأخرى، مع التركيز على اختصاص الجهاز في تعريف رقابة الالتزام،
- إعداد تقارير عن المسؤوليات والأهداف بالإضافة إلى معرفة وجهة إرسال هذه التقارير وتاريخ إرسالها والشكل الذي يجب أن تتخذه عند إرسالها،
- العوامل المهمة التي قد تؤثر على اتجاه سير عملية الرقابة،
- الأهمية النسبية وتقييم مخاطر الرقابة،
- المعرفة المكتسبة من عمليات الرقابة السابقة وذات الصلة،
- توزيع العمل على فريق الرقابة وتشكيله، بالإضافة إلى طلب خبير إن لزم الأمر،
- توقيت الرقابة.

ما إن يستوعب المراجعون شروط الالتزام المتبعة لموضوع ما وعمليات الرقابة الداخلية التي تؤثر عليه، حتى يصبحون قادرين على التعرف على خطأ قد يحدث، ولذلك يضعون إجراءات عاجلة للرقابة تسمح لهم بالوصول إلى الاستنتاج أو الرأي المناسبين تجاه هذه المخاطر.

١٥-٣ إجراءات الرقابة المخطط لها

يجب مراجعة كل خطوة تحدث في عملية الرقابة بالتفصيل وإعادة تنظيمها وتوثيقها، وبهذه الطريقة تصل خطط الرقابة في النهاية إلى شكل العلامات المرجعية التي يتم تقييم سير أنشطة رقابة الالتزام عليها.

تتضمن إجراءات تخطيط عملية الرقابة تصميم خطوات للاستجابة إلى مخاطر عدم الالتزام، وقد تختلف طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها من عملية رقابة إلى أخرى، ورغم ذلك تشتمل إجراءات رقابة الالتزام في المجمل على وضع المعايير ذات الصلة وهي المرجعيات التي تحكم الجهة ومن ثم تقييم معلومات الموضوع وفق المرجعيات. ويتوفر في الفصل التالي الذي يناقش إجراءات عمليات رقابة الالتزام وجمع الأدلة، شرحاً لإجراءات الرقابة

تشتمل وثيقة عملية تخطيط رقابة الالتزام على ما يلي:

أ. المعايير المتبعة والمتصلة بنطاق رقابة الالتزام وخصائصها والأطر القانونية أو التنظيمية أو المخصصة،

ب. طبيعة إجراءات تقييم المخاطر وتوقيتها ومداهها الكافي لتقييم مخاطر عدم الالتزام المتعلقة بمعايير الرقابة المتنوعة،

ج. طبيعة إجراءات الرقابة المخططة وتوقيتها ومداهها وفق معايير الالتزام المتنوعة وتقييمات المخاطر.

٦-٣ الخلاصة

ناقش هذا الفصل الاعتبارات الأولية للتخطيط لرقابة الالتزام فضلاً عن الخطوات المفصلة لعملية التخطيط ومنها عمليات الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والأهمية النسبية، ويوجه هذا الفصل أيضاً معلومات حول الوقت المناسب لتقديم تأكيد محدود والوقت المناسب لتقديم تأكيد معقول ، ينبغي للمراجعين أثناء وضع خطة الرقابة التركيز على مخاطر الرقابة بغرض التوصل إلى رأي مناسب أو استنتاج مناسب، كما ينبغي للمراجعين أيضاً دمج تقييم مخاطر الغش في عملية التخطيط وفق المعايير.

الفصل الرابع

جمع أدلة الإثبات وتقييمها

٤. جمع أدلة الإثبات

١٤ مقدمة

بعد الانتهاء من التقديرات الأولية للتخطيط وعمليات التخطيط، ينتقل المراجعون إلى مرحلة تنفيذ الرقابة بعد انتهائهم من مراجعة المحتويات والمعايير والنطاق وإستراتيجية الرقابة وخطتها. وبناءً على إجراءات الرقابة المحددة في خطة الرقابة، قام المراجعون بجمع أدلة الإثبات وتقييمها كجزء من تنفيذ الرقابة، ويوضح هذا الفصل التقديرات الأساسية للمراجعين في جمع أدلة الإثبات.

٢-٤ أدلة الإثبات

يقصد بأدلة الإثبات المعلومات التي يستخدمها المراجع في الوصول إلى النتائج التي استند إليها رأي المراجع واستنتاجه، ويضع المراجعون الإجراءات المناسبة وينفذونها للوصول إلى أدلة إثبات كافية ومناسبة لتكوين رأي أو استنتاج يتعلق بما إذا كان المحتوى يتوافق من جميع النواحي مع المعايير المحددة، حتى يشمل ذلك نطاق الرقابة، ينبغي للمراجعين تحديد متى يكون دليل الإثبات كافياً ومناسباً لتقديم رؤية بناءً على استنتاج أو رأي.

يُراجع المراجعون في مرحلة التخطيط ما يلي:

أ. الرقابة الداخلية التي وضعتها الجهة الخاضعة للرقابة لمنع حالات عدم الالتزام والكشف عنها وتصحيحها،
ب. ما إذا كان هناك وحدة تنظيمية ضمن الجهة الخاضعة للرقابة لإدارة الرقابة وغيرها من المخاطر.
وبناءً على هذه المراجعة، يحدد المراجعون مخاطر الرقابة وغيرها من المخاطر ويضعونها في الاعتبار أثناء جمع أدلة الإثبات.

تعتمد الإجراءات على المحتوى المعين والمعايير والحكم المهني، كما هو موضح بوحدة التخطيط

ترتبط إجراءات المراجعة التي يتعين القيام بها بالموضوع الخاص والمعايير التي جرى تحديدها إضافة إلى حكم المراجع المهني، ينبغي أن تكون الإجراءات مرتبطة بوضوح بالمخاطر التي تم تحديدها. عندما تصبح مخاطر عدم الالتزام من الأهمية بمكان وتصبح خطط المراجعون واجبة الاعتماد على أدوات المراقبة بشكل سليم، فينبغي إخضاع هذه الأدوات للاختبار. وعندما تكون هذه الأدوات غير موثوقة، يخطط المراجعون لاتخاذ إجراءات أساسية لمواجهة المخاطر المحددة. حيث يتخذ المراجعون إجراءات أساسية إضافية في حالة وجود مخاطر ناجمة عن عدم التزام. وإذا تكون منهج المراقبة من الإجراءات الأساسية وحسب، يتم تنفيذ الاختبارات التحليلية وفحوص التفاصيل.

يتعين على مراجع الالتزام في معظم الأحوال جمع الأدلة ومقارنتها من مصادر مختلفة لتلبية متطلبات التوصل إلى أدلة إثبات كافية ومناسبة. ويتطلب الأمر ممارسة التقدير المهني وفقاً لكمية الأدلة المتوفرة ونوعيتها عند إجراء المهام، لاسيما عند تحديد طبيعة ومدى الإجراءات وتوقيتها.

١٢-٤ كمية الأدلة المتوفرة ونوعيتها:

يتم اعتبار دليل الإثبات كافياً (كمياً) إذا أقتنع أحد الأفراد المطلعين أن النتائج معقولة، ويمكن اعتباره مناسباً إذا كان وثيق الصلة بالموضوع ومرتبطة بصورة مباشرة بالمعايير والمحتوى أو إذا كان موثقاً.

تتأثر كمية الأدلة المتوفرة ونوعيتها بما يلي:

أ. خصائص الموضوع والمعلومات المتعلقة به. على سبيل المثال، قد يتوقع وجود دليل موضوعي غير قوي إذا كانت

معلومات الموضوع مرتبطة بالمستقبل بدلاً من كونها معلومات تاريخية،
ب. الحالات التي لا يتوفر فيها الدليل المتوقع وجوده إلى حد معقول، بسبب توقيت مهمة المراجع، أو سياسة الاحتفاظ بأوراق الهيئة، أو نظم المعلومات غير الملائمة، أو القيود التي يفرضها الطرف المسؤول.

٢-٢-٤ كفاية أدلة الإثبات وملائمتها وموثوقيتها:

يرتبط كل من كفاية الدليل ومدى ملاءمته ببعضهما، فكفاية الدليل مقياساً لكميته، حيث تتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر معلومات الموضوع غير المتوافقة أو المعرضة للانحراف عن الالتزام (على سبيل المثال، كلما زادت المخاطر، زادت على الأرجح الأدلة المطلوبة)، كما تتأثر أيضاً بنوعية هذه الأدلة (على سبيل المثال، كلما زادت جودة الأدلة، قل ما هو مطلوب منها). فالحصول على كثير من الأدلة، لا يعوض تدني جودتها.

أما عن ملائمة الأدلة فهي مقياس لنوعيتها، أي مدى صلتها بالموضوع وموثوقيتها في دعم استنتاج المراجع.

ويتأثر التقدير المهني للمراقب بما يعتبر دليلاً مناسباً وكافياً بالعوامل على النحو التالي:

- أهمية عدم الالتزام المحتمل أو الانحراف عن الالتزام واحتمالية وجود تأثير مادي له بصورة منفردة أو عند اجتماعه مع غيره من عدم الالتزام المحتمل بناءً على معلومات الموضوع.
- مدى فعالية ردود الأطراف المسؤولة لمواجهة المخاطر المعروفة لكل من عدم الالتزام أو الانحراف عن الالتزام.
- الخبرة المكتسبة خلال عمليات الرقابة السابقة المتعلقة بحالات عدم الالتزام المحتملة المماثلة أو الانحراف عن الالتزام.
- نتائج الإجراءات المنفذة، ويشمل ذلك ما إذا كانت تحدد هذه الإجراءات عدم التزام معيناً والانحراف عن الالتزام.
- مصدر المعلومات المتاحة ومدى موثوقيتها.
- الاقتناع بالأدلة.
- استيعاب الطرف المسؤول وبيئته.

تتأثر درجة موثوقية الاعتماد على الدليل بمصدره وطبيعته، كما تعتمد على الظروف الفردية التي بموجبها تم الحصول على درجة الموثوقية، يمكن تعميم موثوقية أنواع مختلفة من الأدلة، ومع ذلك، تخضع مثل هذه التعميمات لاستثناءات مهمة. حتى في حالة الحصول على الدليل من مصادر خارجية، توجد الظروف التي تؤثر في درجة موثوقيتها.

على سبيل المثال، قد تكون الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي غير موثوقة إذا كان المصدر غير مطلع أو غير موضوعي. على الرغم من وجود بعض الاستثناءات، إلا أنه قد تكون التعميمات التالية حول موثوقية الأدلة مفيدة، ومن المحتمل أن تكون الأدلة أكثر موثوقية في الحالات التالية:

- إذا تم الحصول عليها من مصادر خارجية عن الطرف المسؤول.
- إذا تم استخراجها داخلياً، في حالة فعالية الرقابة ذات الصلة.
- إذا تم الحصول عليها مباشرة من قبل المراجع، على سبيل المثال، تكون ملاحظة تنفيذ الرقابة أكثر موثوقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو بالاستدلال، مثل: الاستفسار عن تطبيق الرقابة.
- إذا وجدت في شكل وثائقي، سواء كان ورقياً أو إلكترونياً، أو بأي شكل آخر، على سبيل المثال، يُعد محضر الاجتماع الذي تم تسجيله في نفس الوقت خلال الاجتماع أكثر موثوقية من التمثيل الشفهي اللاحق.

يتحقق مزيد من التأكيد عادةً من الأدلة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة، أو ذات الطبيعة المختلفة، أكثر من تلك التي تم الحصول عليها من مصدر واحد، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة قد يقوي أدلة أخرى أو قد يشير لعدم موثوقية إحدى الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد. وفي الحالات التي يتعارض فيها الدليل الذي تم الحصول عليه من أحد المصادر مع الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر آخر، يلزم المراجع تحديد الإجراءات الإضافية المطلوبة لتسوية هذا التعارض.

فيما يتعلق بالحصول على الأدلة الكافية والملائمة، يُعد الحصول على تأكيدات حول معلومات الموضوع التي تغطي إحدى الفترات أكثر صعوبة من الحصول على معلومات الموضوع في وقت معين. بالإضافة إلى ذلك، تقتصر الاستنتاجات المقدمة في العمليات على الفترة التي تشملها المهام، ولا يقدم المراجع استنتاجاً بخصوص ما إذا كانت العملية ستستمر في العمل بالشكل المحدد في المستقبل

يحدد نطاق الرقابة المصدر الذي تجمع منه أدلة الإثبات، بمعنى أنه يمكن جمع دليل الإثبات من داخل الجهة أو من خارجها أو يقدمه المراجع مباشرة. ويتعين على المراجع النظر في استخدام المصادر المختلفة في عملية جمع الأدلة، وقد تكون أدلة الإثبات مادية أو وثائقية أو شفوية أو تحليلية بناءً على نطاق الرقابة.

٣-٢-٤ جمع الأدلة:

تعد عملية جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة عملية منهجية ومتكررة نظراً لانطوائها على:

١. جمع الأدلة عن طريق تنفيذ إجراءات المراقبة المناسبة.
٢. تقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها من حيث الكفاية (الكمية) والملاءمة (النوعية).
٣. إعادة تقييم المخاطر وجمع مزيد من الأدلة حسب الطلب.

بمجرد قيام المراجع بعمل إجراءات المراقبة المنظمة، يقود دليل الإثبات-الذي تم الحصول عليه المراجع إلى تعديل طبيعة غيرها من إجراءات المراقبة المنظمة أو طبيعتها أو درجتها. قد تأتي معلومات لذهن المراجع تختلف كثيراً عن المعلومات التي استندت عليها تقييمات المخاطر منذ البداية، على سبيل المثال، قد يغير حجم الانحراف الذي يكتشفه المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراقبة من قراره بخصوص تقييمات المخاطر، وقد يشير أيضاً إلى ضعف المادة في الرقابة الداخلية. ينبغي على المراجع في مثل هذه الظروف إعادة تقييم إجراءات المراقبة المنظمة بناءً على اعتبارات تمت مراجعتها من المخاطر المقدرة.

الفصل الخامس

تقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات

١٥ مقدمة

بعد إجراءات الرقابة المحددة في عملية تخطيط الرقابة والتي اعتمد عليها المراجعون في جمع أدلة إثبات كافية وملائمة، تتمثل الخطوة التالية التي تشكل جزءاً من تنفيذ عملية الرقابة في تقييم أدلة الإثبات واستنباط الاستنتاجات. ويوضح هذا الفصل الاعتبارات الأساسية للمراجعين في جمع أدلة الإثبات واستنباط الاستنتاجات.

٢-٥ تقييم الأدلة واستنباط الاستنتاجات

يقيم المراجعون الأدلة التي تم الحصول عليها، مع تحديد ما إذا كانت هذه الأدلة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول. ويشتمل تقييم الأدلة على تطبيق الحكم والشك المهنيين.

١-٢-٥ تقييم الأدلة

يعد الحصول على أدلة كافية ومناسبة تستند إليها استنتاجات المراجع إحدى مسائل الحكم المهني التي تراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على هذه الأدلة وفائدة المعلومات التي تم الحصول عليها. ويطبق المراجع الحكم والشك المهنيين في تقييم كمية أدلة الإثبات ونوعيتها، لكي يتمكن بناءً على ذلك من تحديد مدى كفاية هذه الأدلة وملائمتها لدعم تقرير ضمان الجودة.

تعد الرقابة عملية تراكمية وتكرارية. فعندما ينفذ المراجع الإجراءات المتبعة، قد تؤدي الأدلة الناتجة إلى قيامه بتغيير طبيعة هذه الإجراءات أو توقيتها أو مداها. وقد يحصل المراجع على معلومات تختلف بشكل ملحوظ عن المعلومات المتوقعة التي استندت عليها الإجراءات المتبعة. فعلى سبيل المثال:

- قد يغير مدى عدم الالتزام الذي حدده المراجع من تقديره المهني بشأن موثوقية مصادر معلومات معينة قد يكون المراجع على دراية بتضارب المعلومات أو عدم اتساقها أو فقدانها للدليل.
- في حالة تنفيذ الإجراءات التحليلية عند انتهاء المهمة، قد تشير نتائج هذه الإجراءات إلى مخاطر لعدم الالتزام لم تكتشف من قبل.

وفي هذه الحالة، يعيد المراجع تقييم الإجراءات المتبعة.

ينبغي للمراجع اتخاذ الخطوات اللازمة لاستنباط الاستنتاجات بعد جمع كافة أدلة الإثبات. ويراجع المراجع، خلال تقييم أدلة الإثبات، كافة الوثائق لتحديد ما إذا كان الموضوع قد تم دراسته بطريقة كافية ومناسبة. وبناءً على إجراءات الرقابة المتبعة وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، يقرر المراجع ما إذا كانت تقييمات مخاطر عدم الالتزام أو الانحراف عن الالتزام ما زالت مناسبة أم لا ومدى ضرورة مراجعة هذه التقييمات.

وتستلزم عملية التقييم دراسة كل من الأدلة التي تؤيد أو تخالف تقرير الرقابة والاستنتاجات أو الآراء الخاصة بالالتزام أو عدم الالتزام. وفي حالة وجود تعارض بين دليلين مأخوذين من مصدرين مختلفين، أو في حالة وجود شكوك حول مصداقية المعلومات المستخدمة كأدلة إثبات، ينبغي للمراجع تحديد ماهية التعديلات أو الإضافات التي يمكن تطبيقها على إجراءات الرقابة لتصحيح هذا الأمر، ومراعاة التداعيات التي قد تؤثر على جوانب الرقابة الأخرى، إن وجدت.

٢-٢-٥ استنباط الاستنتاجات

يقيم المراجعون خلال استنباط الاستنتاجات أو الآراء أدلة الإثبات المتعلقة بالأهمية النسبية من أجل تحديد

الحالات الممكنة لعدم الالتزام الجوهرية. ويعتمد تحديد أهمية النتائج على مفهوم الأهمية النسبية. يُعد الانحراف عن الالتزام الجوهرية أحد مسائل الحكم المهني التي تضمن اعتبارات السياق فضلاً عن جوانب المعاملات أو المسائل من ناحية الكم والكيف. وتشير القائمة التالية إلى بعض العوامل التي يضعها المراجع في اعتباره عند تطبيق الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت حالات عدم الالتزام جوهرية أم لا.

- أهمية الكميات (المبالغ النقدية أو المعايير الكمية الأخرى مثل عدد المواطنين أو الجهات أو المؤسسات المشتركة، أو مستويات الانبعاثات من المواد الملوثة، أو تأخير المواعيد النهائية، أو غير ذلك).
- الظروف.
- طبيعة عدم الالتزام- القوانين واللوائح أو الإجراءات الداخلية
- قد يصادف المراجعون أثناء اختبارات الالتزام
- الأسباب التي تؤدي إلى عدم الالتزام - أفعال الإهمال أو الغش.
- الآثار المحتملة والعواقب التي قد يتسبب بها عدم الالتزام.
- وضوح المعايير أو البرنامج محل النظر وحساسيته (على سبيل المثال، هل يحوز هذا الموضوع على اهتمام كبير؟، وهل يؤثر على تعرض المواطنين للخطر؟... إلخ).
- احتياجات الهيئة التشريعية وعامة الناس والمستخدمين الآخرين وتوقعاتهم لتقرير الرقابة.
- طبيعة المرجعيات المعتمدة.
- الأثر المالي لعدم الالتزام.

يضع المراجعون في الاعتبار عند تقييم أدلة الإثبات ما إذا كانت حالات عدم الالتزام الجوهرية سائدة أم لا. وإذا لم يتم الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بسبب عدم التأكد أو بسبب تحديد النطاق، يقيّم المراجعون ما إذا كانت هذه الأدلة سائدة وجوهرية أم لا

ويمكن أن يتوصل المراجعون إلى تعارض أدلة الإثبات عند تقييمها. وتدعم بعض الأدلة المعلومات ذات الصلة بالموضوع، بينما تعارض بعض الأدلة الأخرى معها. ويحتاج المراجعون إلى تقييم حجم الأدلة المتناقضة، ومصداقيتها وذلك للوقوف على الوضع الحقيقي. ويمكن للمراجعين استخدام تسلسل موثوقية الأدلة، وبالتالي تصبح الأدلة الخارجية المكتوبة على سبيل المثال أكثر مصداقية من أدلة الرقابة غير الرسمية التي تثبت عكس ذلك .

وبعد تقييم ما إذا كانت الأدلة كافية ومناسبة وفقاً لمستوى ضمان الرقابة، ينبغي للمراجع النظر في أفضل طرق الاستنتاج في ضوء هذه الأدلة .

ينبغي للمراجعين توثيق الأنشطة المهمة التي يقوموا بتنفيذها عند جمع الأدلة وتقييمها بطريقة صحيحة، بجانب مراجعة الإستراتيجية الخاصة بهم، وخطة الرقابة مع وضع نتائج عملهم في هذه المرحلة في الاعتبار وكثيراً ما تظهر للمراجعين معلومات إضافية التي تتطلب منهم إعادة النظر في الموضوع والمعايير والنطاق وتقييم المخاطر أو الرقابة، واعتبارات الأهمية النسبية كما هو موضح أعلاه.

بعض الحالات التي قد تشير إلى مخاطر الاحتيا لداخل الجهة الخاضعة للرقابة. وتم توضيح كيفية معالجة هذه القضية من قبل.

ينبغي للمراجعين خلال هذه المرحلة الاستعانة بالإدارة لتوضيح بعض القضايا التي قد تؤثر على كيفية دراسة الموضوع والمعايير والنطاق ومخاطر الرقابة والأهمية النسبية. ويساعد هذا التفاعل المراجعين على إجراء تعديلات مناسبة في إستراتيجية الرقابة وخطتها، وعلاوة على ذلك، يساعد هذا التفاعل أيضاً الإدارة على تحديد نقاط الضعف الموجودة في عملية الرقابة ونقاط الضعف المنهجية التي يمكن معالجتها على الفور.

الخلاصة

يطبق المراجع الحكم والشك المهنيين في تحديد ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية ومناسبة خلال مرحلة الرقابة . وقد تناولنا في هذا الفصل العوامل التي يضعها المراجعون في الاعتبار عند تقييم الأدلة واستنباط الاستنتاجات . وسيناقش الفصل التالي كيفية انعكاس نتائج تقييم الأدلة واستنباط الاستنتاجات على تقارير رقابة الالتزام .



الفصل السادس

التوثيق والتواصل

١-٦ مقدمة

يقدم هذا الفصل معلومات أساسية لمراجعي الالتزام حول التوثيق والتواصل خلال رقابة الالتزام مع الإشارة إلى المعايير الدولية للإنتوساي. وتعتمد مصداقية الرقابة وتأثيرها على العمل النوعي الذي يؤديه الجهاز . ويساعد التوثيق المناسب خلال دورة الرقابة (بدءاً من التخطيط وحتى مراحل التقرير) على تقديم الجهاز تقارير رقابية عالية الجودة.

ويعد التواصل الجيد المستمر مع الجهة الخاضعة للرقابة عاملاً ضرورياً أيضاً خلال عملية الرقابة بالكامل. ويوضح هذا الفصل كيفية استفادة المراجعين من عملية التوثيق والتواصل في رقابة الالتزام لتحسين جودة عملهم. ونظراً لعدم توفر إرشادات كافية حول هذين المفهومين في المعايير الدولية للإنتوساي بسبب ارتباطهما برقابة الالتزام، طبقت بعض الممارسات المثالية لتقديم إرشادات مفيدة.

٢-٦ التوثيق

وثائق الرقابة هي سجل كتابي بالمعلومات الأساسية التي يكون المراجعون من خلالها استنتاجاتهم أو آرائهم حول رقابة الالتزام. وبالتالي، يمكن فحص الوثائق التي أعدت خلال مراحل التخطيط أو التنفيذ أو إعداد التقارير في رقابة الالتزام حتى نتأكد من تنفيذ المراجعين لعملية رقابة الالتزام وفقاً للمعايير الدولية للإنتوساي.

ويجب أن تحتوي الوثائق على معلومات كافية تمكن المراجع المتمرس الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم ما يلي:

- العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة.
- تقييم المخاطر وإستراتيجية الرقابة.
- خطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهها ونتائجها.
- الأدلة التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات المراجعين أو آرائهم.
- الحجج التي تستند إليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني.
- الاستنتاجات ذات الصلة

تساعد عملية التوثيق الدقيقة مراجعي العمل الرقابي على فهم العمل المنجز وكيفية إنجازه وأسباب إنجازه. لذا يحتاج المراجعون إلى إجراء عملية توثيق دقيقة في كافة مراحل الرقابة. وينبغي أن توضح الوثائق خلال أي عملية لرقابة الالتزام ما يلي

(أ) كيفية تحديد المراجعين لموضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة.

(ب) الإجراءات التحليلية والرقابية الأخرى التي تم تنفيذها لجمع الأدلة الرقابية حتى يمكن تحديد مدى التزام الموضوع بالمعايير من عدمه. وما إذا كانت هذه الاستنتاجات والآراء الواردة في التقارير قد اعتمدت على أدلة كافية ومناسبة أم لا.

ينبغي أن تضمن وثائق الرقابة تفاصيل كافية حتى توفر فهماً واضحاً للهدف منها ومصدرها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. كما ينبغي أيضاً تنظيم الوثائق بشكل دقيق حتى تشكل ربطاً واضحاً بالنتائج أو القضايا المهمة.

ومن أمثلة هذه الوثائق المذكرات الداخلية والتأكيدات والمكاتبات والجدول الزمني وبرامج الرقابة وخطابات التمثيل. وقد تكون هذه الوثائق ورقية أو على هيئة ملفات إلكترونية أو أي وسائط أخرى.

٦-٢-١ الأمور التي يجب توثيقها

ننصح المراجع بتوثيق:

- إجراءات تقييم المخاطر المنفذة بما في ذلك الإجراءات المتعلقة باستيعاب نظام الضبط الداخلي.
- ردود المراجع أو المراقبة على مخاطر عدم الالتزام المهمة نسبياً التي تم تقييمها والإجراءات المنفذة لاختبار مدى الالتزام بمتطلبات الالتزام القابلة للتطبيق ونتائج هذه الإجراءات من بينها أي اختبارات للضوابط.
- الأهمية النسبية والنوعية والكمية
- والأسس التي تم تحديد هذه الأهمية بناءً عليها.
- كيفية التزام فريق الرقابة بمتطلبات الرقابة المحددة (إن وجدت) والتي تعد مكملة لمعايير الرقابة.

وقد تشمل وثائق الأدلة المتعلقة بعدم التزام الهيئات المؤكد أو المشتبه به على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو الوثائق.
- محاضر الاجتماعات التي أجريت مع الإدارة والأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرار أو الأطراف الأخرى داخل المؤسسة أو خارجها.

ويحتاج المراجعون إلى توثيق إجراءات الرقابة المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بمعايير رقابة الالتزام المستخدمة في عملية الرقابة. كما يعد المراجعون الوثائق التي توضح تنفيذ العمل على أرض الواقع مع المحافظة عليها.

لكي يتمكن المراجعون من تحديد طبيعة توثيق عملية رقابة التزام نموذجية ومدى هذا التوثيق، ينبغي دراسة العوامل التالية:

- طبيعة إجراءات الرقابة المنفذة
- مخاطر عدم الالتزام المهمة نسبياً بالمعايير القابلة للتطبيق ورد المراجعين على المخاطر المقيمة.
- مدى تطبيق التقدير المهني في العمل وخاصة في سياق اعتبار الأهمية النسبية.
- الأهمية النسبية للأدلة التي تم الحصول عليها حسب المعايير.

ينبغي أن تشمل الوثائق على تفاصيل وافية لتمكين المراجع المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم ما يلي:

العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير

نطاق الرقابة

تقييم المخاطر

إستراتيجية الرقابة

خطة الرقابة

طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهها ونتائجها

الأدلة التي تم الحصول عليها؛ دعماً لاستنتاجات المراجع أو رأيه، والحجج التي تستند إليها جميع المسائل المهمة

التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة

٢-٢-٦ توقيت التوثيق

ينبغي إعداد الوثائق في الوقت المناسب وينبغي أن توفر فهماً واضحاً للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة والتقدير التي أجريت والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

ومن الضروري القيام بالتوثيق خلال عملية الرقابة بالكامل، مع تجميع وثائق داعمة مختلفة خلال مراحل عملية الرقابة المتنوعة لدعم نتائج كل مرحلة من مراحل الرقابة.

وتعد دقة توقيت التوثيق أحد العوامل المهمة أيضاً. فتساعد عملية إعداد وثائق الرقابة المفصلة والمناسبة في الوقت المحدد على تحسين جودة الرقابة وتيسير المراجعة الفعالة لأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتقييمها قبل الانتهاء من تقرير المراجعين. وقد تكون الوثائق التي تم إعدادها بعد إجراء عملية الرقابة أقل دقة من الوثائق التي تم إعدادها في توقيت إجراء هذا العمل. ولذلك ينبغي تجميع كافة أوراق العمل ومراجعتها قبل صدور تقرير المراجع.

وينبغي على المراجع تجهيز وثائق الرقابة ذات الصلة قبل صدور تقرير الرقابة، كما ينبغي الاحتفاظ بهذه الوثائق لفترة زمنية مناسبة.

٣-٢-٦ الاحتفاظ بالوثائق

يمكن تطبيق سياسات وإجراءات تتماشى مع معايير الرقابة في سبيل الحفاظ على الوثائق.

وتكفل سياسات الحفاظ على الوثائق إمكانية استخدام السجلات ذات الصلة لعدد معين من السنوات بعد عملية الرقابة. وتحدد هذه السياسات والإجراءات في الغالب

(أ) الوثائق الموجودة في نطاقها

(ب) والهيئة التي تحفظ بها الوثائق

(ج) المدة التي تحفظ خلالها هذه الوثائق

(د) وكيفية الاطلاع على هذه الوثائق عند اللزوم. وينبغي التحقق من وجود سياسات وإجراءات للاحتفاظ بالوثائق، وفي حالة وجود مثل هذه السياسات

ينبغي التأكد من مدى ملائمتها. وفي حالة عدم ملائمة هذه السياسات أو الإجراءات يتم وضع متطلبات التوثيق من خلال تحديد سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق الرقابة. وقد يرجع السبب في وضع هذه المتطلبات إلى الأهمية التاريخية لأنواع محددة من الوثائق والتي قد تتطلب على سبيل المثال الاحتفاظ بها لأجل غير مسمى في المحفوظات الوطنية للبلاد ومن ضمن المتطلبات الإضافية المتعلقة بتصنيفات الأمن القومي كيفية تخزين الوثائق

٤-٢-٦ قضايا السرية والشفافية

هناك حاجة دائمة إلى التأكيد على التزام المراجعين بالمتطلبات الأخلاقية لمراعاة سرية المعلومات الموجودة في

وثائق الرقابة في جميع الأوقات، ما لم تمنح الجهة الخاضعة للرقابة صلاحية محددة للكشف عن هذه المعلومات أو يكون هناك ضرورة قانونية أو مهنية للقيام بذلك. ويحتاج القطاع العام باستمرار إلى تحقيق التوازن بين السرية وضرورة توفر عنصر الشفافية والمساءلة

ويتطلب هذا التوازن بين السرية والشفافية التمتع بتقدير مهني لضمان تحديد الوثائق ذات الطابع السري بوضوح ومعاملتها على هذا النحو مع منح حق الاطلاع على هذه المعلومات في نفس الوقت عند الضرورة. وقد تنص القوانين على أنواع وثائق الرقابة التي يجب اعتبارها سرية وأنواع وثائق الرقابة التي يجب إتاحتها للجميع وتحديد مسؤوليات التصريح بالكشف عن وثائق الرقابة بوضوح والإجراءات الروتينية المتبعة لإتاحة مثل هذه المعلومات عند الضرورة. ويمكن أن ترتبط هذه التشريعات على سبيل المثال بعمليات رقابة خدمات الدفاع أو الصحة أو الخدمات الاجتماعية أو الضرائب. لذلك ينبغي على مراجعي الجهاز التعرف على المتطلبات الخاصة لسرية المعلومات التي يلتزمون بها.

يتعرف مراجعو الجهاز أيضاً على أي تشريعات تكفل حرية الاطلاع على المكاتبات الرقابية مع اعتبار الدفاتر الإلكترونية أو غيرها من الدفاتر متاحة للرقابة العامة. وقد يتضمن هذا النوع من المكاتبات الخطابية المرسلة من الجهة الخاضعة للرقابة والمستلمة منها أو الجهات الأخرى والتي تتناول تجميع الأدلة الرقابية فضلاً عن اعتبارات وتقديرات قضايا الرقابة. ومن المعتاد في القطاع العام الاستجابة إلى طلبات الأطراف الخارجية للحصول على حق الاطلاع على وثائق الرقابة. وقد يمثل هذا الأمر حساسية شديدة عند محاولة الطرف الخارجي الحصول على معلومات بطريقة غير مباشرة من المؤسسة الرقابية التي لا يمكنها الحصول على المعلومات مباشرة من الجهة الخاضعة للرقابة.

من حيث المبدأ، عندما تلتزم الجهة الخاضعة للرقابة قانونياً بتجميع معلومات محددة والحفاظ عليها، تحال كافة طلبات الأطراف الخارجية للحصول على هذه المعلومات عادةً إلى الجهة الخاضعة للرقابة. وفي الحالات التي يدرس فيها مراجعو القطاع العام منح حق الاطلاع على وثائق الرقابة، يستشير هؤلاء المراجعون الأطراف المعنية (مثل الجهة الخاضعة للرقابة التي تتعلق بها الطلبات) قبل الكشف عن المعلومات.

٣-٦ التواصل

دور التواصل

تحدث عملية التواصل خلال كافة مراحل الرقابة، قبل بدء الرقابة وخلال التخطيط المبني والرقابة الدقيقة وصولاً إلى مرحلة إعداد التقارير. وينبغي إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأي صعوبات بالغة تواجه المراجعون خلال عملية الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام المهم نسبياً. كما ينبغي على المراجع أيضاً إبلاغ الطرف المسؤول عن معايير الرقابة ويساعد التواصل الجيد مع الجهة الخاضعة للرقابة خلال عملية الرقابة على زيادة فاعلية العملية وإيجابيتها. ويمثل التواصل الثنائي الفعال عاملاً مهماً في مساعدة :

- (أ) المراجع والمسؤولين عن الحوكمة على استيعاب الموضوعات المرتبطة بسياق الرقابة وتطوير علاقة عمل بناءة. وينبغي الحفاظ على استقلالية المراجع وموضوعيته مع تطور هذه العلاقة.
- (ب) المراجعين الذين يحتاجون إلى الحرص الشديد للوفاء باحتياجات السلطة التشريعية وتوقعاتها وخاصة عندما تحظى هذه الأمور باهتمام أو تكهنات واسعة النطاق.
- (ج) المراجعين في الحصول على المعلومات المتعلقة بعملية الرقابة من المسؤولين عن الحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المسؤولون عن الحوكمة المراجع في التعرف على الهيئة وبيئة العمل بها وتحديد المصادر المناسبة لأدلة الإثبات وتقديم معلومات حول معاملات أو أحداث معينة.

عملية التواصل

تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى تطبيق نظام يرصد احتياجات المراجع لتقييم مدى ملاءمة التواصل الثنائي بين المراجع والمسؤولين عن الحوكمة للعرض من الرقابة. وفي حالة عدم ملاءمة هذا التواصل الثنائي، ينصح المراجع باتخاذ الإجراءات المناسبة. ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة التواصل مع السلطة التشريعية أو الهيئات التنظيمية المناسبة أو وكالات التمويل قد يقيّد القانون أو التشريعات من التواصل بين المراجع والمسؤولين عن الحوكمة في بعض الأمور. فعلى سبيل المثال، تحظر القوانين أو التشريعات على وجه التحديد القيام بالتواصل أو أي عمل آخر يخل بتحقيقات السلطة المعنية في إجراء غير قانوني مثبت أو مشكوك فيه. وقد يتسم التعارض المحتمل بين التزامات المراجع بسرية المعلومات والتزامات التواصل بالتحديد الشديد، وفي مثل هذه الحالات، ينبغي على المراجع اللجوء إلى النصيحة القانونية.

تحدث عملية التواصل خلال مختلف المراحل والمستويات .

١-٣-٦ التواصل خلال مرحلة التخطيط:

يتواصل المراجعون مع المستوى الإداري المناسب والمسؤولين عن الحوكمة بشأن نصوص القوانين التي تحكم هذا التواصل. وتتضمن النقاط الأساسية التي تحتاج إلى مراجعة مع الجهة الخاضعة للرقابة ما يلي:

(أ) إستراتيجية الرقابة الشاملة.

(ب) توقيت الرقابة ومدتها.

(ج) مسؤوليات المراجعين والجهة الخاضعة للرقابة. ويستقبلاً لشخص المحوري إخطارات من الجهة الخاضعة للرقابة والتي تتكفل بتقديم المعلومات والدعم اللازم طول عملية الرقابة.

(د) معايير الرقابة يحتاج المراجعون إلى مراجعة المعايير والموافقة عليها بالتشاور مع الإدارة، في الحالات التي تكون فيها هذه المعايير غير واضحة.

٢-٣-٦ التواصل خلال مرحلة تجميع الأدلة:

يعد تواصل المراجعين، خلال مرحلة تجميع أدلة نتائجهم، مع الجهة الخاضعة للرقابة أمراً ضرورياً للغاية. وتعتمد جودة الرقابة، كما أكدنا سابقاً، على كفاية أدلة الإثبات وملائمتها. ويتمتع المراجعون الذين يحرصون على التواصل الجيد مع الجهة الخاضعة للرقابة بوضعية أفضل لمراجعة نتائجهم المبدئية مع المسؤولين المعنيين في هذه الجهة بجانب تعزيز هذه النتائج وتجميع عدد كافٍ من الأدلة المناسبة لدعمها.

ويساعد التواصل المستمر الجهة الخاضعة للرقابة أيضاً على تحديد نقاط الضعف واتخاذ خطوات لتدارك هذه النقاط. ويستحسن إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأي صعوبات تواجه المراجع خلال عملية الرقابة فضلاً عن حالات عدم الالتزام المهمة نسبياً. ويستحسن إخطار الإدارة بكافة حالات عدم الالتزام المحددة حتى تستطيع اتخاذ الإجراءات المناسبة.

٣-٣-٦ التواصل خلال مرحلة إعداد التقارير والمتابعة:

يحتاج المراجعون إلى إعداد تقرير مكتوب والحصول على وجهات نظر الإدارة ودمجها في التقرير. الأمر الذي يسمح للمستخدمين المستهدفين بالاطلاع على وجهة نظر الإدارة خلال مراجعة تقرير المراجعين. وفقاً لتفويض الرقابة مطالبة الجهة الخاضعة للرقابة بتصحيح حالات عدم الالتزام المحددة. ويحدد مراجع والجهاز - خلال القيام بهذا الأمر- ما إذا كانت استقلالياتهم أو موضوعيتهم ستعرض للضرر من عدمه، مع اتخاذ الإجراءات

المناسبة لتجنب هذا الضرر

٤-٦ الاستنتاجات

يركز هذا الفصل على أهمية التوثيق والتواصل في عملية الرقابة. وينبغي على المراجع دائماً إعداد وثائق الرقابة ذات الصلة لعملية الرقابة المحددة قبل إصدار التقرير. كما ينبغي على المراجعين أيضاً استخدام تقديرهم المهني لتحديد شكل التواصل ومضمونه. ويفضل التواصل كتابياً نظراً لسهولة التوثيق الدقيق لهذا التفاعل. ونستعرض في الفصل التالي الذي يناقش إعداد تقارير رقابة الالتزام كيفية انعكاس نتائج تجميع الأدلة وتقييمها على هذه التقارير

الفصل السابع

إعداد تقارير رقابة الالتزام

١٧ مقدمة

يتناول هذا الفصل مرحلة إعداد التقارير خلال عملية الرقابة ويركز على شكل تقرير رقابة الالتزام ومحتواه، كما يغطي أيضًا مرحلة متابعة الرقابة. وألقت الفصول السابقة الضوء على التقنيات والأساليب المستخدمة في تجميع أدلة الإثبات وتقييمها وتكوين الاستنتاجات وأهمية التوثيق والتواصل في عملية الرقابة. وتعد الإجراءات التي يتخذها المراجع لتقليل مخاطر الرقابة وبالتالي ضمان ملائمة الاستنتاجات أو الآراء للظروف المحيطة بالرقابة أحد العوامل الحاسمة في عملية الرقابة بالكامل. ويكون هذا الضمان ساري المفعول أساس تقرير رقابة الالتزام.

٢-٧ إعداد تقارير رقابة الالتزام

تمثل مرحلة إعداد التقارير جزءًا ضروريًا من أي عملية رقابة وتتضمن هذه المرحلة إعداد تقارير حول المخالفات والانحرافات عن السلطات الموكلة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، مع إمكانية محاسبة المسؤولين عن مثل هذه الانحرافات والمخالفات.

كما يمثل التقرير منتجًا ذا أهمية قصوى في عملية الرقابة، حيث يقدم الجهاز من خلاله رسميًا نتائج الرقابة للمستخدمين المعنيين والمستخدمين ذي الصلة الآخرين فيما يخص التزام الطرف المسئول بالمعايير المحددة. كما يقدم التقرير فرصة لاتخاذ الطرف المسئول إجراءات تصحيحية لمعالجة حالات عدم الالتزام ويسهل على المراجع متابعة نتائج هذه الإجراءات واتخاذ إجراءات تصحيحية عند الضرورة.

تشرط المعايير الدولية للإنتوساي إعداد تقرير مكتوب، يوضح النتائج بالشكل المناسب، في نهاية كل عملية رقابة. ولضمان موثوقية هذا التقرير لمعايير الجودة المقبولة وارتباطه بكافة المستخدمين، ينبغي أن يتفق مع مبادئ الاكتمال والموضوعية ودقة التوقيت وحق الرد على صعيد الشكل والمحتوى.

• يتطلب مبدأ الاكتمال من المراجع مراعاة كافة أدلة الإثبات ذات الصلة قبل إصدار التقرير.

• يتطلب مبدأ الموضوعية من المراجع تطبيق التقدير والشك المهني لضمان صحة جميع التقارير وعرض النتائج والاستنتاجات على نحو ملائم ومتوازن.

• يتطلب مبدأ دقة التوقيت من المراجع تقديم التقرير في الوقت المناسب مع إمكانية تطبيق النتائج وارتباطها بالمستخدمين المعنيين.

• يتطلب مبدأ حق الرد من المراجع التحقق من صحة الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة وتضمين ردود المسؤولين المعنيين عند الضرورة.

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يكون التقرير سهل الفهم وموجزًا ومنطقيًا بعيدًا عن الغموض والالتباس. وهناك عدة خيارات بشأن كيفية إعداد تقارير حول عمليات رقابة الالتزام من ضمنها: إصدار تقارير مطولة أو قصيرة أو وضع استنتاجات أو آراء في التقرير. ومع ذلك، عند الوصول إلى مرحلة تحديد كيفية إعداد التقرير

ينبغي على المراجع وضع العوامل التالية في الاعتبار:

- احتياجات المستخدم
- تفويض الجهاز
- التشريعات واللوائح ذات الصلة
- مستوى الضمانات المقدمة
- نوع المهمة
- ممارسة إعداد التقارير المألوفة
- تعقيدات القضايا المذكورة في التقرير

هذه القائمة ليست حصرية ويجب على المراجعون مراعاة البيئة التي يعملون بها خلال تحديد طول تقارير رقابة الالتزام وبنيتها

٣-٧ أشكال تقرير رقابة الالتزام

يمكن إعداد التقارير في رقابة الالتزام بشكل مطول أو قصير لتسهيل التواصل الفعال مع المستخدمين المعنيين. ويعد الجهاز التقرير أما بشكل مطول أو قصير، وفقاً للظروف والعوامل المذكورة سابقاً.

يشار إلى التقارير المطولة أحياناً بتقارير رقابة الالتزام الخاصة^{٣٣} حيث تتضمن معلومات وتفسيرات إضافية، وقد تصف التقارير المطولة بالتفصيل شروط المهمة والمعايير المستخدمة والنتائج المتعلقة بالجوانب المحددة للمهمة وتفاصيل مؤهلات المراجع والأشخاص الآخرين المشاركين في المهمة وخبراتهم ومستويات تحديد الأهمية النسبية بجانب التوصيات في بعض الحالات.

تتضمن التقارير القصيرة عادة العناصر الأساسية فقط، وتتسم هذه التقارير بكثافة المعلومات والكتابة بصيغة موحدة. وقد يجد المراجعون فوائد من استعراض أهمية تقديم هذه المعلومات لتلبية الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المعنيين.

ويمكن الرجوع إلى إرشادات معايير الانتوساي ويمكن تطبيقها عند الضرورة في ظروف محددة.

٤-٧ محتوى تقرير رقابة الالتزام

ينبغي أن يتضمن تقرير رقابة الالتزام بشكل عام العناصر التالية، لكن ليس بالضرورة أن تكون بهذا الترتيب المحدد:

- أ- العنوان
- ب- المرسل إليه
- ج- نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة
- د- تحديد موضوع الرقابة أو وصفه
- هـ- المعايير المحددة
- و- تحديد معايير الرقابة المطبقة خلال تنفيذ العمل
- ز- ملخص العمل المنجز والنتائج
- ح- الاستنتاج / الرأي
- ط- ردود الهيئة الخاضعة للرقابة (حسب الضرورة)
- ي- التوصيات (حسب الضرورة)
- ك- تاريخ التقرير
- ل- التوقيع

فيما يلي وصف مختصر لأقسام التقرير المحددة.

أ- العنوان:

ينبغي أن يصف العنوان باختصار نطاق الرقابة للقارئ العادي.

ب- المرسل إليه:

يمثل المرسل إليه الطرف أو الأطراف الموجه إليها تقرير الرقابة. ويوجه تقرير الرقابة عادةً إلى الطرف المسؤول، غير أنه قد يستهدف مجموعة من المستخدمين المعنيين الآخرين في بعض الحالات.

ج- نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة

تعرض مقدمة التقرير نطاق الرقابة في هيئة بيان مفصل عن تركيز الرقابة ومداهها وحدودها فيما يخص التزام الموضوع بالمعايير المحددة، كما تنص المقدمة أيضاً على الفترة الزمنية التي غطتها عملية الرقابة.

د- تحديد موضوع الرقابة أو وصفه

يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه حسب المعايير المحددة. وينبغي وصف هذا الأمر بوضوح في تقرير الرقابة.

هـ- المعايير المحددة

ينبغي تحديد المعايير التي يقيّم الموضوع بناءً عليها في تقرير المراجع. ويعد تحديد المعايير بوضوح في التقرير أمراً ضرورياً يمكن مستخدمي التقرير من استيعاب أسس عمل مراجعي الجهاز واستنتاجاتهم. وقد يشمل التقرير ذاته هذه المعايير أو يشير إليها في حال كانت ضمن تأكيدات الإدارة أو توفرها -على خلاف ذلك- من مصدر موثوق يمكن الوصول إليه بسهولة.

وتوضح المعايير المطبقة في عملية الرقابة في القسم المخصص من تقرير المراجع، في حالة عدم التمكن من تمييزها بسهولة أو ضرورة استخلاصها من المصادر ذات الصلة. وفي حالة تعارض المعايير، ينبغي تفسير هذا التعارض، حيث يشرح التقرير -في مثل هذه الحالات- العواقب المحتملة للمواقف قدر الإمكان مع تقديم التوصيات حسب الضرورة.

وقد يكون من الضروري في هذه الظروف الكشف عن:

- مصدر المعايير المعمول بها سواء كانت هذه المعايير مدرجة في القانون أو اللوائح أو غير مدرجة أو صادرة عن هيئة خبراء مرخصة أو معترف بها تتسم بالشفافية في تطبيق الإجراءات اللازمة وما إذا كانت هذه المعايير المحددة تدخل في سياق الموضوع الأساسي (وإذا لم تكن هذه المعايير ضمن سياق الموضوع، فينبغي توضيح سبب ملائمتها).
- تستخدم أساليب القياس والتقييم المتنوعة عندما تكفل المعايير المعمول بها الاختيار بين عدد من الأساليب.

وتذكر أي تفسيرات هامة في تطبيق المعايير المعمول بها ضمن ظروف المهمة.

و- تحديد معايير الرقابة المطبقة خلال تنفيذ العمل

عندما تستند معايير الرقابة الخاصة بالمهمة الرقابية على مبادئ الرقابة الأساسية للإنتوساي أو تتوافق معها، يمكن الإشارة إلى هذه المعايير في تقارير الرقابة بالقول:

أجريت رقابة الالتزام وفقاً للمعايير الدولية للإنتوساي [حول رقابة الالتزام].

يتوصل المستخدمون المستهدفون من خلال تحديد المسؤوليات إلى أن الطرف المسؤول هو الذي يحمل مسؤولية موضوع الرقابة الأساسي بينما يتحمل الشخص المخصص المسؤول عن القياس أو التقييم مسؤولية قياس الموضوع الأساسي وتقييمه حسب المعايير المعمول بها في حين يكمن دور المراجع في وضع استنتاج حول معلومات موضوع الرقابة بشكل

مستقل.

(٧). ملخص العمل المنجز

يساعد ملخص العمل المنجز المستخدمين المعنيين على استيعاب استنتاجات المراجع. ومن الممكن نظرياً إجراء عدد لا محدود من التغييرات في إجراءات عمليات الرقابة، لكن من الصعب نقل هذه الإجراءات عملياً بوضوح ودون أي لبس. وبالتالي، ينبغي أن يقدم ملخص العمل المنجز شرحاً مختصراً للقارئ حول الطريقة التي نفذت بها عملية الرقابة.

وتتضمن العوامل التي يجب مراعاتها لتحديد مستوى التفصيل المقدم في ملخص العمل المنجز ما يلي:

- الظروف الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة (على سبيل المثال الطبيعة المختلفة لنشاطات هذه الجهة مقارنة بالنشاطات النموذجية في القطاع).
- ظروف الرقابة الخاصة التي تؤثر على طبيعة الإجراءات المنجزة ومداهها.
- تعتمد توقعات المستخدمين المعنيين لمستوى التفصيل المقدم في التقرير على ممارسات السوق أو القانون أو التشريعات المعمول بها.

ومن المهم كتابة الملخص بطريقة موضوعية تسمح للمستخدمين المعنيين استيعاب العمل المنجز كأساس لاستيعاب استنتاج المراجع. ومع ذلك، يجب الحرص على عدم المبالغة في إيجاز الملخص الأمر الذي يصعب من استيعاب عمل المراجعين وخاصةً كيفية وصولهم إلى هذا الاستنتاج أو الرأي.

ز- النتائج

يتضمن قسم النتائج وصف المراجع للأدلة المجمعة مع مقارنتها بالمعايير. وينبغي بناء هذا القسم بطريقة منطقية والاعتماد على المعايير المحددة بطريقة تساعد القارئ على متابعة التدفق المنطقي لحجة معينة. وعند احتواء التقرير على كمية هائلة من البيانات لدعم نتائج الرقابة، يمكن إدراج هذه البيانات بشكل مناسب في الملاحق.

ح- الاستنتاج / الرأي

يتضمن تقرير المراجع حول موضوعات الالتزام استنتاج يتعلق بالعمل الرقابي المنجز. وعندما تنفذ عملية رقابة الالتزام بجانب رقابة القوائم المالية، يمكن أن يأخذ الاستنتاج شكل الرأي (أنظر الرأي). ويمكن أن تكون الاستنتاجات على هيئة إجابات تفصيلية لأسئلة رقابة محددة، وقد تتأثر طبيعة الصياغة بتفويض الجهاز وإطار العمل القانوني الذي نفذت عملية الرقابة بموجبه.

يشرح القسم التالي بالتفصيل استنتاجات / آراء المراجع في رقابة الالتزام.

ط- ردود الهيئة الخاضعة للرقابة (حسب الضرورة)

يُعد تضمين ردود الجهة الخاضعة للرقابة من خلال إعداد تقارير عن وجهات نظر المسؤولين جزءاً من حق الرد. ويمثل مبدأ حق الرد أحد الميزات الفريدة الهامة في رقابة القطاع العام. ويختص هذا المبدأ بعرض نقاط الضعف أو النتائج الضرورية بطريقة تشجع على معالجة هذه النقاط. ويتطلب ذلك الاتفاق على الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان اكتمالها ودقتها وتقديمها بصورة مناسبة. وقد يتضمن هذا المبدأ أيضاً -عند الضرورة- دمج ردود الجهة الخاضعة للرقابة على المسائل المثارة سواء بشكل كامل أو مختصر.

(١١) التوصيات (حسب الضرورة)

قد يشتمل تقرير المراجع عند الضرورة- على التوصيات التي تهدف إلى إنجاز التحسينات. وبالرغم من أن هذه التوصيات قد تفيد الجهة الخاضعة للرقابة، لكن ينبغي ألا تكون هذه التوصيات ذات طبيعة مفصلة تخل بموضوعية مراجع الجهاز في عمليات الرقابة المستقبلية. ففي حالة إصدار المراجع توصية محددة وعدم تنفيذ الطرف المسئول لهذه التوصية واللجوء إلى خيار آخر، قد يميل المراجع في عمليات الرقابة اللاحقة إلى الحكم عليه بعدم الالتزام. وفي هذه الحالات، يكمن الهدف الأساسي في تحديد ما إذا كانت التوصيات المفصلة تفسح المجال أمام الجهة الخاضعة للرقابة لاستخدام ما تراه مناسباً من آليات لتحقيق الالتزام في ظل الظروف المحيطة.

(١٢) تاريخ التقرير

ينبغي تحديد التاريخ في تقرير رقابة الالتزام وتوقيعه. كما يجب أن يحرص المراجع على عدم وضع تاريخ التقرير قبل حصوله أو حصولها على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لدعم الاستنتاجات.

(١٣) التوقيع

ينبغي توقيع الشخص المختص على تقرير رقابة الالتزام سواء أكان هذا الشخص رئيس الجهاز أو شخص مفوض بذلك.

وقد يقرر المراجع -كما ورد بالقسم السابق من هذا الفصل- إصدار تقرير مطول لأسباب متعددة تعتمد على حاجة المستخدمين أو الأهداف الخاصة لعملية الرقابة. يعرف أيضاً التقرير المطول بالتقرير المفصل الذي يتبع نفس البنية الأساسية مثل التقرير القصير، إلا أن بينهما ثمة اختلافات، ويبدو اختلافان واضحا في تضمين الملخص التنفيذي وطريقة الملاحظة واستخلاص النتائج.

٥-٢ الاستنتاجات أو الآراء حول رقابة الالتزام

تختلف طريقة إعداد تقارير رقابة الالتزام باختلاف أشكال الاستنتاجات والآراء الموحدة المختصرة. وعند تنفيذ عملية رقابة الالتزام بجانب رقابة القوائم المالية، يأخذ الاستنتاج شكل بيان تفصيلي مكتوب للآراء حول الالتزام. وعند حدوث ذلك، تكون الآراء حول الالتزام بعيدة بشكل ملحوظ عن آراء القوائم المالية. وبغض النظر عن نوعية المهام أو مستوى التأكيد المقدم، فإنه يمكن للمراجع اتخاذ قرار سواء بإصدار استنتاج أو رأي والتعبير عنه بوضوح.

ينبغي أن ترتبط الاستنتاجات أو الآراء ارتباطاً مباشراً بالموضوع والأدلة المجمع، فقد تعمل على توضيح المعنى وإضافته إلى النتائج الخاصة بالتقرير. توضح النتائج بشكل منطقي الانحراف عن المعايير، كما تتجاوز الاستنتاجات أو الآراء إعادة التعبير عن الدليل فقط. وبما أنه يتم تحديد نتائج الرقابة من خلال مقارنة ما يجب أن يكون (معيار التقييم) بما يحدث بالفعل (الحالات القائمة على دليل الإثبات)، فإن الاستنتاجات أو الآراء تعكس ملخص عمل الجهاز والآراء المعتمدة على هذه النتائج.

كما ذكر سابقاً، قد تأخذ النتيجة شكل بيان مكتوب على نحو واضح لآراء الالتزام وآراء القوائم المالية، وقد تكون الاستنتاجات أكثر من إجابات تفصيلية لأسئلة الرقابة المحددة. على الرغم من أن الرأي أمراً شائعاً في مهام التصديق، إلا أنه يمكن استخدام إجابة أسئلة الرقابة المحددة في مهام إعداد التقارير المباشرة. وبمجرد أن يتم إبداء الرأي، ينبغي للمراجعين توضيح ما إذا كان غير معدل أو تم تعديله على أساس التقييم المادي ومدى الانتشار، كما يتطلب إبداء الرأي عادة إستراتيجية ومنهجية للرقابة أكثر وضوحاً.

تم عرض مفاهيم مهام إعداد التقارير المباشرة ومهام التصديق في الفصل الذي يحتوي على المفاهيم الأساسية، ويكون المنتج النهائي في كلتا المهمتين هو تقرير الالتزام.

في مهمة التصديق، يتم تزويد المراجع ببيانات الموضوع ويعبر عن الاستنتاجات أو الآراء الخاصة عما إذا كان

تأكيد الطرف المسئول عن التقييم الذي قدمه صحيحاً أم لا، وقد يقدم المراجع تأكيداً محدوداً أو معقولاً على مهمات التصديق. على الجانب الآخر في مهمة إعداد التقارير المباشرة، يجري المراجع عملية الرقابة بناءً على المعيار والموضوع الذي يحدده الجهاز، وقد تكون الاستنتاجات أو الآراء محدودة التأكيد أو معقولة.

بغض النظر عن نوع المهمة، يجب أن يوضح التقرير بشكل مفصل أية قيود على النطاق وذات الصلة بالمعيار ومستوى التأكيد المقدم. رغم أن الرأي أمر شائع في مهمات التصديق، إلا أنه ليس معنى هذا بالضرورة إمكانية تعديل الآراء أو عدم تعديلها فحسب. يوضح المعيار ٤١٠٠ الخاص بالمعايير الدولية للإنتوساي أنه يمكن أن تكون الاستنتاجات (غير الآراء) معدلة أو غير معدلة وهو ما تم توضيحه بالأمثلة في هذا القسم. وقد تشابه هذه الاستنتاجات مع الآراء، بيد أنها قد تكون إجابات على الأسئلة المحددة.

١-٥-٧ الاستنتاجات أو الآراء الخاصة بمهمات التأكيد المعقولة والمحدودة:

يراعي المراجع مستوى التأكيد المقدم خلال استخلاص الاستنتاجات والآراء:

التأكيد المعقول: في هذا المستوى، يتم التعبير عن الاستنتاجات أو الآراء بشكل إيجابي موضحاً أنه يكون الموضوع -في رأي المراجع- ملتزم أو غير ملتزم من كافة الجوانب الجوهرية أو ذات الصلة، حيث توفر بيانات الموضوع وجهة نظر حقيقية وعادلة بما يتماشى مع المعايير المطبقة.

تتضمن أمثلة الاستنتاجات الموضحة على نحو مناسب لمهمة التأكيد المعقولة ما يلي:

- عند التعبير عن الموضوع المحدد والمعايير المطبقة من وجهة نظرنا، تمثل المؤسسة من كافة الجوانب الجوهرية بالمعايير .
- عند التعبير عن معلومات الموضوع والمعايير المطبقة من وجهة نظرنا، يتم إعداد جميع تنبؤات أنشطة المؤسسة بشكل صحيح من كافة الجوانب الجوهرية بناءً على المعايير .

التأكيد المحدود- توضح استنتاجات أو آراء الرقابة أنه بناءً على الإجراءات المنفذة، لم يتداع إلى اهتمام المراجع أي شيء يجعله يعتقد أن الموضوع لا يلتزم بالمعايير المطبقة. تعد الإجراءات المنفذة في رقابة التأكيد المحدود قاصرة مقارنة بما هو لازم للحصول على التأكيد المعقول، غير أنه من المتوقع أن يكون مستوى التأكيد الخاص بالحكم المهني للمراجع ذو أهمية بالنسبة للمستخدمين المعنيين، ويكشف تقرير التأكيد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكيد المقدم.

تتضمن أمثلة الاستنتاجات الموضحة على نحو مناسب لمهمة التأكيد المحدود ما يلي:

- عند التعبير عن الموضوع المحدد والمعايير المطبقة بناءً على الإجراءات المنفذة والدليل الذي تم الحصول عليه، لم يتداع إلى اهتمامنا أي شيء يجعلنا نعتقد أن [المؤسسة] لا تلتزم بالمعايير المطبقة من كافة الجوانب الجوهرية .
- عند التعبير عن معلومات الموضوع المحدد والمعايير المطبقة بناءً على الإجراءات المنفذة والدليل الذي تم الحصول عليه، لم ندرك أي تعديلات جوهرية يجب إجرائها على تقييم مؤشرات الأداء الأساسية لها حتى تتماشى مع المعايير .

كما هو موضح سابقاً، تختلف نماذج إعداد تقارير الالتزام اختلافاً كبيراً، غير أن تناسق صيغة إعداد التقارير تساعد المستخدمين على فهم العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم الوصول إليها وكذلك تحديد الظروف غير العادية حال حدوثها. وهذا يسهل بدوره من جودة اتخاذ القرار بناءً على عملية إعداد التقارير، كما يمكن للمراقبين استخدام نماذج التقرير المصغر التالية عند التعبير عن الآراء أو الاستنتاجات.

٢-٥-٧ الاستنتاجات أو الآراء غير المعدلة

عندما لا يلاحظ المراجع حالات عدم التزام بالتقرير، يفصح عن استنتاج غير معدل في الحالات الآتية:

في حالة مهمة التأكيد المعقول، يتم إعداد معلومات الموضوع من كافة الجوانب الجوهرية بما يتماشى مع المعايير المطبقة، أو

في حالة مهمة التأكيد المحدود، بناءً على الإجراءات المنفذة والدليل الذي تم الحصول عليه، لم يتداع إلى اهتمام المراجع أي شيء يجعله يعتقد أنه لم يتم إعداد معلومات الموضوع من كافة الجوانب الجوهرية على نحو يتماشى مع المعايير المطبقة.

مثال على الاستنتاج غير المعدل:

في هذا المثال، يرتبط موضوع الالتزام بمكتب الضرائب الوطني، حيث لم تكشف عملية الرقابة عن وجود حالات عدم التزام بالقوانين ذات الصلة. تتشابه كل من الأقسام التمهيدية الخاصة بمسؤوليات الإدارة والمراجع والأقسام النهائية من التقرير مع الأقسام الموضحة في المثال المذكور بالقسم ٦-٧ من هذا الفصل.

نموذج التقرير المختصر التالي للأغراض التوضيحية فقط،

[الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير]... [لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة A٢٢٣CAP بتاريخ يوم شهر ٢٠٠].

الاستنتاج غير المعدل

وفقاً للعمل الرقابي المنجز، فقد لاحظنا التزام مكتب الضرائب الوطني -من كافة الجوانب الجوهرية- بقانون ضريبة القيمة المضافة A٢٢٣CAP.

[الأقسام الختامية المناسبة للتقرير].....

٣-٥-٧ الاستنتاجات أو الآراء المعدلة

يجري مراقبو الجهاز تعديلات على استنتاجاتهم بشكل ملائم في الحالات التالية:

أ. الحالات الجوهرية لعدم الالتزام. قد ينتج عن عدم الالتزام ما يلي:

١. رأي أو استنتاج متحفظ (بناءً على العمل الرقابي المنجز، اتضح أنه باستثناء [وصف الاستثناء]، تلتزم معلومات الموضوع بالجهة الخاضعة للرقابة من كافة الجوانب الجوهرية ب [المعايير المطبقة]...)،
٢. رأي أو استنتاج معاكس (بناءً على العمل الرقابي المنجز، اتضح عدم التزام معلومات الموضوع...)،

ب. تحديد النطاق. قد ينتج عن التحديد ما يلي:

١. رأي أو استنتاج متحفظ (بناءً على العمل الرقابي المنجز، اتضح أنه باستثناء [وصف الاستثناء]، تلتزم معلومات الموضوع بالجهة الخاضعة للرقابة من كافة الجوانب الجوهرية ب [المعايير المطبقة]...)،

٢. الامتناع عن إبداء الرأي (بناءً على العمل الرقابي المنجز، فنحن غير قادرين على استخلاص الاستنتاج...)

٤-٥-٧ الاستنتاجات أو الآراء المتحفظة

يعبر المراجع عن استنتاج متحفظ عندما يكون الحكم المهني للمراجع أو التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للموضوع غير جوهرية لإصدار استنتاج عكسي أو الامتناع عن الاستنتاج. عند إجراء رقابة الالتزام مع البيانات المالية، يعبر المراجع عن رأي متحفظ وذلك عندما تكون حالات الانحراف عن الالتزام جوهرية وغير نافذة أو إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على دليل إثبات مناسب وكافي، وكانت التأثيرات المحتملة جوهرية وغير نافذة)

مثال على الاستنتاج المتحفظ لرقابة الالتزام

في هذا المثال، يرتبط موضوع الالتزام بمكتب الضرائب الوطني، حيث كشفت عملية الرقابة وجود حالات عدم التزم أدت إلى تكبد الجهة الخاضعة للرقابة تكاليف إضافية وتحمل عقوبات. ويعتبر الانحراف عن الالتزام أمراً غير جوهري لإصدار استنتاج عكسي. كما تتشابه كل من الأقسام التمهيدية الخاصة بمسئوليات الإدارة والمراجع والأقسام النهائية من التقرير مع الأقسام الموضحة في المثال المذكور بالقسم ٦-٧ من هذا الفصل.

نموذج التقرير المختصر التالي للأغراض التوضيحية فقط،

[الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير]..... [لقد راقبنا مدى التزم مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة CAP ٢٢٣ بتاريخ يوم شهر ٢٠]

أساسيات الاستنتاجات أو الآراء المتحفظة

ينص قانون ضريبة القيمة المضافة على إرسال مكتب الضرائب الوطني تقارير ربع سنوية إلى المجلس الوطني الاتحادي، علماً بأنه لم يتم إعداد التقارير للفترة من ١ من أبريل إلى ٣٠ من يونيو ٢٠١٣.

الاستنتاجات أو الآراء المتحفظة

وفقاً لعملية الرقابة المنجزة، فقد لاحظنا -باستثناء حالة عدم الالتزام الواردة في فقرة أساسيات الاستنتاجات المتحفظة- التزام مكتب الضرائب الوطني -من كافة الجوانب الجوهرية- بقانون ضريبة القيمة المضافة CAP ٢٢٣.أ

[الأقسام الختامية المناسبة للتقرير]

٥٥٧ الاستنتاجات أو الآراء المعاكسة

عندما ينتهي مراقبو الجهاز إلى وجود انحرافات جوهرية عن الالتزام، يكون الرأي أما [١٠]:

أ. رأي متحفظ (إذا كانت الانحرافات عن الالتزام جوهرية وغير نافذة أو إذا كان مراقبالجهاز لا يستطيع الحصول على دليل إثبات مناسب وكافي، وكانت التأثيرات المحتملة جوهرية وغير نافذة)،
ب. رأي معاكس (إذا كانت الانحرافات عن الالتزام جوهرية ونافذة).

ينتهي المراجع إلى وجود انحرافات عن الالتزام جوهرية ونافذة سواء كانت فردية أو جماعية إذا حصل على دليل إثبات مناسب وكافي.

مثال على الاستنتاج المعاكس لرقابة الالتزام:

في هذا المثال، يرتبط موضوع الالتزام بمكتب الضرائب الوطني، حيث كشفت عملية الرقابة عن عدم تطبيق مكتب الضرائب المقاييس على المتأخرين عن دفع الضرائب طبقاً للقانون، لهذا يعتبر الانحراف عن الالتزام جوهرياً. تتشابه كل من الأقسام التمهيديّة الخاصة بمسئوليات الإدارة والمراجع والأقسام النهائية من التقرير مع الأقسام الموضحة في المثال المذكور بالقسم ٦-٧ من هذا الفصل.

نموذج التقرير المختصر التالي للأغراض التوضيحية فقط،
[الأقسام التمهيديّة المناسبة للتقرير]

[لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة CAP ٢٢٣ بتاريخ يوم. شهر. ٢٠.]

أساسيات الاستنتاجات أو الآراء المعاكسة

ينص قانون ضريبة القيمة المضافة على وجوب ضبط الأموال والحجز عليها في حالة عدم التزام المتأخرين -الذين يمتلكون أكثر من ١٠٠٠٠ دولار أمريكي متأخرات- عن دفع الضريبة. وعلى الرغم من وجود حالات لتأخرين عن دفع الضريبة، إلا أنه لم تطبق هذه المعايير على النحو المنصوص في القانون.

الاستنتاجات المعاكسة

وفقاً لعملية الرقابة المنجزة، فقد لاحظنا -نظراً لأهمية الموضوع الوارد أعلاه في فقرة أساسيات الاستنتاجات المعاكسة- عدم التزام مكتب الضرائب الوطني، من كافة الجوانب الجوهرية، بقانون ضريبة القيمة المضافة CAP ٢٢٣.أ

[الأقسام الختامية المناسبة للتقرير]

٧-٥-٧ الامتناع عن الاستنتاج أو إبداء الرأي

إذا كان مراقبو الجهاز لا يستطيعون الحصول على دليل إثبات مناسب وكافي على الالتزام بالقوانين وكانت التأثيرات المحتملة جوهريّة وغير نافذة، يخلي المراجعون مسؤوليتهم عن رأي الالتزام. ويصبح المراجع غير قادرٍ على الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية نظراً لعدم التأكد أو تحديد النطاق وهو في كلتا الحالتين جوهرياً ونافاً.

مثال على الامتناع في رقابة الالتزام

يستخدم الامتناع عندما لا يستطيع مراقبو الجهاز الوصول إلى استنتاج. وفي هذا المثال، يتعين إجراء رقابة الالتزام على مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة. لم يحافظ المكتب المعني على ملفات دافعي ضريبة القيمة المضافة بطريقة سليمة، كما لم يستكمل الملفات المحتوية على التقييمات سوى ٢٠ فرداً من دافعي الضرائب من أصل ٢٠٠ فرد مسجلين. تتشابه كل من الأقسام التمهيديّة الخاصة بمسؤوليات الإدارة والمراجع والأقسام النهائيّة من التقرير مع الأقسام الموضحة في المثال المذكور بالقسم ٦-٧ من هذا الفصل.

نموذج التقرير المختصر التالي للأغراض التوضيحية فقط،

[الأقسام التمهيديّة المناسبة للتقرير]..... [لقد راقبنا مدى التزام مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة بتاريخ يوم. شهر. ٢٠.]

أساسيات الامتناع

لم يحافظ مكتب الضرائب الوطني على ملفات دافعي ضريبة القيمة المضافة - المحتوية على معلومات التقييم - بطريقة سليمة، كما لم يستكمل الملفات المحتوية على التقييمات سوى ٢٠ فرداً من دافعي الضرائب من أصل ٢٠٠ فرد مسجلين. ليس هناك مزيد من الإجراءات الموثوقة التي يمكن اتخاذها لتحديد ما إذا كان مكتب الضرائب الوطني يلتزم بقانون ضريبة القيمة المضافة المتعلق بدافعي الضرائب المقيمين من عدمه.

الامتناع عن إبداء الرأي

وفقاً لعملية الرقابة المنجزة - نظراً لأهمية الموضوع الوارد في فقرة أساسيات الامتناع - أصبحنا غير قادرين على استنتاج التزام مكتب الضرائب الوطني بقانون ضريبة القيمة المضافة.

[الأقسام الختامية المناسبة للتقرير].....

٦-٥-٧ تأكيد المادة ومواد أخرى

في بعض المواقف، هناك حاجة ملحة لتوضيح مواد معينة لا تؤثر على الالتزام بالاستنتاج، بيد أنه من المهم ذكرها حيث أنها محط اهتمام المراجع. وفي هذه الظروف، يستخدم المراجع فقرات تأكيد المادة أو فقرات عن مواد أخرى. يعتمد اتخاذ القرار بوضع فقرات تأكيد المادة وفقرات عن مواد أخرى على عرض الموضوع المعين أو توضيحه في الموضوع من عدمه كما هو موضح أدناه.

فقرة تأكيد المادة:

إذا اعتبر المراجع - بناءً على حكمه - أنه من الضروري جذب انتباه مستخدم معين لموضوع معروض أو موضح في معلومات الموضوع التي تعتبر أساسية لفهم مستخدم معين معلومات الموضوع، يقوم المراجع بإضافة فقرة تأكيد المادة.

فقرات عن مواد أخرى:

إذا اعتبر المراجع -بناءً على حكمه- أنه من الضروري التعبير عن إحدى المواد غير المعروضة أو الموضحة في معلومات الموضوع المتعلقة بفهم مستخدم معين لعملية الرقابة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، يقوم المراجع بإضافة فقرة عن مواد أخرى.

في حالة المواد الأخرى، يتعين على المراجع الإشارة بوضوح، في إحدى فقرات التقرير الواردة تحت عنوان مناسب، إلى عدم تعديل استنتاج المراجع المتعلق بالموضوع. وفي حالة فقرة تأكيد المادة، ينبغي أن تشير إحدى الفقرات إلى المعلومات المعروضة أو الموضحة في معلومات الموضوع فحسب، ويعتبر المثال التالي للأغراض التوضيحية فقط.
مثال فقرات تأكيد المادة وفقرات عن مواد أخرى

تتشابه كل من الأقسام التمهيدية الخاصة بمسؤوليات الإدارة والمراجع والأقسام النهائية من التقرير مع الأقسام الموضحة في المثال المذكور بالقسم ٦-٦.
[الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير].....

الاستنتاج

وفقاً للعمل الرقابي المنجز، فقد لاحظنا التزام مكتب الضرائب الوطني -من كافة الجوانب الجوهرية- بقانون ضريبة القيمة المضافة.

تأكيد المواد

نؤكد على ملاحظة XX للحسابات التي يرتبط إجمالاً بالتكاليف الإدارية المفصلة XX.XXXX بإعداد تقرير المؤسسة عن الالتزام بما يتوافق مع اتفاقية التمويل، ويكون الاستنتاج متحفظاً فيما يتعلق بهذا الموضوع.

المواد الأخرى

نؤكد على حقيقة إعداد هذا التقرير لتستخدمه المؤسسة المانحة XYZ وقد يكون غير مناسب لأي غرض آخر.

[الأقسام الختامية المناسبة للتقرير].....

٦-٧ مثال نموذج مختصر على تقرير رقابة الالتزام

كما هو موضح سابقاً، قد تختلف صيغة تقارير رقابة الالتزام باختلاف عدد من العوامل، مثل: تفويض الجهاز أو القوانين ذات الصلة أو ممارسات إعداد التقارير الاعتيادية أو مجموعة من الأمور التي يتم الإبلاغ عنها. غير أن تناسق صيغة إعداد التقارير قد يساعد مستخدمو تقرير المراقب في فهم العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم الوصول إليها وكذلك تحديد الظروف غير العادية حال حدوثها.

نموذج التقرير المختصر التالي للأغراض التوضيحية فقط، وفي التقرير المطول يتم وصف النتائج بشكل أكثر تفصيلاً في نص التقرير.

تقرير رقابة الالتزام XXX

[عنوان صحيح، مثل: المؤسسة المانحة XYZ]

تقرير عن [التزام المؤسسة الحكومية ABC بشروط اتفاقية التمويل للمؤسسة المانحة XYZ بتاريخ
[XX٢٠.xx.xx]

لقد راقبنا [التزام المؤسسة الحكومية ABC بشروط اتفاقية التمويل للمؤسسة المانحة XYZ بتاريخ يوم. شهر. ٢٠، وحسابات المشروع للعام المنتهي في ٢٠١٢.١٢.٢٠ XX بإجمالي نفقات xx.xxxxxx جنيهه]

مسئولية الإدارة

بناءً على [شروط اتفاقية التمويل للمؤسسة المانحة XYZ بتاريخ يوم. شهر. ٢٠]، تتحمل المؤسسة الحكومية ABC مسؤولية [إعداد حسابات المشروع بالكامل بما يتماشى مع شروط اتفاقية التمويل].

مسئولية المراجع

تكمن مسؤوليتنا في التعبير بشكل مستقل عن استنتاج [حسابات المشروع] وفقاً لعملية الرقابة. يُجرى العمل الخاص بنا بما يتماشى مع [المبادئ الأساسية الخاصة برقابة إنتوساي لرقابة الالتزام]. تتطلب هذه المبادئ الامتثال للمعايير الأخلاقية والتخطيط لعملية الرقابة وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان [استخدام الأموال المخصصة للمشروع ملتزماً - من جميع الجوانب الجوهرية- بشروط اتفاقية التمويل بتاريخ يوم. شهر. ٢٠].

تتطلب عملية الرقابة تنفيذ الإجراءات للحصول على دليل مناسب وكاف لدعم الاستنتاج، كما تعتمد الإجراءات المنفذة على الحكم المهني للمراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر عدم الالتزام الجوهرية، سواء أكان احتيالياً أم خطأً. وتعد إجراءات الرقابة المنفذة هي ما نراه مناسباً في هذه الظروف، كما نرى أن دليل الإثبات المجمع كافياً ومناسباً لتوفير أساسيات الاستنتاج.

الاستنتاج

وفقاً للعمل الرقابي المنجز، فقد لاحظنا التزام [استخدام المؤسسة الحكومية ABC الأموال المخصصة للمشروع المستلمة من المؤسسة المانحة XYZ] - من جميع الجوانب الجوهرية- ب [شروط اتفاقية التمويل بتاريخ يوم. شهر. ٢٠].

[ردود الجهة الخاضعة للرقابة حسب الضرورة، كالمخلص الوارد تحت عنوان [ردود الجهة الخاضعة للرقابة] أو كالملاحق]

[توصيات حسب الضرورة، على النحو الوارد تحت عنوان
التوصيات أو كملحق] [تاريخ تقرير الرقابة]

[توقيع المراجع]

٧-٧ متابعة عملية الرقابة

توصي مبادئ رقابة الالتزام بأنه يتعين على المراجعين متابعة حالات عدم الالتزام حسب الضرورة.

تعد متابعة الرقابة إحدى العمليات التي يتابع من خلالها المراجع عملية الرقابة للتأكد من اتخاذ الطرف المسئول الإجراءات التصحيحية لمواجهة حالات عدم الالتزام المحددة في تقارير الرقابة السابقة. في الحالات التي يكون فيها ذلك ضرورياً، يتعين على الجهاز متابعة توصياته لتزويد المستخدم المعني بتحديث إجراءات الطرف المسئول ومبادراته المتخذة تجاه الالتزام.

١-٧-٧ أسباب المتابعة

يتمتع الجهاز بدور في مراقبة الإجراءات التي يتخذها الطرف المسئول استجابة إلى الموضوعات الواردة في تقرير الرقابة. تتباين الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي تم الإبلاغ عنها مسبقاً حسب طبيعة المواد وحالة عدم الالتزام المحددة والظروف الخاصة بعملية الرقابة. تسهل عملية المتابعة من إجراء التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية وتقدم تعقيبات مفيدة إلى الجهة الخاضعة للرقابة ومستخدمي التقرير والمراجعين في عمليات الرقابة المستقبلية المخطط لها.

توفر متابعة عملية الرقابة عديداً من الفوائد للأطراف الثلاثة، على النحو التالي:

- الطرف المسئول:
توضيح مدى فعالية الجهة الخاصة للرقابة في مواجهة الأمور.
 - المستخدم المعني:
الاطلاع على ما تم إنجازه بواسطة الطرف المسئول والفجوات الحالية إن وجدت.
 - المراجع:
تقييم مدى فعالية العمل.
- ٢-٧-٧ الأمور التي يجب متابعتها

تركز عملية المتابعة على ما إذا واجهت الجهة الخاضعة للرقابة الأمور المثارة في تقرير رقابة معين على نحو كافي أو لا.

وفيما يلي بعض الأمثلة على الأمور التي يجب متابعتها:

- التوصيات الواردة في تقرير الرقابة
 - الأمور التي أثارها المستخدمون المعنيين أو مجلس النواب أو لجنة الحسابات العامة أو الجمهور.
- ينبغي ملاحظة أنه قد يوسع المراجع النطاق ليشمل مفاهيم أخرى ذات صلة خارج نطاق توصياته، وتكمن الأهمية هنا في تحديد التزام الجهة بالتعليمات اللازمة.

٣-٧-٧ توقيت المتابعة

يعتمد القرار بتوقيت المتابعة على عدة عوامل: إذا كان المراجع خارج مهمات التصديق، فقد تكون عملية المتابعة غير ضرورية. ومع ذلك، في حال وجود انحراف هام له تأثير على المواطنين -حتى إذا كان المراجع خارج مهمات التصديق- ينبغي متابعة النتائج الخاصة به.

إذا كانت المهمة عبارة عن رقابة تقارير مباشرة وتم إجرائها في فترات محددة، فقد تكون المتابعة ضرورية.

يتعين على المراجع إتاحة الوقت الكافي للطرف المسئول وذلك لتطبيق التوصيات للتأكيد على ارتباط عملية المتابعة بالمستخدمين المعنيين. وكنتيجة لذلك، يمكن للمراجع ممارسة الحكم المهني لهذا الغرض.

يتخذ الجهاز -بناءً على تكرار مهمة الرقابة- إجراءات المتابعة أثناء تنفيذ عمليات الرقابة الحالية.

٤-٧-٧ كيفية المتابعة

قد يعد المراجع خطة رقابية تحدد الموارد المستخدمة والتوصيات ونتائج الرقابة لفحصها وإطار زمني تكتمل

فيه العملية.

يمكن تطبيق بعض إجراءات الرقابة التي كانت تستخدم أثناء مهمة الرقابة الداخلية خلال عملية الرقابة، كما يجب على المراجع تحديد مدى كفاية هذه الإجراءات.

قد تشمل عمليات المتابعة الأخرى على مراجعات وتقييمات داخلية أعدتها الجهة الخاضعة للرقابة أو غيرها.

بغض النظر عن الشكل، يحصل المراجع على دليل إثبات كافٍ وملائم لدعم النتائج والاستنتاجات.

ينبغي أن يتبع تقرير المتابعة نفس خطوات إعداد التقارير الخاصة بمهمة الرقابة بما في ذلك الإرسال إلى المستخدمين المعنيين ذوي الصلة.

٥-٧-٧ قرارات الجهاز

قد يقرر الجهاز -بناءً على نتائج المتابعة- الاستمرار في مراقبة مقاييس تنفيذ الجهة الخاضعة للرقابة أو اتخاذ قرار بتنفيذ مهمة رقابة جديدة تماماً. بالنسبة لعمليات الرقابة التي يتم إجرائها على أساس منتظم، فقد تشكل إجراءات المتابعة جزءاً من تقييم المخاطر السنوي اللاحق.

٨-٧ الخلاصة

سلط هذا الفصل الضوء على إعداد التقارير التي تعد المرحلة النهائية لعملية رقابة الالتزام، و يجب أن يكون تقرير الرقابة كاملاً وهادفاً وملائماً، كما ينبغي أن يخضع لعملية معاكسة قبل الانتهاء من إعداده. كما ركز الفصل على الاعتبارات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند إصدار استنتاج أو رأي، وكذلك أنواع التقارير والاستنتاجات أو الآراء.

تم تغطية أجزاء مخصصة من التقارير المختصرة وشرحها في هذا الفصل، كما تم شرح مفهوم المتابعة، خاصة توقيتها و كفييتها في نهاية الفصل. تحدد العوامل المؤثرة مثل نوع المهمة وسياسة المتابعة كيفية المتابعة وتوقيتها.

انصب تركيز هذا الدليل على توضيح العوامل المشتركة للاعتبارات المهمة التي يجب مراعاتها في تنفيذ عملية رقابة الالتزام.



الفصل الثامن

الرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية

مقدمة

يتناول هذا الفصل أساس لمراجعي الالتزام وتأثيره على العمل النوعي الذي يؤديه الجهاز، وكما يتبين من الفصول السابقة أن رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير، ويتم تنفيذ هذه من خلال تقييم الأنشطة والمعلومات على كافة جوانبها الجوهرية التي تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة ومن ثم فإن مسؤولية المراجع في هذا الشأن هي تحديد مدى التزام المعلومات المتصلة بموضوع معين بكافة جوانبه المادية للمعايير ذات الصلة مثل القوانين واللوائح والإرشادات.....الخ.

وهدياً بما تقدم بصدر قانون الجهاز المركزي للحسابات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، وتحديد أهدافه ووظائفه والجهات الخاضعة لرقابته فقد حدد أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز من بينها الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية الأمر الذي يتعين معه إلقاء الضوء على طبيعة هذه الرقابة من خلال ما ورد بالمادة الخامسة من هذا القانون، وتنظيماً للعمل بين الجهاز والجهات الخاضعة لرقابته بشأن فحص ومراجعة القرارات الصادرة منها في شأن المخالفات المالية وهو ما يتبع بالضرورة تعريف المخالفة المالية ومعاييرها والتفرقة بينها وبين المخالفة الإدارية وعلاقتها بأنواع الرقابة الأخرى التي يمارسها الجهاز ويلزم التنويه إلى النصوص القانونية ذات الصلة في هذا الصدد.

أولاً: - النصوص القانونية ذات الصلة بالرقابة القانونية على القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بشأن

المخالفات المالية :-

تنص المادة (١) من قانون الجهاز المركزي للحسابات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ على أن:

"الجهاز المركزي للحسابات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف أساساً الى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون"

نصت المادة (٢) من قانون الجهاز المركزي للحسابات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧/١٩٩٨ على أن يمارس الجهاز أنواع الرقابة الآتية:-

١-

٢-

٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

وحددت الفقرة ثالثاً من المادة الخامسة في مجال الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات

المالية على الوجه التالي:-

" يختص الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع بها وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات وان المسؤولية عنها قد حددت، وتمت محاسبة المسؤولين عن ارتكابها".

ويتعين موافاة الجهاز بالقرارات المشار إليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها مصحوبة بكافة أوراق الموضوع، ولرئيس الجهاز ما يأتي:-

١. أن يطلب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز إذا رأي وجهاً لذلك - تقديم العامل إلى المحاكمة التأديبية وعلى الجهة المختصة بالإحالة إلى المحاكمة التأديبية في هذه الحالة مباشرة الدعوي التأديبية خلال الثلاثين يوماً التالية .

فإذا لم تستجب الجهة الإدارية لطلب الجهاز كان لرئيسه خلال الثلاثين يوماً التالية أن يطلب تقديم العامل إلى المحاكمة التأديبية.

٢. أن يطلب إلى الجهة الإدارية مصدره القرار في شأن المخالفة المالية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز إعادة النظر في قرارها، وعليها أن توافي الجهاز بما اتخذته في هذا الصدد، خلال الثلاثين يوماً التالية لعلمها بطلب الجهاز.

فإذا لم تستجب الجهة الإدارية لطلب الجهاز كان لرئيسه خلال الثلاثين يوماً التالية أن يطلب تقديم العامل إلى المحاكمة التأديبية وعلى الجهة المختصة مباشرة الدعوي التأديبية خلال الثلاثين يوماً التالية.

٣. أن يطعن في القرارات أو الأحكام الصادرة من جهات التأديب في شأن المخالفات المالية، وعلى القائمين بأعمال السكرتارية بالجهات المذكورة موافاة الجهاز بصورة من القرارات أو الأحكام الصادرة في شأن المخالفات المالية فور صدورها.

وتنص المادة (١١) من ذات القانون على أن " يعتبر من المخالفات المالية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتي:-

- ١- مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في الدستور والقوانين واللوائح المعمول بها.
- ٢- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وضبط الرقابة على تنفيذها.
- ٣- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وشؤون المخازن وكذا كافة القواعد والإجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية.

٤- كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو الاقتصادية.

كما يعتبر في حكم المخالفات المالية ما يلي:-

- أ- عدم موافاة الجهاز بصورة من العقود أو الاتفاق أو المناقصات التي يقتضي تنفيذ هذا القانون موافاته بها.
- ب- عدم موافاة الجهاز بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون.

هذا وقد نصت المادة ١٢ من ذات القانون على انه " يعتبر من المخالفات الإدارية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتي:-

- ١- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفه عامة أو التأخير في الرد عليها عن المواعيد المقررة في هذا القانون بغير عذر مقبول، ويعتبر في حكم عدم الرد ان يجيب العامل المختص إجابة الغرض منها الماطلة أو التسوية.
- ٢- عدم أخطار الجهاز بالأحكام والقرارات الإدارية الصادرة بشأن المخالفات المالية خلال المدة المحددة في هذا القانون .
- ٣- التأخير دون مبرر في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد في هذا القانون بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة المالية التي تبلغ إليها بمعرفة الجهاز.

تنص المادة (١٣) من ذات القانون على أن:-

علي وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة.....
وعلي الجهات الخاضعة لرقابته موافاته بميزانياتها وحسابتها الختامية.....

تنص المادة (١٤) من ذات القانون على أن:-

علي ممثلي وزارة المالية لدي الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والمسؤولين الماليين في هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها.

وتنص المادة (١٧) من ذات القانون على أن:-

على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها.

وحيث تنص المادة (٢١) من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ على أن :-

تمارس النيابة العامة الإختصاصات المخولة لها قانوناً ولها دون غيرها الحق فى رفع الدعوي الجنائية ومباشرتها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

ثانياً: تعريف المخالفات المالية :-

لم يعرف المشرع المخالفة التأديبية بصفة عامة أي سواء كانت مخالفة مالية أو إدارية وقد حضر على العاملين بعض الأعمال باعتبارها مخالفات مالية لا على سبيل الحصر بل على سبيل المثال ويمكن تعريف المخالفة المالية بأنها للجهة إخلال العامل بقاعدة مالية مقررة سواء ترتب على هذا الإخلال تحقق ضرر فعلي للجهة الإدارية أو لم يتحقق، والقواعد المالية قد تكون مقررة في الدستور أو القوانين أو اللوائح كما قد تكون مجرد تعليمات عامة تصدرها الجهات الإدارية المختصة متسمة بطابع العمومية والتجريد بحيث تصبح بمثابة اللائحة أو القاعدة القانونية في ضوء ما حددت بشأنه فيلتزم بمراعاتها لا المرءوسون وحدهم بل الرئيس نفسه مصدر القاعدة بالإضافة لذلك أن الإهمال الذي يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو احد الأشخاص العامة أو الهيئات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات يعتبر مخالفة مالية بصفة مباشرة، ولو لم يكن ضاع هذا الحق فعلاً، ولا يلزم لاعتبار المخالفة مالية أن يكون من شأنها ضياع حق مالي لإحدى الجهات الإدارية وإنما يكفي أن يكون هناك ثمة إخلال بواجب مالي أي مخالفة لحكم أو قاعدة مقررة إذ الضرر في هذه الحالة مفترض والمسلم به بالنسبة للمخالفات التأديبية بصفة عامة ومنها المخالفات المالية .

كما يمكن تعريف المخالفة المالية، بأنها تصرف يعتبر كذلك بنص، أو لمخالفة القواعد والتعليمات المالية بما يمس المال العام، أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك.

قد تعرضت المحكمة الإدارية العليا لتعريف المخالفة المالية بأنها (كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى أو الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك).

(إدارية عليا طعن رقم ٥٦٧ لسنة ٥ ق جلسة ١٩٦٠/١٢/١٠)

وقالت في حكم آخر " إن كون المخالفة مالية أو إدارية هو تكييف يقوم على أساس طبيعة الذنب، الذي يقترفه الموظف طبقاً للتحديد الوارد بالقانون، وهو كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو

احد الأشخاص العامة الأخرى أو الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك، وليس من شك أنه قد ترتب على الإهمال أو التقصير المنسوب إلى المطعون عليها في الإشراف على عملية توزيع الأغذية وأخذ توقيعات التجار الذين يوردونها يترتب عليه ضياع حقوق ومصالح مالية لجمعية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة ومن ثم تكون المخالفة..... من المخالفات المالية.

ثالثاً: وتطبيقاً لما تقدم فقام الجهاز ممثلاً بالإدارات المركزية للمخالفات المالية بوضع ضوابط العمل الفني في هذا الشأن وتمكيناً لها من مباشرة اختصاصاتها ورعاية للمصالح العام فقد تم وضع قواعد تنظيمية للجهات الخاضعة للرقابة في هذا الشأن على النحو التالي:

• يتعين على الجهة الخاضعة لرقابة الجهاز إمساك سجل بأرقام سلسلة تدرج به كافة القرارات التي تصدر في شأن المخالفات المالية التي تقع بها ويشمل بصفة أساسية البيانات التالية:

١ - موضوع المخالفة.

٢ - تاريخ وقوعها.

٣ - تاريخ بدء التحقيق في المخالفة وتاريخ الإنتهاء منه.

٤ - رقم وتاريخ ومضمون القرار الذي اتخذ في المخالفة.

٥ - رقم وتاريخ إرسال القرار مشفوعاً بأوراق التحقيق إلى الإدارة المركزية المختصة للمخالفات المالية.

٦ - رقم وتاريخ إعادة أوراق التحقيق من هذه الإدارة.

٧ - ملاحظات الجهاز والرد عليها.

• على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن تتخذ الإجراءات التالية فور العلم بأية مخالفة مالية:

١ - المبادرة إلى إجراء التحقيق في المخالفة المذكورة والتصرف فيها - ذلك ما لم يتقرر إحالتها إلى النيابة الإدارية - موافاة الجهاز بكافة أوراق التحقيق مشفوعة بالقرار التأديبي المتضمن نتيجة التصرف فيه وكذا القرارات التأديبية الصادرة عن مجالس التأديب المختصة، خلال الميعاد المحدد بقانون الجهاز الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته.

وتشفع أوراق التحقيقات قبل إرسالها إلى الجهاز بصورة معتمدة من صحيفة أحوال كل مخالف موضحاً بها كافة البيانات اللازمة، كتاريخ التحاقه بالخدمة ودرجته ووظيفته والربط المالي له والجزاءات

السابق توقيعها عليه وتاريخ توقيع كل جزء وأسباب توقيعه تفصيلاً.

٢ - إذا ترتب على المخالفة خسارة مالية، يتعين على الجهة المختصة موافاة الجهاز بقيمة هذه الخسارة وما يفيد تحصيلها أو برقم وتاريخ قيدها بالحساب المختص، فإن تعذر إفادة الإدارة بهذه القيمة مع الإخطار الذي ترسل به الأوراق، فيلزم أن يتم ذلك في أقرب وقت ممكن ليتسنى للإدارة المختصة بالجهاز متابعة تحصيل حق الخزنة.

٣ - إذا كشف التحقيق عن انطواء الموضوع على جريمة جنائية يتم إبلاغ النيابة العامة على وجه السرعة في ضوء ما تقضي به كل من المادتين ٢٥، ٢٦ من قانون الإجراءات الجنائية.

هذا فضلاً عن إبلاغ الجهات الأخرى التي يتطلب القانون بإبلاغها بها.

٤ - أفراد ملف لكل تحقيق على حده، وموافاة الإدارة المختصة بالجهاز بأوراق كل تحقيق مشفوعة بالقرار الصادر بشأنه - وذلك بكتاب مستقل.

٥ - إخطار الإدارة المختصة بالجهاز بأية تعديلات قد تطرأ على القرارات التأديبية السابق توقيعها لأي سبب من الأسباب القانونية كي يتسنى لها إبداء الرأي في ضوء هذا التعديل.

إلا أنه قد لوحظ أن بعض الجهات لا تقوم بموافاة الإدارة المختصة بالجهاز بالمخالفات المالية التي ينتهي التحقيق بشأنها إلي صدور قرار بالحفظ، ولما كان الأمر كذلك فإن مراجعة القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية في هذا الضوء تتم للتأكد من أن المسؤولية عنها قد حددت على وجهها الصحيح وتمت محاسبة كافة المسؤولين عن ارتكابها، ومن ثم فإن رقابته على تلك القرارات لا تؤتي الغاية المرجوة منها إذا لم يخطر الجهاز بتلك القرارات الصادرة بالحفظ في المخالفات المالية سواء لعدم الصحة أو لعدم الأهمية أو لعدم كفاية الأدلة أو لغير ذلك من الأسباب، للتحقق من أن الحفظ قد قام على أسباب واقعية أو قانونية تبرره ويتم استدعاء نظر تلك الجهات في هذا الشأن.

رابعاً : - بالإضافة لما تقدم تتناول بإيجاز لأهم الضوابط التي تحكم العمل الفني بالنسبة للمراجعين بالإدارات

المركزية المختصة بالمخالفات المالية بالجهاز لدي قيامهم بفحص ومراجعة القرارات التأديبية الصادرة في شأن المخالفات

المالية على النحو التالي :

(١) يقوم العضو الفني المختص بالتأشير على الملفات حال توزيعها بكتابة كلمة (عاجل) للموضوعات ذات الأهمية الخاصة أو التي يحتمل طلب إعادة النظر في القرار التأديبي الصادر فيها أو حالة المخالفين الذين شملتهم هذه الموضوعات للمحاكمة التأديبية.

(٢) يتعين على العضو الفاحص قبل البدء في عملية الفحص أن يتحقق من أن ملف القضية قد ذون عليه من الخارج الجهة الوارد منها القضية ورقمها وتاريخ ورودها واسم المخالف وآخرين ثم يشرع في عملية الفحص فإذا استبان له وجود نقص في الأوراق أو البيانات تعوق إبداء رأيه في الموضوع - بادر بالتحضير إلى الجهة المختصة بطلب استكمال هذا النقص فوراً، وفي جميع الأحوال يجب أن يتم الانتهاء من الفحص نهائياً وتصدير الأوراق للجهة قبل انتهاء المدة المحددة قانوناً من تاريخ ورود الأوراق للجهاز.

(٣) يتعين على العضو الفاحص إعداد مذكرة مستوفاة بنتيجة الفحص وبخط واضح وأن يتم صياغة المذكرة على نحو يعبر تعبيراً صادقاً عن واقعات الموضوع بحيث تصلح بذاتها للعرض عند طلبها على كافة المستويات، على أن تتضمن المراحل التالية (اكتشاف المخالفة - الإحالة للتحقيق - إجراء التحقيق - الإسناد - القيد والوصف - صدور القرار - تاريخ إخطار الجهاز - إبداء الرأي محمولاً على أسانيده المبررة له وموقعاً عليها من العضو بطريقة واضحة).

(٤) ويراعي في عملية الفحص والمراجعة التأكد بصفة خاصة مما يأتي:-

أ. أن كافة المخالفات التي تضمنتها الأوراق قد تم التحقيق فيها وأنه تم تحديد المسؤولين عنها وأن القرارات التأديبية بشأنها صدرت مناسبة وصحيحة.

ب. أنه تم إبلاغ النيابة العامة بالحادث متى كانت الواقعة تنطوي على شبهة الجريمة العامة لاسيما إذا كان يترتب عليها المساس بالأموال العامة أو يكون من شأنها أن تؤدي إلى ذلك ما لم تكن النيابة الإدارية قد صرفت النظر عن إبلاغ النيابة العامة وفقاً لاعتبارات قدرتها.

ج. أن القرار الصادر بالتصرف في الموضوع قد صدر ممن يملك إصداره قانوناً في الحالات التي يجوز فيها ذلك .

د. أنه قد تم تطبيق أحكام المادة ٤٨٨ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات في الحالات التي تتوافر فيها شروط انطباقها خاصة بحوادث السرقة والاختلاس بفحص أعمال المخالف.

هـ. أنه قد تم تحميل المخالفين بقيمة الخسارة الناجمة عن مخالفاتهم وأن الإجراءات اللازمة لتحصيلها قد اتخذت.

و. إذا تبين للعضو الفاحص أن وقوع المخالفة يرجع على عيب أو نقص في الأنظمة والتعليمات واللوائح ضمن مذكرة الفحص المقترحات التي يراها كفيلة بمعالجة هذا العيب أو النقص.

ز. أن القرارات الصادرة بالحفظ قامت على أسباب قانونية أو موضوعية تبرر الحفظ وتسانده.

(٥) ويتعين على كل المستويات الرئاسية التي تتولي مراجعة موضوع المخالفة التأكد من أنه تم إعداد المذكرة وفقاً لما سبق إيضاحه وأن تسجل رأيها محمولاً على أسانيده القانونية وعدم الاكتفاء بمجرد رفعها للموافقة.

(٦) يجب على العضو الفاحص استطلاع رأي شعب الرقابة المالية في القضايا التي تنتهي فيها النيابة الإدارية إلى الحفظ لعدم المخالفة أو لعدم الصحة وذلك خلافاً لما هو وارد بتقرير هذه الشعب، وعلى العضو الفاحص والمستويات

الإشرافية متابعة رد شعبة الرقابة المالية في مده يتم تحديدها من تاريخ الإخطار وفي حالة رد أو عدم شعبة الرقابة المالية يقوم الفاحص بإبداء الرأي وعرضه على المستويات الإدارية حتى رئاسة الإدارة المركزية المختصة .

(٧) أنه في حالة طلب فحص الأعمال أو النظر في أمر الأبعاد عن الأعمال المالية أو التحميل بأية مبالغ مالية وفي الحالة الأخيرة إذا لم يتضمن قرار الجهة الإدارية كيفية التصرف وتسوية المبالغ محل التحقيق يتم التحرير إليها بالإفادة عما تم بشأن أعمال وجه التعليمات المالية (مع مراعاة ما نصت عليه القوانين واللوائح في شأن الرجوع على المخالف بمقابل التأخير أو المصاريف الإدارية ومسئولية أرباب العهد حسب الأحوال).

(٨) يتعين على العضو الفاحص عرض القضايا الآتية على المستويات الإشرافية:-

- أ. القضايا التي يحدث فيها خلاف في الرأي بين العضو الفاحص ورئيسه المباشر.
- ب. القضايا التي تنتهي فيها التحقيقات بشأنها إلى الإدانة واقتراح جزاء ثم يصدر فيها القرار بالحفظ لعدم الأهمية أو لعدم المخالفة أو لعدم الصحة.
- ج. إذا اشتملت الاقتراحات طلب فحص الأعمال أو النظر في أمر الأبعاد عن الأعمال المالية.
- د. القضايا التي أنتهي الفحص بشأنها إلى طلب سحب القرار التأديبي على أن يتم إعداد وعرض مذكرة بمضمون سحب القرار وعرضها على رؤسائه.
- هـ. القضايا ذات الأهمية الخاصة التي يري العضو الفاحص عرضها على رؤسائه.
- و. القضايا التي تكون فيها المخالفة ذات وصف جنائي أو زادت قيمة الخسارة فيها عن خمسة آلاف جنيه.
- ز. القضايا التي يكون كل أو بعض المخالفين فيها من شاغلي الوظائف العليا.
- ح. القضايا التي أنتهي الفحص بشأنها إلى طلب إعادة النظر ورفضت الجهة الإدارية الاستجابة لذلك .
- ط. القضايا التي وافقت الإدارة على القرارات الصادرة بشأنها، ثم يتم سحبها عن طريق الجهة الإدارية لأي رئاسات الإدارات المركزية.
- ي. القضايا التي تتعلق بأيه مبالغ وذلك في الحالتين الآتية:

١- إذا قررت الجهة تسوية قيمه الضرر محل التحقيق على جانب الدولة وكان للعضو الفاحص رأي آخر.

٢- إذا طلبت الجهة الإدارية من الجهاز الإفادة عن كيفية تسوية المبالغ محل التحقيق.

(٩) في حالة ورود أوراق التحقيق لأحدي الإدارات متضمنة أسماء مخالف أو أكثر تابعين لأحدي الإدارتين الأخريين دون ورود القرارات التأديبية الصادرة بشأنهم فيتعين على الإدارة الواردة لها الأوراق فحص الموضوع وإخطار

الإدارة الأخرى ببيان واف يشمل رقم التحقيق وأسماء المخالفين والجهة التابعين لها ورأيها بالنسبة للمخالفين التابعين لها وأية بيانات أخرى تعين الإدارة التي تم أخطارها على إجراء شئونها قبل المخالفين التابعين لها.

(١٠) في حالة ورود أوراق التحقيق لأحدي الإدارات متضمنة أسماء مخالف أو مخالفين تابعين لأحدي الإدارتين الأخريين ومرفقاً بها القرارات التأديبية الصادرة بشأنهم على نحو صحيح فيتعين على الإدارة التي وردت لها الأوراق فحص الموضوع برمته وإخطار الإدارة أخرى بنتيجة الفحص بإرسال بيان واف حتى يتسنى لها اتخاذ اللازم في هذا الشأن.

(١١) في حالة ورود أوراق التحقيق الإدارات متضمنة أسماء مخالف أو أكثر تابعين لأحدي الإدارتين الأخريين ومرفقاً بها القرارات التأديبية الصادرة بشأنهم وكانت هذه القرارات صادرة من غير السلطة المختصة قانوناً بذلك فيتعين على الإدارة التي وردت إليها الأوراق فحص الموضوع برمته وطلب سحب القرارات المعيبة وإخطار الإدارة الأخرى بنتيجة الفحص وذلك بإرسال بيان واف شاملاً كافة البيانات المشار إليها بالبندين السابقين مضافاً إليها ما تم اتخاذه من إجراءات بشأن القرارات المعيبة تيسيراً للإدارة الأخيرة متابعة استصدار قرار صحيح بالنسبة للمخالفين التابعين لها.

(١٢) وفي إطار توحيد الرؤية الرقابية ومنعاً للتضارب والتناقض بين الإدارات المختصة فإنه يتعين على السادة الأعضاء الفاحصين لتلك الإدارات عند فحصهم للقضايا التي تمثل جرائم عامة (سرقة - اختلاس - استيلاء - تسهيل استيلاء - تزوير.....) والتي تنتهي فيها النيابة الإدارية الي صرف النظر عن إبلاغ النيابة العامة أو التوصية بتوقيع جزاء مشدد على مرتكب الجرم، طلب أحالة الأوراق الى إدارة الدعوي التأديبية تمهيداً لإقامة الدعوي التأديبية لتوقيع الجزاء المناسب عن طريق المحكمة التأديبية المختصة لشدة خطورة وجسامة هذه المخالفات وتأثيرها البالغ على الاقتصاد القومي وتحقيقاً للغرض الأصلي من العقوبة المتمثل في الردع بنوعية العام والخاص.

(١٣) وفي إطار مكافحة الفساد وتفشي بعض الظواهر التي تمثل خطر داهم على الأمن القومي مثل ظاهرة البناء بدون ترخيص والبناء على الأرض الزراعية يتعين النظر في إحالة كافة المسؤولين عن ارتكاب هذه الجرائم الي المحاكمة التأديبية العاجلة سواء كانوا تنفيذيين أو مشرفين على أعمالهم.

الخلاصة

ونافلة القول فقد تم عرض رؤية رقابية بشأن تطبيق رقابة الالتزام الخاصة بالرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية بجانب أنواع الرقابة الأخرى محدداً العناصر الأساسية بشأنها وخطة العمل والمشاكل التي تواجه الجهاز والجهات الخاضعة للرقابة للوصول الى تطبيق ممارسات رقابة الالتزام الفعالة في هذا الصدد

والقضاء على أوجه القصور التي تتواجد نتيجة التطبيق، فدلالات صدق القوانين والأنظمة عموماً هي في التطبيق وليس النظريات وحدها من أجل تحقيق رقابة أفضل في هذا الشأن.





الملاحق

الملحق ١- أمثلة عن الموضوعات والمعلومات ذات العلاقة بها ومعايير رقابة الالتزام

يعطي الجدول أدناه أمثلة عن الموضوعات والمعلومات ذات العلاقة بالموضوعات والمعايير ذات الصلة. وليس المقصود منه تقديم قائمة حصرية بهذه المسائل. بل إن الموضوع الخاص والمعلومات ذات العلاقة والمعايير تختلف تبعاً لمجموعة متنوعة من المسائل.

م	الموضوع	المعلومات ذات الصلة بالموضوع	المعايير
١	الأداء المالي واستخدام الأموال المخصصة قد يتمثل الموضوع أيضاً في تنفيذ الميزانية، بما في ذلك، اختبار استخدام الأموال وفقاً لأهداف وغايات قرارات مجلس النواب. يتصل هذا النوع من الرقابة برقابة التطابق مع القواعد النظامية، بما فيها مراجعة البيانات المالية. تتضمن المعيار ٤٢٠٠ ISSAI- الملحق A-١ المزيد من التوجيهات المحددة بشأن هذا الموضوع بالذات.	المعلومات المالية مثل البيانات المالية	قانون الميزانية ذات الصلة، الموازنة الميزانية المعتمدة
٢	الأداء المالي، مثل الإيرادات في شكل: • أموال المشروع من الوكالات المانحة. • الأموال من الحكومة. • أنواع أخرى مماثلة من الأموال وكيفية استخدامها.	معلومات المشروع المالية/ حسابات المشروع.	التشريعات ذات الصلة المتعلقة باستخدام أموال الحكومة. الأنشطة المفوضة بها الهيئة الخاضعة للرقابة. بنود اتفاق التمويل
٣	الأداء المالي، مثل العائدات على شكل هبات، وكيف تتم استخدام الإيرادات.	المعلومات المالية ذات الصلة باستخدام المنحة.	الأنشطة المخولة بها الهيئة الخاضعة للرقابة. بنود اتفاقية المنحة.
٤	الأداء المالي، مثل الإيرادات أو النفقات وفقاً للعقد أو اتفاق القرض، وكيف تم استخدامها.	المعلومات المالية ذات الصلة بالعقد أو اتفاق القرض.	بنود العقد أو اتفاق القرض.
٥	الصفقات العمومية	المعلومات المالية	التشريعات واللوائح النظامية ذات الصلة بالصفقات العمومية بنود العقد مع المورد
٦	النفقات	المعلومات المالية	قانون الميزانية ذات الصلة مثل وثيقة

الاعتمادات	بيان التطابق		
<p>تشريعات أخرى ذات صلة التوجيهات الوزارية ذات الصلة، وشروط السياسة الحكومية وقرارات السلطة التشريعية. بنود العقد</p> <p>مستويات الأداء ذات الصلة المتفق عليها، مثل تلك المنصوص عليها في القوانين واللوائح، التوجيهات الوزارية، الأهداف المتفق عليها من قبل الهيئة التشريعية أو المنشأة، المعاهدات والبروتوكولات والاتفاقيات الدولية، الاتفاقات اتفاق مستوى الخدمة، بنود العقد، المعايير الصناعية المتعارف عليها عموماً أو توقعات الجمهور المعقولة على سبيل المثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● عدد الأماكن في رياض الأطفال نسبة لعدد الأطفال المتوقع دخولهم هذه الرياض. ● عدد المرضات والأطباء المؤهلين نسبة لعدد المواطنين. ● عدد الكيلومترات من الطرق التي تم الانتهاء منها. ● عدد الايام اللازمة لقبض الاستحقاقات أو للحصول على تراخيص البناء. ● تواتر ونوعية المعلومات الحاسوبية التي تقدمها منظمة خدماتية. ● عدد عمليات تفتيش المباني التي يتعين القيام بها في غضون فترة زمنية معينة. ● قياسات النتائج المتعلقة بنوعية المياه، الخ... 	<p>مؤشرات النشاط أو التقارير</p>	<p>أنشطة البرنامج</p>	<p>٧</p>
<p>التشريعات ذات الصلة أو التوجيهات</p>	<p>بيان تقديم الخدمات المعلومات المصرح عنها علناً.</p>	<p>تقديم الخدمات</p>	<p>٨</p>

٩	نزاهة القرارات الإدارية العامة	تسجيل شكاوى المواطنين المعلومات المصرح عنها علناً	التشريعات ذات الصلة أو التوجيهات
١٠	المسئولية الاجتماعية للشركات.	بيان التطابق مع المسئولية الاجتماعية للشركات (أو عدم التطابق)	التشريعات ذات الصلة أو التوجيهات في مجالات مثل حقوق الإنسان والحقوق المدنية، المساواة بين الجنسين، مكان العمل والبيئة، الخ.
١١	السلوك/ النزاهة	بيان التطابق، على سبيل المثال، بيان الاستقلالية (الأهلية القانونية) قد يكون هذا (البيان) ضمنياً في القطاع العام في بعض الأحيان، ويتصل بمفاهيم الاستقامة والنزاهة انظر	التشريعات ذات الصلة أو التوجيهات التي تشمل سلوك موظفي القطاع العام. مدونة القواعد الأخلاقية أو وضع مدونة لقواعد السلوك داخلياً. القيم المعلنة أو مبادئ القيادة السياسات الداخلية، الإرشادات والخطوط التوجيهية. صلاحيات الجهة، الأنظمة الداخلية أو ما شابه ذلك بنود العقد
١٢	التزامات العضوية	بيان التطابق	الشروط المتفق عليها للعضوية
١٣	العمليات المتصلة بالصحة والسلامة	بيان التطابق المعاملات المالية	التشريعات ذات الصلة بالصحة المهنية والسلامة، مثل التشريعات ذات العلاقة بتسهيل حركة ذوي الإعاقة السياسات، الاجراءات، الكتيبات والخطوط التوجيهية، الخ..
١٤	العمليات ذات الصلة بحماية البيئة	بيان التطابق المعاملات المالية	التشريعات البيئية ذات الصلة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بنوعية المياه والتخلص من النفايات أو مستويات انبعاثات الكربون أحكام المعاهدات البيئية الدولية والبروتوكولات والاتفاقيات أو الاتفاقات. السياسات، العمليات، الكتيبات

١٥	أنظمة الرقابة الداخلية	بيان التطابق	وخطوط التوجيهية الخ.. إطار للضوابط الداخلية، أو شروط أنظمة الرقابة الداخلية المنصوص عليها في التشريعات ذات الصلة أو المقبولة عموماً السياسات، الاجراءات، الكتيبات والخطوط التوجيهية الخ..
١٦	عمليات خاصة بأنشطة وعمليات المؤسسة، مثل دفع المعاشات التقاعدية أو المنافع الاجتماعية ومعالجة طلبات الحصول على الجنسية أو جواز سفر، وتقدير الغرامات أو أشكال أخرى من الأحكام الجزائية.	بيان التطابق	التشريعات ذات الصلة أو التوجيهات السياسات الاجراءات والإرشادات والخطوط التوجيهية، الخ..
١٧	الخصائص الفيزيائية	وثيقة المواصفات أو الشيء نفسه	قانون البناء (الحجم، الطول، الغرض، قياسات الكثافة الخاصة بمنطقة معينة، الخ..). بنود عقد البناء أو أي نوع آخر من العقود.
١٨	عائدات الضرائب والتزامات دافعي الضرائب أو غيرها من الالتزامات .	المدفوعات والاستردادات الضريبية للأفراد أو الشركات أشكال الضرائب الأخرى المتوجبة للسلطات النظامية (مثل الضريبة على القيمة المضافة، واستثمارات التسجيل والإبلاغ داخل الصناعات المنظمة مثل الأعمال المصرفية والمالية، و المستحضرات الصيدلانية، الخ..).	التشريعات ذات الصلة أو المدونات الصناعية المحددة. قانون الضرائب وقانون الدخل أو ما شابه ذلك.

الملحق A-1- أمثلة عن معايير الرقابة المطبقة في رقابة الالتزام التي تنجز بالتوازي مع مراجعة البيانات المالية:-

فيما يلي أمثلة توضيحية لمعايير الرقابة التي يمكن تطبيقها عند النظر في ما إذا كانت إيرادات ونفقات الهيئة الخاضعة للرقابة مطابقة للسلطات، بما في ذلك تشريعات الميزانية.

الدخل والإيرادات:

- 1- الأحكام الدستورية أو غيرها من المبادئ الأساسية المتعلقة بسلطة الحكومة في فرض الضرائب والرسوم على طلب أو بيع السلع والخدمات أو العقارات.
- 2- أحكام قانون الضريبة التي تحدد موضوع الضريبة.
- 3- أحكام إجراء حساب الضرائب والرسوم الجمركية وغيرها من الجبايات.
- 4- أحكام نظم وإجراءات اقتطاع وجباية الضرائب.
- 5- أحكام ضبط الضرائب.
- 6- أحكام ومبادئ المنافسة في الميزانية، أو غيرها من القوانين التي تنظم مبيعات السلع والخدمات أو العقارات من قبل السلطة العامة.
- 7- أحكام ومبادئ حساب الأسعار والرسوم على النحو السليم.
- 8- اعتمادات الميزانية للحصول على دخل.
- 9- الأحكام أو الممارسة الشائعة التي تعمل على منع الفساد وضمان أن المبيعات من السلع والخدمات والعقارات تتم على أساس إجراءات شفافة وفقاً لمبادئ الشرعية والمساواة.
- 10- المبادئ المتعلقة برفع حجم العائدات والحويلة دون الخسارة في المدفوعات.
- 11- أحكام ومبادئ شروط الدفع، ومنح القروض وطلب الضمانات في تحصيل الديون.

النفقات التشغيلية:

- 1- المبادئ التي تضمن الاقتصاد والكفاءة من خلال العدد والتشكيل الأمثلين للموظفين.
- 2- الأحكام التي تنظم المرتبات والمعاشات التقاعدية والمكافآت الأخرى للموظفين.
- 3- الأحكام التي تنظم عدد وفئات الموظفين التي يمكن استخدامها.
- 4- أحكام ومبادئ بشأن تسديد النفقات الشخصية للموظفين.
- 5- أحكام ومبادئ المنافسة في الميزانية، أو أي قانون آخر بشأن إجراءات الصفقات العمومية العامة.
- 6- أحكام ومبادئ شراء السلع والخدمات.
- 7- مبادئ الحقوق والالتزامات في العقود وأحكام الاتفاقات مع موردي السلع والخدمات.
- 8- الأحكام والمبادئ والممارسة الشائعة التي تحد من استخدام الأموال لأغراض التمثيل الخارجي أو لأغراض داخلية للموظفين.
- 9- أحكام ومبادئ إيجار المساكن، والتأجير واستئجار السلع.

١٠- أحكام وممارسات شائعة فيما يتعلق بإجراءات معاملة المدفوعات وأنظمة الرقابة الداخلية.

الإنفاق على البناء والبنية التحتية ونظم تكنولوجيا المعلومات وغيرها من الاستثمارات الكبيرة الحجم (بالإضافة إلى النفقات التشغيلية)

- ١- الأحكام الخاصة بدراسات الجدوى، والخطة والميزانية.
 - ٢- أحكام ومبادئ الإدارة السليمة للأموال العامة بشأن المناقصات العامة واختيار الموردين.
 - ٣- المعايير الصناعية والعقود النموذجية.
 - ٤- المبادئ المتعلقة بأحكام التعاقد، والإدارة السليمة للمشاريع ومراقبة الميزانية.
 - ٥- أحكام ومبادئ جودة الإدارة الكافية في مرحلة التشييد/التطوير والتسليم.
 - ٦- تدابير مكافحة الفساد والسلوك المغاير للمنافسة.
- ### المنح والاستحقاقات والضمانات وغيرها من المساهمات المالية للمؤسسات والمنظمات أو الأفراد:

- ١- القيود المتعلقة بكيفية استخدام الأموال.
- ٢- مبادئ المساواة والموضوعية والشفافية في الطلبات وتخصيص المنح.
- ٣- معايير الأهلية.
- ٤- أحكام المحاسبة والرقابة ومراجعة المستفيدين.
- ٥- الشروط التي تفرضها قرارات الإدارة أو الاتفاقات مع المستفيدين.
- ٦- أحكام تغطية الضمانات وشروط دفعها.
- ٧- أحكام إجراءات الدفع بما في ذلك الشروط المتعلقة بالمبالغ المدفوعة مقدماً، والمبالغ المسددة لاحقاً و/أو التسوية النهائية.

الملحق ٢- أمثلة عن مصادر تستعمل في السعي لفهم الهيئة الخاضعة للرقابة وتحديد المعايير المناسبة:

تشمل القائمة التالية التوضيحية وغير الحصرية، جملة من المصادر التي قد يستعين بها الجهاز لتحديد معايير مناسبة للرقابة:

- أ. القوانين واللوائح، بما في ذلك، النوايا والمقدمات المنطقية الموثقة التي كانت في أساس وضع هذه التشريعات.
 - ب. تشريعات الميزانية/الموازنة المعتمدة أو الاعتمادات.
 - ج. وثائق الهيئة التشريعية ذات الصلة بقوانين الموازنة، أو بالقرارات، أو بالمقدمات المنطقية، أو بالأحكام الخاصة لاستخدام الاعتمادات الموافق عليها، أو بالعاملات المالية، أو بأرصدة الصناديق والكشوفات المالية.
 - د. التوجيهات التشريعية أو الوزارية.
 - هـ. معلومات من السلطة التنظيمية.
 - و. المحاضر الرسمية لجلسات لجنة الحسابات العامة أو لجنة تشريعية مماثلة، أو غيرها من الهيئات العامة.
 - ز. مبادئ القانون.
 - ح. السوابق القانونية.
 - ط. مدونات الممارسة أو مدونات قواعد السلوك.
 - ي. وصف السياسات الداخلية والخطط الإستراتيجية والتشغيلية والإجراءات.
 - ك. إرشادات أو مبادئ توجيهية خطية.
 - ل. اتفاقات رسمية، مثل العقود.
 - م. اتفاقات قروض أو منح.
 - ن. معايير صناعية.
 - س. نظرية متعارف عليها (على سبيل المثال، نظرية تحظى على توافق عام في الآراء، يمكن الحصول على مثل هذه النظرية، في المعلومات الواردة في كتب ومجلات تقنية متخصصة، أو غيرها، أو من خلال التحقيق مع مصادر مطلعة مثل الخبراء في مجال معين).
 - ع. المعايير المقبولة عموماً في ميدان معين (تكون عادة هذه المعايير محددة بوضوح في قوانين معينة، مصدرها ممارسات معروفة أو سوابق قانونية، مثل (مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً) .
 - ف. فيما يخص رقابة النزاهة: المبادئ العامة للإدارة المالية السليمة في القطاع العام وسلوك الموظفين العموميين، توقعات الجمهور بشأن سلوك موظفي القطاع العام. في بعض الحالات، من الصعب الحصول على وثائق تتعلق بهذه المبادئ، إلا بطرق مجتزأة فقط، وفي بعض الحالات الأخرى، يتم تحديدها نتيجة للانتهاكات الحاصلة.
- قد تشمل المصادر الإضافية التي يمكن أن تساعد مراجعي الجهاز على التعرف وفهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها ومجالات البرامج ذات الصلة، ما يلي:-

- أ. التقرير السنوي للهيئة المعنية.
- ب. المقترحات التشريعية والخطب.

- ج. المواقع الشبكية.
- د. التقارير المنشورة والمقالات في الصحف أو المجلات، أو من مصادر وسائل الإعلام الأخرى، الخ..
- هـ. المعلومات التي تم جمعها من خلال عمليات رقابة سابقة.
- و. المعلومات التي تم الحصول عليها خلال أو عمليات اتصال أخرى.
- ز. محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو غيرها من اجتماعات الإدارة.
- ح. تقارير مراجع الحسابات الداخلي.
- ط. الإحصاءات الرسمية.

ملحق ٣: أمثلة عن العوامل ذات الصلة لتقييم المخاطر في رقابة الالتزام:-

فيما يلي أمثلة عن العوامل التي يجدر أخذها في الاعتبار في تقييم المخاطر في رقابة الالتزام، ليس المقصود بهذه القائمة أن تكون شاملة، والعوامل التي ينبغي الاهتمام بها، تختلف حسب الظروف الخاصة بكل عملية رقابة.

هدف وصلاحيات الهيئة الخاضعة للرقابة:-

١. هل أن هدف وصلاحيات الهيئة الخاضعة للرقابة وأهليتها القانونية، محددة بوضوح ومتاحة بسهولة؟
٢. هل أدخلت تعديلات حديثة على الصلاحيات والأهداف أو البرامج؟
٣. هل أن الموضوعات أو البرامج ذات الصلة محددة بوضوح؟
٤. هل تتداخل البرامج إلى حد كبير مع هيئات أخرى، توحى بحظر الازدواجية أو التجزئة؟

الهيكل التنظيمي:-

١. ما هو السند القانوني للهيئة (وزارة، مديرية، وكالة، الخ) ومن أين تستمد سلطتها؟
٢. هل حددت الهيئة الخاضعة للرقابة بوضوح، الأدوار، والصلاحيات ذات العلاقة؟
٣. هل تم الإعلان عن هذه الأدوار والمسؤوليات والصلاحيات بوضوح ليفهمها الجميع داخل الهيئة؟
٤. إذا كانت هذه الهيئة جزء من بنية هرمية، وكانت هناك هيئة أخرى مسؤولة عن الإشراف على الهيئة الخاضعة للرقابة، كيف يتم هذا الإشراف؟
٥. هل الهيئة تركز في عملياتها على تقييم المخاطر، بما في ذلك مخاطر عدم التطابق؟
٦. هل حدثت مؤخراً تغييرات تنظيمية؟
٧. هل هناك من أنشطة، يستعان لأدائها بمصادر خارجية تابعة لهيئات أخرى؟
٨. إذا كانت هناك أنشطة تنفذ بواسطة مصادر خارجية، كيف يتم رصد التطابق والأداء؟
٩. هل هناك مخاطر محتملة مرتبطة بالاستعانة بمصادر خارجية؟
١٠. هل أن العاملين هم من ذوي الاختصاص المناسب والسلوك الأخلاقي اللائق؟
١١. هل يبحث العاملون عن معلومات ذات الصلة، وهل أن هذه المعلومات متاحة بسهولة؟
١٢. هل يتم توفير المعلومات في الوقت المناسب في الهيئة؟
١٣. هل هناك أي جانب من جوانب البنية التنظيمية قد يرفع مخاطر الغش؟

الاعتبارات السياسية:-

١. إلى أي مستوى حكومي تنتمي الهيئة المعنية، وهل لها علاقات بمستويات حكومية أخرى؟
٢. ما هي مسئوليات (الدستورية أو غيرها) الوزير المختص، أو إدارة الهيئة؟
٣. هل من خبرة على صعيد التعامل مع الجانب السياسي للهيئة مقارنة بالتعامل مع إدارة الهيئة؟
٤. هل هناك توافق في الآراء، بين وجهات النظر؟
٥. ما هي علاقات العمل بين الوظائف السياسية والوظائف الإدارية؟
٦. هل هناك من ميادين تهم الجمهور بوجه خاص؟
٧. هل من خبرة بالنسبة لممارسة هيئة واحدة التأثير السلبي على هيئات أخرى ذات علاقة بها في التسلسل الهرمي للقطاع العام؟
٨. هل هناك أي اعتبارات سياسية يمكن أن تؤدي إلى زيادة مخاطر الغش؟
٩. هل تنص القوانين واللوائح على شروط ذات علاقة بالحياد السياسي فيما يتعلق باستخدام الموارد والأموال، وما هي التجارب السابقة في هذا المجال؟

القوانين واللوائح وغيرها من القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية ذات الصلة:-

١. هل من الواضح ما هي القوانين والأنظمة والقواعد (النصوص) القانونية والترتيبية السارية على الهيئة الخاضعة للرقابة، وموضوع الرقابة المعين؟
٢. هل هناك تداخل أو تضارب بين مجموعات مختلفة من القوانين؟
٣. هل الهيئة جهاز تشريعي؟ وإذا كان الأمر كذلك ما هو تأثير عملية سن القوانين على الحقوق الفردية؟
٤. إذا كانت الهيئة جهازاً تشريعياً، هل أنها فوضت هيئات أخرى بسلطة ما، مثل السلط التنظيمية أو الرقابية أو منشآت القطاع الخاص؟
٥. هل أن التشريعات ذات الصلة حديثة نسبياً، أو أنها راسخة؟
٦. إذا كانت حديثة، هل هي واضحة من حيث الشكل والمضمون، بحيث يسهل فهمها وتطبيقها بوضوح؟
٧. إذا كانت راسخة، هل أن السوابق القانونية متسقة، بحيث يسهل فهم وتطبيق هذه التشريعات بوضوح؟
٨. إذا كان الحكم يطبق بقدر هام، هل يتم ذلك وفقاً لنوايا ومقاصد القوانين واللوائح؟
٩. إذا كان الحكم يطبق بقدر هام، هل يتم ذلك باستمرار؟
١٠. هل هناك من أجهزة أخرى معنية بتفسير أو إكمال القوانين ذات الصلة؟
١١. هل تنفذ الهيئة واجباتها في الوقت المناسب بشكل لا يمس بالحقوق الفردية. هل هناك عواقب مالية سلبية هامة بسبب التقاعس؟
١٢. هل تم استخدام قنوات تسجيل الشكاوى والطعون بالنسبة للأطراف المتضررة على نحو ملائم؟

١٣. هل تعرضت حقوق أي فرد/ منظمة للخطر بأي شكل من الأشكال بسبب تفسير وتطبيق الهيئة لتشريعات أو لوائح معينة؟
١٤. هل هناك أي جوانب من القوانين واللوائح أو غيرها من القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة مخاطر الغش؟
-

العمليات والمعاملات الهامة:-

١. هل هناك أي عمليات أو معاملات هامة قد تؤدي إلى مخاطر كبيرة أو مخاطر غش (مثل عقود الشراء الكبرى، عقود البناء الطويلة الأمد، التعامل في الأدوات المالية مثل عقود الصرف الأجنبي، القروض الكبرى أو المضاربات المالية، والخصخصة، إلخ)؟
٢. هل تمتلك الهيئة، السلطة والكفاءة اللازمين للدخول في، وتنفيذ عمليات ومعاملات هامة؟
٣. هل تم توظيف خبراء ذات صلة مع العمليات والمعاملات الهامة؟
٤. إذا تم توظيف خبراء، ما هي الاحتياطات التي اتخذت لضمان كفاءتهم وموضوعيتهم؟
٥. كيف تتم مراقبة عمل الخبراء؟

الإدارة:-

١. هل هناك استقرار في الفريق الإداري؟ أو أنه حدثت تغيرات في صفوف الموظفين الأساسيين؟
٢. كيف يجري توظيف أعضاء الفريق الإداري (عمليات مفتوحة وشفافة مع منافسة حقيقية، أو عملية رمزية)؟
٣. هل تقوم الإدارة بتقييم المخاطر بصورة مستمرة؟
٤. هل تقدر الإدارة الانعكاسات المترتبة على التغيرات التي تطرأ على بيئة الهيئة والأثر الذي قد يترتب على الهيئة الخاضعة للرقابة؟
٥. هل تعتمد الإدارة نهجا محافظا أو أنها على استعداد للمجازفة (مثلا، ما هي شهيته للمخاطرة)؟
٦. ما هي المبادرات التي اتخذتها الإدارة لتحديد وتجنب المخاطر الكبرى التي يمكن أن يكون لها أثر سلبي على الهيئة؟
٧. هل يتم إبلاغ الإدارة على المستويات المناسبة، بتقييمات المخاطر التي تجري داخل الهيئة، على نحو فعال؟
٨. هل ترصد الإدارة، وتقيم النتائج المترتبة على قراراتها وأفعالها؟
٩. هل حددت عمليات الرقابة السابقة حالات عدم تطابق، غش أعمال غير مشروعة، سلوك لا أخلاقي، تحيز من جانب الإدارة، وما إلى ذلك؟
١٠. كيف توازن الإدارة في تحقيق أهداف البرنامج مع الحاجة إلى إدارة المخاطر، وضمان التوافق مع القوانين واللوائح، وما إلى ذلك؟

ملحق ٤: أمثلة عن عوامل الخطر ذات الصلة بموضوع معين:-

تعتبر الصفقات العمومية موضوعاً نموذجياً لرقابة الالتزام بين الجدول التالي بعض الأمثلة عن عوامل الخطر المتعلقة برقابة الالتزام في الصفقات العمومية، لا يقصد بالقائمة التالية أن تكون حصرية، تختلف المخاطر ذات الصلة وعوامل الخطر باختلاف الموضوع، وظروف الرقابة الخاصة.

أمثلة عن عوامل الخطر المتعلقة برقابة الصفقات العمومية	
الخطر الأصيل	
١	عدم وجود قوانين خاصة بالصفقات العمومية
٢	تغييرات حديث في القوانين الخاصة بالصفقات العمومية (لتماشى مثلاً مع التشريعات الدولية).
٣	قوانين معقدة أو غير واضحة، أو معرضة للتفسير.
٤	المبالغ النقدية الكبيرة التي تنطوي عليها الصفقات العمومية.
٥	كشف المراجعة عن السنة السابقة لانحرافات عن القوانين والتوجيهات ذات الصلة بالصفقات العمومية.
٦	شكوك سابقة أو حالات غش وفساد متورطة فيها الإدارة والموظفين الرئيسيين.
٧	عمليات التفتيش التي تقوم بها السلطات النظامية (مثل السلطات المنافسة).
٨	الشكاوى الواردة من الموردين المحتملين عن ممارسات غير عادلة في منح العطاءات.
٩	تضارب محتمل في المصالح.
السيطرة على المخاطر	
١	عدم وجود مبادئ توجيهية داخلية جيدة، بما في ذلك عدم وجود معايير واضحة وموضوعية.
٢	تغييرات حديثة في الضوابط العامة أو التطبيقية المتعلقة بنظم تكنولوجيا المعلومات الخاصة بالصفقات العمومية.
٣	سوء رقابة الجودة، أو ضعف رصد أنشطة الموردين.
٤	ضعف أو عدم وجود ضوابط بشأن احترام الموردين للمبادئ التوجيهية الأخلاقية
٥	ضعف أو عدم وجود رصد للأنشطة بالنسبة للتطابق مع التشريعات ذات الصلة
كشف المخاطر	
١	صنعت إجراءات الرقابة على نحو غير فعال (مثل أداء الرقابة بالاكتفاء فقط بالتحقق من تسجيل المعاملات، وعدم التحقق من أمور أخرى، أو الاكتفاء بتوجيه الاستفسارات إلى الموظفين في قسم الصفقات العمومية دون سواهم، مثل فريق الإدارة وإدارة المرافق أو الموظفين أو الموردين أو وكالات تسجيل الشكاوى).
٢	قد تدفع المكافآت الإدارة إلى حجب أو إخفاء الإثباتات عمداً (على سبيل المثال، الرشاوى التي يدفعها الموردون).
٣	احتمالات تواطؤ الإدارة أو تجاوز الضوابط.

الملحق 5- أمثلة عن إجراءات رقابة الالتزام في موضوعات مختارة

يتضمن الجدول أدناه أمثلة توضيحية عن الإجراءات الممكنة في رقابة الالتزام في مجالات التشريع البيئي وتمويل المشاريع من الجهات المانحة. لا يقصد بهذا الجدول أن يشكل قائمة كاملة من الإجراءات الممكنة، بل إن كل رقابة تضخم حسب الظروف والأهداف الخاصة بها.

أمثلة عن إجراءات الرقابة	
الموضوع: التشريعات البيئية	
١	تكوين فكرة عامة عن القوانين البيئية ذات الصلة التي يفترض أن تخضع لها الجهة الخاضعة للرقابة.
٢	الاستفسار من الإدارة، والرقابة الداخلية، حسب الاقتضاء، عن العمليات والإجراءات المعمول بها للتأكد من المطابقة للقوانين البيئية ذات الصلة.
٣	استعراض الدلائل وأوصاف الأنظمة لفهم العمليات والضوابط ذات الصلة، القيام بتوثيق هذه المعلومات وتحديد الضوابط الرئيسية. اختبار الضوابط الأساسية والضرورية.
٤	البحث في وسائل الإعلام، وغيرها من قواعد البيانات حسب الاقتضاء، لتحديد الحالات السابقة من عدم التطابق من جانب الجهة الخاضعة للرقابة.
٥	استعراض أي تقارير تفتيش، بما في ذلك، تلك الصادرة عن الرقابة الداخلية، حسب الاقتضاء. متابعة أي مجال من المجالات قد يوحي بوجود مخاطر هامة لعدم التطابق مع التشريعات البيئية.
٦	التأكد من حيادية الهيئة الخاضعة للرقابة للتصاريح اللازمة وشهادات التسجيل، حسب الاقتضاء، تقييم الإجراءات للتأكد من أنها لا تزال صالحة حتى تاريخ الرقابة.
٧	استعراض محاضر اجتماعات لجان البيئة أو الصحة والسلامة. وإجراء المتابعة اللازمة عند الضرورة.
٨	مقابلة مجموعة مختارة من الموظفين للإطلاع على فهمها للسياسات والإجراءات ذات الصلة المعمول بها، بما في ذلك التدريب، وكيف تعمل هذه الإجراءات على أرض الواقع.
٩	الاستفسار من الإدارة والمستشار القانوني، حسب الاقتضاء، عن وجود أي شكاوى سابقة، قائمة أو محتملة، على أساس المسؤولية البيئية، النظر في أسباب وآثار وانعكاسات مثل هذه الشكاوى.
١٠	مراقبة العمليات والممارسات الروتينية (مثل التخلص من النفايات- إذا جرى تخزينها والتخلص منها بشكل صحيح، الخ) وتوثيقها بالطريقة المناسبة (قد تكون صورة أو فيديو، أدلة مناسبة).

أمثلة عن إجراءات الرقابة

الموضوع: تمويل المشروع من منظمة مانحة

١	تكوين فكرة عامة عن اتفاق التمويل وأي تشريعات ذات صلة، والتوجيهات، التي يتعين على الجهة الخاضعة للرقابة الالتزام بها.
٢	الاستفسار من الإدارة والرقابة الداخلية حسب الاقتضاء، عن العمليات والممارسات الروتينية المتبعة، للتأكد من التطابق مع أحكام اتفاق التمويل والتشريعات ذات الصلة، والتوجيهات، الخ. الاستفسار عن الإجراءات الروتينية للتأكد من أن عمليات المحاسبة والإفصاح مطابقة للأصول.
٣	استعراض الدلائل وأوصاف الأنظمة لفهم العمليات والضوابط ذات الصلة المتعلقة بالمطابقة لاتفاقات التمويل. توثيق هذه المعلومات وتحديد الضوابط الرئيسية. اختبار الضوابط الأساسية والضرورية.
٤	تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر والإجراءات الموضوعية التي تعتبر ضرورية. على سبيل المثال. مقارنة أي معلومات مالية، بما فيها حسابات المشروعات، والميزانية مع نفس المعلومات عن العام السابق، متابعة الانحرافات المشتبه بها، مراجعة حسابات المشروع إذا ظهرت معاملات غير عادية أو كبيرة، ومتابعتها কিفما اقتضت الضرورة.
٥	اختيار عينة من المعاملات ذات الصلة بتمويل المشروع، وإجراء اختبار لكل معاملة مختارة لغرض التأكد من التطابق مع شروط اتفاق التمويل وأي تشريعات ذات صلة، على سبيل المثال: - الشروط المتعلقة باستخدام الأموال. - الموافقة والترخيص المناسب. - شروط الإبلاغ. - المحاسبة السليمة والإفصاح عنها، بما في ذلك السياسات المحاسبية المناسبة وتسجيل المعاملات في الفترات الزمنية المناسبة، الخ.
٦	عندما تكون أموال المشاريع قد استخدمت لأغراض محددة، تقييم الحاجة إلى إجراء عمليات تفتيش ميداني، والمتابعة حسب الاقتضاء.
٧	استعراض الرسائل ذات الصلة، ومحاضر الاجتماعات وغيرها لتحديد أي مسائل ذات صلة، والمتابعة عند الضرورة.
٨	النظر في الحاجة إلى الحصول على أي شهادات خطية من أطراف ثالثة والمتابعة حسب الاقتضاء.
٩	النظر في الحاجة إلى الحصول على شهادات خطية محددة من الإدارة.
١٠	اختبار حسابات المشروع لفترة محددة للتأكد من أنه قد تم احتساب المبالغ المعينة على النحو الملائم في الفترة المناسبة وتكرار الاختبار بعد انتهاء الفترة المحددة، কিفما اقتضت الضرورة.

الملحق ٦- أمثلة عن انحرافات الالتزام:-

يقدم الجدول التالي بعض الأمثلة عن انحرافات الالتزام ، ويتضمن اعتبارات ذات صلة بالأهمية النسبية والإعراب عن الاستنتاجات، لا يقصد بالملاحظات المتصلة بالأهمية النسبية والإعراب عن الاستنتاجات أن تكون تقييماً نهائياً فيما إذا كانت حالة خاصة تشكل انحراف التزام جوهرى أم لا، بل إن الهدف منها هو تسليط الضوء على الاعتبارات ذات الصلة، ويرتبط تحديد الأهمية النسبية بظروف الرقابة الخاصة وحكم مدقق القطاع العام المهني.

أمثلة عن انحرافات الالتزام	اعتبارات ذات صلة بالأهمية النسبية والإعراب عن الاستنتاجات	
١	تلقت هيئة حكومية خلال العام، اعتمادات الميزانية بواسطة وزارة التربية والتعليم لأغراض تربوية وطنية، وكانت نفقات الهيئة من المنح للعام قد تضمنت منحه بمبلغ ١٠ ملايين جنيه لصناعات تكنولوجية متقدمة في الخارج.	لا يحق للهيئة الحكومية بموجب القوانين التي تحكمها، أن تقدم منحا لمؤسسات في الخارج، قد يكون هناك عدم تطابق جوهرى لأن المنحة التي دفعت لهيئات في الخارج لم تكن متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية ذات الصلة، كما وأنها لم تصرف للأغراض المحددة من قبل السلطة التشريعية.
٢	تجاوزت جهة حكومية خلال العام النفقات المخصصة لها في الميزانية من قبل الهيئة التشريعية، وقدرها ٥٠٠ الف جنيه، ١٠٠ الف جنيه.	في هذه الحالة، فاقت النفقات الفعلية المبلغ المرخص لها به في الميزانية المعتمدة، وقد يكون هذا عدم تطابق جوهرى لأنه يشكل انتهاكاً واضحاً للسلطات المحددة بوضوح، ووفقاً للظروف، بما في ذلك نوع النفقات، قد يكون هذا الأمر حساساً جداً في طبيعته.
٣	يحق لمواطن الحصول على معاش تقاعد شهري قدره ١٠٠٠ جنيه لكن الهيئة الحكومية لم تدفع له إلا مبلغ ٩٠٠ جنيه شهرياً ولم يدفع المبلغ إلا بعد المواعيد المنصوص عليها في التشريعات	على الرغم من أن المبالغ النقدية المعنية لا تشكل انحرافاً في البيانات المالية الحكومية، إلا أنه من المحتمل أن تكون عواقب عدم التطابق هامه للغاية على الفرد صاحب المعاش الذي يعيش على أساس هذا الدخل الثابت، إذا كان الخلل في النظام هو سبب عدم التطابق، فإنه قد يؤثر أيضاً على العديد من المواطنين الآخرين. لذا، قد يكون عدم التطابق جوهرياً من حيث تأثيره على المواطنين والمجتمع بصفه عامة.
٤	يحق لأم من محدودى الدخل وحيدة الحصول على	على الرغم من أن الانحراف إيجابي بالنسبة للمتلقى،

<p>غير أنه لا يتطابق مع القوانين وغاياتها، وقد يكون بالتالي، مجحفاً بحق المستفيدين الآخرين. إذا كان الخلل في النظام هو سبب عدم التطابق، فإنه قد يؤثر أيضاً على العديد من المواطنين الآخرين. لذا، قد يكون عدم التطابق جوهرياً من حيث تأثيره على المواطنين والمجتمع بصفة عامة.</p>	<p>اعانات شهرية عن كل ولد تربيته تحت سن ١٨ عاماً، وقد دفعت لها الوكالة الحكومية استحقاقات لولد يبلغ من العمر ١٩ سنة.</p>
<p>قد يكون عدم التطابق جوهرياً بسبب الجوانب النوعية مثل الآثار المتعلقة بالسلامة. على الرغم من أن ذلك لا يتمثل في أي مبالغ نقدية، قد يكون عدم التطابق جوهرياً نظراً للعواقب المحتملة على سلامة شاغلي المبنى. فلو وقعت كارثة، هناك أيضاً خطر يكمن في أن عدم التطابق قد يؤدي إلى دعاوى هامة للمطالبة بتعويض الأضرار، ما يترتب عليه عواقب مالية على الحكومة والهيئة على حد سواء.</p>	<p>٥ تفرض أحكام قانون البناء القيام بعمليات تفتيش سنوية. ولم تجر على الهيئة الحكومية أي تفتيش على مدى السنوات الخمس الماضية.</p>
<p>يتوقف أن يكون أو لا يكون عدم التطابق جوهرياً على ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وأرسلت في وقت لاحق، ومدة التأخير، وأسباب التأخير، وأي عواقب قد تنشأ نتيجة لعدم التطابق، الخ..</p>	<p>٦ تنص أحكام اتفاق تمويل على أنه يتعين على المستفيد من هذه الأموال إعداد بيانات مالية وإرسالها إلى الهيئة المانحة بحلول تاريخ معين. لكن، لم ترسل هذه البيانات المالية في موعدها.</p>
<p>يتصل هذا النوع من الانحراف بمراعاة الحقوق الواجبة للمواطنين. فلقد خضع بعض المواطنين لتقييم مفرط للضرائب المتوجب عليهم دفعها، بينما لم يطالب آخرون بدفع أي شيء على الإطلاق، وبما أنه يمثل خلل في النظام، قد يكون الانحراف جوهرياً ومتفشياً، ومن الأنسب في هذه الحالة، إصدار رأي سلبي بشأن المطابقة.</p>	<p>٧ تم كشف نقاط خلل هامة في نظام الإيرادات المحصلة وفقاً لقانون الضرائب. وتبين أن سبب هذا الخلل يعود إلى التفسير الخاطئ لقانون الضرائب من قبل الهيئة الخاضعة للرقابة. فدفعت نتيجة ذلك، عدد وافر من دافعي الضرائب، مبالغ تجاوزت ما كان يتوجب عليهم دفعه.</p>

الملحق ٧- مثال عن رأي رقابة الالتزام كجزء من تقرير المراجع عن مراجعة البيانات المالية:-

كما تبينه هذه الوثيقة، قد تختلف صيغة الإبلاغ وفقاً والقوانين ذات الصلة، وممارسات الإبلاغ المتبعة، ومدى تعقيد القضايا التي يبلغ عنها، الخ ومع ذلك، قد يكون من الأفضل توخي الاتساق في شكل الإبلاغ، لمساعدة المستفيدين من تقرير الجهاز على فهم العمل المنجز والاستنتاجات التي توصل إليها، وكذلك تحديد الظروف غير العادية إذا ما وجدت.

نموذج التقرير القصير التالي هو لغرض التوضيح فقط وقد يتم وضع تقرير مطول تعرض فيه النتائج بشكل مفصل في صميم التقرير قبل فقرة الاستنتاج أو الرأي.

تقرير الرقابة الصادر عن (الجهاز المركزي للمحاسبات)

(عنوان الجهة المرسل إليها، الجهة الخاضعة للرقابة، مجلس النواب، الخ.....)

تقرير عن البيانات المالية:-

لقد قمنا بمراجعة البيانات المرفقة الخاصة الجهة الخاضعة للرقابة.....، والتي تشمل على بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر.....، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق المساهمين وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من المذكرات التفسيرية.

مسئولية الإدارة عن البيانات المالية:-

وفقاً ل (القوانين/ اللوائح التي تحدد مسؤوليات الإدارة، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد وتقديم هذه البيانات المالية وفقاً ل [المعايير المحاسبية المطبقة : معايير المحاسبة المصرية] وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ ومواصلة الرقابة الداخلية ذات الصلة لإعداد وتقديم البيانات المالية الخالية من أخطاء جوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ.

مسئولية المراجع:-

تنطوي مسؤوليتنا على الإعراب عن رأي، بشأن هذه البيانات بناء على مراجعتنا، لقد قمنا بمراجعتنا وفقاً ل [معايير المراجعة المصرية، مثل توجيهات ومبادئ الإنتوساي الأساسية للرقابة المالية والمعايير الدولية للرقابة المالية] تلك المبادئ التي تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، وتخطيط وتنفيذ عملية الرقابة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

تتمثل المراجعة في القيام بإجراءات للحصول على أدلة رقابة عن المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، يستند اختيار الإجراءات على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، عند القيام بتقييم تلك المخاطر، تؤخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية في الهيئة المتعلقة بإعداد وتقديم البيانات المالية من أجل تصميم إجراءات الرقابة الملائمة وفقاً للظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية وتنطوي الرقابة أيضاً على تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولة التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، فضلاً عن تقييم تقديم البيانات المالية.

ونعتقد بأن أدلة الرقابة التي حصلنا عليها هي كافية ومناسبة لكي نعتبرها أساساً لإصدار رأينا.

^١ينبغي تعديل الصياغة بالطريقة المناسبة إذا تم الإعراب عن رأي بشأن الرقابة الداخلية

الرأي

إن البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة المنتهية في ٣١ ديسمبر قد تم إعدادها برأينا، في كافة النواحي المادية، وفقاً لـ [المعايير المحاسبية المعمول بها : معايير المحاسبة المصرية] [الإبلاغ عن متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى]

تقرير الالتزام

(يختلف شكل ومضمون هذا القسم من تقرير الرقابة تبعاً للظروف، ومسئوليات الإبلاغ)

مسئولية الإدارة عن الالتزام

إن إدارة الجهة الخاضعة للرقابة مسئولة أيضاً، بالإضافة إلى مسؤولية إعداد وتقديم البيانات المالية المشار إليها أعلاه، عن ضمان تطابق الأنشطة والعمليات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية، مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

مسئولية المراجع

تنطوي مسؤوليتنا أيضاً، بالإضافة إلى مسؤولية الإعراب عن رأي حول البيانات المالية المشار إليها أعلاه، على الإعراب عن رأي في ما إذا كانت الأنشطة والعمليات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية، مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها، وتشمل هذه المسؤولية، القيام بإجراءات للحصول على أدلة رقابة حول إذا ما كانت نفقات وإيرادات الهيئة قد استخدمت للأغراض التي حددتها الهيئة التشريعية، وتتضمن مثل هذه الإجراءات، تقييماً لمخاطر عدم التطابق الجوهرية.

ونعتقد بأن أدلة الرقابة التي حصلنا عليها، هي كافية ومناسبة لكي نعتبرها أساساً لإصدار رأينا.

الرأي بشأن الالتزام

أن الأنشطة والعمليات المالية الواردة في البيانات المالية، هي برأينا، في كافة النواحي المادية ملتزمة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

[أدرج ردود الهيئة الخاضعة للرقابة، حسب الاقتضاء، بعد الرأي مثلاً في ملخص بعنوان «ردود الهيئة الخاضعة للرقابة»، أو في ملحق منفصل]

[أدرج توصيات بناءة، حسب الاقتضاء، بعد فقرة الرأي مثلاً، في ملخص بعنوان «التوصيات» أو في ملحق منفصل]

(توقيع المراجع)

(تاريخ تقرير المراجع)

(عنوان المراجع)

الملحق ٨ :- مثال عن رأي أو استنتاج مقيد بشأن الالتزام :-

مثال : يعكس هذا المثال حالة عدم الالتزام مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية، لاسيما التشريعات ذات الصلة وأهداف ونوايا السلطة التشريعية، وقد قرر المراجع أن الآثار جوهريّة، ولكن غير متفشية تبقى الأقسام التمهيديّة للتقرير، والأقسام التالية لفقرة الرأي حول المطابقة، من دون تغيير، على النحو المبين في المثال في الملحق ٧.

.....(الأقسام التمهيديّة المناسبة للتقرير.....)

تقرير المطابقة

.....(نص المقدمة المناسب.....)

أساس الرأي المقيّد

تلقت الجهة الخاضعة للرقابة XXX خلال العام، اعتمادات من الميزانية من خلال وزارة التعليم لأغراض تعليمية وطنية، وقد كشفت مراجعتنا أن انفاق المنح للعام، شمل ١٠ مليون جنية لصالح صناعات تكنولوجية متقدمة في الخارج.

بموجب (التشريعات التي تحكم الهيئة الخاضعة لرقابة) لا تملك الجهة الخاضعة للرقابة XXX سلطة تقديم منح لمؤسسات في الخارج ولم تستخدم المنح التي دفعت لمؤسسات في الخارج لغاية الأهداف المراد تحقيقها من قبل السلطة التشريعية وبالتالي فهي لم تلتزم بالقواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

الرأي القيد بشأن المطابقة:

نرى، باستثناء المنح التي دفعت لمؤسسات في الخارج، كما هو موضح في الفقرة (الأساس لرأي مطابقة مقيّد) أعلاه وفي جميع النواحي المادية، أن الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

.....(الأقسام الختامية المناسبة للتقرير.....)

الملحق ٩ :- مثال عن رأي عكسي في رقابة الالتزام:-

يعكس هذا المثال حالة عدم التطابق مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية، لاسيما التشريعات ذات الصلة وأهداف ونوايا السلطة التشريعية، وقد قرر المراجع أن الآثار جوهرية ومتفشية، تبقى الأقسام التمهيدية للتقرير، والأقسام التالية لفقرة الرأي حول المطابقة، من دون تغيير، على النحو المبين في المثال في الملحق ٧.
.....(الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير.....)

تقرير الالتزام

.....(نص المقدمة المناسب.....)

أساس الرأي العكسي

تلقت الجهة الخاضعة للرقابة XXX خلال العام، مبلغ ٥٠٠ الف جنيه كمستحقات الرعاية الإجتماعية وتمثل معاشات التقاعد نسبة ٩٢% من مجموع الإعانات الإجتماعية المدفوعة، تعكس البيانات المالية إلي حد ما، المبالغ المدفوعة. ومع ذلك تم تحديد مكان من ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية بشأن أنظمة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة لمعالجة مدفوعات معاشات التقاعد، كشفت عن أن المبالغ لا تدفع في الوقت المناسب وفقاً للوائح التنظيمية وتشريعات الرعاية الإجتماعية ذات الصلة[قد تكون نتيجة هذا الضعف، انتهاكاً للحقوق القانونية للمتقاعدين المؤهلين للاستفادة من هذه المستحقات.

الرأي بشأن الالتزام:

نرى، نظراً لأهمية المسألة الواردة في الفقرة (الأساس لرأي المطابقة السلبي) أعلاه، أن الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية غير متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

.....(الأقسام الختامية المناسبة للتقرير.....)

الملحق ١٠ :- مثال عن إخلاء الذمة عن الالتزام:-

يعكس هذا المثال الحالة التي لا يكون فيها المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة الرقابة الملائمة فيما يتعلق بتطابق النفقات مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية، لاسيما التشريعات ذات الصلة وأهداف ونوايا السلطة التشريعية، وقد قرر المراجع أن الآثار جوهرية ومتفشية، تبقى الأقسام التمهيدية للتقرير، والأقسام التالية لفقرة الرأي حول المطابقة، من دون تغيير، على النحو المبين في المثال في الملحق ٧.

.....(الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير.....)

تقرير الالتزام

.....(نص التمهيدي المناسب.....)

الأساس لإخلاء الذمة عن الالتزام:-

تلقت الجهة الخاضعة للرقابة XXX خلال العام، اعتمادات من الميزانية بواسطة وزارة التعليم لأغراض تعليمية، وقد كشفت مراجعتنا أن إنفاق المنح خلال العام، كما ورد في البيانات المالية تضمنت مبلغ ١٠ مليون جنيه لصالح مؤسسة أبحاث في الخارج وتمثل هذه المنحة نسبة ٩٠٪ من إجمالي إنفاق المنح خلال العام.

والإثباتات المتاحة لنا لتحديد ما إذا كان إنفاق المنح قد تم وفقاً للتشريعات ذات الصلة واللوائح التنظيمية.....]. كانت محدودة وكانت الجهة الخاضعة للرقابة XXX غير قادرة بسبب الأضرار التي ألحقها الفيضان على تقديم وثائق كافية لإثبات أن المؤسسة البحثية الخاصة مؤهلة للحصول على مثل هذه المنحة ولم تكن هناك إجراءات أخرى مرضية يمكننا القيام بها لتحديد ما إذا كانت المدفوعات قد تمت وفقاً للتشريعات ذات الصلة وبالتالي مطابقة للأغراض المحددة من قبل السلطة التشريعية.

إخلاء الذمة عن الالتزام:

نحن غير قادرين، بسبب قيود النطاق التي وصفت في الفقرة (الأساس لإخلاء المسؤولية بشأن المطابقة) أعلاه، تكوين رأي حول ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية مطابقة للسلطات التي تحكمها.

.....(الأقسام الختامية المناسبة للتقرير.....)

الملحق ١١ :- مثال عن إخلاء الذمة عن الالتزام:-

قد تكون هناك حاجة في بعض الحالات إلى توضيح مسائل معينة لا تؤثر بحد ذاتها على رأي المطابقة، يعتمد في مثل هذه الحالات إلى التركيز على فقرة المسألة أو المسألة الأخرى كما يتبين من الأمثلة التالية، تبقى الأقسام التمهيدية للتقرير، والأقسام التالية لفقرة الرأي حول المطابقة، من دون تغيير، على النحو المبين في المثال في الملحق ٧.
.....(الأقسام التمهيدية المناسبة للتقرير.....)

تقرير الالتزام

.....(نص التمهيدي المناسب.....)

الرأي بشأن الالتزام:-

نرى في الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية في جميع جوانبها الهامة، متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

التركيز في المسألة:-

نود استرعاء الانتباه إلى المذكرة XXX المتعلقة بالبيانات المالية، تبين هذه المذكرة، حالة عدم يقين بانتظار القرار القانوني حول تفسير الهيئة لمتطلبات التشريعات المؤرخة في XXX لم يشفع رأينا بتحفظ في ما يتعلق بهذه المسألة.
المسألة الأخرى:-

نود أن نسترعي الانتباه إلى التزام الهيئة بتطبيق أحكام قانون الصفقات العمومية المؤرخ في XXX والساري مفعوله على الوكالة XXX ولكن تتناقض أحكام القانون مع أحكام قانون الصفقات العمومية المؤرخ في YYY الذي يسري مفعوله على جميع الولايات القضائية الأطراف في اتفاقية التجارة العامة ZZZ لذا، هو يشمل أيضاً الوكالة XXX فمن الضروري أن تتناول السلطة التشريعية هذه المسألة بمزيد من الإهتمام مثل إجراء التعديلات التي تتفق مع قانون الصفقات العمومية المؤرخ في XXX.

.....(الأقسام الختامية المناسبة للتقرير.....)

الملحق ١٢ :- مثال عن تقرير عن مراجعة البيانات المالية مع رأي معقول التأكيد عن البيانات المالية واستنتاج محدود التأكيد عن المطابقة :-

صيغ هذه الدليل لتوفير الإرشاد لمراجعي الالتزام حول تقديم تقارير بشكل أراء بتأكيدات معقولة حول تطابق هيئة عامة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها، وبالرغم من ذلك كما هو موضح في نص هذه الوثيقة، فإن صلاحيات الجهاز تقتصر رأي رقابة المطابقة على الإكتفاء بالإشارة إلي ما إذا كانت المعاملات التي تبادرت إلي علم مدققي القطاع العام أثناء إضطلاعهم بمسئولية رقابة أخرى، متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية أو بالإشارة إلي أنه لا وجود لحالات عدم التطابق مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية قد تبادرت إلي علم مدققي القطاع العام أثناء مراجعة الحسابات.

نموذج التقرير القصير التالي هو لأغراض توضيحية فقط، يستخدم في عدد محدود من الحالات الخاصة حيث يقدم تأكيد محدود وقد يتم وضع تقرير مطول تقدم فيه نتائج مفصلة في صلب التقرير قبل قسم الاستنتاج أو الرأي قد يختلف أيضاً شكل ومضمون قسم الرأي حسب صلاحيات جهاز الرقابة الأعلى الخاصة.

تقرير الجهاز في

(الجهة المناسبة المرسل إليها، مثل الهيئة التشريعية، مجلس النواب،

تقرير عن البيانات المالية :-

قمنا بمراجعة البيانات المالية المرفقة الجهة الخاضعة للرقابة XXX والتي تشمل على بيان المركز المالي بتاريخ ٣١ ديسمبر XXX وبيان الأداء المالي، وبيان التغييرات في صافي الأصول / حقوق المساهمين وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من المذكرات التفسيرية.

مسئولية الإدارة عن البيانات المالية :-

وفقاً [للقوانين واللوائح التي تحدد مسؤوليات الإدارة] الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وتقديم هذه البيانات المالية وفقاً [المعايير المحاسبية المعمول بها: معايير المحاسبة المصرية] وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ ومواصلة الرقابة الداخلية ذات الصلة لإعداد وتقديم البيانات المالية الخالية من أخطاء جوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ.

مسئولية المراجع :-

تنطوي مسؤوليتنا على الإعراب عن رأي بشأن هذه البيانات المالية، بناء على مراجعتنا لقد قمنا بمراجعتنا وفقاً [المعايير المحاسبية المعمول بها: معايير المحاسبة المصرية] تلك المبادئ التي تتطلب منا الالتزام بالمطلوبات الأخلاقية وتخطيط وتنفيذ عملية الرقابة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما اذا كانتالبيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

تنطوي الرقابة على القيام بإجراءات للحصول على إثباتات رقابية عن المبلغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية يستند اختيار الإجراءات على حكم المراجع بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الغش أو الخطأ. عند القيام بتقييم تلك المخاطر، تؤخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة الداخلية في الهيئة، المتعلقة بإعداد وتقديم البيانات المالية، من أجل تصميم إجراءات الرقابة الملائمة وفقاً للظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية. وتنطوي الرقابة أيضاً على تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، فضلاً عن تقييم تقديم البيانات المالية.

ونعتقد بأن أدلة الرقابة التي حصلنا عليها، هي كافية ومناسبة لكي نعتبرها أساساً لإصدار رأينا.

الرأي:

إن البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة المنتهية في ٣١ ديسمبر / قد تم إعدادها برأينا، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية الخ....

مراجعة الالتزام (المطابقة):

أجرينا، بالإضافة إلى مراجعتنا للبيانات المالية، تخطيط وتنفيذ مراجعة الالتزام للتعبير عن استنتاج بتأكيد محدود فيما إذا كانت، في جميع النواحي المالية، الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها، كان نوع وتوقيت ومدى عمل المطابقة محدوداً، بالمقارنة مع ذلك المصمم لإبداء رأي بتأكيد معقول حول البيانات المالية.

مسئولية المراجع

تنطوي مسئوليتنا على الإعراب عن استنتاج بناء على استعراضنا، لقد قمنا بعملنا وفقاً لـ [توجيهات ومبادئ الانتوساي الأساسية لرقابة المطابقة]. تلك المبادئ التي تتطلب منها الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، وتخطيط وتنفيذ من المراجعة من أجل الحصول على تأكيد محدود حول ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية، في جميع النواحي المادية، متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها.

يقتصر التأكيد المحدود في المقام الأول على الإجراءات التحليلية وعلى الاستفسار، لكنه يوفر تأكيداً أقل من ذلك الذي يوفره التأكيد المعقول بما أننا لم نقم بإجراء رقابة، فإننا نعرب بالتالي عن استنتاج بتأكيد محدود، مما يتناسب مع العمل المحدود الذي قمنا به في إطار مراجعة الالتزام هذه.

ونعتقد بأن أدلة الرقابة التي حصلنا عليها، هي كافة ومناسبة لكي نعتبرها أساساً لاستنتاجاتنا.

الاستنتاج

على أساس عملنا الموضح في هذا التقرير، فإن الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية التي أطلعنا عليها خلال عملية الرقابة، هي في جميع النواحي المادية، مطابقة للسلطات التي تحكمها [أو: علاوة على ذلك، وعلى أساس عملنا الموضح في هذا التقرير، لم يصل إلى علمنا ما من شأنه أن يجعلنا نعتقد بأن الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات غير متطابقة مع القواعد (النصوص) القانونية والترتيبية التي تحكمها].

إدراج الردود الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة، حسب الاقتضاء، بعد فقرة الرأي في ملخص مثلاً، بعنوان [ملخص ردود الهيئة الخاضعة للرقابة أو في ملحق منفصل].

[إدراج توصيات بناءة، حسب الاقتضاء، بعد فقرة الرأي مثلاً، في ملخص بعنوان (التوصيات) أو في ملحق منفصل].

[توقيع المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

ملحق رقم ١٣

معايير المخالفات المالية:

ويمكن تحديد معايير المخالفة المالية على النحو التالي:-

المعيار الأول: بالنظر إلى مصدر المخالفة:

أ. قد تكون المخالفة المالية (مخالفة دستورية) ومثال ذلك أن يتم التصرف زيادة عن الاعتمادات الواردة بالموازنة العامة- وهذا ما نصت عليه المادة ١٢٤ من الدستور الحالي لجمهورية مصر العربية على أن (تجب موافقة مجلس النواب على نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة العامة، وكذلك كل مصروف غير وارد بها أو زائد عن تقديراتها وتصدر بقانون).

ب. قد تكون المخالفة المالية (مخالفة لقانون) كمخالفة قانون العاملين المدنيين بالدولة وقانون الضرائب وقانون الموازنة العامة وغيرها من القوانين، فيما ورد بها من النواحي المالية.

ج. وقد تكون المخالفة المالية مخالفة لما يقضي به قرار جمهوري أو قرار رئيس مجلس الوزراء يكون قد نظم أوضاعاً مالية، كالقرارات التي تنظم الرواتب الإضافية والبدلات. (علاوة للحاصلين على درجة أعلى من الدرجة الجامعية الأولى - الماجستير والدكتوراه وبدلات التفرغ للأطباء والزراعيين والصيادلة والتجاربيين وغيرها).

د. قد تكون المخالفة المالية (مخالفة لائحة) أي مخالفة للائحة مثل اللائحة المالية للموازنة والحسابات، أو لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال، أو غيرها من اللوائح التي تنظم أموراً مالية.

المعيار الثاني بالنظر إلى أقسام المخالفات المالية النوعي:

ويمكن تقسيم المخالفات المالية تقسيماً نوعياً إلى ثلاثة أقسام هي:

أ. مخالفات مالية تقع بالمخالفة للدستور أو القوانين والأنظمة والقواعد المالية والموازنة العامة للدولة، واللوائح والتعليمات المالية التي تنظم الصرف والتحصيل.

ب. التصرفات المالية المشوبة والتي يترتب عليها ضياع حق مالي للدولة أو لأحد الأشخاص العامة أو الهيئات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية، أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك بصفة مباشرة.

المعيار الثالث: المخالفات المالية حكماً وهي المخالفات التي اعتبرها المشرع كذلك وهي:

أ. عدم التعاون مع الجهاز المركزي للمحاسبات أو عرقلة عمله وذلك بعدم موافاة الجهاز بصورة من العقود أو الاتفاقات أو المناقصات التي يقتضي تنفيذ قانون الجهاز موافاته بها، أو عدم موافاته بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو كافة جلسات أو وثائق أو

غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها طبقاً للقانون مما يؤدي إلى ضياع حق من الحقوق المالية للدولة (مخالفة مالية سلبية).

ومن الملاحظ أن عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخير في الرد عليها خلال المواعيد القانونية بغير عذر مقبول أصبح بمقتضى المادة ١٢ من قانون الجهاز الحالي (١٤٤ لسنة ١٩٨٨م) المعدل بالقانون رقم (١٥٧ لسنة ١٩٩٨م) مخالفة إدارية بعد أن كانت مخالفة مالية في ظل القانون السابق رقم (١٢٩ لسنة ١٩٦٤م). ولعل مرد ذلك إلى أن عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخير فيه قد لا يؤدي بالضرورة إلى ضياع حق مالي للدولة.

وقد يكون المشرع في القانون السابق عندما اعتبر عدم الرد على مناقضات الجهاز أو الماطلة في الرد عليه، مخالفة مالية، كان ينظر إلى الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره الرقيب على المال العام والساهر على حمايته من الضياع والتبديد وله التأكد من سلامة التصرفات التي ترد على هذا المال جباية وإنفاقاً، وقد تنتهي تلك المكاتبات بين الجهاز والجهات الخاضعة لرقابته إلى إنقاذ حق الدولة من السقوط بالتقادم أو إلى اكتشاف أموال ضائعة (وهذا ما يتم تداركه حالياً).

ولكن تجدر الإشارة إلى أن الامتناع عن الرد على مناقضات الجهاز ليس هو بذاته الذي يؤدي إلى ضياع حق مالي للدولة، وإنما التصرف المخالف للقواعد والتعليمات المالية هو الذي يمثل المخالفة المالية.

المعيار الرابع: حدود واختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة النيابة الإدارية علي القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية:

وحيث أن المشرع المصري أناط بهيئة النيابة الإدارية بوصفها هيئة قضائية مستقلة تولى التحقيق فى المخالفات المالية والإدارية وأختصها دون غيرها بولاية تحريك ومباشرة الدعاوي التأديبية أمام مجلس الدولة، وترفع الدعوي التأديبية من النيابة بإيداع أوراق التحقيق وقرار الإحالة بسكرتارية المحكمة المختصة.

ولا شك أن إعطاء الاختصاص بمباشرة الدعوي بمعرفة النيابة الإدارية سوف يكون من شأنه العمل على السرعة بالسير فيها وإيضاح جوانبها بواسطة الجهة التي تولت فحصها وتحقيقها.....

ونظراً لما للمخالفات المالية من أهمية خاصة بالنسبة إلى مالية الدولة فقد أوجب المشروع إخطار رئيس ديوان المحاسبة بقرارات الجهة الإدارية الصادرة في هذه المخالفات وأعطي رئيس الديوان الحق في أن يطلب من النيابة الإدارية إقامة دعوي أمام المحكمة التأديبية المختصة وفي هذه الحالة يتعين على النيابة الإدارية مباشرة الدعوي.

(المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٥٨ المشار إليه)

وقد جاء قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ واضحاً جلياً بشأن تحديد الجهات الخاضعة لرقابته بصفته هيئة مستقلة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص المنصوص عليها في قانونه، وحددت المادة (٥) منه كيفية مباشرة الجهاز لرقابته القانونية

على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية بالقيام بفحصها ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع بها دون المخالفات الإدارية.

ويتعين على تلك الجهات موافاة الجهاز بالقرارات المشار إليها خلال ٣٠ يوماً من تاريخ صدورها وقد أعطى المشرع المصري الحق لرئيس الجهاز أن يطلب خلال ٣٠ يوم من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز إذا رأي وجهاً ذلك تقديم العامل للمحاكمة التأديبية وعلى الجهة المختصة بالإحالة إلى المحكمة التأديبية - وهي النيابة الإدارية - كما هو موضح سلفاً - مباشرة الدعوي التأديبية في هذه الحالة خلال الثلاثين يوماً التالية لطلب الجهاز، وكذلك الحال في الحالات التي لا تستجيب فيها الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز لتشديد الجزاء على المخالفين ويطلب إحالتهم للمحكمة التأديبية من الجهة المختصة، محدداً للنيابة الإدارية ميعاداً (٣٠ يوم من تاريخ الطلب) لقيامها بتحريك الدعوي التأديبية وهو ما يعني أن الإحالة ليست سلطة تقديرية للنيابة وإنما هو أمر لازم بقوة القانون.

وحيث أن المحكمة الإدارية العليا استقرت في العديد من أحكامها بان الدعوي التأديبية واجبة
الرفع من الجهة المختصة بذلك متي طلب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات منها ذلك وهو أمر وجوبي عليها وفقاً لصريح حكم القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات....
(حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ١٩٩٦ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٢/٥/١٩٨٤).

ملحق رقم ١٤

التفرقة بين المخالفة المالية والمخالفة الإدارية:

(١) إن المخالفة المالية هي كل سلوك يخالف القواعد المالية والأحكام الواردة أو المنصوص عليها في الدستور أو في القوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات الواجبة الإتباع، أما المخالفة الإدارية فهي إخلال العامل بواجباته الوظيفية أو الخروج على مقتضياتها ولم يترتب عليها أضرار مالية مثل:

المحافظة على كرامة الوظيفة- أداء العمل بدقة وأمانة- احترام مواعيد العمل الرسمية- عدم إفشاء أسرار العمل- عدم

□ مزاولة الأعمال التجارية... الخ.

هذا وقد انتهت المحكمة الإدارية العليا إلى أن المخالفة الإدارية ليست محددة حصراً ونوعاً بل مردها إلى إخلال

□ العامل بواجبات الوظيفة، أو الخروج على مقتضياتها.

□ (إدارية عليا طعن رقم ٥٦٣ لسنة ٧ ق جلسة ١٩٦١/١١/١١ وطعن رقم ٨٧٥ لسنة ٧ ق جلسة ١٩٦٤/٤/١)

والواجبات الوظيفية لم يرد بها حصر، ولكنها وردت في التشريعات المختلفة التي تنظم شئون الوظيفة العامة

□ على سبيل المثال لا الحصر.

ومعظم المخالفات الإدارية من شأنها أن تؤدي بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلى ضياع حق مالي للدولة إذا ما توسعنا

□ في التفسير.

فها هي المحكمة الإدارية العليا تذهب إلى أنه قد تكون المخالفة المنسوبة إلى العامل، وإن كانت تعد من ناحية

ذنباً إدارياً لإخلال العامل بواجبات وظيفية كما إذا جمع إلى وظيفته عملاً آخر في جهة أخرى إلا أن ما ارتكبه يعتبر

من ناحية أخرى مخالفة مالية جسيمة وتغلب على تكييف طبيعتها الناحية المالية، إذ استحل العامل لنفسه أن يحصل

□ خلال فترة معينة على مرتبين مما يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة.

□ (إدارية عليا طعن رقم ٢٤٧٧ لسنة ٦ ق جلسة ١٩٦٣/٢/٩م)

وفي النهاية فإذا كانت المخالفة المالية هي كل سلوك يخالف القواعد المالية والأحكام الواردة أو المنصوص عليها في

القوانين والأنظمة والتعليمات الواجبة الإتباع، فإن المخالفة الإدارية تجد حدها في إخلال العامل بواجباته الوظيفية أو

الخروج على مقتضياتها ولم يترتب عليه أضرار مالية مثل: المحافظ على كرامة الوظيفة، أداء العمل بدقة وأمانة-

□ احترام مواعيد العمل عدم إنشاء أسرار العمل، عدم مزاولة الأعمال التجارية.. الخ.

(٢) نبرز أهمية التمييز بين المخالفة المالية والإدارية في عدة نقاط نوجزها فيما يلي:-

- أن المشرع قد أخضع القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبين، فأوجب على الجهات الإدارية إبلاغه بهذه القرارات، وأعطى لرئيس الجهاز حق الاعتراض عليها. وقد نصت المادة ١٣ من القانون ١١٧ لسنة ١٩٨٥ بإعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاكمات التأديبية على ذات الأمر □ بقولها (يخطر رئيس الجهاز المركزي للمحاسبين بالقرارات الصادرة من الجهات الإدارية في شأن المخالفات المالية. ولرئيس الجهاز خمسة عشر يوماً من إخطاره بالقرار أن يطلب تقديم العامل المتهم إلى المحاكمة التأديبية، وتلتزم □ النيابة الإدارية في هذه الحالة بأن تقيم الدعوى التأديبية وتباشرها).

مع ملاحظة أن الموعد المقرر لرئيس الجهاز في أن يطلب تقديم المتهم إلى المحاكمة التأديبية أصبح ثلاثون يوماً على النحو سالف البيان.

- هذا بشأن القرارات الصادرة في المخالفات المالية ، أما فيما يتعلق بالقرارات الصادرة بشأن المخالفات الإدارية فلا يخطر بها الجهاز، فالمشرع نظراً لعدم الأهمية الكبرى للمخالفات الإدارية لم يبسط عليها رقابة خارجية متمثلة في رقابة الجهاز المركزي للمحاسبين، وترك لجهة الإدارة قدراً من الحرية كي تباشر وظيفتها الإدارية على أكمل وجه.

(٣) أن المشرع أعطى الجهاز المركزي للمحاسبين الحق في رقابة ملائمة القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية التي هي أوسع مجالاً من رقابة المشروعية التي تنصب على الجوانب القانونية في العمل الإداري فقط دون التعرض لملاءمته.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الميعاد المقرر لرئيس الجهاز ليستخدم فيه حقه في الاعتراض على القرار التأديبي وطلب إحالة المتهم إلى المحاكمة التأديبية وفقاً لما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا وذلك يعني أن حق الاعتراض ينقضي بانقضاء هذا الميعاد فذهبت هذه المحكمة إلى أن "المشرع أوجب على الجهة الإدارية إخطار الجهاز المركزي للمحاسبين بالقرارات الصادرة منها في المخالفات المالية وقد حدد المشرع لرئيس الجهاز ميعاداً معيناً يستخدم فيه حقه الاعتراض على القرار التأديبي، وطلب تقديم الموظف إلى المحاكمة التأديبية، هذا الميعاد من مواعيد السقوط، وينقضي حق الاعتراض بانقضائه، وهو ميعاد مقرر لمصلحة الموظف حتى لا يظل تحت سطوة الاعتراض إلى أجل غير مسمى، ومقرر كذلك لمصلحة الإدارة حتى لا تظل أمورها معلقة إلى أجل غير مسمى، وممارسة رئيس الجهاز لهذا الحق تقتضي أن تكون كافة عناصر التقدير من تحقيقات ومستندات وبيانات تحت نظر الجهاز ليتمكن من تقدير ملاءمة القرار التأديبي المعروض، وما إذا كان الأمر يقتضي تقديم الموظف إلى المحاكمة التأديبية من عدمه، وحساب ميعاد السقوط لا يبدأ إلا من تاريخ ورود المستندات والبيانات إلى الجهاز كاملة، وإذا لم يطلب الجهاز استكمال ما ورد إليه من جهة الإدارة من أوراق، وانتهى الميعاد المذكور فإن ذلك يعد قرينة على إكتفاء الجهاز بما

ورد إليه فيسقط حقه في الإعتراض إذا لم يستخدمه قبل انقضاء الميعاد".

(إدارية عليا طعن رقم ٦٠٦ لسنة ٣١ ق جلسة ١٤ مايو ١٩٨٨)

في حين أن ذات المحكمة انتهت إلي أن ميعاد إقامة الدعوى التأديبية المقرر للنيابة الإدارية بناء على طلب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات هو ميعاد تنظيمي لا يسقط الحق بانقضائه.

(إدارية عليا طعن رقم ١٩٧٣ لسنة ٣١ ق جلسة ١٤ فبراير ١٩٦٣)

ونود أن تشير هنا إلي أن المحكمة الإدارية العليا انتهت إلي ما انتهت إليه أنفاً من أن "الميعاد المقرر لرئيس الجهاز في الإعتراض على القرار التأديبي وطلب إحالة المخالف للمحاكمة التأديبية" ميعاد سقوط باجتهاد منها، مبناه ضمانه للموظف في المقام الأول حتى لا يظل وضعه معلقاً مدة طويلة، وهذا المسلك من المحكمة يعد أو في ضمان بالنسبة للموظف، كما أن ضمانه للجهة الإدارية في المقام الثاني حتى لا تظل أموراً معلقة مدة طويلة، لا يجد سنده إلا في احترام وجهة نظر المحكمة واجتهادها.

أما وإنما قد جعلت الميعاد المقرر للنيابة الإدارية لتباشر فيه إجراءات الدعوى التأديبية ميعاداً تنظيمياً لأنه يتعلق بطبيعة الإجراءات الإدارية ذاتها، كما أن النيابة الإدارية لا تملك حيال طلب الجهاز إقامة الدعوى التأديبية إلا التنفيذ وإقامة الدعوى.



دليل المراجعة المالية

المجلد الأول

المبادئ الأساسية للمراجعة المالية

الجهاز المركزى للمحاسبات

المجلد الاول من دليل المراجعة المالية للمشركات والبنوك والوحدات الاقتصادية

الطبعة الاولى سبتمبر ٢٠١٥

شروط الاستخدام وقواعد السرية

تم تصميم دليل المراجعة لمساعدة المراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات فى الالتزام بالمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التاكد الاخرى والتي إعدت وفقا لمعايير المراجعة الدولية ISAs الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC وكذا فى ضوء المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - الانتوساى - ISSAI والقوانين واللوائح ذات الصلة بعملية المراجعة .

يخضع استخدام هذا الدليل بمجلديه الى القوانين الخاصة بالجهاز وقواعد السرية التى يتبعها . جميع حقوق الجهاز فيما يتعلق بنشر هذا الدليل محفوظة بموجب القوانين والقواعد واللوائح المصرية .

لا يجوز اعادة نسخ او حفظ أى قسم من اقسام هذا الدليل باستخدام اى وسيلة دون الحصول على موافقة خطية مسبقة من الجهاز .

يتعرض الشخص او المؤسسة فى حالة مخالفة الاحكام الواردة فى البند السابق الى الاجراءات القانونية التى تنص عليها القوانين المصرية ذات العلاقة بشأن حماية الملكية الفكرية .

كلمة

المستشار / هشام جنيته

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات



أستنادا الى المادة الثانية والثالثة من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته فإن الجهاز يمارس الرقابة المالية بشقيها المحاسبى

والقانونى على الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته وكذا الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام او شركة من شركات القطاع العام او بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية وكذا الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز و حيث ان غالبية تلك الوحدات تقوم بأعداد وعرض قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (طبقا لقرار رئيس الجهاز رقم ١٥٧٠ لسنة ٢٠٠٦ و/ أو طبقا لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار ١١٠ لسنة ٢٠١٥ أو طبقا لقواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك و اسس الاعتراف والقياس بالنسبة للبنوك) . و يباشر الجهاز اختصاصه على تلك الجهات وفقا لنص المادة رقم (٥) من قانونه والتي اوردت على ان الجهاز يمارس اختصاصاته وفقا لاحكام القانون المشار اليه وكذلك باعتباره مراقبا لحساباتها على ان يراعى عند مراجعة تلك الوحدات الاوضاع المهنية فى الفحص والتقرير عنه والتي تعرف بمعايير المراجعة المصرية . وفى اطار حرص الجهاز على القيام بدوره المنوط به فلقد سعى الجهاز الى تطوير قدرات ومهارات اعضائه الفنيين حتى تتمكن من القيام بمراجعة القوائم المالية لتلك الوحدات وفق افضل الممارسات المهنية ، وفى سبيل ذلك فلقد صدر قرار رئيس الجهاز رقم لسنة ٢٠١٥ بشأن تشكيل لجنة لتحديث واعداد ادلة للمراجعة و قد سبق ذلك توقيع الجهاز على بيان الالتزامات بشأن التزام الجهاز بتطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

وانسجاما مع ذلك وفي ضوء حرص الجهاز لاستخدام الوسائل الالكترونية الحديثة فى المراجعة فلقد جاء هذا الدليل بمجلديه كدليل ارشادى لمراجعة القوائم المالية لتلك الوحدات المشار اليها بعاليه ، ليعطى جميع خطوات واجراءات المراجعة الميدانية وكذا اعداد التقرير واللازمة لتحقيق رقاة الجهاز على تلك الوحدات .

ويعتبر الدليل بمجلديه وفقا لذلك منهج تطبيقى لممارسة الجهاز لاختصاصاته فى هذا المجال ، وحيث ان الدليل قد راعى آخر التطورات لادلة العمل الرقابى للاجهزة العليا والتي سبقتنا فى هذا المجال كدليل المراجعة المالية لمكتب المساءلة الحكومى بالولايات المتحدة الامريكية وادلة العمل الرقابى لمكتب المراجع العام باستراليا وأدلة المراجعة لمكتب المراجع العام بجنوب أفريقيا .

وأخيرا فاننا نهيب باعضاء الجهاز الفنيين الحرص على الاستفادة من هذا الدليل مع الالتزام بتطبيق ما تضمنه من قواعد وارشادات للنهوض بواجباتهم وادائها بافضل مستوى مهنى ، كما أننى اتوجه بالشكر الى السادة اعضاء لجنة تحديث وصيانة الدليل على ما بذلوه من جهد لاجراج هذا الدليل واخص بالشكر الاستاذ / محمد حسين صلاح الدين وكيل الجهاز لشئون المكتب الفنى لرئيس الجهاز على مقدمه من جهد وفكر .

والله ولى التوفيق ،،،

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات

المستشار / هشام جنيته

كلمة الاستاذ / محمد حسين صلاح الدين

وكيل الجهاز لشئون المكتب الفنى لرئيس الجهاز

رئيس لجنة تحديث وصيانة أدلة المراجعة بالجهاز المركزى للمحاسبات

يشرفني أن استهل كلمتي بالإعراب عن الشكر الجزيل لسيادة المستشار / هشام جنيته لتفضله بالموافقة على تشكيل لجنة لاعداد وتحديث ادلة المراجعة بالجهاز المركزى للمحاسبات .

ونهنىء أنفسنا نحن أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات على أعداد دليل تطبيقي للمراجعة المالية يكون عوناً لنا فى اداء أختصاصاتنا التى كلفنا بها بحكم قانون الجهاز ووفقاً لارقى المستويات المهنية الدولية .

جاء هذا الدليل كنموذج للعمل الجماعى بين أعضاء الجهاز المتخصصين والذين تم اختيارهم بعد التدقيق فى خبراتهم وتأهيلهم المهنى والعلمى و أعضاء المكتب الفنى لرئيس الجهاز وكان الهدف الاساسى هو اعداد دليل على غرار ادلة العمل بارقى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كمكتب المساءلة الحكومية بالولايات المتحدة الامريكية GAO ومكتب المراجع العام باستراليا ANAO و المراجع العام بجنوب افريقيا AGSA الاعضاء بالمنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساى) .

وقد كانت استراتيجية اعداد الدليل تتمثل فى وضع هدف استراتيجى تمثل فى اعداد وتحديث دليل تطبيقى لاجراءات المراجعة فى ضوء المعايير المصرية للمراجعة والمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وكذا وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة وكان لزاماً لتحقيق هذا الهدف تشكيل فريق يتوافر فى اعضاؤه الخبرة العملية المتنوعة والتأهيل العلمى والمهنى المتنوع ، كما اشترط ان يؤمن هذا الفريق بروح التعاون من اجل الوصول الى الهدف الاسمى وهو أعداد دليل يضع الاسس النظرية والمنهجية لعملية المراجعة التى يقوم بها الجهاز فى ظل البيئة الرقابية للجهاز والتي تتسم بخصوصية .

يقدم هذا الدليل نموذجاً متكاملًا موحدًا من اجراءات المراجعة بأسلوب منهجى علمى منظم ، كما يضع الدليل إطاراً عاماً لمجموعة كاملة من أوراق عمل المراجعة تساعد أعضاء الجهاز على اداء عملية المراجعة خلال فترات زمنية محددة ووفقاً لاعلى معدلات الاداء وبما يمكن ادارات متابعة نظام رقابة الجودة من أداء اعمالها وفقاً لمعايير محددة عن الاداء .

سيساهم هذا الدليل فى تسهيل التحول الى ميكنة عملية المراجعة بالجهاز المركزى للمحاسبات من خلال توحيد وتنميط أوراق المراجعة وتسهيل تحويلها الى شكل الكترونى فى المستقبل القريب .

كما سيساهم الدليل فى الارتقاء بالاداء المهنى لاعضاء الجهاز و الحد من مخاطر اختلاف تطبيق اجراءات مراجعة مختلفة فى المواقف المتشابهة وبالتالي فسيكون وسيلة لتخفيض مخاطر المراجعة الى حدها الأدنى من خلال حث اعضاء الجهاز على الالتزام بتوثيق اعمال المراجعة وفقاً لنماذج الدليل .

تم تقسيم الدليل الى جزئين الجزء الاول يعرض المبادئ الاساسية لعملية المراجعة وفقا لاختصاصات الجهاز بشأن الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز والتي تعرض بياناتها المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية او أى اطار محاسبة آخر يعتمد على معايير المحاسبة المصرية ، ويكون الجهاز بالنسبة لتلك الوحدات مراقب حسابات وفقا لقانونه . وفى هذا الجزء تم الالتزام بالاطار المفاهيمى لكلا من :

- ارشادات المراجعة الواردة بقانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته .
- المعايير المصرية للمراجعة وخدمات التاكد الاخرى .
- المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI .
- المعايير الدولية للمراجعة ISA .
- خبرة الجهاز المتراكمة منذ أنشأؤه فى مجال مراجعة تلك الوحدات .

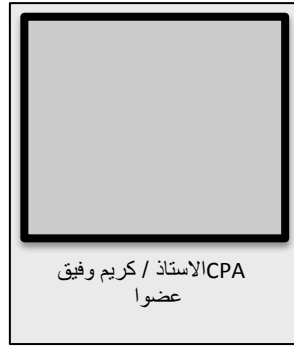
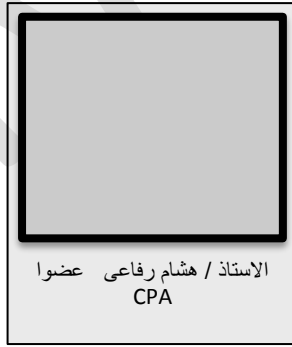
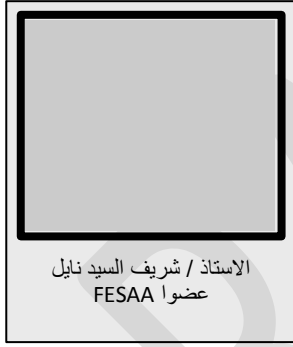
ويعرض الجزء الثانى من الدليل نماذج موحدة لاوراق عمل المراجعة و هى توفر ارشادات بشأن كيفية توثيق مراقب الحسابات لادلة الاثبات والقرائن التى تؤكد انجازه لاختصاصاته وفقا للمبادئ الاساسية لعملية المراجعة ، وتساعد وجود نماذج موحدة لاوراق العمل فى تعزيز الراى لمراقب الحسابات ، كما يرفع من كفاءة وفعالية المراجعة ، كما يسهل من عملية التخطيط والاشراف ويساعد على تطوير المهارة الفنية لاعضاء الجهاز الفنيين وتحديد مسؤولية كل عضو فى فريق المراجعة ، كما يقدم دليل اثبات حول الاعمال المنجزة .
واتقدم بالشكر الى كافة اعضاء لجنة تحديث وصيانة الدليل على الجهود المبذولة طيلة الفترة المنقضية فى اعداد وتحديث الدليل متنيا دوام التوفيق والنجاح .

وختاما نسأل الله أن يجعل هذا الدليل سبباً نافعاً لتحسين الأداء، على أن يتم تطويره وفق ما يرد من التطبيق العملى من مقترحات وفرص تحسين.
والله الموفق والهادي إلى سواء السبيل.

وكيل الجهاز لشئون
المكتب الفنى لرئيس الجهاز

محاسب / محمد حسين صلاح الدين

لجنة تحديث وصيانة دليل المراجعة المالية بالجهاز المركزي للمحاسبات



هيكل دليل المراجعة المالية

DRAFT

هيكل دليل المراجعة المالية:

يتكون دليل المراجعة المالية من مجلدين على النحو التالي :

- المجلد الاول : المبادئ الأساسية لعملية المراجعة
- المجلد الثاني : نماذج اوراق عمل المراجعة

إستخدام الدليل :

المجلد الاول

- المبادئ الأساسية للمراجعة المالية



المجلد الثاني

- نماذج اوراق عمل المراجعة المالية



- يعتمد الدليل كمنهج عملي لمراجعة القوائم المالية للشركات والبنوك والوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات .
- يستخدم الدليل من قبل المراجعين المكلفين بالمراجعة المالية للشركات والبنوك والوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابة الجهاز ويجوز استخدام محتويات هذا الدليل بمجلديه من جانب اي جهة وفق الموافقة الخطية المسبقة من الجهاز.

- إن نجاح استخدام الدليل يعتمد فى الأساس على اعضاء الجهاز ورغبتهم فى تطوير أدانهم المهنى لما يقومون به من اعمال .

توزيع الدليل :

- يتم توزيع الدليل بمجلديه على ادارات الجهاز ومراقبات الحسابات وفقا لنموذج التوزيع المرفق (نموذج رقم ١ نموذج توزيع الدليل)
- يعاد توزيع الدليل بمجلديه بعد ادخال اية تعديلات عليه بالاستعانة بنفس النموذج المشار اليه .

مراجعة الدليل :

- يتم طلب تعديل الدليل وفقا لما يلى :
- تقوم الادارة او مراقبة الحسابات مقدمة طلب التعديل باستيفاء نموذج طلب التعديل المرفق (نموذج رقم ٢ طلب تعديل الدليل) وارساله الى المكتب الفنى لرئيس الجهاز لاحالته الى لجنة تحديث و وصيانة الدليل .
- تتولى لجنة تحديث وصيانة الدليل مراجعة الطلب .
- فى حال موافقة اللجنة على التعديل ، يعاد عرض التعديل على رئيس الجهاز للاعتماد .

محتويات المجلد الاول :

صفحة رقم	المرجع وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية ومعايير الانتوساي	بيان
		كيف يتم استخدام الدليل
		المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى
		المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI
		قائمة المصطلحات
		١٠٠- الإطار العام لعملية المراجعة
		١١٠- الاتفاق على شروط المهام الرقابية
		٢٠٠- مرحلة التخطيط
		٣٠٠- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات الرقابة
		٤٠٠- مرحلة تنفيذ عملية المراجعة
		٥٠٠- مرحلة اعداد التقارير

كيف يتم استخدام الدليل

كيف يتم استخدام الدليل :

- يهدف الدليل الى توفير اطار عمل منهجى للقائمين بعملية المراجعة المالية للوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات . علما بان الدليل يعتبر اطار مكمل لما يلى :
- توجيهات المراجعة الواردة بقانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ .
 - المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التاكد الاخرى .
 - معايير الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI .
 - الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة .
- وقد تم إعداد الدليل فى ضوء المبادئ والمنهجيات والمعايير التى تمثل أفضل الممارسات الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم ومنها:
- معايير المراجعة الدولية ISA's الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC .
 - معايير المراجعة الصادرة عن جمعية مراجعة ومراقبة نظم المعلومات ISACA .
 - المعايير المهنية الدولية لممارسات المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية IIA .
 - دليل المراجعة الصادر عن مكتب مساءلة الحكومة الامريكى GAO .
 - منشورات مكتب المراجعة الوطنى NAO بالمملكة المتحدة .

لذا فإن الدليل سوف يستخدم فى :

- تطوير تفهم المراجعين بالجهاز لعملية المراجعة التى تتم وفقا لمعايير المراجعة .
 - تنميط اجراءات المراجعة التى تتم بصفة يومية من قبل المراجعين بالجهاز وتوثيقها.
 - التحقق من التزام المراجعين بالحد الأدنى من الاجراءات اللازمة لاتمام عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة .
- ان دليل المراجعة يستخدم من قبل فريق المراجعة على كافة مستوياته حيث قد يكون المقصود به على المستوى الاستراتيجى فريق التخطيط الاستراتيجى لعملية المراجعة التى تتم من قبل الجهاز ، كذا على مستوى كل ادارة مركزية ومراقبة حسابات عند وضع التخطيط السنوى لعمال المراجعة وكذا على مستوى كل فريق مراجعة مكلف بمراجعة مجموعة من الوحدات كما ان الدليل يختص ايضا بعملية المراجعة التى يقوم بها كل مراجع بصفة منفردة .
- تقسيم اجزاء الدليل :

الدليل لا يعتبر فقط تلخيص وتبسيط للمعايير المصرية للمراجعة او معايير المراجعة الدولية او المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولكنه يقدم اجراءات عمل واوراق عمل لتنميط وتوثيق اجراءات المراجعة ولقد تم تقسيم الدليل الى جزئين على النحو التالى :

- المجلد الاول : المبادئ الاساسية للمراجعة المالية

- المجلد الثانى نماذج اوراق عمل المراجعة المالية

وهذا هو الجزء الاول من الدليل الخاص بالمبادئ الاساسية للمراجعة المالية ، والذى يتضمن المبادئ الاساسية للمراجعة المالية ويشمل عرضا وتلخيصا لبعض مبادئ المراجعة الاساسية كالاهمية النسبية ، تأكيدات القوائم المالية ، الرقابة الداخلية ، اجراءات تقييم مخاطر التحريف

الهام والمؤثر واجراءات المراجعة بناء على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وكذا
اجراءات المراجعة اللازمة فى الحالات التالية :

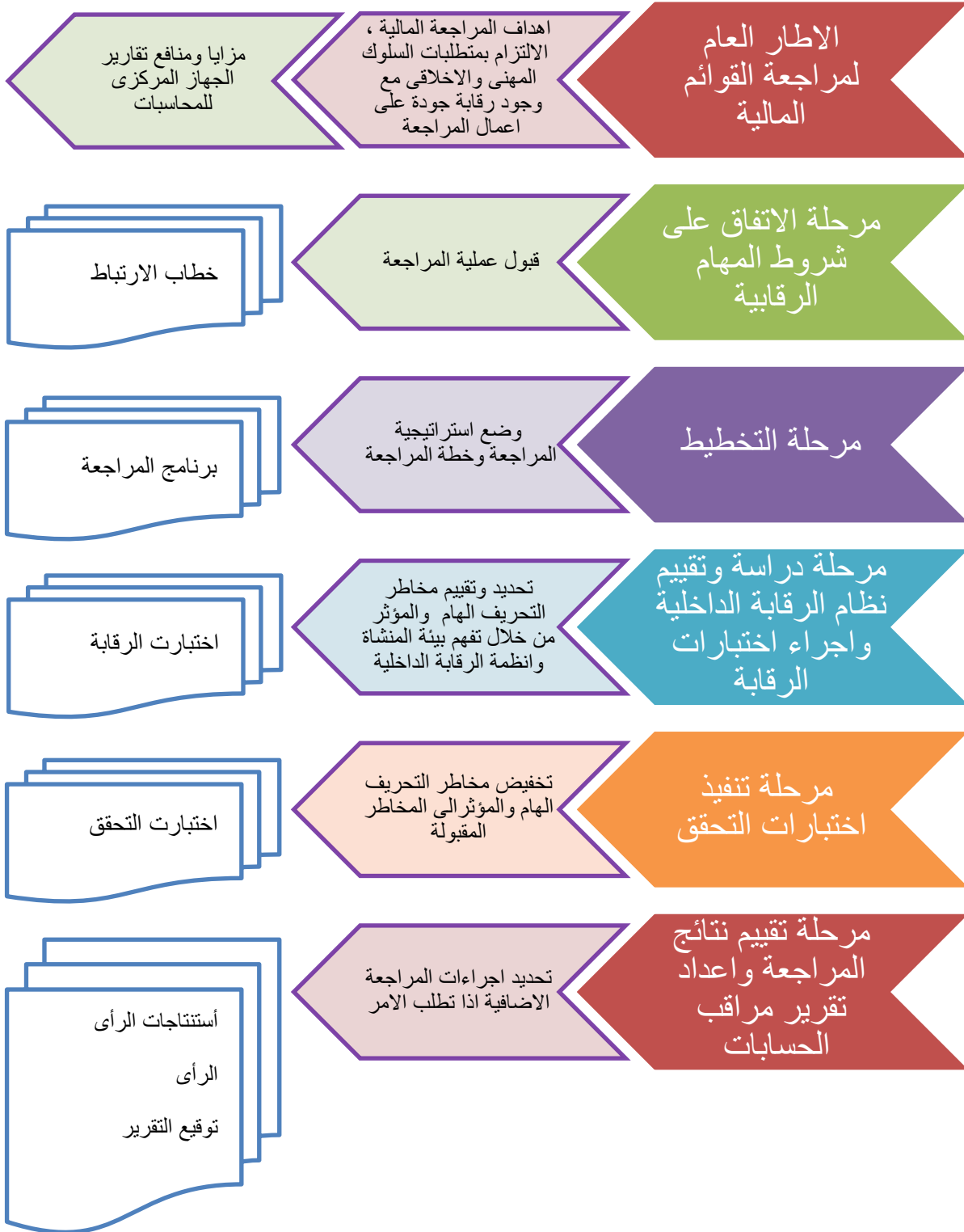
- مراجعة التقديرات المحاسبية والاطراف ذوى العلاقة والأحداث التالية لتاريخ
القوائم المالية والاستمرارية .

- اجراءات التوثيق .

- تقارير المراجعة .

وقد تم تقسيم عملية المراجعة وفقا للدليل الى خمس مراحل بالاضافة الى الاطار العام لمراجعة
القوائم المالية وفقا للوارد بالشكل الايضاحى رقم (١) وكما هو وارد على النحو التالى :

شكل ايضاحى رقم () مراحل عملية المراجعة



الاطار العام لمراجعة القوائم المالية :

يتمثل هدف هذا الجزء فى بيان المبادئ الاساسية التى تحكم عمل فريق المراجعة بالجهاز المركزى للمحاسبات .

المرحلة الاولى : مرحلة الاتفاق على شروط المهام الرقابية (خطاب الارتباط) :

وتهدف هذه المرحلة الى تحديد وتوثيق شروط المهام الرقابية المؤداة من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات على الجهات الخاضعة للرقابة .

المرحلة الثانية : التخطيط

تتمثل اهداف هذه المرحلة فى التعرف على الجهة الخاضعة للرقابة وبيئة العمل فيها ، بغرض تصميم اجراءات المراجعة الملائمة .

المرحلة الثالثة : دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

تهدف هذه المرحلة الى دراسة وتقييم عناصر الرقابة الداخلية لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر و اجراء اختبارات الرقابة .

المرحلة الرابعة : تنفيذ عملية المراجعة

تهدف هذه المرحلة الى تنفيذ اختبارات المراجعة الاساسية بغرض التحقق من خلو البيانات المالية من اى اخطاء جوهرية وتحديد مدى التزام الجهة محل المراجعة بالقوانين واللوائح السارية .

المرحلة الخامسة : إعداد التقارير

تعتبر مرحلة اعداد التقرير المرحلة النهائية لاعمال فريق المراجعة وتتضمن هذه المرحلة إعداد تقرير الجهاز واصداره للجهة الخاضعة .

الجزء الثانى من الدليل خاص بنماذج اوراق العمل والتي تعتبر توثيق لاجراءات المراجعة ومفاهيمها الواردة فى الجزء الاول من الدليل .

محتويات اجزاء الدليل :

- عنوان مرحلة المراجعة
- خريطة لاجراءات ومراحل عملية المراجعة .
- محتويات المرحلة

المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود
ومهام التأكد الأخرى

المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى :

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
٢٠٠	الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن اهداف عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها
٢١٠	شروط التكاليف بعمليات المراجعة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن - الاتفاق على شروط المهمة - تغيير شروط المهمة
٢٢٠	مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن اجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية
٢٣٠	توثيق أعمال المراجعة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن مسؤولية المراجع عن توثيق اعمال مراجعة القوائم المالية
٢٤٠	مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية
٢٥٠	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والانظمة عند مراجعة القوائم المالية
٢٦٠	الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات و الجهة او الشخص المسئول عن الحوكمة في الجهة الخاضعة للرقابة
٣٠٠	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن التخطيط لعملية مراجعة القوائم المالية
٣١٥	تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن التوصل الى تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها والى تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
٣٢٠	الاهمية النسبية في المراجعة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن مفهوم الاهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة
٣٣٠	إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن تحديد ردود الافعال العامة للمراقب وتصميمه واداءه لاجراءات مراجعة اضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد أثناء مراجعة قوائم مالية
٤٠٢	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية	وضع معايير وتوفير ارشادات لمراقب الحسابات عند مراجعة منشأة تستخدم منشأة خدمية
٥٠٠	ادلة المراجعة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن ما يمكن ان يمثل أدلة مراجعة
٥٠١	ادلة المراجعة - اعتبارات اضافية لبنود معينة	وضع معايير وتوفير ارشادات اضافية لما يتضمنه معيار المراجعة المصرى رقم ٥٠٠ - ادلة المراجعة وذلك فيما يتعلق ببعض ارصدة الحسابات المحددة فى القوائم المالية والافصاحات الاخرى
٥٠٥	المصادقات الخارجية	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن استخدام مراقب الحسابات للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة المراجعة
٥١٠	التكليف بالمراجعة لأول مرة - ارصدة اول المدة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن ارصدة اول المدة وذلك عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة او عندما يكون مراقب حسابات آخر قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة
٥٢٠	الاجراءات التحليلية	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بتطبيق الاجراءات التحليلية اثناء عملية المراجعة
٥٣٠	المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الاخرى	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة وغيرها من الوسائل لاختيار البنود وذلك عند تصميم اجراءات المراجعة لجمع ادلة المراجعة

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية
٥٤٥	مراجعة قياس القيمة العادلة والانصاح عنها	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بمراجعة قياسات وافصاحات القيمة العادلة الموجودة بالقوائم المالية
٥٥٠	الاطراف ذوى العلاقة	وضع معايير وتوفير ارشادات عن مسؤوليات مراقب الحسابات واجراءات المراجعة المتعلقة بالاطراف ذوى العلاقة
٥٦٠	الاحداث اللاحقة	وضع معايير وتوفير ارشادات بشام مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الاحداث اللاحقة
٥٧٠	الاستمرارية	وضع معايير وتوفير ارشادات عن مسؤولية مراقب الحسابات وذلك فيما يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية المستخدم فى اعداد القوائم المالية
٥٨٠	اقرارات الادارة	وضع معايير وتوفير ارشادات عن استخدام اقرارات الادارة كدليل للمراجعة
٦٠٠	استخدام عمل مراقب آخر	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق باستعانة المراقب - الذى يقوم باصدار تقرير عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة - بعمل مراقب آخر فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بوحدة او اكثر من وحدات المنشأة
٦١٠	دراسة عمل المراجعة الداخلية	وضع معايير وتوفير ارشادات الى مراقبى الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية
٦٢٠	استخدام عمل خبير	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق باستخدام عمل اخبير كدليل للمراجعة
٧٠٠	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة	وضع معايير وتوفير ارشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
٧٠١	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالظروف التي ينبغي فيها عمل تعديلات على تقرير مراقب الحسابات
٧١٠	أرقام المقارنة	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بمسئوليات المراقب بشأن ارقام المقارنة
٧٢٠	المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها	وضع معايير وتوفير ارشادات عن الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتي لا يوجد الزام عليه بالتقرير عنها
٨٠٠	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة	وضع معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة
١٠٠٥	الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة	الارشاد الى وصف الخصائص المشتركة التي توجد في المنشآت الصغيرة وتوضيح كيفية تأثيرها على تطبيق معايير المراجعة المصرية
٢٤١٠	الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها	وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن المسئوليات المهنية للمراقب عندما يأخذ على عاتقه القيام بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية الخاصة بعميل المراجعة .
٣٠٠٠	مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية	وضع المبادئ الأساسية والاجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين وتوفير الارشادات لهم لاداء مهام للتأكد بخلاف عمليات المراجعة او الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية
٣٤٠٠	اختبار المعلومات المالية المستقبلية	ارساء معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وابداء الراى عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنه اجراءات الاختبار الحصول على افضل التقديرات والافتراضات النظرية

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
٤٤٠٠	مهام تنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالمسئوليات المهنية للمراجعة عند قيامه بتنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية
٤٤١٠	مهام اعداد القوائم المالية	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالمسئوليات المهنية للمحاسب المهني في مجال ممارسة المهنة عند قيامه بمهمة اعداد معلومات مالية .

DRAFT

المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(الانتوساى)

ISSAI's

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأتوساى) :

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
ISSAI 1	اعلان ليما	توفير قيم اساسية خالدة بالنسبة لعمل الاجهزة العليا للرقابة
ISSAI 10	أعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية	توفير وسائل وضمانات لتحقيق الاستقلالية للاجهزة العليا للرقابة
ISSAI 11	الاستقلالية - التطبيقات	توفير أمثلة عن التطبيقات الجيدة للاستقلالية
ISSAI 12	قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - احداث الفارق في حياة المواطنين	توفير مبادئ أساسية حول ما هو متوقع من الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى احداث فارق فى حياة المواطنين
ISSAI 20	مبادئ الشفافية والمساءلة	توفير مبادئ للشفافية والمساءلة فى الاجهزة العليا للرقابة
ISSAI 21	مبادئ الشفافية والمساءلة - المبادئ وفضل الممارسات	توفير أمثلة عن افضل ممارسات الاجهزة العليا للرقابة المتعلقة بالشفافية والمساءلة
ISSAI 30	أخلاقيات المهنة	توفير مبادئ اخلاقية اساسية
ISSAI 40	رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	توفير نظام لرقابة الجودة للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة
ISSAI 100	المبادئ الاساسية للرقابة على القطاع العام	توفير اطار مرجعى للتعريف برقابة القطاع العام
ISSAI 200	المبادئ الاساية للرقابة المالية على القطاع العام	توفير اطار مرجعى للتعريف بالرقابة المالية على القطاع العام
ISSAI 1000	مقدمة عامة لتوجيهات الانتوساى للرقابة المالية	توفير ارشادات حول تطبيق كل معيار دولى للرقابة المالية
ISSAI 1003	معجم المصطلحات الخاصة بتوجيهات الانتوساى للرقابة المالية	توفير معجم للمصطلحات المستخدمة بمعايير الرقابة

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
ISSAI 1200	الاهداف العامة للمدقق المستقل واجراء العملية الرقابية وفقا لمعايير التدقيق الدولية	توفير ارشادات بشأن اهداف عملية الرقابة المالية و المبادئ العامة التي تحكمها
ISSAI 1210	الاتفاق على شروط المهام الرقابية	توفير ارشادات عن الاتفاق على شروط المهمة مع الجهة الخاضعة للرقابة
ISSAI 1220	ضبط الجودة لاجراء رقابة على البيانات المالية	توفير ارشادات عن اجراءات مراقبة الجودة على عمليات الرقابة على المعلومات المالية التاريخية
ISSAI 1230	التوثيق الرقابي	توثيق اعمال الرقابة المالية
ISSAI 1240	مسئوليات المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية	توفير ارشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس في القوائم المالية
ISSAI 1250	مراعاة القوانين والانظمة في الرقابة على البيانات المالية	توفير ارشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والانظمة عند مراجعة القوائم المالية
ISSAI 1260	التواصل مع الاطراف المكلفة بالحوكمة	وضع اسس وتوفير ارشادات حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات والجهة او الشخص المسئول عن الحوكمة
ISSAI 1265	ابلاغ المسئولين عن الحوكمة والادارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية	توفير ارشادات عن ابلاغ المسئولين عن الحوكمة والادارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية
ISSAI 1300	التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية	توفير ارشادات تتعلق بالتخطيط عند مراجعة القوائم المالية
ISSAI 1315	تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها	توفير ارشادات تتعلق بالتوصل الى تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
ISSAI 1320	المادية في التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها	توفير ارشادات عن مفهوم الاهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر الرقابة
ISSAI 1330	اجوبة المدقق على المخاطر المقدرة	توفير ارشادات تتعلق بتحديد ردود الافعال العامة للمراقب وتصميم واداء اجراءات المراجعة الاضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر .
ISSAI 1402	اعتبارات رقابية تتعلق بجهة تستخدم منظمة للخدمات	توفير ارشادات لمراقب الحسابات في منشأة تستخدم منشأة خدمية
ISSAI 1450	تقييم الاخطاء المحددة (التي تم الوقوف) عليها اثناء عملية التدقيق	توفير ارشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات بخصوص تقييم اثر الاخطاء المحددة اثناء عملية المراجعة والاطفاء التي لم يتم تصحيحها
ISSAI 1500	أدلة الرقابة	توفير ارشادات بشأن ما يمكن ان يمثل ادلة مراجعة
ISSAI 1501	أدلة الرقابة - اعتبارات محددة لنبود مختارة	توفير ارشادات اضافية لما يتضمنه معيار ١٥٠٠
ISSAI 1505	التأكيدات الخارجية	توفير ارشادات تتعلق باستخدام مراقب الحسابات للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على ادلة المراجعة
ISSAI 1510	العمليات الاولية للرقابة - ارسدة الافتتاح	توفير ارشادات تتعلق بارصدة اول المدة عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة او عندما يكون مراقب حسابات آخر قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة .
ISSAI 1520	الاجراءات التحليلية	توفير ارشادات تتعلق بتطبيق الاجراءات التحليلية اثناء عملية المراجعة
ISSAI 1530	أنتقاء العينات الرقابية	توفير ارشادات بشأن استخدام عينات المراجعة
ISSAI 1540	رقابة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبة ذات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة	توفير ارشادات بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية
ISSAI 1550	الاطراف ذات الصلة	توفير ارشادات عن مسؤوليات مراقب الحسابات واجراءات المراجعة المتعلقة بالاطراف ذات الصلة
ISSAI 1560	الاحداث اللاحقة	توفير ارشادات عن مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الاحداث اللاحقة
ISSAI 1570	الاستمرارية	توفير ارشادات فيما يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية
ISSAI 1580	الاقرار الخطية	توفير ارشادات بشأن استخدام اقرارات الادارة كدليل للمراجعة
ISSAI 1600	اعتبارات خاصة - عمليات الرقابة على البيانات المالية للمجموعة	توفير ارشادات تتعلق باستعانة المراقب - الذي يقوم باصدار تقرير عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة - لعمل مراقب آخر
ISSAI 1610	استخدام عمل المدققين الداخليين	توفير ارشادات لمراقبي الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية .
ISSAI 1620	استخدام عمل خبير التدقيق	توفير ارشادات تتعلق باستخدام عمل خبير كدليل للمراجعة
ISSAI 1700	تكوين الراى واعداد التقارير حول البيانات المالية	توفير ارشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر عن مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية
ISSAI 1705	تعديلات الراى في تقرير المدقق المستقل	توفير ارشادات تتعلق بالظروف التي ينبغي فيها عمل تعديلات على تقرير مراقب الحسابات

رقم المعيار	عنوان المعيار	ملخص المعيار
ISSAI 1706	فقرات عن تأكيد وفقرات عن مواد اخرى في تقرير المدقق المستقل	توفير ارشادات تتعلق بعمليات
ISSAI 1710	المعلومات المقارنة - الارقام المناسبة والبيانات المالية المقارنة	توفير ارشادات تتعلق بمسؤوليات المراقب بشأن ارقام المقارنة
ISSAI 1720	مسؤوليات المدقق والمتعلقة بالمعلومات الاخرى الواردة في الوثائق المتضمنه للبيانات المالية المدققة	توفير ارشادات عن الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتي لا يوجد الزام بالتقرير عنها
ISSAI 1800	اعتبارات خاصة - عمليات الرقابة على البيانات المالية	توفير ارشادات فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة
ISSAI 1805	اعتبارات خاصة - عمليات التدقيق في البيانات المالية الفردية وفي عناصر أو حسابات أو بنود معينة في بيان مالي	توفير ارشادات حول الاعتبارات الخاصة عند تطبيق معايير المراجعة الدولية على عمليات المراجعة في القوائم المالية الفردية أو المراجعة في عناصر أو حسابات أو بنود معينة
ISSAI 1810	مهام (التزامات) الإبلاغ عن اجمالي (ملخص) البيانات المالية	توفير ارشادات بشأن مسؤوليات المراجع بشأن الإبلاغ عن اجمالي البيانات المالية المستمد من القوائم المالية المراجعة من طرف المراجع نفسه

قائمة المصطلحات

DRAFT

قائمة المصطلحات:

مراقب الحسابات: الذي يقوم بأداء مهام المراجعة والفحص المحدود المتعلقة بالمعلومات المالية التاريخية.

المراقب الرئيسي: هو المراقب الذي تقع على عاتقه مسؤولية إعداد التقارير عن القوائم المالية للجهة الخاضعة عندما تشمل تلك القوائم المالية على معلومات مالية لوحدة أو أكثر تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر.

المراقب الآخر: هو مراقب بخلاف المراقب الرئيسي، تقع على عاتقه مسؤولية إعداد تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بوحدة تتضمنها القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة المراقب الرئيسي. ويتضمن أيضاً تعريف المراقب الآخر المؤسسات التابعة والمراسلين سواء استخدموا نفس الاسم أم لا بالإضافة إلى المراقبين غير ذوي العلاقة.

الوحدة: يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو منشأة أخرى أدرجت معلوماتها المالية في القوائم المالية الذي قام المراقب الرئيسي بمراجعتها .

فريق العمل: هم كل الأفراد الذين يقومون بأداء عملية المراجعة بمن فيهم الخبراء الذين يستعين بهم الجهاز لأمر يتعلق بعملية المراجعة.

المراجع الخبير: تعنى المراجع (سواء مراجع من داخل أو من خارج الجهاز المركزي للمحاسبات) و الذي لديه تفهم معقول فيما يتعلق بما يلي :

- أساليب عملية المراجعة.
- معايير المراجعة المصرية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة .
- بيئة العمل التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة.
- موضوعات المراجعة و إعداد التقارير المالية المتعلقة بمجال عمل الجهة الخاضعة للرقابة.

الجهة الخاضعة للرقابة: الشركة أو الهيئة أو أى مؤسسة تخضع لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات.

المسؤولين عن الحوكمة: الأشخاص الموكّل إليهم مهمة الإشراف و الرقابة و متابعة النشاط و هم المسؤولون عن مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة لأهدافها من ناحية الالتزام بالقوانين المطبقة و مصداقية إعداد التقارير المالية وكفاءة وفعالية العمليات و إعداد التقارير المالية إلى من يهمهم الأمر.

إطار اعداد التقارير المالية المطبق: معايير المحاسبة المصرية.

نطاق عملية المراجعة: إجراءات المراجعة الواجب أدائها طبقاً للظروف لتحقيق هدف المراجعة وذلك طبقاً لحكم المراقب الشخصى واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية.

المستوى الإشرافى الأعلى بالجهاز: مديرى ادارات الحسابات والإدارات المركزية.

الحكم المهني: هو تطبيق المعرفة والخبرات ذات الصلة والواردة بمعايير المراجعة والمحاسبة وقواعد السلوك المهني فى التوصل الى قرارات بشأن الاختيارات بين اجراءات المراجعة المختلفة .

التوثيق: اعداد سجل يحتوى على :

- بيان إجراءات المراجعة المنفذة.
- أدلة المراجعة المناسبة التى تم الحصول عليها.
- نتائج المراجعة التى تم التوصل إليها .

الشك المهني: تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها ويكون منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة.

الإجراءات التحليلية: تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أو غير المالية، كما تشتمل أيضاً على الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تنحرف انحرافاً مؤثراً عن المبالغ المتوقعة.

مخاطر التحريف الهام والمؤثر: مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة التي تنتشر فى القوائم المالية ككل وتؤثر بصورة محتملة على العديد من التأكيدات.

الخطأ: تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل حذف مبلغ أو إفصاح.

الغش: أى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير، ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية و غير مستحقة.

أدلة المراجعة: هى جميع المعلومات التي يستخدمها المراقب للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه.

إجراءات التحقق :

اختبار التفاصيل:

الإختبارات المعاملات :

فرض الاستمرارية: النظر إلى الجهة الخاضعة للرقابة علي أنها مستمرة فى مزاوله نشاطها في المستقبل القريب، وانها ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائون بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح .

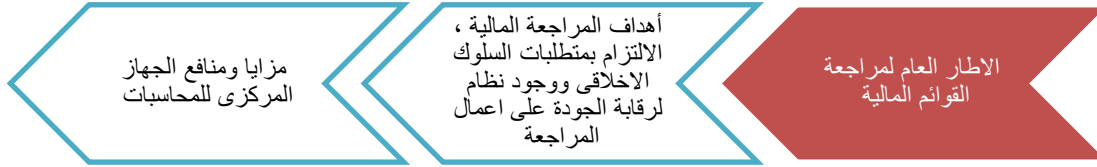
المخاطر الجوهرية :

١٠٠

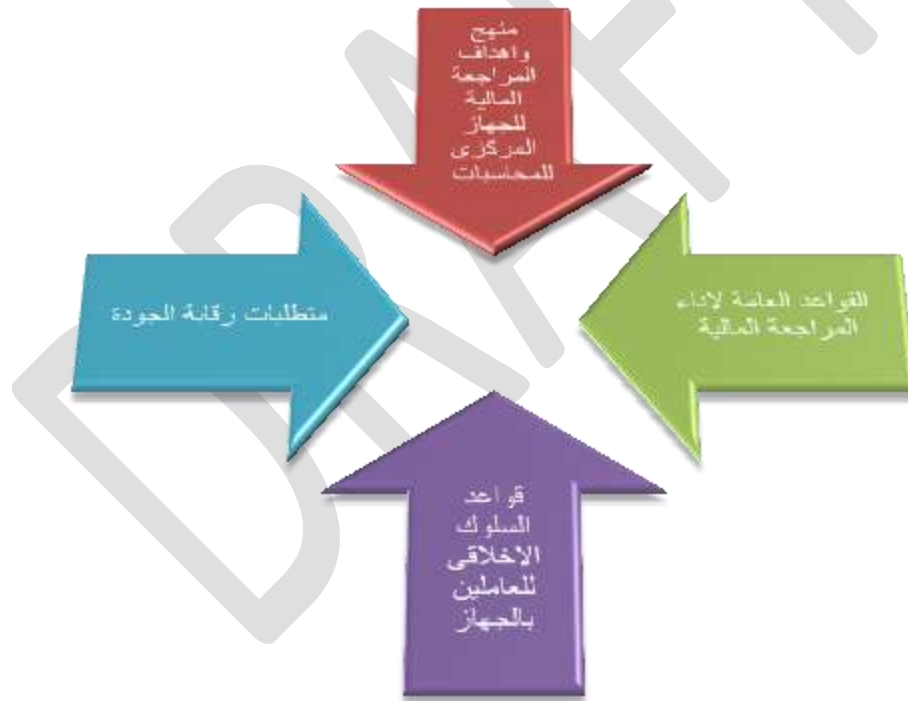
الإطار العام لعملية المراجعة المالية

بالجهاز المركزي للمحاسبات

١٠٠- الإطار العام لعملية المراجعة



مكونات الإطار العام لعملية المراجعة



يضع هذا الإطار منهج واهداف عملية المراجعة التي تتم من قبل الجهاز فى ضوء أحكام قانونه ، كما يضع اطارا للقواعد العامة لاداء عملية المراجعة من مراقبى الحسابات بالجهاز ، كما يحدد اطارا للقواعد الاخلاقية لعضو الجهاز التي تبني عليها عملية المراجعة .

١٠١- منهج وأهداف المراجعة المالية بالجهاز :

٠١- الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس

الجمهورية، وتهدف اساسا الى تحقيق الرقابة على اموال الدولة واموال الاشخاص العامة الاخرى وغيرها من الاشخاص المنصوص عليها في هذا القانون، كما يعاون مجلس الشعب في القيام

بمهامه في هذه الرقابة، وذلك على النحو التالي :

○ الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.

○ الرقابة على الاداء ومتابعة تنفيذ الخطة .

○ الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شان المخالفات المالية.

فالرقابة المالية هي احد أهم انواع الرقابات التي يمارسها الجهاز فى تحقيق الرقابة على اموال الدولة واموال الاشخاص العامة الاخرى وغيرها من الاشخاص المنصوص عليها فى القانون .

٠٢- و يباشر الجهاز اختصاصاته في الرقابة المالية المنصوص عليها في المادة (٢) قانونه على

الوجه الاتي:

○ مراقبة حسابات مختلف اجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق

قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات

العامة والمصروفات العامة والتثبت من ان التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة

بالتحصيل ان الصرف تمت بطريقة سليمة وفقا للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية

المقررة والقواعد العامة للموازنة العامة.

○ مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التامين والضمان الاجتماعي والاعانات

والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.

- مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين بالجهات المنصوص عليها بقانونه من هذا القانون فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والاجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال وما في حكمها للثبوت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات.
- مراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات الوسيطة والالتبث من صحة العمليات الخاصة بها، ومن ان ارقامها مقيدة في الحسابات وانها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها الدولة وما يقتضى ذلك من التاكيد من توريد اصل السلفة وفوائدها الى خزانة الدولة في حالة الاقتراض، وكذا سداد الدولة في حالة الاقتراض.
- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من جهات اجنبية او دولية للتاكيد من اتفاقها مع القوانين واللوائح ومراعاتها المعمول بها والشروط الواردة في اتفاقياتها او عقودها.
- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف بها، ودراسة اسباب ما يتلف او يتكسد.
- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف وقائع الاختلاس والاهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وانظمة العمل التي ادت الى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها.
- مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الوحدات الحسابية وكذلك مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة.
- بيان ما اذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل بما تنص عليه القوانين والانظمة من وجوب اثباته فيها، وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للوحدة محل المراجعة في ختام المدة المالية محل الفحص، وما اذا كانت حسابات العمليات الجارية او حساب الارباح والخسائر او حساب الايرادات والمصروفات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الاعمال والارباح والخسائر او الايرادات والمصروفات عن تلك المدة، وذلك كله وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

- اعتماد اجراءات الجرد بالوحدة محل الفحص والمراجعة والاشراف عليه والتأكد من ان الجرد والتقويم قد تما وفقا لهذه الاجراءات والاصول المرعية، ويتعين الاشارة الى كل تغيير يطرا على اسس وطرق التقويم والجرد.
- ابداء الراي فيما اذا كانت المخصصات التي كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الالتزامات والمسئوليات والخسائر المحتملة مع بيان ما اذا كانت هناك احتياطات لم تظهر في الميزانية.
- ايضاح ما يكون قد وقع اثناء السنة المالية من مخالفات لاحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة او على مركزها المالي او على ارباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ في شان ذلك، وما اذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند اعداد الميزانية.
- التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي وانظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر وعدم الالتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن اتباع النظم والقواعد العامة المقررة والتثبت من وجود الاصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وانها كانت قد سجلت اصلا بسعر التكلفة وانه يجري اهلاؤها بالقدر المناسب وكذلك التحقق من صحة الايرادات والمصروفات والالتزامات وجديتها.
- مراجعة قرارات شئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعيينات والمرتبات والاجور والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال والمرتبات الاضافية والحوافز والبدلات والمزايا العينية النقدية وما في حكمها لتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.
- الاشتراك في عمليات الجرد بخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعة كلما امكن ذلك، كما يجب بين الحين والآخر ان يجري مراقبو الحسابات جردا مفاجئا جزئيا او كليا بهذه الجهات على ان يشار الى نتائج هذا الجرد في تقارير المراجعة.
- اعتماد الاقرار الضريبي الخاص بالوحدة محل المراجعة، وكذلك سائر الاقرارات التي تقدم الى الجهات الحكومية وتستلزم مثل هذا الاجراء.

○ مراعاة اصول المهنة والالتزام بواجباتها وادابها، وعلى الاخص:
الكشف عن الوقائع التي يعملون بها اثناء تادية مهمتهم والتي لا تفصح عنها الحسابات
والاوراق التي يشهدون بصحتها، وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع امرا لازما لكي
تعبر هذه الحسابات والاوراق عن الواقع، وكذلك الكشف عما علموه من نقص او تحريف
او تمويه في هذه الحسابات والاوراق او من اية موانع من شأنها ان تؤثر على حقيقة
المركز المالي او حقيقة الارباح والخسائر للوحدة محل المراجعة، وعليهم ايضا مراعاة
الايضاح المهنية في الفحص والتقرير عنه والحصول على الايضاحات التي من شأنها ان
تمكنهم من اكتشاف اي خطأ او غش وقع في الحسابات.

○ يباشر الجهاز عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها في هذا القانون اما في مقر
الجهات التي تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها، واما في مقر
الجهاز وفقا لما يراه رئيس الجهاز محققا للمصلحة العامة.
وللجهاز الحق في ان يفحص - عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين
واللوائح - اي مستند او سجل او محاضر جلسات او اوراق اخرى يراها لازمة للقيام
باختصاصاته على الوجه الاكمل، كما له الحق ايضا في ان يطلب اية بيانات او معلومات
او ايضاحات يرى انها لازمة لمباشرة هذه الاختصاصات، وله ان يحتفظ بما يراه من
المستندات او الوثائق او السجلات او الاوراق، اذا تطلبت عملية المراجعة ذلك ولحين
الانتهاء منها. وللجهاز في سبيل مباشرته لاختصاصاته المشار اليها في هذا القانون حق
المعاينة والتفتيش على الاعمال والوحدات الخاضعة لرقابته.

○ يقوم الجهاز بفحص اللوائح الادارية والمالية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل
تلاقي اوجه النقص فيها.

○ يباشر الجهاز اختصاصاته المبينة في هذا القانون بطريق العينة، وله ان يباشر هذه
الاختصاصات بطريق الفحص الشامل اذا دعت الحاجة الى ذلك.

○ يقدم الجهاز التقارير الاتية عن:

■ ملاحظاته التي اسفرت عنها عمليات الرقابة المنصوص عليها في قانونه من
هذا القانون، ويرسلها الى رؤساء الوحدات التي تخصها.

- نتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الوحدات الحسابية الواردة في البند (١) من المادة (٣) من قانون الجهاز ويرسلها الى وزارة المالية والى تلك الوحدات خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل حساب ختامي او ميزانية.
- نتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الواردة في البند (٢) من المادة (٣) من قانون الجهاز ويرسلها الى وزارة المالية والى تلك الوحدات والجهات الرئاسية المعنية خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل منها.
- ويجب ان تتضمن هذه التقارير على وجه الخصوص الملاحظات التي اسفرت عنها المراجعة ما اتخذ بشأنها وما اذا كان الجهاز قد حصل على كل الايضاحات والبيانات التي راي ضرورة الحصول عليها، وما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للوحدة وعن حقيقة فانضها او عجزها في نهاية العام.
- كذلك يجب ان تتضمن التقارير طريقة الجرد او التقويم التي اتبعتها الوحدة ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للاجراءات التي اعتمدها الجهاز والاصول المرعية.
- كما ينبغي الاشارة في التقرير الى كل تغيير يطرا على اسس وطرق التقويم او الجرد، واثر ذلك على نتائج الحسابات.
- ويجب عرض ملاحظات الجهاز على مجالس الادارة المختصة خلال شهر على الاكثر من تاريخ ابلاغها.
- ملاحظاته على الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة، ويرسل التقرير في موعد لا يتجاوز شهرين من تاريخ ورود الحساب الختامي كاملا للجهاز من وزارة المالية- الى رئيس الجمهورية والى مجلس الشعب، كما يرسل الجهاز نسخة من التقرير الى وزارة المالية -.

- ويقدم الجهاز الى رئيس الجمهورية والى مجلس الشعب والى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته او اية تقارير اخرى يعدها. كما يقدم الجهاز الى مجلس الشعب اية تقارير تطلبها منه .

١٠٢- القواعد العامة لاداء عملية المراجعة :

- ٠١- إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ٠٢- على مراقب الحسابات القيام بعملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.
- ٠٣- لتحديد الإجراءات اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية يقوم المراقب بالالتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية المراجعة.
- ٠٤- يتمتع على المراقب الاشارة الى الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية إلا في حالة الإمتثال الكامل لجميع هذه المعايير في إتمام مهمته .
- ٠٥- ينبغي على المستوى الاشرافى الاعلى بادرة الجهاز أن:
 - (أ) يكون مسئولاً عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف.
 - (ب) يكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بإجراء التشاور الملائم أثناء سير العمل فيما بينهم، ومع غيرهم على المستوى المهني الملائم من داخل المؤسسة أو خارجها.
 - (ج) يقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وتوثيق نطاقها والنتائج التي أسفر عنها وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته.
 - (د) يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.
- ٠٦- يجب على مراقب الحسابات إعداد وثائق المراجعة - في الوقت المناسب - والتي توفر ما يلي:
 - a. سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد تقريره.
 - b. الأدلة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة وأنه قد تمت مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.

٠٧- يجب على مراقب الحسابات إعداد أوراق عمل المراجعة بصورة تمكن المراجع الخبير الذي ليس له خبرة سابقة بالمنشأة من تفهم الآتى :

a. طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات المراجعة التى تمت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ، ووفقاً للمتطلبات القانونية و التنظيمية ذات الصلة.

b. نتائج إجراءات المراجعة التى تم التوصل إليها و أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.

c. الموضوعات الهامة التى أثرت أثناء عملية المراجعة و النتائج التى تم التوصل إليها بشأنها .

٠٨- يجب على المراجع تسجيل الخصائص المميزة للبند أو الأمور التى يتم اختبارها وذلك عند قيامه بتوثيق طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة المنفذة .

٠٩- يجب على مراقب الحسابات توثيق المناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة و الآخرين فى الوقت المناسب .

١٠- فى الحالات الاستثنائية التى يرى فيها المراقب ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسى أو إجراء ضرورى فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام و توثيق الإجراءات البديلة التى تم تنفيذها و كيفية مساهمتها فى تحقيق هدف المراجعة.

و يتضمن هذا التوثيق تحديد ما إذا كانت إجراءات المراجعة البديلة المؤداه كافية و مناسبة لتحل محل المبدأ الأساسى أو الإجراء الضرورى

١١- لدى توثيق طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة المنفذة يجب على مراقب الحسابات أن يضمن أوراق العمل ما يلى :

a. من قام بأداء العمل و تاريخ انتهاءه منه.

b. من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة و تاريخ الفحص و مداه .

١٢- يجب على مراقب الحسابات إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى فى الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجعة .

١٣- بعد إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى يجب على مراقب الحسابات ألا يحذف أو يتخلص من أى مستند فيه إلا بعد انتهاء فترة الاحتفاظ به .

١٤- عندما يجد مراقب الحسابات أنه من الضروري إجراء تعديل فى وثائق المراجعة الحالية أو إضافة

وثائق مراجعة جديدة على ملف المراجعة النهائى بعد إتمام تجميعه فإنه بغض النظر عن طبيعة هذه

التعديلات أو الإضافات فإنه يجب على مراقب الحسابات توثيق ما يلى :

a. متى و من قام بإجراء التعديل.

b. أسباب إجراء التعديل.

c. اثر هذا التعديل - إن وجد - على استنتاجاته.

١٠٣- قواعد السلوك الاخلاقى للعاملين بالجهاز :

قواعد خاصة

٠١- لا يجوز لرئيس الجهاز او نائبه او وكلائه ان يقوموا باي عمل اخر بمرتب او بمكافاة باية صورة كانت سواء من خزانة الدولة او من اية جهة اخرى ولا يسري ذلك بالنسبة للمساهمة في المجالات البحثية والعلمية واعمال التدريب بشرط الحصول على تصريح من رئيس الجهاز، ويكون صدور التصريح لرئيس الجهاز من رئيس الجمهورية.- ولا يجوز لهم مزاوله مهنة حرة او القيام باي عمل تجاري او صناعي او مالي او اي عمل اخر يتعارض ومقتضيات وظيفتهم او يمس الاستقلال الواجب.

٠٢- كما يحظر على اي منهم ان يشتري او يستاجر شيئا من اموال الدولة او ان يؤجرها او يبيعها شيئا من امواله او يقايضها عليها او ان يحصل على اية ميزة خاصة في التعامل مع القطاع العام او اية جهة تخضع لرقابته ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقا لقواعد عامة تسري على الكافة.

٠٣- لا يجوز لمديري ادارات مراقبة الحسابات ونوابهم ومراقبي الحسابات بها او يجمعوا بين وظيفتهم وبين اي عمل اخر كما لا يجوز لهم مباشرة اعمال او اداء خدمات للغير باجر او بغير اجر. كما يحظر تعيينهم في الجهات محل رقابة الادارات التي عملوا بها الا بعد مضي ثلاث سنوات على تركهم العمل في .

٤٠٠ يجب على العامل مراعاة احكام القوانين واللوائح والتعليمات التى تصدرها الجهات الرئاسية المختصة وعليه:

- عدم القيام بأى عمل تجارى او اى عمل لا يتفق واستقلال وكرامة الوظيفة .ويجوز لمكتب الجهاز أن يقرر منع اى عامل من مباشرة اى عمل يرى أن القيام به يتعارض مع واجبات الوظيفة وحسن ادائها .
- وعلى العامل أن يؤدي العمل المنوط به بنفسه وبدقة وامانه وان يخصص وقت العمل الرسمى لاداء واجبات وظيفته ويجوز تكليف العاملين بالعمل فى غير أوقات العمل الرسمية .
- لا يجوز أن يؤدي العامل أعمالا للغير بأجر او بمكافأة ولو فى غير أوقات العمل الرسمية الا بإذن من رئيس الجهاز .
- ألا يفشى امورا علمها بحكم وظيفته اذا كانت سرية بطبيعتها او بموجب تعليمات تقضى بذلك ويظل هذا الالتزام قائما ولو بعد ترك العامل الخدمة .
- أن يراعى السرية التامة فى اعمال وظيفته .
- الا يحتفظ لنفسه بأصل اى ورقة من الاوراق الرسمية او ينزع هذا الأصل من الملفات المخصصة لحفظه ولو كانت خاصة بعمل كلف به شخصيا .
- الا ينضم الى اى من الاحزاب السياسية.

- ٠١- على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة.
- ٠٢- ينبغي على فريق العمل تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة.
- ٠٣- على رئيس الجهاز تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها.
- ٠٤- ينبغي على المستوى الاشرافى الاعلى بادارة الجهاز الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- ٠٥- ينبغي على المستوى الاشرافى الاعلى بادارة الجهاز أن يتوصل لنتيجة عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المتعلقة بعملية المراجعة، ومن أجل القيام بهذا ينبغي على المستوى الاشرافى الاعلى بادارة الجهاز :
- (أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المؤسسة، وفروعها لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للاستقلالية.
- (ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا للاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة.
- (ج) اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية. وينبغي على الشريك المسئول أن يُخطر المؤسسة على وجه السرعة إذا فشل في حل المسألة والاستفسار عن الإجراء المناسب.
- (د) توثيق النتائج التي تم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية وأية مناقشات ذات صلة مع المؤسسة من شأنها دعم هذه النتائج.
- ٠٦- ينبغي أن يشعر المستوى الاشرافى الاعلى بالرضا عن فريق العمل بأكمله وبأنه يمتلك القدرات والكفاءات ولديه الوقت لأداء عملية المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وبما يمكن الجهاز من إصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف.

٠٧- يتعين على المستوى الاشرافى الاعلى تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية و أن يكون تقرير المراقب الصادر ملائما للظروف.

٠٨- يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الالتزامات التالية على الاعضاء الفنيين القائمين بالمراجعة المالية :

a. المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان اداء عملية المراجعة بالمهنية المطلوبة .

b. العمل بمتابعة وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند اداء عملية المراجعة وطبقا لمتطلبات هذا الدليل .

٠٩- تتطلب عملية المراجعة إصدار احكام سليمة عند تطبيق المعايير والمهارات المهنية اثناء اداء عملية المراجعة ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية الى ما يلى :

a. اكتساب الكفاءة المهنية .

b. المحافظة على الكفاءة المهنية

١٠- تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراسة مستمرة بالتطورات فى مجال المحاسبة وانشطة الاعمال حيث ان التطور المهنى المستمر يساعد على تطوير القدرات والمحافظة عليها بما يمكن المراجع من اداء عملية المراجعة بكفاءة فى اطار البيئة المهنية .

١١- تتضمن العناية بحمل مسؤولية العمل وفقا لطبيعة المهمة وكذا العمل بعناية ودقة مع الالتزام بالاطار الزمنى المحدد .

١٢- يتعين على المستوى الاشرافى الاعلى بالجهاز اتخاذ خطوات لضمان ان من يعملون تحت اشرافه لديهم التدريب المناسب والاشراف المناسب .

١٠٤- متطلبات رقابة الجودة :

٠١- ان نظام رقابة الجودة التى تطبق من وجهة نظر الجهاز المركزى للمحاسبات والتى يتم الاشارة اليها

فى هذا الدليل تستند الى المبادئ التالية :

- الجودة مسئولية جميع العاملين بالجهاز المركزى للمحاسبات .
- الجودة عملية مستمرة .

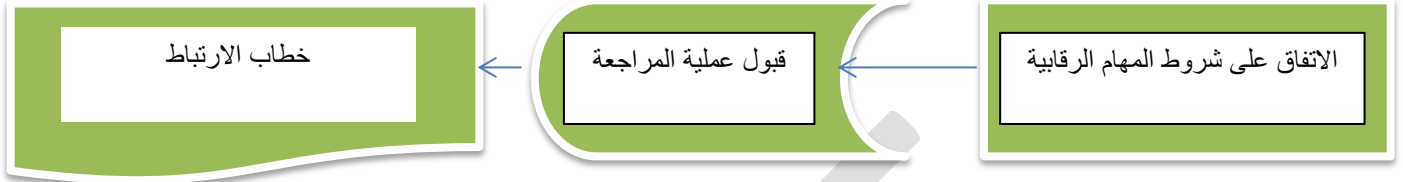
- يسعى الجهاز ليكون نموذج يحتذى به .
 - ان الجهاز من خلال قانونه ومن خلال صياغة قرارات وسياسات تم تصميمها لتعزيز الجودة فى اداء الجهاز لاعماله .
 - رئاسة الجهاز وفقا لمتطلبات المعايير الدولية للاجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة تتحمل المسؤولية العامة عن نظام رقابة الجودة .
- ٠٢- تم تفويض مسؤولية إدارة نظام مراقبة ومتابعة نظام رقابة الجودة الى كلا من الادارة المركزية الاولى للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة والادارة المركزية الثانية للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة بموجب قرارى رئيس الجهاز ارقام ٥١٤ ، ٥١٥ لسنة ٢٠١٥ على التوالى
- ٠٣- يسعى الجهاز من خلال اعداد هذا الدليل الى تحقيق ما يلى التزاما لمتطلبات رقابة الجودة :
- تقديم تأكيد معقول من ان الجهاز وجميع موظفيه ملتزمون بمتطلبات السلوك الاخلاقى والمشار اليها بالدليل كاحد المتطلبات العامة لاداء عملية المراجعة .
 - تقديم تاكيد معقول من ان اعمال المراجعة التى يتم تأديتها ستنتم وفقا للمعايير المصرية والدولية ذات الصلة بأعمال المراجعة ووفقا للمتطلبات القانونية المطبقة .
 - تمكين الجهاز من اصدار تقارير مناسبة للظروف .
 - تحديد مسؤوليات الاشراف .
 - تشجيع الأتساق فى جودة الاعمال المنجزة
 - تعزيز المبادئ الرئيسية للاخلاقيات المهنية
- i. النزاهة
 - ii. الاستقلالية والموضوعية والتجرد
 - iii. السرية المهنية
 - iv. الكفاءة

١١٠

مرحلة الاتفاق على شروط المهام الرقابية

١١٠- الاتفاق على شروط المهام الرقابية (خطاب الارتباط) :

على الرغم من ان شروط المهام الرقابية التي يتم أداؤها بالجهاز تتم وفقاً لاحكام تفويض عام (احكام قانونية) وبالتالي فهي لا تخضع لطلبات الجهات الخاضعة للمراجعة او للاتفاق معها الا ان خطاب الارتباط يكون مفيداً في ارساء فهم مشترك ورسمى لادوار ومسئوليات كل من ادارة الجهة الخاضعة للمراجعة والجهاز وهو ما يتضح على النحو التالي :



١- يجب أن يتم الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات (الجهاز) و الجهة الخاضعة للمراجعة على شروط المهمة في ضوء قانون الجهاز المركزي للمحاسبات والقوانين واللوائح ذات الصلة والتي يجب أن يتم توثيقها من خلال خطاب الارتباط بالمراجعة أو في شكل رسمي آخر مناسب.

٢- ينبغي أن تحدد شروط التكاليف بعمليات المراجعة إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٣- لا ينبغي أن يقبل مراقب الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة مقبول .

٤- ينبغي أن يشعر المستوى الاشرافي الاعلى بادارة الجهاز بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة واستمرار العلاقات مع الجهات الخاضعة وبعض مهام المراجعة المحددة وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها.

٥- في حالة توصل المستوى الاشرافي الاعلى بادارة الجهاز إلي معلومات لو سبق أن توفرت في وقت سابق لاتخذ الجهاز قراراً برفض عملية المراجعة، يتعين عليه إبلاغ الجهاز في الحال بهذه المعلومات حتى يتسنى له و المستوى الاشرافي الاعلى بادارة الجهاز اتخاذ الإجراء اللازم.

٦- بالنسبة للمراجعات المتكررة لا بد وأن يقوم مراقب الحسابات بالتحري فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير الجهى الخاضعة بشروط المهمة الحالية.

٧- على مراقب الحسابات الذى يطلب منه - قبل الإنتهاء من المهمة - تغيير شروط المهمة بالشكل الذى يؤدى إلى الحصول على درجة أقل من التأكد أن يقوم بدراسة مدى معقولية و ملاءمة ذلك .

٨- فى حالة تغيير شروط المهمة لابد و أن يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات و الجهة الخاضعة على الشروط الجديدة.

٩- يجب على مراقب الحسابات أن لا يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير .

١٠ - إذا لم يوافق مراقب الحسابات على تغيير التكاليف بأداء المراجعة ، ولم يسمح له باستكمال أعمال المراجعة وفقاً لشروط التكاليف الأصلية فإنه يجب عليه الاعتذار عن أداء المهمة وفى هذه الحالة لابد أن يراعى ما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك تملى عليه أن يقوم بإخطار الأطراف الأخرى التى تتمثل فى مجلس الإدارة أو المساهمين و إخبارهم بالظروف التى اضطرته للاعتذار عن أداء المهمة .

جدول اوراق عمل المرحلة بالمجلد الثانى (اوراق العمل)

صفحة رقم	بيان ورقة العمل	رقم ورقة العمل
	خطاب الارتباط	

DRAFT

٢٠٠

مرحلة التخطيط

DRAFT

٢١٠ - الاطار العام لعملية التخطيط

٢٢٠ - تفهم المنشأة وبيئتها .

٢٣٠- تحديد وتصميم مستوى الاهمية النسبية والاختفاء المقبولة.

٢٤٠- اجراءات تقييم المخاطر .

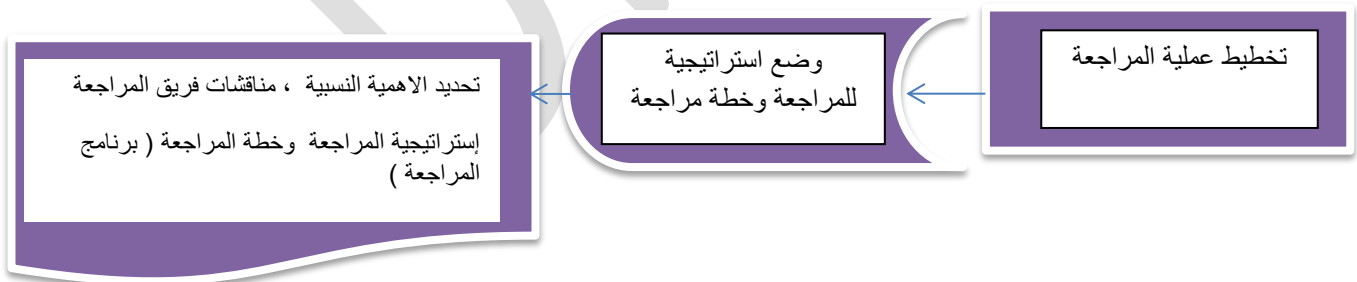
٢٥٠- استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة



٢٠٠ - مرحلة التخطيط :

غالباً ما تتجاوز أهداف عملية المراجعة للبيانات المالية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مجرد التعبير عن الراى بخصوص ما اذا كانت البيانات المالية معدة، من فى جميع جوانبها الهامة ، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، فصلاحيات المراجعة ، الناجمة عن قوانين أو عن لوائح ، يمكن ان ينتج عنها أهداف إضافية .وقد تشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات تتعلق بالمراجعة وإعداد التقارير، مثل إبلاغ مراقب الحسابات عن حالات عدم الالتزام بالصلاحيات بما فى ذلك الميزانية والمساءلة و/او الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية .لكن وحتى فى حالة عدم وجود مثل هذه الأهداف الإضافية، فقد يكون للجمهور توقعات عامة تتعلق بتقرير مراقب الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات حول عدم الالتزام بالصلاحيات أو حول فعالية الرقابة الداخلية .

لذلك فعلى مراقب الحسابات ان يجعل هذه التوقعات محل اعتباره وان يكون متيقظاً للمخاطر التي قد ينجم عنها عدم الالتزام أو مخاطر بخصوص فعالية الرقابة الداخلية لدى التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وهو ما سيتم الاشارة اليه على النحو التالى :



٢١٠ - الاطار العام لعملية التخطيط

قواعد التخطيط العامة :

١- ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة ، لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة ولكن علي العكس هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية.

٢- ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبيا يتماشى مع هدف عملية المراجعة. ويقوم المراقب بتخفيض خطر المراجعة عن طريق وضع وأداء إجراءات مراجعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة وذلك حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأي المراجعة.

٣- يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع إستراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا.

٤- عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم و عرض نتائج المراجعة فإن على المراقب إدراك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية .

٥- على المراقب تحديد الأشخاص المناسبين بالمنشأة المسؤولين عن الحوكمة و الذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة.

٦- عند التخطيط للاستعانة بعمل مراقب آخر ، على المراقب الرئيسي أن يدرس الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في سياق المهمة المحددة.

الأنشطة المبدئية للمهمة :

١- ينبغي علي مراقب الحسابات القيام بالأنشطة التالية قبل البدء في عملية مراجعة تتم لأول مرة وفي بداية مهمة المراجعة الحالية :

- القيام بإجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام المراجعة المحددة .
- أداء إجراءات تتعلق باستمرار العلاقة مع الجهة الخاضعة ومهمة المراجعة المحددة.

- تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية, بما فيها الاستقلالية .
- الحصول على فهم لشروط المهمة .

٢- يتعين على مراقب الحسابات أثناء إستمرارية علاقته مع الجهة الخاضعة لتقييم المتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية - طوال أداء عملية المراجعة - بسبب حدوث التغير في الظروف والمواقف، ويقوم بهذا الأجراء قبل أداء الأنشطة الهامة الأخرى لعملية المراجعة الحالية ومن اجل استمرار مهام المراجعة غالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات الأولية بعد اكتمال المراجعة السابقة بفترة وجيزة أو تتصل بها .

٣- إن الغرض من أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه هو ضمان أن يكون المراقب قد درس أية أحداث أو ظروف يمكنها أن تؤثر بصورة عكسية علي قدرة المراقب على التخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبياً . ويساعد أداء الأنشطة المبدئية للمهمة علي ضمان أن المراقب يخطط لعملية مراجعة لتحقيق مايلي:

- المحافظة علي الاستقلالية اللازمة والقدرة على أداء المهمة .
- التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة يمكنها أن تؤثر علي استعداد المراقب للاستمرار في المهمة .
- عدم وجود سوء تفاهم مع الجهة الخاضعة للمراجعة بالنسبة لشروط المهمة.

٢٢٠- تفهم المنشأة وبيئتها:

١- ينبغي علي المراقب تفهم المنشأة وبيئتها, بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية ، سواء كان ذلك راجع إلي أعمال الغش والتدليس أم إلي الخطأ , وان يكون هذا التفهم كافياً إلي المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية..

٢- يضع هذا التفهم إطاراً مرجعياً يقوم من خلاله المراقب بالتخطيط لعملية المراجعة ويمارس الحكم المهني فيما يخص تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية والتعامل مع هذه المخاطر طوال عملية المراجعة , ومنها:

- تحديد الأهمية النسبية .
- دراسة مدى ملاءمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية, ومدى كفاية الإفصاحات في القوائم المالية .

- تحديد المجالات التي تكون فيها اعتبارات المراجعة الخاصة بضرورة (معاملات الأطراف ذوى العلاقة ومدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية, أو دراسة جوهر المعاملات) .
- اعداد توقعات لكي يتم استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية .
- تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا .
- تقييم مدي كفاية وملاءمة أدله المراجعة التي تم الحصول عليها مثل ملاءمة الافتراضات والإقرارات الشفهية والتحريرية من الإدارة.

- ٣- يستخدم المراقب الحكم المهني لتحديد درجة التفهم المطلوبة للمنشأة وليبنتها .
- ٤- يكون مدي عمق التفهم الكلي المطلوب من المراقب في القيام بأعمال المراجعة أقل من درجة تفهم الإدارة في إدارتها للمنشأة .
- ٥- يعتبر الوصول إلي تفهم للمنشأة وبيئتها , عملية متصلة, وديناميكية لتجميع وتحديث وتحليل المعلومات أثناء عملية المراجعة. ويشار إلي إجراءات المراجعة للوصول إلي تفهم للمنشأة وبيئتها علي أنها " إجراءات تقييم الخطر" .
- ٦- يجب علي مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات تقييم الخطر التالية لكي يتوصل إلي تفهم للمنشأة وليبنتها :

- الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة .
 - القيام بالإجراءات التحليلية .
 - القيام بأعمال الملاحظة والتفتيش.
- ٧- يجب علي أعضاء فريق العمل أن يتناقشوا فيما بينهم في قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة (خاصة تلك الناتجة عن الغش او التدليس) و علي الاعضاء ذوى الخبرة تحديد الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة .
 - ٨- عندما ينوي المراقب استخدام المعلومات عن المنشأة وبيئتها التي حصل عليها في فترات سابقة , فإنه يتوجب عليه تحديد ما إذا كان قد حدثت أية تغيرات يمكن أن تؤثر علي مصداقية مثل هذه المعلومات بالنسبة لأعمال المراجعة الحالية .
 - ٩- يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم للعوامل المتصلة بالصناعة والنظم والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق .
 - ١٠- يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم لطبيعة المنشأة (عمليات المنشأة وملكيته وحوكمتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها والخطط المزمع عملها, والطريقة التي يتم بها هيكله المنشأة وكيف يتم تمويلها).

- ١١- يجب علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لاختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية وان يضع في اعتباره ما إذا كانت هذه السياسات مناسبة

لأنشطتها و ما إذا كانت تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.

١٢- ينبغي علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومخاطر النشاط المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

١٣- يجب علي مراقب الحسابات أن يصل إلي تفهم لقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة .

١٤- على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار .

١٥- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة كيفية تأثير استخدام المنشأة محل المراجعة للمنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية.

١٦- ينبغي على المراقب أن يحدد أهمية أنشطة المنشأة الخدمية للمنشأة محل المراجعة وعلاقة ذلك بعملية المراجعة من أجل الحصول على تفهم للمنشأة محل المراجعة وبيئتها، وقيامه بذلك يتوصل المراقب متى كان ذلك ملائماً لتفهم ما يلي:

- طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية.
- شروط العقد والعلاقة بين المنشأة محل المراجعة والمنشأة الخدمية.
- المدى الذي تتفاعل معه نظم الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة مع نظم المنشأة الخدمية.
- نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة المتعلق بأنشطة المنشأة الخدمية
- قدرة المنشأة الخدمية، وسلامة مركزها المالي ، بما في ذلك إمكانية التأثير المحتمل لفشل المنشأة الخدمية على المنشأة محل المراجعة.
- معلومات بشأن المنشأة الخدمية مثل تلك الموجودة في دليل المستخدم والدليل التقني.
- المعلومات المتاحة عن عناصر الرقابة المتعلقة بنظم معلومات المنشأة الخدمية مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات وعناصر الرقابة المطبقة.

١٧- إذا توصل المراقب إلى أن أنشطة المنشأة الخدمية هامة للمنشأة محل المراجعة وذات صلة بعملية المراجعة فينبغي عليه أن يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

١٨- إذا استخدم المراقب تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، فينبغي أن يضع المراقب في اعتباره القيام باستفسارات تتعلق بالكفاءة المهنية لمراقب حسابات المنشأة الخدمية عند تنفيذه لمهمة المراجعة للمنشأة الخدمية التي وافق عليها.

١٩- ينبغي على مراقب الحسابات عند استخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقوم بدراسة طبيعة ومحتوى هذا التقرير.

٢٠- ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نطاق العمل المؤدى من مراقبي المنشأة الخدمية ، كما ينبغي عليه تقييم مدى فائدة وملائمة التقارير الصادرة عن مراقبي المنشأة الخدمية.

- ٢١- على المراقب أن يقوم بدراسة ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات توفر أدلة مراجعة كافية ومناسبة تتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك لتعزيز تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- ٢٢- للحصول على تفهم للمنشأة وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها ، فقد يحتاج المراقب الحصول - عن طريق المنشأة أو مستقلاً- على أدلة مراجعة في هيئة تقارير وآراء وتقييمات وبيانات من خبير.
- ٢٣- ينبغي على مراقب الحسابات عند التخطيط لاستخدام عمل خبير أن يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للخبير.

- ٢٤- على المراقب توثيق الأمور التالية كما هو موضح بالمجلد الثاني (اوراق العمل) :
- المناقشات التي تتم بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو غش والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.
 - العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذي تم الحصول عليه فيما يخص كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها وذلك من أجل تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتقييم مصادر المعلومات التي تم الحصول منها على هذا التفهم، وكذلك إجراءات تقييم الخطر.
 - مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد .
- ٢٥- يجب على المراقب عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.
- ٢٦- يجب على المراقب أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

٢٣٠- تحديد وتصميم مستوى الأهمية النسبية والاختفاء المقبولة :

- ١- على مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند قيامه بتنفيذ عملية مراجعة .
- ٢- يمكن تعريف الأهمية النسبية وفقاً لهذا الدليل بأنها المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخفض إلى أدنى مستوى مقبول احتمال أن تتجاوز إجمالي التحريفات غير المصححة، وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية أيضاً إلى المبلغ، أو المبالغ التي يحددها المراجع عند مستوى، أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات ، أو

أرصدة حسابات، أو إفصاحات. , وتستخدم المفاهيم التالية وفقاً لهذا الدليل على النحو التالي :

● تخطيط الأهمية النسبية :

هو التحديد المبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل و يتم على أساس كمي (مبلغ محدد) ويتخذ كأساس لتصميم الأهمية النسبية على مستوى البنود وكذا لتحديد الأخطاء المقبولة والذي يتم بناء عليه تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

● تصميم الأهمية النسبية :

وهي جزء من تخطيط الأهمية النسبية حيث يتم خلالها توزيع الأهمية النسبية على مستوى البنود والحسابات وفئات المعاملات .

● أخطاء مقبولة :

هي مستوى الأهمية النسبية التي من المعتاد ان يقوم المدقق بالاعتماد عليها عند اختبار بند أو حساب أو فئة من المعاملات .

٣- عند وضع خطة المراجعة يحدد المراقب مستوى مقبول للأهمية النسبية للكشف عن التحريف الكمي ذي الأهمية مع الأخذ في الاعتبار إمكانية وجود تحريفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً ، إلا أنه لو تم تجميعها يمكن أن يكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية .

٤- يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني. وغالباً ما يتم تطبيق النسبة المئوية كأساس مرجعي ، كبدائية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي:

- عناصر القوائم المالية على سبيل المثال: أصول، التزامات، حقوق الملكية، إيرادات، مصروفات .
- ما إذا كانت هناك بنود يتركز عليها اهتمام مستخدمي القوائم المالية (منشأة معينة) على سبيل المثال: لغرض تقويم الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح، أو الإيراد، أو صافي الأصول
- طبيعة المنشأة، أين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة

○ هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تُمول بها (على سبيل المثال: إذا كانت المنشأة ممولة - فقط - بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد ينصب اهتمام المستخدمون على الأصول، والمطالبات عليها، بدلاً من أرباح المنشأة).

والجدول التالي يتضمن اسس استرشادية لتحديد الأهمية النسبية (وتدخل هذه الاسس في نطاق الحكم المهني) توجد عدة اسس استرشادية لتحديد الأهمية النسبية الا انه لاغراض هذا الدليل فانه يتم حساب الأهمية النسبية باستخدام الاسلوب المنفرد بتطبيق النسب التالية والتي يتم اختيار احدها وفقاً لدراسة العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية:

الاساس	النسبة
اجمالي الايراد	٥- و %
صافي الربح قبل الضرائب	٥ %
مجموع الاصول	٢ %
حقوق الملكية	١ %

٥- يمكن للمراقب عند تخطيط أعمال المراجعة تحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية عند مستوى أقل مما هو مطلوب لاستخدامه في تقييم نتائج المراجعة .
٦- على المراقب توثيق المبالغ والعوامل التي تم على اساسها تحديد الأهمية النسبية وكذا مايلي:
○ الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل .
○ مستوى / مستويات الأهمية النسبية لفئات المعاملات او ارصدة الحسابات او الافصاحات .

٧- عند وضع خطة المراجعة يحدد المراقب مستوى مقبول للأهمية النسبية للكشف عن التحريف الكمي ذو الأهمية ، إلا أنه يجب دراسة كل من قيمة (الكم) وطبيعة (النوع) هذا التحريف. و من أمثلة التحريف النوعي هو الشرح غير الكامل أو غير السليم لأحد السياسات المحاسبية مما قد يترتب عليه تكوين فكرة خاطئة عن القوائم المالية من مستخدميها، وكذا عدم الإفصاح عن مخالفة المتطلبات الرقابية عندما يكون من المحتمل أن فرض العقوبات لمثل هذه المخالفات سوف يؤثر في وقت لاحق على المقدرة التشغيلية للمنشأة بدرجة كبيرة.

١- ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً ومن ثم عدم مصداقيتها. وكذا بان المراجعة قد تكشف حالات أو أحداث تؤدي إلى التساؤل عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه .

٢- لا يمكن لمراقب الحسابات الحصول على تأكيد حاسم بسبب وجود بعض المحددات المتأصلة التي قد تؤثر على قدرته على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة وتنشأ هذه المحددات عن عوامل مثل:

- استخدام العينة.
- المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية (مثال: إمكانية حدوث تواطؤ أو تجاوزات الإدارة).
- حقيقة أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة أكثر منها حاسمة.

٣- لدى تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة ان يأخذ بعين الاعتبار الاهداف واسعة النطاق لصلاحيات المراجعة لمراقب الحسابات .

٤- عند تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية يمكن لمراقب الحسابات ان يأخذ في الحسبان المسائل الاضافية التالية :

- مسائل ذات علاقة بالمناخ السياسي والصالح العام وحساسية البرامج .
- تأكيدات عن تنفيذ المعاملات والاحداث وفقاً للقوانين او الصلاحيات الملائمة .

٥- ويتكون خطر المراجعة مما يلي :

- **الخطر المتأصل:**

هي مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

- **خطر الرقابة:**

هي مخاطر وقوع تحريف هام في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها في وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وعندما يكون خطر الرقابة متعلق بموضوع المهمة يظل

خطر الرقابة موجود بسبب المحددات المتأصلة فى تصميم وتشغيل أى نظام للرقابة الداخلية.

ولا يشير هذا الدليل الى كل من الخطر المتاصل وخطر الرقابة بصورة منفصلة ولكن يشير اليهما كخطر تحريف هام ومؤثر (مخاطر جوهرية)

○ خطر عدم الاكتشاف:

وهي مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المدقق عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى.

6- لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً ينبغي على المراقب عند التخطيط وأداء المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية.

7- ينبغي على المراقب الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك على الرغم من خبرة المراقب السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسؤولين عن الحوكمة .

8- ينبغي على المراقب ان يقوم بعمل استفسارات من الادارة تتعلق بالآتى :

○ تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً ناتج عن الغش.

○ الإجراءات التي تتبعها الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس داخل المنشأة ، ويتضمن ذلك أية مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد حددتها أو رصيد حساب أو فئة من معاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن يقع فيها خطر من مخاطر الغش والتدليس.

○ إبلاغات الإدارة - إن وجدت - لأولئك المسؤولين عن الحوكمة بما يتعلق بالإجراءات التي تتبعها لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة.

○ إبلاغات الإدارة - إن وجدت - للعاملين بخصوص آرائها عن ممارسات النشاط والسلوك الأخلاقي فى المنشأة .

○ تحديد ما إذا كانت لدى الإدارة و أعضاء المراجعة الداخلية أية خلفية عن عملية غش حقيقية أو مشتبه فى حدوثها أو محتملة قد تؤثر على المنشأة .

○ كيفية ممارسة المسؤولين عن الحوكمة للإشراف على عمليات الإدارة لتحديد مخاطر عمليات -الغش والتدليس داخل المنشأة ونظام الرقابة الداخلية الذي وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر والاستجابة لها.

٩- ينبغي أن يضع المراقب في اعتباره ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش .

١٠- ينبغي علي المراقب , عند قيامه بعمل إجراءات تحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية , أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التي يمكن أن تشير إلى مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش .

١١- ينبغي علي المراقب عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية وعلى مستوي التأكيد لفئة من المعاملات أو أرصده الحسابات أو الإفصاحات تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش . وتعتبر المخاطر التي تم تقييمها على أنها تؤدي إلى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش مخاطر جوهرية ، وبناء عليه ينبغي علي المراقب أن يقوم بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بما فى ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة ويقوم بتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها . و أن يفكر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها تشير إلى مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتجة عن الغش .

١٢- يجب على المراقب تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وتحقيقاً لهذا الغرض يقوم المراقب بالتالي:

- تحديد المخاطر طوال عملية تفهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك عناصر الرقابة ذات الصلة التي ترتبط بالمخاطر، وبدراسة فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية.
- ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث من خطأ على مستوى التأكيد.
- دراسة ما إذا كانت المخاطر قوية للحد الذي قد ينتج عنه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
- دراسة احتمال أن ينشأ عن المخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

١٣- ينبغي على المراقب أن يقرر أي من المخاطر المحددة طبقاً لحكمه الشخصى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة وتعرف مثل هذه المخاطر على أنها "المخاطر الجوهرية" .

١٤- لدى الاستفسار من الإداريين وغيرهم من موظفي الجهة الخاضعة للمراجعة كجزء من إجراءات تقييم المخاطر ، يمكن لمراجع الجهاز ان يحصل على معلومات إضافية من :

- المراجعين المشاركين فى مراجعة الاداء وغيرها مع عمليات المراجعة ذات العلاقة بالجهة الخاضعة للمراجعة .
- المسؤولين الحكوميين
- تقارير او محاضر جهات حكومية اخرى
- كما يمكن له ان يقوم بفحص وملاحظة ما يلي :
- اية مستندات اضافية تقدمها الجهة الخاضعة للمراجعة الى الجهات الحكومية .
- القرارات الوزارية ذات الصلة .
- اقرارات مسنولى تلك الجهات الى السلطات الحكومية .

٢٥٠- استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة :

اولا : استراتيجية المراجعة

- ١- ينبغي علي المراقب وضع إستراتيجية للمراجعة .
- ٢- تحدد استراتيجية المراجعة بوضوح ما يلي :

- الإمكانيات التي يجب استخدامها في بعض مناطق المراجعة مثل استخدام أعضاء فريق عمل لديهم الخبرة المناسبة للمناطق ذات الخطر المرتفع أو إشراك خبراء في الأمور المعقدة.
- الأعداد التي ستخصص لكل منطقة مراجعة محددة , مثل عدد أعضاء الفريق المكلفين بملاحظة جرد المخزون في المواقع الهامة ، (ومدي فحص عمل المراقبين الآخرين في حالة مراجعة المجموعة) أو موازنة وقت المراجعة بالساعات لتخصيصها للمناطق مرتفعة الأخطار.
- متى يتم استخدام هذه الإمكانيات سواء في مرحلة المراجعة الدورية أو في تواريخ إجراءات القطع.
- كيفية إدارة وتوجيه والإشراف علي هذه الإمكانيات من حيث تحديد التواريخ المتوقعة لعقد اجتماع بداية المراجعة و اجتماع الانتهاء منها ، و التواريخ المتوقعة لقيام الشريك المسئول والمدير بإجراءات الفحص (بموقع المراجعة أو خارج موقع المراجعة) وما إذا كان سيتم استكمال مراجعة مراقبة الجودة لعملية المراجعة قبل إصدار التقرير أم لا .

٣- سيكون أسلوب المراجعة النهائي إما أسلوب تحقق فقط أو أسلوباً مزدوجاً من اختبارات الرقابة وإجراءات تحقق بناءً على تقييم الرقابة ، الاختبارات المزدوجة شائعة وهي عبارة عن دمج اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق للمعاملات .

ثانياً : خطة المراجعة

١- ينبغي علي مراقب الحسابات وضع خطة مراجعة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول.

٢- تشمل خطة المراجعة ما يلي :

- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر .
 - وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي تم التخطيط لها علي مستوى التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة والمؤثرة .
 - إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية مثل تلك المطلوب تنفيذها لعملية المراجعة وذلك للالتزام بمعايير المراجعة المصرية.
- ٣- ينبغي تحديث استراتيجية المراجعة و خطة المراجعة وتغييرهما كلما لزم الأمر أثناء سير عملية المراجعة .
- ٤- ينبغي علي المراقب التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص عملهم.
- ٥- ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات تحقيق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، و الإفصاحات .
- ٦- ينبغي أن تشمل إجراءات التحقق التي يقوم مراقب الحسابات بتصميمها وادائها علي إجراءات المراجعة التالية والتي ترتبط بعملية إقفال القوائم المالية:
- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية المعنية.
 - فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التي تم عملها أثناء عملية إعداد القوائم المالية.
- ٧- ينبغي علي مراقب الحسابات ان يقوم بتصميم وأداء إجراءات التحقق التي تتعامل بصفة خاصة مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه علي مستوى التأكيد بانه خطر جوهري .
- ٨- عندما يتم تصميم و أداء إجراءات التحقق في تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغي علي المراقب أن يؤدي إجراءات تحقق إضافية أو إجراءات تحقق ممزوجة مع اختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التي تعطى أساساً منطقياً للتوسع في نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة.

- ٩- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم و اداء إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ١٠- ينبغي علي المراقب توثيق استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليها أثناء عملية المراجعة .

DRAFT

جدول اوراق عمل المرحلة بالمجلد الثانى (اوراق العمل)

ورقة عمل رقم	بيان ورقة العمل	صفحة رقم
	توثيق الانشطة المبدئية	
	توثيق مناقشة فريق العمل	
	بشان تفهم العوامل المتصلة بالصناعة والعوامل الخارجية	
	تفهم طبيعة المنشأة	
	بشان تفهم كيفية اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية	
	بشان تفهم اهداف المنشأة واستراتيجيتها	
	بشان تفهم قياس وفحص الاداء المالى للمنشأة .	
	الاطار القانونى والنظامى	
	استفسارات من الادارة حول الغش	
	استفسارات من الادارة حول معرفة الادارة باى حالات غش	
	الحوكمة	
	عوامل خطر الغش	
	برنامج مراجعة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة	

٣٠٠

مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

واجراء اختبارات الرقابة

٣٠٠- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات الرقابة:

٣١٠- الاطار العام لمرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

٣٢٠- تقييم نظام الرقابة الداخلية بالجهة الخاضعة للرقابة

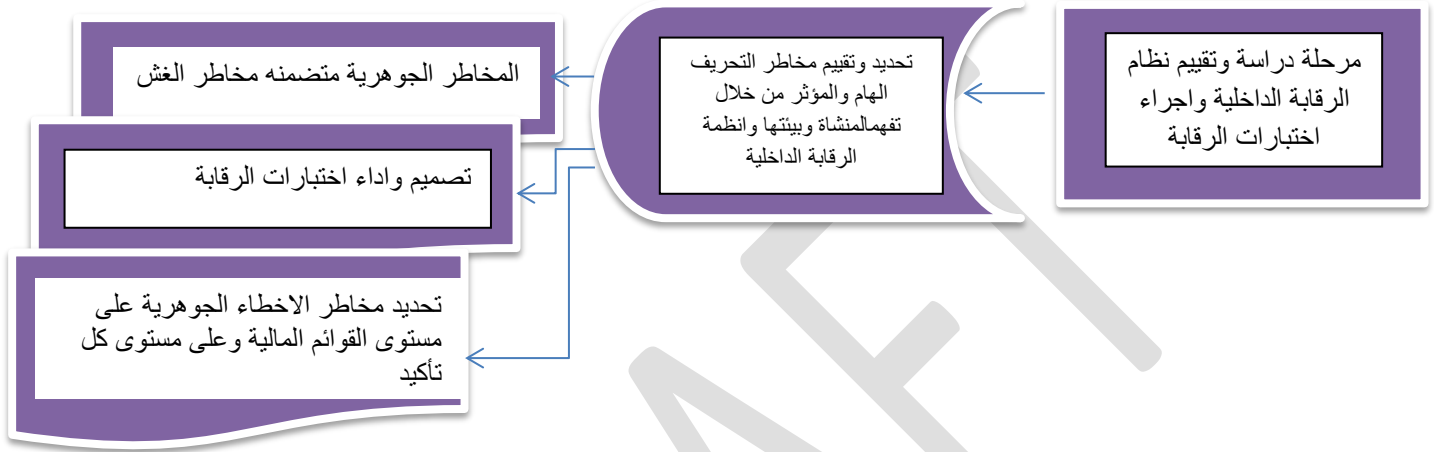
٣٣٠- تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر

٣٤٠- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات الرقابة

٣٥٠- التوثيق



٣٠٠- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات الرقابة:



٣١٠- الاطار العام لمرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

٠١- تعتبر مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، استمرارا لاجراءات تقييم المخاطر التي بدأت فى مرحلة التخطيط . حيث يقوم المراجع بزيادة تفهم نظام الرقابة الداخلية بالجهة الخاضعة للمراجعة وتقييم مخاطر الرقابة و مخاطر الاخطاء الجوهرية بشكل منفصل على مستوى كل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية .

٠٢- ويشير مصطلح الرقابة الداخلية وفقا لهذا الدليل بانه العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين بالجهة الخاضعة للمراجعة وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهدافها فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية و فعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة . ويستتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف .

٠٣- ويجب على المراجع :

- فهم وتوثيق تصميم نظام الرقابة الداخلية الموضوع بغرض منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء.

- تقييم مكونات مخاطر الرقابة كجزء من مخاطر الاخطاء الجوهرية وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بصورة مبدئية .
- تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى تنفيذ إختبارات الرقابة .
- اجراء اختبارات الرقابة المبدئية لإختبار فاعلية اجراءات الرقابة والتي تم تصميمها وتطبيقها على العمليات لتدعيم مبررات تقييم مخاطر الرقابة عند مستوى منخفض .

٠٤- ويستفيد المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فى :

- أ. إعادة تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية .
- ب. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اى إجراءات مراجعة اضافية .
- ج. اعادة تقييم نظام الرقابة الداخلية بناء على الادلة الجديدة التى تم الحصول عليها خلال تلك المرحلة .
- د. تحديد الآثار المترتبة على مخاطر الاخطاء الجوهرية ومدى كفاية اجراءات الرقابة ذات العلاقة .
- هـ. إستخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى مرحلة التخطيط ومرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغرض ابداء الراى عن مدى فعالية الرقابة الداخلية حال وجود متطلب قانونى او الزامى بذلك.

٠٥- يجب على مراقب الحسابات ان يقوم باداء إجراءات تقييم الخطر التالية لى يتوصل الى تفهم لنظام الرقابة الداخلية :

- أ. الاستفسار من الادارة ومن الآخرين داخل المنشأة
- ب. القيام بالاجراءات التحليلية
- ج. القيام باعمال الملاحظة والتفتيش

٠٦- يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية وفقا لهذا الدليل الى العناصر الخمسة التالية :

- أ. بيئة الرقابة
- ب. تقييم المخاطر بالمنشأة .
- ج. نظام المعلومات (يشمل أعمال اعداد التقارير المالية ونشرها) .
- د. أنشطة الرقابة .
- هـ. متابعة انظمة الرقابة .

وبالإضافة الى ذلك يشير مصطلح " عناصر الرقابة " فى هذا الدليل الى واحد او اكثر من مكوناتها او اى من جوانبها . (ملحق رقم ١ يتضمن بيان تفصيلي لكل عنصر موضحا به وصف العنصر ومكوناته) .

٠٧- يفيد تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر فى توفير إطار عمل مفيد للمراقب لكي يأخذ فى اعتباره كيفية تأثير الجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية فى المنشأة على عملية المراجعة .

٠٨- تتنوع الطريقة التي يتم بها تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه طبقا لحجم المنشأة ومدى تعقد عملياتها .

٠٩- تتمثل الاهتمامات الأساسية للمراقب فى ما إذا كان، وكيف يقوم عنصر رقابة محدد بمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة فى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة بها .

١٠- على المراجع تقييم عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة بتحقيق اهداف المنشأة المتمثلة فى :

أ. إمكانية الاعتماد على التقارير المالية (عناصر الرقابة المرتبطة باعداد التقارير المالية) : بحيث تعطى القوائم المالية صورة عادلة وواضحة فى جميع جوانبها الهامة وبما يتفق مع اطار اعداد التقارير المالية المطبق وكذا حماية الاصول ضد عمليات الاستيلاء عليها دون وجه حق أو استخدامها استخداما غير مصرح به او تبديدها .

ب. الالتزام بالقوانين والقواعد السارية (عناصر الرقابة المرتبطة بالالتزام) : حيث يجب ان يتم تنفيذ المعاملات وفقا للقوانين والقواعد السارية .

١١- على المراجع تحديد مدى ملائمة عناصر الرقابة سواء كانت منفردة او مجتمعة مع غيرها من عناصر رقابة اخرى ذات الصلة بعملية مراجعة القوائم المالية لتوفير تأكيد معقول لمنع او اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة المرتبطة بالبيانات المالية محل المراجعة .

١٢- اذا اسفرت نتائج اختبار عناصر الرقابة الداخلية عن انها قد تم تصميمها بطريقة مناسبة فإنه على المراقب ان يقوم بتنفيذ اختبارات كافية للتحقق من ان تلك العناصر قد تم تنفيذها ام لا .

١٣- إن الحصول على تفهم لأحد عناصر الرقابة لا يكفي ليكون اختباراً لفاعلية تشغيل عناصر الرقابة ما لم يكن هناك شيء من الميكنة التي توفر التطبيق المستمر لعمل عنصر الرقابة وعلي سبيل المثال فإن الحصول على أدلة مراجعة عن تنفيذ عناصر الرقابة التي تعمل يدويا في وقت من الأوقات -لا تعطي أي أدلة مراجعة عن مدي الفعالية التشغيلية لعناصر الرقابة في أوقات أخرى أثناء الفترة التي تتم فيها المراجعة .

١٤- ليس على المراجع اختبار عناصر الرقابة المرتبطة باهداف ليست ذات صلة باعمال المراجعة .

١٥- ليس على المراجع اختبار عناصر الرقابة المصممة بطريقة غير مناسبة .

١٦- على المراجع ان يعلم ان هناك محددات متأصلة فى نظام الرقابة الداخلية قد تؤثر على تحقيق النظام لاهدافه ومنها :

أ. الحكم الشخصى للقائمين على تصميم وتنفيذ النظام .

ب. القصور فى الطبيعة البشرية .

ج. التواطوء بين العاملين بالوحدة الخاضعة للرقابة .

د. تجاوز الادارة غير المناسب لنظام الرقابة الداخلية .

١٧- على المراقب ان يدرس الحاجة الى التحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى عندما يثير تفهم المراقب لنظام الرقابة الداخلية شكوك بخصوص :

أ. امكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة .

ب. نزاهة إدارة المنشأة بسبب إعداد الادارة لقرارات خاطئة عن القوائم المالية .

ج. مصداقية سجلات المنشأة .

١٨- على المراقب سرعة ابلاغ المسؤولين عن الحوكمة والادارة ، وعلى المستوى الوظيفى المناسب من المسؤولية ، بنقاط الضعف الهامة والمؤثرة فى تصميم او تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ، التى قد يكتشفها المراقب .

١٩- على مراقب الحسابات ان يأخذ بعين الاعتبار ما يلى على وجه الخصوص :

- أ. اى مسؤوليات ذات علاقة بأنظمة الرقابة الداخلية .
- ب. أنظمة الرقابة المتعلقة بالالتزام بالصلاحيات .
- ج. انظمة الرقابة المتعلقة بمتابعة الاداء فى ضوء الخطط المحددة .
- د. انظمة الرقابة المتعلقة بتحويل اموال فوائض الشركات والبنوك والهيئات الاقتصادية العامة الى جهات اخرى .
- هـ. انظمة الرقابة على البيانات السرية المتعلقة بالامن الوطنى وعلى البيانات الحساسة .
- و. الاشراف وغيره من العمليات الرقابية التى تقوم بها أطراف من خارج الجهى الخاضعة .

٣٢٠ - تفهم نظام الرقابة الداخلية بالجهة الخاضعة للرقابة :

على المراجع ان يقوم بجمع وتحديث فهمه لنظام الرقابة الداخلية من خلال فهم العناصر الخمسة للرقابة الداخلية وفقا لما يلى :

▪ تفهم بيئة الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة :

- ٠١- ينبغى علي المراقب أن يتفهم بيئة الرقابة .
- ٠٢- يجب على المراقب أن يتفهم كيف قامت الإدارة - إلى جانب الإشراف من قبل المسؤولين عن الحوكمة - بتوفير بيئة آمنة وسلوك أخلاقي والحفاظ عليها، وكيف قامت بوضع عناصر رقابة مناسبة لمنع واكتشاف أعمال الغش والخطأ داخل المنشأة .
- ٠٣- فى حال عدم كفاية ادلة المراجعة عند تفهم بيئة الرقابة على المراقب ان يقوم بانشاء الدليل من خلال اجراءات تقييم نظام الرقابة .
- ٠٤- على المراقب ان يأخذ فى اعتباره النقاط التالية :
 - أ. بيئة الرقابة لها تأثير كبير على مخاطر التحريف الهام والمؤثر .
 - ب. بيئة الرقابة المرضية تساعد فى تقليل خطر الغش والتدليس الا انها ليست مانعا حاسما للغش .

ج. لا تمنع بيئة الرقابة بمفردها او تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر فى فئات المعاملات او ارصدة الحسابات أو الافصاحات أو التاكيدات المتعلقة بها .

■ تفهم اجراءات تقييم الخطر فى الجهة الخاضعة للرقابة :

ينبغي على المراقب الحصول على تفهم لإجراءات المنشأة في تحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات الخاصة بالإجراءات التي تواجه هذه المخاطر ونتائجها. وتوصف هذه الإجراءات بأنها "إجراءات تقييم الخطر في المنشأة" وتشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر حتى تستطيع التعامل معها.

■ تفهم نظم المعلومات ذات الصلة بإعداد التقارير المالية وعملية الاتصالات (بما فى ذلك عمليات التشغيل المرتبطة به) :

يجب على المراقب الوصول الى تفهم لنظام المعلومات ، وما يتصل به من عمليات النشاط المرتبطه بأعداد التقارير المالية ويشمل :

- النظام المحاسبى (اجراءات وسجلات لمعالجة واعداد التقارير المالية) .
- اجراءات حماية محاسبية مناسبة للاصول والالتزامات وحقوق الملكية .

■ تفهم الانشطة الرقابية بالجهة الخاضعة للرقابة :

٠١- ينبغي أن يصل مراقب الحسابات إلى درجة كافية من التفهم للأنشطة الرقابية وذلك لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها .

٠٢- الأنشطة الرقابية هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد علي ضمان أن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وأنه يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة. والأنشطة الرقابية -سواء كانت داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو النظم اليدوية - تحتوى على أهداف مختلفة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة. وترتبط الأنشطة الرقابية المحددة بالأمر التالية

- سلطة الاعتماد.
- فحص الأداء.

- تشغيل المعلومات.
 - عناصر الرقابة المادية.
 - فصل الاختصاصات.
- ٠٣- يجب أن ينصب الاهتمام الأساسي للمراقب في تبين كيفية تمكن نشاط رقابة محدد - سواء كان منفرداً أو بالاشتراك مع باقي الأنشطة - من منع، أو إكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، أو الإفصاحات .
- ٠٤- الأنشطة الرقابية ذات الصلة بأعمال المراجعة هي تلك الأنشطة التي يعتبرها المراقب ضرورية ولازمة للحصول على التفهم المطلوب لكي يتم تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد والتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها .
- ٠٥- لا تتطلب أعمال المراجعة تفهم جميع الأنشطة الرقابية ذات الصلة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات في القوائم المالية أو لأي تأكيد ذو صلة بهم . ويكون تركيز المراقب على تحديد وتفهم الأنشطة الرقابية التي تتعامل مع المجالات التي يعتقد المراقب أن احتمالات حدوث تحريفات هامة ومؤثرة فيها متزايدة .
- ٠٦- عندما تحقق الأنشطة الرقابية المتعددة نفس الهدف، فليس من الضروري الوصول إلى تفهم لكل نشاط من الأنشطة الرقابية ذات الصلة بمثل هذا الهدف .
- ٠٧- على المراقب دراسة المعلومات الخاصة بوجود أو عدم وجود الأنشطة الرقابية التي يتم الحصول عليها من تفهم العناصر الأخرى للرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان من الضروري توجيه عناية إضافية للوصول إلى تفهم للأنشطة الرقابية أم لا .
- ٠٨- يجب على المراقب أن يتفهم كيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات

■ تفهم المراقب لإجراءات الجهة لمتابعة عناصر الرقابة (بما فيها المراجعة الداخلية) :

- ٠١- ينبغي على المراقب أن يحصل على تفهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على أعمال إعداد التقارير المالية، بما في ذلك أنشطة الرقابة المتصلة بأعمال المراجعة، وكيفية قيام المنشأة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.

■ توثيق تفهم عناصر الرقابة :

- ٠١- على المراقب توثيق الامور التالية :

- العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذى تم الحصول عليه فيما يخص كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية .
- عناصر الرقابة التى تم تقييمها .

٠٢- تعتمد الطريقة التى يتم بها توثيق عناصر الرقابة الداخلية على تقدير المراقب وذلك باستخدام الحكم المهنى .

٠٣- من أمثلة الطرق المستخدمة فى توثيق تفهم المراقب لعناصر الرقابة الداخلية :

- قوائم الاستقصاء .
- خرائط التدفق (وتستخدم لتوثيق تفهم نظم المعلومات الالكترونية) .
- الوصف المكتوب .

٣٣٠- تحديد مخاطر التحريف الهام

٠١- بناء على تفهم المراجع لعناصر الرقابة الداخلية ، فإن عليه القيام باختبارات الرقابة اللازمة لقياس مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن مخاطر الرقابة ، حيث ينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بتصميم واداء اجراءات مراجعة حتى يتم تخفيض مخاطر المراجعة الى مستوى منخفض مقبول . علما بان التقييم الاولى للمخاطر الرقابية المرتبطة بالتاكيدات أو البنود او الحسابات يكون على ثلاث مستويات:

- **منخفض :** حيث يعتقد المراجع ان اجراءات الرقابة سوف تتمكن من منع او اكتشاف اى اخطاء محتملة الحدوث قد تؤثر على التاكيدات فيما يتجاوز نطاق الاهمية النسبية .
- **متوسط :** حيث يعتقد المراجع ان اجراءات الرقابة سوف لن تتمكن فى الغالب من منع او اكتشاف اى اخطاء محتملة الحدوث قد تؤثر على التاكيدات فيما يتجاوز نطاق الاهمية النسبية .
- **مرتفع :** حيث يعتقد المراجع ان اجراءات الرقابة لن تتمكن من تجنب أو اكتشاف اى اخطاء محتملة الحدوث قد تؤثر على التاكيدات فيما يتجاوز نطاق الاهمية النسبية .

٠٢- تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية

على مراقب الحسابات من خلال إجراءات تفهم نظام الرقابة الداخلية تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لفئات المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات أو ما اذا كانت ترتبط بصورة أشمل بالقوائم المالية ككل .

سيرد فى الفقرات التالية نماذج لاوراق العمل الخاصة بتحديد مخاطر التحريف الهام للأنشطة الرئيسية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة .

٠٣- تحديد اجراءات الرقابة :

على المراقب فى تلك المرحلة ومن خلال اجراءات تفهم نظام الرقابة الداخلية وكذا ما اسفر عنه تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى المرحلة السابقة على مستوى التأكيد لفئات المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات ان يقوم بأعداد قائمة بالاجراءات الرقابية لتلك المخاطر .

٠٤- اجراء اختبارات الرقابة :

على مراقب الحسابات بناء على تحديده للاجراءات الرقابية للمخاطر التى تم تحديدها ان يقوم باجراء اختبار الرقابة وبما يتناسب مع كل اجراء رقابى وكجزء من عملية تقييم المخاطر وذلك للحصول على أدلة للتأكد من تنفيذ الاجراءات الرقابية .

مرفق ورقة عمل رقم () بشأن تحديد مخاطر التحريف الهام وكذا اجراءات الرقابة واختبارات الرقابة على مستوى الفئات الهامة من المعاملات (ايرادات المنشأة ومشترياتها والمتحصلات او المدفوعات النقدية ودورة التكاليف) بالوحدات محل المراجعة وربطها بتأكدات القوائم المالية .

٠٥- مراجعة تقييم الخطر

- يستند تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد على أساس وجود أدلة مراجعة، ويمكن أن يتغير هذا التقييم أثناء سير عملية المراجعة فى حالة الحصول على أي أدلة مراجعة إضافية . يمكن أن يستند تقييم الخطر على توقع بأن عناصر الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد .
- عند أداء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة على فعالية تشغيلها، قد يحصل المراقب على أدلة مراجعة بان عناصر الرقابة لا تعمل بفعالية فى أوقات معينة أثناء عملية المراجعة .

٣٤٠ - تحديد الطبيعة والتوقيت والمدى المناسب لإجراء اختبارات الرقابة

- اختبارات الرقابة هي اجراءات المراجعة التي تتم بغرض الحصول على ادلة مراجعة على فعالية تشغيل اجراءات الرقابة .
- على المراقب ان يؤدي اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بان انظمة الرقابة تعمل بشكل فعال في الاوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة .
- اذا توصل المراقب الى انه ليس من الممكن او العملي تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد الى مستوى منخفض مقبول من ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها من اجراءات التحقق فقط ، فانه على المراقب أن يقوم بأداء اختبارات الرقابة ذات الصلة بالامر للحصول على ادلة مراجعة تتعلق بفاعلية تشغيلها .
- اذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفاعلية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة ، فينبغي عليه ان يحصل على ادلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات في تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة . كما يجب عليه الحصول على ادلة مراجعة عما اذا كانت هذه التغييرات قد حدثت وذلك عن طريق استفسارات بالاضافة الى الملاحظة أو الفحص وذلك لتأكيد تفهم هذه العناصر المعينة .
- اذا خطط المراقب للاعتماد على عناصر الرقابة التي تكون قد تغيرت منذ آخر اختبار لها ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر في اعمال المراجعة الحالية .
- اذا خطط المراقب للاعتماد على انظمة الرقابة التي لم تتغير منذ ان تم اختبارها في آخر مرة ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الانظمة مرة على الاقل في كل ثلاث مراجعات .
- ينبغي علي المراقب تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش على مستوى القوائم المالية . وعليه أن يصمم ويقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد .

• عند تحديد ردود الأفعال العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية ، ينبغي على مراقب الحسابات أن :

(أ) يدرس اختيار فريق العمل و الإشراف عليه .

و(ب) يدرس السياسات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة .

و(ج) يدخل عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

• يجب على المراقب لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة, أن يصمم ويؤدي إجراءات للمراجعة من أجل:

(أ) اختبار مدي سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية .

و(ب) فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

و(ج) التوصل إلي تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح المراقب على علم بها والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو تلك المعاملات التي تبدو غير عادية في ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها .

• عند وجود عدد من عناصر الرقابة التي يقرر المراقب انه من الملائم استخدام ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال مراجعة سابقة ، فإنه يتعين عليه اختبار فعالية تشغيل بعض عناصر الرقابة في كل عملية مراجعة . عندما يقرر المراقب ان خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده على مستوى التأكيد هو خطر جوهري ويخطط المراقب للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيض هذا الخطر الهام والمؤثر ، فينبغي عليه ان يحصل على ادلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل هذه العناصر من اختبارات الرقابة التي تم أدائها في الفترة الحالية .

• **طبيعة أختبارات الرقابة :** على مراقب الحسابات ان يقوم بالاختيار بين واحد او اكثر من الاجراءات التالية :

- الاستفسار من الادارة ومن الآخرين داخل المنشأة .

- الملاحظة .

- الفحص المستندى

-أعادة الاجراء الرقابى

- **توقيت اختبارات الرقابة :** يشير توقيت اختبارات الرقابة الى توقيت تنفيذ أختبارات الرقابة والى الفترة المحاسبية التى تغطيها .
- تتم اختبارات الرقابة خلال المراجعة الدورية وقبل بدء اعمال المراجعة السنوية للقوائم المالية ، كما يمكن ان تتم فى حال وجود تغيير جوهري فى اجراءات الرقابة.
- **مدى أختبارات الرقابة :** يشير حجم اختبارات الرقابة الى كمية ادلة الاثبات المطلوب الحصول عليها وهى تتأثر بمخاطر الرقابة المخططة من قبل المراقب حيث ان زيادة عدد ادلة الاثبات يكون فى حال تخطيط المراقب الى مستوى منخفض من مخاطر الرقابة ، كما يتأثر عدد ادلة الاثبات كذلك بمدى فعالية اجراءات الرقابة التى تم اختبارها فى الفترات السابقة .
- على المراقب عند تحديد مدى اختبارات الرقابة مراعاة ما يلى :

-مخاطر التحريف على مستوى التاكيد

-مدى فاعلية تقييم اجراءات الرقابة الداخلية فى عمليات مراجعة سابقة .

-فاعلية تصميم وتنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية .

-نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية .

- تكون المراجعة بالعينة الخاصة باختبارات انظمة الرقابة ملائمة بصورة عامة عندما يستدل من تطبيق عنصر من عناصر الرقابة على تطبيق نظام الرقابة المتعلق باداء عمل ما باكماله .
- عند اداء اختبارات الرقابة ، يقوم المراقب عامة بعمل تقييم لمعدل الخطا الذى يتوقع ان يجده فى المجتمع محل الاختبار . ويستند التقييم على فهم المراقب لتصميم الضوابط ذات الصلة وما اذا كان قد تم تنفيذها أم لا . واذا كان حجم الخطا المتوقع مرتفع بصورة غير مقبولة فلن يتم عادة اجراء اختبارات الرقابة .

● على المراقب مراعاة العوامل التالية عند تحديد حجم العينة

-زيادة فى المدى الذى ينخفض معه مخاطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق فعالية تشغيل انظمة الرقابةزيادة فى حجم العينة

-زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذى يكون المراقب على استعداد لقبولهنقص فى حجم العينة

-زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يتوقع المراقب أن يجده فى مجتمع العينةزيادة حجم العينة

-زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب ... زيادة حجم العينة

- عدد وحدات المجتمعتأثير ضعيف

٣٥٠- التوثيق :

- على مراقب الحسابات بناء على تحديد طبيعة وحجم وتوقيت اجراء اختبارات الرقابة توثيق ذلك فى برنامج مراجعة أختبارات الرقابة الداخلية واوراق العمل الخاصة به .

DRAFT

جدول اوراق عمل المرحلة بالمجلد الثانى (اوراق العمل)

ورقة عمل رقم	بيان ورقة العمل	صفحة رقم

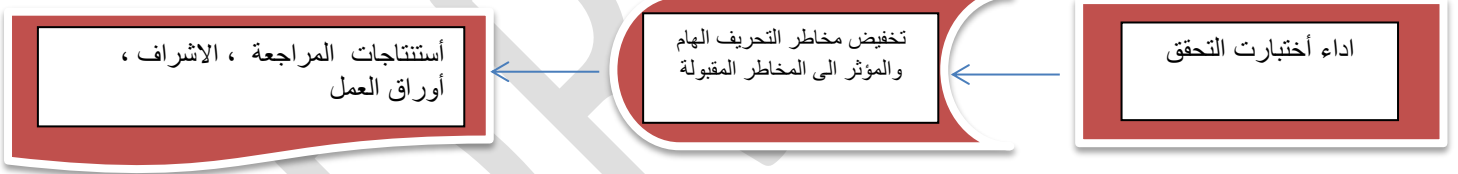
٤٠٠

مرحلة التنفيذ

DRAMA

٤٠٠- مرحلة التنفيذ

- ٤١٠- أدلة المراجعة
- ٤١١- إقرارات الادارة
- ٤٢٠- اجراءات اختيار العينة
- ٤٣٠- مراجعة التقديرات المحاسبية
- ٤٣١- مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها
- ٤٣٢- الاحداث اللاحقة
- ٤٣٣- الاستمرارية
- ٤٤٠- الاطراف ذوى العلاقة
- ٤٥٠- استخدام عمل مراقب آخر
- ٤٥١- دراسة عمل المراجعة الداخلية
- ٤٥٢- استخدام عمل خبير
- ٤٦٠- الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية
- ٤٧٠- اختبار المعلومات المستقبلية .
- ٤٨٠- تنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية



٤١٠- أدلة المراجعة واجراءات المراجعة للحصول عليها :

٠١-ينبغي على المدقق الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمه حتى يتوصل إلى إستنتاجات معقولة تمكنه من أن يقوم ببناء رأي المراجعة عليها. علما بأن ادلة المراجعة :

- تعرف " أدلة المراجعة " بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراقب للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه.
- يشير مفهوم الكفاية فى ادلة المراجعة الى كمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والملاءمة هي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ومصداقيته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة.
- تتأثر مصداقية أدلة المراجعة بمصدر الحصول عليها، وطبيعتها .
- تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل .
- تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بالمنشأة فعالة .
- أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها مباشرة أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج .
- تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقياً أو إلكترونياً أو أي وسيلة أخرى أكثر مصداقية من إقرار شفهي لاحق عن الأمور التي تمت مناقشتها.
- تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .
- علاقة تكلفة الحصول على أدلة المراجعة بفائدة المعلومات التي تم الحصول عليها .

٠٢- عندما يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي أعدتها المنشأة لأداء إجراءات المراجعة ، فينبغي عليه الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات.

٠٣-ينبغي على المراقب استخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح على نحو تفصيلي يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية. علما بان التأكيدات هي :

- الإدارة مسئولة عن العرض العادل للقوائم المالية التي تعكس طبيعة وعمليات المنشأة ، تقوم الإدارة ضمناً أو صراحة بعمل تأكيدات تتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن كافة عناصر القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة .
- تنقسم التأكيدات التي يستخدمها المراقب إلى الفئات التالية:

أ. تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة:

١. الحدوث- أن المعاملات و الأحداث التي تم تسجيلها خلال الفترة وقعت وتخص المنشأة .
٢. الاكتمال- أن جميع المعاملات والأحداث المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
٣. الدقة - المبالغ والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث التي وقعت تم تسجيلها بصورة ملائمة.
٤. إجراءات القطع- المعاملات والأحداث سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
٥. التبويب- المعاملات والأحداث سجلت في الحسابات المناسبة.

- ب. التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة:
١. الوجود- وجود الأصول والالتزامات و حقوق الملكية.
 ٢. الحقوق والواجبات- أن المنشأة تمتلك الحقوق في أصولها وتسيطر عليها ، و أن الالتزامات تمثل تعهدات على المنشأة.
 ٣. الاكتمال- جميع الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
 ٤. التقييم و التوزيع- إن تسجيل الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في القوائم المالية قد تم بقيم مناسبة ، كما يتم تسجيل أى تسويات ناتجة عن التقييم أو التوزيع بصورة ملائمة.

ج. التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح

١. الحدوث والحقوق والواجبات- الأحداث والمعاملات والأمر الأخرى المفصح عنها حدثت وتخص المنشأة.
٢. الاكتمال – شمول القوائم المالية على كافة الإفصاحات الواجبة.
٣. التصنيف والقابلية للفهم – المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب ، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.
٤. الدقة والتقييم – يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بصورة عادلة و بقيم مناسبة.

٤ - إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة :

- المراجعة المستندية وفحص السجلات .
- جرد الأصول الملموسة
- الملاحظة
- الاستفسار
- المصادقات

أ. ينبغي على المراقب أن يُحدد ما إذا كان استخدام المصادقات الخارجية ضروري للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد. وعند قيامه بهذا التحديد ، ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد وتحديد كيفية تخفيض أدلة المراجعة من إجراءات مراجعة أخرى مُخطط لها ، لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول.

ب. على المراقب تصميم طلب المصادقات بما يتلاءم مع أهداف المراجعة المحددة .

ج. عندما يسعى المراقب على مصادقة بعض الأرصدة أو المعلومات الأخرى ،

وتطلب الإدارة من المراقب أن لا يقوم بذلك ، ينبغي على المراقب دراسة ما إذا

كانت هناك أسباب منطقية لمثل هذا الطلب و الحصول على أدلة المراجعة

لتأييد صحة طلبات الإدارة. وإذا وافق المراقب على طلب الإدارة فى عدم القيام

بإجراءات الحصول على مصادقة خارجية بخصوص مسألة محددة ، فينبغي

عليه أن يطبق إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة

تتعلق بهذا الموضوع.

د. إذا لم يوافق المراقب على طلب الإدارة وتم منعه من الاستمرار في المصادقات ، يكون هناك قيد على نطاق عمل المراقب وينبغي عليه أن يدرس التأثير الممكن لهذا على تقريره.

ه. عند أداء إجراءات المصادقة، ينبغي على المراقب مراقبة عملية اختيار الذين سيتم إرسال الطلبات إليهم وإعداد وإرسال طلبات المصادقة وكذلك الردود على تلك الطلبات.

و. في حالة عدم استلام المراقب رداً على طلب مصادقة إيجابية ينبغي عليه أداء إجراءات مراجعة بديلة. ويجب أن تكون إجراءات المراجعة البديلة من النوع الذي يوفر أدلة مراجعة تتعلق بالتأكدات التي كان طلب المصادقة يهدف لتقديمها.

ز. عندما يصل المراقب لاستنتاج بأن عملية المصادقات وكذلك إجراءات المراجعة البديلة لم توفر أدلة مراجعة كافية وملانمة فيما يخص تأكيد معين ، ينبغي عليه أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملانمة.

ح. ينبغي على المراقب تقييم ما إذا كانت عملية المصادقات الخارجية مع نتائج أية إجراءات مراجعة أخرى تم أداؤها يوفران أدلة مراجعة كافية وملانمة تتعلق بالتأكد محل المراجعة.

- إعادة الحساب
- إعادة الأداء
- الإجراءات التحليلية

أ. ينبغي على مراقب الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر وذلك للتوصل إلى فهم المنشأة وبينتها وفي الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة.

ب. ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوينه لاستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المراقب للمنشأة.

ج. عندما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التحقق من وجود تقلبات هامة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة فعلى المراقب الاستفسار عن أسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة.

٥٠- الاعتبارات الإضافية للحصول على أدلة المراجعة

• حضور جرد المخزون

أ. في حالة كون المخزون بنداً هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية ، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقتعة تتعلق بوجود وصلاحيّة المخزون وذلك عن طريق حضور عملية الجرد الفعلي ما لم يكن ذلك غير عملي.

ب. في حالة عدم تمكن المراقب من حضور جرد المخزون في الموعد المخطط نظراً لظروف غير متوقعة ، فعلى المراقب أن يقوم بالجرد أو بملاحظة

الجرد الفعلي في تاريخ بديل وعند الضرورة يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التي تقع بين الفترتين .

ج. عندما يكون حضور الجرد غير عملي نظراً لعوامل مثل طبيعة و موقع المخزون ، فعلى المراقب أن ينظر في ما إذا كان هناك إجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بوجود و حالة المخزون ليصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى الإشارة في تقريره إلى وجود قيد على نطاق المراجعة ناتج عن عدم حضور الجرد.

● الإجراءات المتعلقة بالمنازعات و المطالبات

أ. على المراقب تنفيذ الإجراءات التي تمكنه من التعرف على وجود أي منازعات أو مطالبات تكون المنشأة طرفاً فيها والتي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .

ب. عندما يتبين للمراقب وجود دعاوي قضائية أو مطالبات أو عند اعتقاد المراقب بإمكانية وجودها ، عليه السعي للاتصال المباشر مع المستشار القانوني للمنشأة.

ج. يتم إعداد خطاب للمستشار القانوني بواسطة الإدارة و يرسل بواسطة المراقب وفيه تطلب الإدارة من المستشار القانوني أن يرد مباشرة على المراقب.

د. إذا ما رفضت الإدارة التصريح للمراقب بالاتصال بالمستشار القانوني فإن ذلك يعتبر قيداً على نطاق المراجعة و يقود تلقائياً إلى تقرير برأي متحفظ أو عدم القدرة على إبداء الرأي.

● تقييم الاستثمارات طويلة الأجل و الإفصاح عنها

عندما يكون بند الاستثمارات طويلة الأجل هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية ، على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بتقييمها و الإفصاح عنها .

● المعلومات القطاعية :

عندما تكون المعلومات القطاعية هامة و مؤثرة بالنسبة للقوائم المالية، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالعرض و الإفصاح عنها طبقاً للإطار المحاسبي المطبق.

● التكاليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة

أ. يجب على مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة الحصول على أدلة مراجعة ملائمة بأن:

- أرصدة أول المدة لا تتضمن تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل هام و مؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية .
- أرصدة إقفال العام السابق تم ترحيلها إلي العام الحالي بصورة سليمة أو تم تعديلها إذا كان الأمر يتطلب ذلك .
- السياسات المحاسبية الملائمة يتم تطبيقها بصورة ثابتة و أن أية تغييرات في تلك السياسات يتم معالجتها محاسبياً و الإفصاح عنها و عرضها بصورة كافية و ملائمة .

ب. " أرصدة أول المدة " تعني : أرصدة الحسابات القائمة في بداية الفترة على أساس أرصدة إقفال الفترة السابقة .

٤٢٠- إجراءات اختيار العينة :

٠١- عند تصميم إجراءات المراجعة ينبغي على مراقب الحسابات تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة .

٠٢- عند تصميم إجراءات المراجعة , ينبغي علي المراقب تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار . والوسائل المتاحة هي :

- اختيار جميع البنود (١٠٠% فحص) .

يمكن أن يكون فحص ١٠٠% ملائماً عندما تتكون العينة من عدد صغير من البنود ذات القيمة الكبيرة وعندما يكون هناك خطر جوهري ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة مراجعة كافية و ملائمة ، أو عندما تكون الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو أية عملية تتم أوتوماتيكياً بواسطة نظام معلومات تجعل الفحص ١٠٠% أوفر في التكلفة ، على سبيل المثال من خلال استخدام نظم المراجعة بالحاسب الآلي.

- اختيار بنود محددة (لا تشكل مراجعة بالعينة)

إن عملية اختيار بنود محددة للاختبار تخضع للحكم الشخصي، كما أنها معرضة للمخاطر غير المتعلقة بالعينة ويمكن أن تشمل البنود المحددة التي يتم اختيارها ما يلي:

- القيمة المرتفعة أو البنود الأساسية
- جميع البنود التي تزيد على مبلغ معين
• المراجعة بالعينة

- يرجع قرار استخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية لحكم المراقب .
- عند تطبيق العينات غير الإحصائية ، يمكن تحديد حجم العينة باستخدام إما نظرية الاحتمالات أو الحكم المهني.

٠٣- عند تصميم عينة المراجعة ، ينبغي على المراقب أن يضع في اعتباره أهداف إجراءات المراجعة وصفات المجتمع الذي يرغب في اختيار العينة منه.

٠٤- من الهام للمراقب ضمان أن مجتمع العينة:

١. ملائم لهدف إجراء المراجعة
٢. مكتمل

٠٦- يمكن تحسين كفاءة عملية المراجعة إذا قام المراقب بتقسيم المجتمع إلى عدة مجتمعات اصغر لها خصائص مميزة .

٠٥- عند أداء إختبارات التفاصيل فإنه غالباً يتم تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب إلى قيم نقدية .

٠٦- يمكن فقط تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل طبقة ما على كافة البنود التي تشملها هذه الطبقة.

٠٧- يكون اختيار العينة بالقيمة المرجحة فعالاً عند أداء إختبارات التفاصيل

٠٨- عند تحديد حجم العينة ينبغي على المراقب مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول .

- ٠٠٩- يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة مبنية على الإحصاءات أو من خلال ممارسة الشك المهني الذي يتم تطبيقه بطريقة موضوعية تتلاءم مع الظروف.
- ١٠- ينبغي على المراقب إختيار بنود العينة مع توقع أن جميع وحدات المجتمع لديها فرصة الاختيار في العينة.
- ١١- ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نتائج العينة وطبيعة وأسباب أية أخطاء تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على هدف المراجعة المحدد وعلى موضوعات أخرى في المراجعة.
- ١٢- بالنسبة لاختبارات التفاصيل ينبغي على المراقب تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة لتسرى على المجتمع، كما ينبغي أن يقوم بدراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة.
- ١٣- ينبغي على المراقب تقييم نتائج العينة لتحديد ما إذا كانت تؤكد على تقييم خصائص المجتمع ذات الصلة أو أنها بحاجة إلى إعادة نظر.

٤٣٠- مراجعة التقديرات المحاسبية :

- ٠١- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.
- ٠٢- التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه .
- ٠٣- يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها.
- ٠٤- يجب على المراقب أن يستخدم واحداً أو أكثر من الأساليب التالية في مراجعة التقديرات المحاسبية:
- فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة للتوصل إلى التقدير.
 - استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة.
 - فحص الأحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي وضعت.
- ٠٥- يجب على المراقب أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناءً على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقاً مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.

٤٤٠- مراجعة قياس القيمة العادلة :

- ٠١- ينبغي على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة .
- ٠٢- كجزء من تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، ينبغي على المراقب أن يتفهم إجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة

- وأنشطة الرقابة ذات الصلة التي تكفي لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد والتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية.
- ٠٣- بعد تفهم المراقب لإجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، ينبغي عليه تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- ٠٤- يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
- ٠٥- ينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد ، متى كان ذلك متعلقاً بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن يدرس مدى قدرتها على فعل ذلك.
- ٠٦- حيث تكون الطرق البديلة لقياس القيمة العادلة متاحة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمعرفة المنشأة ، أو حيث تكون طريقة القياس غير موصوفة ، ينبغي على المراقب تقييم ما إذا كانت طريقة القياس مناسبة في تلك الظروف وفي ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
- ٠٧- يتعين على المراقب تقييم ما إذا كان أسلوب المنشأة لتقدير القيمة العادلة يطبق بثبات.
- ٠٨- يجب على المراقب تحديد مدى الحاجة لاستخدام خبير.
- ٠٩- يتعين على المراقب أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها للتأكدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة والإفصاح عنها .
- ١٠- عندما يتوصل المراقب إلى وجود خطر جوهري مرتبط بالقيمة العادلة ، ينبغي عليه متى أمكن ذلك القيام بتقييم ما إذا كانت الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في قياس القيمة العادلة، - مأخوذة منفردة أو ككل - ، توفر الأساس لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية للمنشأة.
- ١١- ينبغي على المراقب أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة على البيانات المستخدمة لعمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة تحديداً ملائماً استناداً على مثل هذه البيانات و على افتراضات الإدارة.
- ١٢- يتعين على المراقب أن يضع في اعتباره تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية.
- ١٣- يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.
- ١٤- عند عمل التقييم النهائي فيما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة ، على المراقب تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، وكذا مدى اتفاق هذه الأدلة مع أدلة المراجعة الأخرى والتي تم الحصول عليها وتم تقييمها أثناء عملية المراجعة.
- ١٥- يتعين على المراقب أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة، بما في ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ

بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

٤٥٠- الأطراف ذوي العلاقة :

٠١- يجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على القوائم المالية.

٠٢- يجب على المراقب أن يفحص المعلومات التي حصل عليها من المسؤولين عن الحوكمة و من الإدارة و المتعلقة بتحديد أسماء جميع الأطراف ذوي العلاقة المعلومة لهم. كما يجب عليه القيام بالإجراءات التالية فيما يتعلق باكتمال تلك المعلومات:

- فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذوي العلاقة المعروفين.
- فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
- الاستفسار عن علاقة المسؤولين عن الحوكمة و الموظفين بالمنشآت الأخرى.
- فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسباً).
- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة .
- الاستفسار من مراقبي الحسابات الآخرين المشتركين حالياً في المراجعة أو المراقبين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذوي علاقة.
- فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التي تم إرسالها للجهات التنظيمية. وإذا ما كان هناك وفقاً لتقدير المراقب خطر منخفض في عدم اكتشاف أطراف ذوي علاقة أخرى هامة ، فيمكن له تعديل الإجراءات المذكورة أعلاه للمدى المناسب.

٠٣- إذا تطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة، فينبغي أن يقتنع المراقب بأن الإفصاح قد تم بالصورة المناسبة.

٠٤- عند الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة ، يجب على المراقب أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

٠٥- عند فحص المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عما إذا كانت تلك المعلومات قد تم تسجيلها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة.

٠٦- يجب أن يحصل المراقب على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

- اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
- سلامة الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية.

٤٦٠- الأحداث اللاحقة :

- ٠١- يجب علي مراقب الحسابات دراسة تأثير الأحداث اللاحقة علي القوائم المالية وعلي تقريره .
- ٠٢- علي مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات, والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية .
- ٠٣- عندما يكون مراقب الحسابات علي علم بأي أحداث هامة من شأنها التأثير علي القوائم المالية تأثيراً هاماً و مؤثراً فإن عليه أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة و أنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية .
- ٠٤- إذا أصبح مراقب الحسابات بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية علي علم بأي حقائق من شأنها أن تؤثر تأثيراً هاماً على القوائم المالية فيجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل , وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة و أن يقوم باتخاذ الإجراء المناسب طبقاً للظروف .

٤٧٠- الاستمرارية

- ٠١- يجب علي المراقب عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.
- ٠٢- علي المراقب أن يبقي متيقظاً خلال عملية المراجعة للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار .
- ٠٣- علي المراقب القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار .
- ٠٤- يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق, فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار تغطي فترة تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- ٠٥- يجب علي المراقب الاستفسار عن مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة علي الاستمرار .
- ٠٦- في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشأة علي الاستمرار , فيجب علي المراقب أن يقوم بما يلي :
- فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء علي تقييمها لفرض الاستمرارية .
 - الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية , ويشمل ذلك دراسة مدي فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة أخرى.
 - الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية .
- ٠٧- في ضوء أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها يجب أن يقوم المراقب بممارسة الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كان هناك تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشأة علي الاستمرار .

٤٨٠- أقرارت الادارة

- ٠١- يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة بأن الإدارة تقر بمسئوليتها عن القوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وأنها قد اعتمدت هذه القوائم.
- ٠٢- يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية عندما يتعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية أخرى .
- ٠٣- ينبغي أن يحصل المراقب على إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:

- تعترف بمسئوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ واكتشافه.
 - تعتقد أن تأثير تحريفات القوائم المالية غير المصوبة منفردة أو مجمعة و التي أكتشفها المراقب خلال عملية المراجعة غير هامة للقوائم المالية مأخوذة ككل . ويجب أن يتضمن الإقرار ملخصاً بمثل تلك البنود أو يلحق بإقرارات الإدارة المكتوبة.
- ٠٤- إذا تعارضت إقرارات الإدارة مع أدلة مراجعة ، يجب على مراقب الحسابات بحث الظروف المحيطة بهذا الموضوع وفي حالة الضرورة إعادة النظر في مصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة .

٤٩٠- استخدام عمل مراقب آخر

- ٠١- ينبغي على المراقب الرئيسي عند الاستعانة بعمل مراقب آخر أن يحدد كيفية تأثير عمل المراقب الآخر على عملية المراجعة.
- ٠٢- يجب على مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت مشاركته بنفسه كافية ليستطيع العمل كمراقب رئيسي.
- ٠٣- يجب على المراقب الرئيسي أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن عمل المراقب الآخر يكفي لتحقيق أهداف المراقب الرئيسي في سياق المهمة المحددة المكلف بها.
- ٠٤- يجب على المراقب الرئيسي دراسة النتائج الهامة التي توصل إليها المراقب الآخر.
- ٠٥- ينبغي على المراقب الآخر التعاون مع المراقب الرئيسي ، عند معرفة السياق الذي سيستخدم المراقب الرئيسي فيه عمل المراقب الآخر.

٤٩١- دراسة عمل المراجعة الداخلية :

- ٠١- يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت.
- ٠٢- يجب على المراقب الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.
- ٠٣- يجب على مراقب الحسابات عمل تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.

- ٤٠ - عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.

٤٩٢- استخدام عمل خبير

- ١٠ - ينبغي على مراقب الحسابات ، عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه (الخبير " يعني شخص أو مؤسسة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة) ، الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض المراجعة.
- ٢٠ - يجب على مراقب الحسابات تقييم موضوعية الخبير.
- ٣٠ - يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعة.
- ٤٠ - على مراقب الحسابات تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة بخصوص التأكيدات محل المراجعة.
- ٥٠ - إذا لم توفر نتائج عمل الخبير أدلة مراجعة كافية وملائمة أو إذا لم تكن النتائج متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى يجب على المراقب بحث هذا الأمر والبت فيه.

٤٩٣- إجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية

- ١٠ - على المراقب الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الخاصة بالمنشأة عند أداء فحص محدود للمعلومات المالية الدورية.
- ٢٠ - ينبغي على المراقب تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة التي تطبق في كل عملية على حده.
- ٣٠ - ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط عملية الفحص وأدائها متخذًا نوعًا من الشك المهني ومدركًا لإمكانية حدوث ظروف قد تستدعي القيام بتعديل هام في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة طبقًا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ٤٠ - حتى يمكن التخطيط و أداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية ، ينبغي على مراقب الحسابات الذي تم تعيينه حديثًا ويكون لم يقم بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية بعد ، طبقًا لمعايير المراجعة المصرية ، أن يحصل على تفهم للمنشأة وبينتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية وكما هو وارد بالمرحلة المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة.
- ٥٠ - على المراقب أن يقوم بعمل استفسارات وبصورة أساسية من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، ويقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود لتمكين المراقب من التوصل لاستنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه - استنادًا على الإجراءات التي تم أدائها - ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقًا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

- ٠٦- ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية أو يمكن مطابقتها معها .
- ٠٧- ينبغي أن يستفسر المراقب عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود التي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في المعلومات المالية الدورية.
- ٠٨- ينبغي على المراقب الاستفسار عما إذا كانت الإدارة قد قامت بتغيير تقييمها لفرض استمرارية المنشأة. وعندما يصبح المراقب - كنتيجة لهذا الاستفسار أو غيره من إجراءات الفحص- على دراية بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً هاماً لفرض استمرارية المنشأة ينبغي على المراقب القيام بما يلي:
- الاستفسار من الإدارة بشأن خططها للإجراءات المستقبلية المبنية على فرض استمرارية المنشأة وجدوى تلك الخطط وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن ناتج تلك الخطط سيقوم بتحسين الموقف.
 - دراسة ملاءمة الإفصاح عن مثل تلك الأمور في القوائم المالية الدورية.
- ٠٩- إذا بلغ المراقب أي من المعلومات التي تجعله يتساءل عن مدى الحاجة لإجراء تسوية هامة في القوائم المالية الدورية لتكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، ينبغي عليه إجراء استفسارات إضافية أو أداء إجراءات أخرى تمكنه من إبداء الاستنتاج الذي توصل إليه في تقرير الفحص المحدود.
- ١٠- ينبغي على المراقب أن يقوم بتقييم ، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة (سواء بصورة منفردة أو مجمعة) التي تم الوقوف عليها تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية الدورية.
- ١١- ينبغي على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة بشأن ما يلي:
- اعتراف الإدارة بمسئولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
 - أن القوائم المالية الدورية تعد وتعرض طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - أنها تعتقد أن تأثير تلك التحريفات غير المصححة التي قام المراقب بتجميعها خلال عملية الفحص غير هامة سواء كانت بصورة منفردة أو مجمعة على القوائم المالية الدورية ومأخوذة ككل مع عمل ملخص يمثل تلك البنود أو يتم إلحاقه بالإقرارات المكتوبة.
 - أنها قد أفصحت للمراقب عن كل الحقائق الهامة المرتبطة بأي عمليات غش أو اشتباه بغش تكون الإدارة على علم بها والتي قد تكون ذات تأثير على المنشأة.
 - أنها قد أفصحت للمراقب عن نتائج تقييمها لمخاطر أن القوائم المالية الدورية يمكن أن تكون قد حرقت تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش.
 - أنها أفصحت للمراقب بجميع أوجه عدم الالتزام الفعلية أو الممكنة بالقوانين واللوائح التي يجب أن يؤخذ تأثيرها في الحساب عند إعداد القوائم الدورية.
 - أنها أفصحت للمراقب عن جميع الأحداث الهامة التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وحتى تاريخ تقرير الفحص المحدود والتي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في القوائم المالية الدورية.
- ١٢- ينبغي على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الدورية لدراسة ما إذا كان أي من تلك المعلومات لا تتفق بصورة هامة مع القوائم المالية الدورية.
- ١٣- إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن المعلومات الأخرى تبدو أنها تتضمن تحريفاً هاماً لحقيقة ما، عندئذ ينبغي عليه مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأة.
- ١٤- عندما ينمو إلى علم المراقب (كنتيجة لأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية) ما يجعله يعتقد أنه من الضروري عمل تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر في أسرع وقت ممكن إلى المستوى الملانم من الإدارة.

١٥- عند عدم استجابة الإدارة لإجراء التسوية الهامة المقترحة وفقاً لحكم المراقب الشخصي، وبالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة، ينبغي عليه إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة.

٤٩٤- إجراءات اختبار المعلومات المالية المستقبلية

٠١- عند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملئمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:

- أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.
- أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيداً على أساس تلك الافتراضات.
- أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.
- أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

٠٢- على المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.

٠٣- على المراجع أن يدرس إلى أي مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.

٠٤- على المراجع أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية.

٠٥- عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعي:

- إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة.
 - الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.
 - كفاءة الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
 - مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة.
 - مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
- ٠٦- على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

٤٩٥- مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

٠١- الهدف من مهمة القيام بإجراءات متفق عليها هو قيام المراجع بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة وأي طرف ثالث مناسب و يقوم المراجع بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة.

٠٢- ينبغي على المراجع أن يقوم بالتأكد مع ممثلي المنشأة، وعادة، الأطراف المحددة الأخرى ممن سيقومون باستلام نسخ من تقرير الحقائق المكتشفة، بأن هناك تفهم واضح متعلق بالإجراءات المتفق عليها وشروط المهمة.

٠٣- ينبغي على المراجع تخطيط العمل حتى يتم أداء المهمة بطريقة فعالة.

٠٤- ينبغي على المراجع توثيق الأمور الهامة التي توفر أدلة لدعم تقرير الحقائق المكتشفة بالإضافة إلى أدلة تفيد بأنه قد تم أداء المهمة طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة.

٥٠٠- يجب علي المراجع القيام بالإجراءات المُتفق عليها واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لتقرير الحقائق المُكتشفة .

DRAFT

...

مرحلة أعداد تقرير المراجعة

٥٠٠- مرحلة اعداد تقارير المراجعة

٥١٠- تقييم نتائج أعمال المراجعة

٥١١- تقرير مراقب الحسابات على المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة

٥١٢- التعديلات على تقرير مراقب الحسابات

٥١٣- مسئولية مراقب الحسابات بشأن ارقام المقارنة .

٥١٤- الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية .

٥٢٠- التقارير المالية المعدة وفقا لاطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

٥٢١- التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية .

٥٢٢- التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقات التعاقدية .

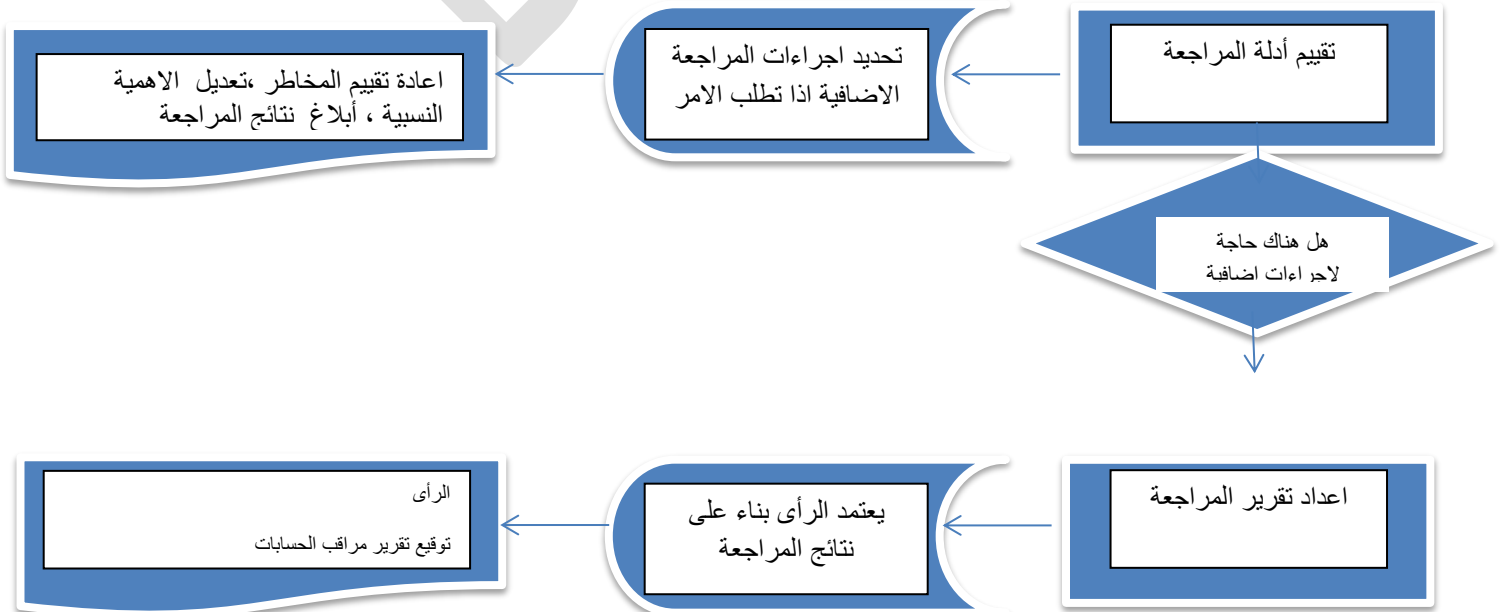
٥٢٣- التقرير عن القوائم المالية الملخصة .

٥٣٠- تقرير مراقب الحسابات الخاص بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية .

٥٤٠- التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية .

٥٥٠- التقرير عن مهام تنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية .

٥٦٠- التقرير عن استنتاجات بشأن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية



١- قد يختلف تقدير مراقب الحسابات للأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند تقييم نتائج نتائج إجراءات المراجعة، عن تقديره لها عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة وقد يكون سبب ذلك التغيير في الظروف أو بسبب التغيير في معلومات المراقب كنتيجة لتنفيذ عملية المراجعة.

٥١٠- تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة :

- ٠١- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات تعبيراً واضحاً عن رأيه على القوائم المالية.
- ٠٢- ينبغي على المراقب تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية.
- ٠٣- يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات بعنوان يشير بوضوح انه تقرير مراقب الحسابات.
- ٠٤- يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة التي تحددها ظروف العملية و الشكل القانوني للمنشأة.
- ٠٥- يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية في تقرير مراقب الحسابات ، المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية والقوائم المالية التي تم مراجعتها ، كما يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية أيضاً ما يلي:
 - تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تكون المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
 - الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.
 - تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.
- ٠٦- يجب أن ينص تقرير المراقب على أن الإدارة مسنولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي:
 - تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية مرتبطة بالإعداد والعرض العادل و الواضح لقوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ.
 - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
 - عمل تقديرات محاسبية ملائمة للظروف.
- ٠٧- يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن مسؤوليته هي إبداء رأي على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها.
- ٠٨- يجب أن ينص تقرير المراقب على أن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، كما يجب أن يشرح التقرير أيضاً أن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المراقب بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم المراقب بتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول على درجة تؤكد مناسبة بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
- ٠٩- يجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة وذلك بأن ينص على ما يلي:
 - أن عملية المراجعة ترتبط بأداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالقيم والأفصاحات في القوائم المالية.
 - أن الإجراءات التي تم اختيارها تعتمد على حكم المراقب الشخصي، ويتضمن ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج سواء عن الغش أو الخطأ. وعند عمل تقييم للخطر يقوم المراقب بدراسة الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد و عرض المنشأة للقوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وذلك لتصميم إجراءات مراجعة ملائمة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء الرأي على مدى كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة .

- وفي الظروف التي يطلب فيها من المراقب أيضاً إبداء الرأي على كفاءة الرقابة الداخلية مع مراجعة القوائم المالية، ينبغي على المراقب أن يقوم بحذف عبارة "أن دراسة المراقب للرقابة الداخلية لا تتم بغرض إبداء الرأي عن مدى كفاءة الرقابة الداخلية".
- أن المراجعة تشمل أيضاً تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى العرض العام للقوائم المالية.
- ١٠- يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن المراقب يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها المراقب تعتبر كافية ومناسبة لتوفير أساس يستند عليه في بناء رأيه.
 - ١١- يتم إبداء رأي غير متحفظ عندما ينتهي المراقب إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - ١٢- عند إبداء رأي غير متحفظ ، فينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات على أن رأي المراقب أن القوائم المالية تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
 - ١٣- عند عدم استخدام معايير المحاسبة المصرية كإطار لإعداد التقارير المالية ينبغي عند الإشارة لإطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي إلى المنطقة أو بلد المنشأ الخاصة بإطار إعداد التقارير المالية هذا .
 - ١٤- عندما يقوم مراقب الحسابات بالتعبير عن المتطلبات القانونية أو الإلزامية الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات الصادر على القوائم المالية ، فينبغي التقرير عن ذلك في قسم منفصل في تقرير المراقب يعقب فقرة الرأي.
 - ١٥- يجب أن يوقع تقرير مراقب الحسابات.
 - ١٦- ينبغي على المراقب أن يورخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراقب على أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي سببني عليها الرأي على القوائم المالية. ويجب أن تشتمل أدلة المراجعة الكافية والملائمة دليل على أن المجموعة الكاملة من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة أعدت وأن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها أكدوا على تحملهم مسؤلية هذه القوائم.
 - ١٧- يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.
 - ١٨- يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً.
- ٥١١- التعديلات على تقرير مراقب الحسابات
- ٠١- يجب على المراقب تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة إستمرارية المنشأة.
 - ٠٢- يجب أن يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة إستمرارية المنشأة) والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية.
 - ٠٣- يجب إبداء رأي متحفظ عندما يخلص المراقب إلى أنه لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ، وإلى أن وجود خلاف مع الإدارة أو أن القيد على النطاق ليس جوهرياً إلى الدرجة التي تستدعي إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي ويجب التعبير عن الرأي المتحفظ بعبارة "فيما عدا" تأثير الأمر الذي يتعلق بالتحفظ.
 - ٠٤- يجب الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق جوهرياً وشاملاً للدرجة التي يجد فيها مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة، ومن ثم غير قادر على إبداء رأي على القوائم المالية.

٠٥- يجب إبداء رأي عكسي عندما يكون تأثير الخلاف جوهرياً وشاملاً على القوائم المالية لدرجة أن المراقب انتهى إلى أن التحفظ في التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية.

٠٦- عندما يبدي مراقب الحسابات رأياً آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح ، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكناً .

٠٧- عندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي ، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلى التسويات المحتملة في القوائم المالية التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد.

٥٢٠- مسؤولية مراقب الحسابات بشأن أرقام المقارنة

٠١- يجب على المراقب أن يقوم بتحديد ما إذا كانت أرقام المقارنة تتماشى في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالقوائم المالية محل المراجعة.

٠٢- ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

٠٣- عندما يتم عرض أرقام البيانات المقارنة بوصفها أرقام مقابلة ، يجب على المراقب أن يصدر تقرير مراقب حسابات لا يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد لأن رأي المراجعة يكون على القوائم المالية للفترة الجارية ككل بما في ذلك الأرقام المقابلة.

٠٤- عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأياً متحفظاً أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأياً عكسياً وتكون الدواعي التي أدت إلى هذا التعديل في التقرير :

- لم يتم حلها و تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية ، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات أيضاً فيما يخص الأرقام المقابلة .
- لم يتم حلها ولكنها لا تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات فيما يخص الأرقام المقابلة.

٠٥- إذا رجعت القوائم المالية للفترة السابقة وأعيد إصدارها بتقرير المراقب الجديد ، ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تتفق مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

٠٦- إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو لم يتم عمل الإفصاحات المناسبة، ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً برأي معدل على القوائم المالية للفترة الحالية، ومعدلاً بالنسبة للأرقام المقابلة المتضمنة فيه.

٠٧- . وعندما يقرر المراقب الإشارة إلى تقرير مراقب آخر فإن تقرير مراقب الحسابات الجديد ينبغي أن يتضمن :
• أن القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر.
• نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وإن كان التقرير معدلاً يشار إلى أسباب هذا التعديل.
• تاريخ ذلك التقرير .

و لا يعفى هذا المراقب من القيام بإجراءات مراجعة ملائمة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية .

٠٨- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها.

٠٩- لدى اقتناع المراقب الجديد بأن الأرقام المقابلة محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً، عليه أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة ، وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك ، يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملائماً.

١٠- ينبغي على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

١١- عندما تعرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد نظراً لأن رأي المراجعة على القوائم المالية يتم التعبير عنه بصورة منفردة لكل فترة معروضة.

١٢- عند إعداد تقرير على القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالي ، وفي حالة كون رأي المراقب بشأن القوائم المالية للفترة السابقة يختلف عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه سابقاً ينبغي على المراقب الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة الإيضاحية.

١٣- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر :

• يمكن للمراقب السابق أن يعيد إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية .

• يجب أن يذكر تقرير مراقب الحسابات الجديد أن مراقب آخر قام بمراجعة الفترة السابقة و ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات الجديد إلى :

أ. أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر.

- ب. نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وما إذا تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل.
- ج. تاريخ التقرير .

١٤- ينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الجديد في مثل هذه الحالات بمناقشة المسألة مع الإدارة وبعد حصوله على التفويض اللازم من الإدارة يقوم بالاتصال بالمراقب السابق ويقترح أن القوائم المالية للفترة السابقة ينبغي أن يعاد عرضها . وإذا وافق المراقب السابق على إعادة إصدار تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المعاد عرضها للفترة السابقة .

١٥- في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.

١٦- لدى اقتناع المراقب الجديد أن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرفة تحريفا جوهريا ، ينبغي أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام العام السابق و في حالة رفض الإدارة إجراء ذلك يقوم بتعديل التقرير تعديلا ملائما.

٥٣٠- الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية :

٠١- يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

٠٢- إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى وجود اختلاف هام ، يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل ام أن المعلومات الأخرى المرافقة هي التي يجب تعديلها.

٠٣- إذا كان هناك ضرورة لتعديل القوائم المالية التي قام المراقب بمراجعتها وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي في تقريره حسب الأحوال.

٠٤- إذا كان هناك ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب على المراقب إما أن يصدر تقريره متضمنا فقرة توضيحية يبين فيها الاختلاف أو أن يتخذ إجراءات أخرى .

٠٥- إذا علم المراقب بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على أي تحريف هام للحقائق، يجب عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.

٠٦- إذا ظل المراقب معتقدا بأن هناك تحريف واضح للحقائق، يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفا آخر مؤهلاً، مثل المستشار القانوني للمنشأة وأن يدرس ما يقدمه من مشورة.

٠٧- إذا تأكد المراقب من وجود تحريف هام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه، يجب عليه دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب.

٠٨- في حالة وجود ضرورة لإجراء تعديل بالمعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب.

٥٤٠- التقارير المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية :

٠١- يجب أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات. وينبغي أن يذكر في فقرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها - في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي المبين.

٠٢- وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبي بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأي معدل بما يتناسب مع الموقف.

٥٥٠- التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية :

٠١- يجب على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأي عنها.

٠٢- يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه.

٠٣- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس. ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده- في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه.

٠٤- في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغي على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية.

٥٦٠- التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقات التعاقدية :

٠١- يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الالتزام بأمر مالي ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية.

٠٢- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد التزمت بشروط الاتفاقية.

٥٧٠- التقرير عن القوائم المالية الملخصة

٠١- يجب على المراقب أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

٠٢- يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية الملخصة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالي:

- العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.
- الموجه إليهم التقرير.
- تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.
- إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير.
- إبداء الرأي عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية الملخصة متسقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها. وفي حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً بيدي فيه رأياً معدياً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراقب كان مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراقب عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يذكر أنه بالرغم من اتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدي.
- عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها.
- تاريخ التقرير
- عنوان مراقب الحسابات
- توقيع مراقب الحسابات

٥٨٠- تقرير مراقب الحسابات الخاص بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية

٠١ - - ينبغي على المراقب إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:

- عنوان ملانم
- الموجه إليهم التقرير ، حسبما تقتضي ظروف المهمة
- تحديد القوائم المالية التي تم فحصها بما في ذلك تحديد كل عنوان لكل من العبارات الموجودة في مجموعة القوائم المالية المختصرة أو الكاملة والتاريخ والفترة التي غطتها القوائم المالية الدورية.
- إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل و الواضح ، ويتم تضمين التقرير أن الإدارة مسنولة عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل لها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- وفي الظروف الأخرى ، يتم تضمين التقرير أن الإدارة مسنولة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- عبارة أن المراقب مسنول عن إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استناداً إلى عملية الفحص المحدود.
- عبارة أنه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) ، "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" وعبارة أن مثل هذا الفحص يتكون من عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسنولين عن الأمور المالية والمحاسبية وعن تطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.
- عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهري في نطاقه عن عملية مراجعة تم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية، وبالتالي فهو لا يمكن المراقب من الحصول على تأكيد بأنه سيصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد تتكشف في عملية مراجعة ، وبناء عليه فهو لا يبدي رأي مراجعة.
- إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل، فعلى المراقب استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية) .
- وفي الظروف الأخرى ، استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية) .
- تاريخ التقرير
- موقع البلد أو المنطقة التي يقوم فيها المراقب بالممارسة.
- توقيع المراقب

٠٢ - - ينبغي على المراقب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه ينبغي عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٠٣- عندما يكون المراقب غير قادر على استكمال الفحص المحدود ، ينبغي عليه إبلاغ المستوى الملائم من الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود ، ودراسة ما إذا كان من الملائم إصدار تقرير فحص محدود.

٠٤- إذا تم عمل إفصاح مناسب عن مشاكل الاستمرارية في القوائم المالية الدورية ينبغي على مراقب الحسابات إضافة فقرة توجيه الانتباه (بتقرير الفحص المحدود) وذلك لإيضاح عدم وجود تأكيد هام يتعلق بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري بشأن فرض استمرارية المنشأة.

٠٥- إذا لم يتم الإفصاح عن عدم تأكيد هام يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة بصورة ملائمة في القوائم المالية الدورية ، ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج متحفظ أو إستنتاج عكسي - حسب الحال - وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة بوجود حالة عدم التأكيد هذه.

٠٦- ينبغي على المراقب دراسة تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لإلقاء الضوء على عدم التأكيد الهام (بخلاف مشكلة فرض الاستمرارية) التي تنمو إلى علمه والتي يعتمد حلها على الأحداث المستقبلية والتي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.

٠٧- ينبغي على مراقب الحسابات إعداد مستندات الفحص المحدود التي تكون كافية وملائمة لتوفير أساس لمراقب الحسابات لإبداء إستنتاج استنادا إليها ولتوفير أدلة أن عملية الفحص المحدود قد تم أداؤها طبقا لهذا المعيار وطبقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

٥٩٠- التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية :

٠١- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية:

- عنوان التقرير.
- الموجه إليهم التقرير
- تحديد للمعلومات المالية المستقبلية
- إشارة إلى المعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.
- عبارة تشير إلى مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما في ذلك مسؤوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.
- الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك في وجود حظر على توزيع تلك المعلومات.
- تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.
- إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.
- تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.
- تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات.

- عنوان المراجع
- توقيع المراجع

٠٢- عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها غير سليمة فعليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة .

٠٣- في حالة اعتقاد المراجع بأن واحد أو أكثر من الافتراضات لا يوفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات ، أو إذا كانت هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية ، على المراجع إما أن يبدي رأياً عكسياً في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة .

٠٤- في حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمة في تلك الظروف فعلى المراجع إما أن ينسحب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء رأي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره .

٥٩١- التقرير عن مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

- ينبغي أن يحتوي تقرير الحقائق المكتشفة على ما يلي :

- عنوان التقرير .
- الموجه إليهم التقرير (عادة ما يكون العميل الذي كلف المراجع بالقيام بالإجراءات المتفق عليها).
- تحديد المعلومات المالية أو غير المالية المعنية و التي طبقت عليها الإجراءات المتفق عليها .
- بيان يُفيد بأن الإجراءات التي تم أداؤها هي تلك المتفق عليها مع مستخدم التقرير .
- بيان يفيد بأنه تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذي يسري على مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها أو الممارسات الأخرى ذات الصلة .
- إذا لزم الأمر , بيان بأن المراجع غير مستقل عن المنشأة .
- تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها .
- قائمة بالإجراءات المحددة التي تم القيام بها .
- وصف للحقائق المكتشفة التي توصل لها المراجع بما في ذلك التفاصيل الكافية للأخطاء والاستثناءات التي وُجدت .
- بيان بأن الإجراءات التي تم أداؤها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود و بناء عليه لا يتم إصدار تقرير تأكد .

و(ك) بيان بأن المراجع لو كان قد قام بأداء إجراءات إضافية أو عملية مراجعة أو فحص لكان من الممكن أن تتضح أموراً أخرى كان من الممكن التقرير عنها .

و(ل) بيان بأن التقرير يقتصر علي تلك الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها .

و(م) بيان (متى أمكن التطبيق) بأن التقرير يرتبط فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية أو غير المالية المحددة و أنه لا يمتد إلي القوائم المالية الخاصة بالمنشأة مأخوذة ككل .

و(ن) تاريخ التقرير .

و(س) عنوان المراجع.

و(ع) توقيع المراجع.

DRAFT

نموذج رقم ١
نموذج توزيع الدليل

السادة / الادارة المركزية للرقابة (مراقبة حسابات)

رقم الادارة : XXXX^١

مرفق المجلد الاول والثانى من دليل المراجعة المالى ، يرجى التوقيع وكتابة التاريخ
على النموذج واعادته الى المكتب الفنى لرئيس الجهاز خلال ٧ ايام عمل من تاريخ استلام
الدليل ، ويمثل توقيع الادارة المركزية او ادارة مراقبة الحسابات موافقة على الامتثال لجميع
القواعد ونماذج اوراق العمل الواردة بهذا الدليل .

التوقيع

^١ الرقم الكودى للادارة بادارة الحاسب الالى

نموذج رقم ٢
نموذج طلب تعديل

الادارة المركزية للرقابة المالية (مراقبة حسابات) - التي طلبت التعديل -----

رقم الادارة : XXXX

البنود المراد تعديلها : -----

وصف التعديلات المطلوبة :

أسباب التعديلات :

الادارة مقدمة الاقتراح : -----

تقديم الدليل

- تمهيد

١- ماهية الدليل

٢- أهداف الدليل

٣- استخدام الدليل

٤- محتويات الدليل

٥- تحديث وتعديل (مراجعة وصيانة) محتويات الدليل

٦- المراجع المعتمدة في اعداد الدليل

تمهيد:

يتم إعداد دليل الرقابة على الأداء في إطار تبني وتطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية للمعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) والتي نصت على " قيام الجهات القائمة على الرقابة بإتباع سياسات وإجراءات لإعداد أدلة وإرشادات وتعليمات مكتوبة فيما يتعلق بتنفيذ أعمال الرقابة".

١- ماهية الدليل:

يعد الدليل " دليل رقابة الأداء " وثيقة استرشادية داخلية خاصة بالجهاز المركزي للمحاسبات هدفها الأساسي عرض الإرشادات والتوجيهات والتعليمات الواجب إتباعها في تنفيذ مهام الرقابة على الأداء، وذلك وفقاً لسياسات وأهداف وتوجيهات الجهاز، فالدليل يقدم منهجية وإطار عمل شامل للقيام بأعمال الرقابة على الأداء ويوفر أساس يمكن من طريقه تقييم جودة المنتج أو الخدمة المقدمة.

٢- أهداف الدليل:

لما كان الدليل يتناول أهم الإرشادات والإجراءات التي توصي بإتباعها معايير الانتوساي ويتضمن أساليب مقتبسة من الممارسات الجيدة المتبعة من جانب المنظمات الإقليمية للأجهزة العليا للرقابة، فهذا من شأنه يساعد فريق العمل الرقابي على تحقيق الأتي:

- توحيد المنهجيات المتبعة وتنظيم إجراءات العمل في تنفيذ مهام الرقابة على الأداء بين مختلف الفرق الرقابية بما يضمن تيسير إدارة ومتابعة سير المهام الرقابية.
- إدارة عمليات الرقابة على الأداء بكفاءة وفعالية من حيث التوجه نحو الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة لتنفيذ أعمال الرقابة وفق أفضل الأساليب وأنسب الطرق.
- توفير أداة تدريبية عملية للمراجعين حديثي العهد برقابة الأداء على اعتبار أن الدليل يقدم منهجية واجبة الإلتباع.
- تقييم الأداء المهني للفرق الرقابية وتقييم جودة الأعمال الرقابية على اعتبار أن الدليل يوفر الأسس التي يمكن من طريقها تقييم جودة المنتج أو الخدمة المقدمة.
- توفير بيئة عمل مناسبة تمكن فريق العمل من تنمية مهاراتهم واستغلال كامل إمكانياتهم بما في ذلك تحديد الأدوار وتوزيع المسؤوليات داخل الفرق الرقابية.
- توافق أعمال الرقابة على الأداء مع تطلعات واحتياجات وأولويات مستخدمي تقارير الجهاز والأطراف ذات العلاقة.
- إضافة قيمة للجهات ذات العلاقة من خلال خدمات الرقابة على الأداء.

٣- استخدام الدليل:

يقتصر استخدام الدليل -الذي تم اعتماده وإقراره من جانب رئيس الجهاز- على أعضاء الجهاز الفنيين، فهو موجه لكافة الأعضاء الفنيين بالجهاز وخاصة فرق العمل الرقابي في مجال الرقابة على الأداء، إذ يتضمن مجموعة من المبادئ الأساسية والتعليمات والتوجيهات المهنية التي تهدف إلى مساعدة فريق رقابة الأداء على تنفيذ مهامه وفق الأساليب والممارسات الجيدة.

وتجدر الإشارة إلى أن التحقق من أن مهام الرقابة على الأداء في الجهاز تتم وفقاً للمنهجية المبينة في هذا الدليل أمر مطلوب، غير أنه يجوز لأسباب موضوعية ومبررة وذات علاقة بظروف أو خصوصيات تنفيذ بعض المهام الرقابية عدم التقيد ببعض التوجيهات والتعليمات الواردة في هذا الدليل، على أن يتم ذكر ذلك في ملف أوراق العمل وأن تتم مصادقته على هذا الموضوع من قبل القائمين على أمر إدارة رقابة الأداء.

ويعتمد النجاح في استخدام هذا الدليل على الأعضاء وعمق إحساسهم بالمسئولية، وضمن استخدام وتطبيق الدليل بنجاح، يُوصى باتباع الخطوات التالية في المراحل الأولى من عرض واستخدام الدليل:

- تشكيل لجنة دائمة -اللجنة الدائمة لإعداد وتحديث الدليل -تتولى مسئولية الدليل وكيفية استخدامه والحفاظ عليه.
- عقد اجتماع تمهيدي واجتماعات دورية للجنة لتحديد ما يلي:
 - التطور في أهداف الدليل.
 - علاقة دليل رقابة الأداء بغيره من أدلة الرقابة المطبقة في الجهاز.
 - تقييم أثر استخدام الدليل على الأساليب والوسائل التي يتبعها الجهاز حالياً لتنفيذ أعمال الرقابة المنوط به تنفيذها.
 - مسئوليات مستخدمي الدليل.
 - التخطيط المطلوب لاستخدام وصيانة الدليل والتطوير المستمر للدليل.
 - احتياجات التدريب الخاصة الحالية والمستقبلية.
 - المتطلبات من الموارد الفنية والتقنية.

٤- محتويات الدليل:

ويقسم الدليل إلى الأبواب التالية:

- الباب الأول: رقابة الأداء -القيم والمبادئ، المفاهيم الأساسية، والتفويض القانوني.
- الباب الثاني: مراحل الرقابة على الأداء.
- الملاحق والمرفقات.

٥- تحديث وتعديل (مراجعة وصيانة) محتويات الدليل:

نظراً لأن الدليل قد أعد في ضوء التشريعات والأنظمة السائدة وتبعاً للسياسات والتوجهات المعتمدة من جانب الجهاز في تاريخ إعداده، فضلاً عن الالتزام بتطبيق معايير الانتوساي، لذلك فإن منهجية هذا الدليل باتت قابلة للمتابعة والمراجعة الدورية والتحديث المستمر لتعكس التطورات المستجدة في مجال العمل الرقابي، ومن ثم كان لزاماً العمل على تحديث الدليل متى دعت الحاجة لذلك، كحصول تغييرات على التشريعات واللوائح والأنظمة ذات العلاقة بمجال عمل الجهاز وخاصة قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، علاوة على التعديلات التي يمكن أن تطرأ على استراتيجية الجهاز والسياسات والمنهجيات المعتمدة من جانب الإدارات المركزية القائمة برقابة الأداء.

وفي حال وجود ما يبرر إدخال تعديلات على محتويات هذا الدليل بعد إصداره، يجب مناقشة الأمر مع القائمين على أمر الرقابة على الأداء وذلك بالتنسيق مع فريق العمل المكلف بإعداد وتحديث الدليل-اللجنة الدائمة لإعداد وتحديث الدليل -ثم رفع الأمر إلى الإدارة العليا للجهاز لمناقشة التعديلات الواجبة على محتويات الدليل واعتمادها بعد ذلك من قبل رئيس الجهاز. وجدير بالذكر انه ضماناً لبقاء هذا الدليل كنموذج عمل قابل للتطبيق وأداة تطوير مستمرة للعمل الرقابي، كان لزاماً على جميع الأعضاء الفنيين (بصفة عامة) وفي مجال رقابة الأداء (بصفة خاصة) بالجهاز المساهمة في تطوير محتوياته وتحديثها دورياً ليتضمن المعايير والأساليب الجديدة المستحدثة في المجال الرقابي.

وفي شأن تحديث وتعديل محتويات الدليل يراعى ما يلي:

• قواعد عامة لتحديث وتعديل الدليل:

- تعتبر معايير الرقابة (بصفة عامة) ورقابة الأداء (بصفة خاصة) ذات طبيعة ديناميكية هامة، وعليه يجب مراجعة وتحديث الدليل بشكل دوري ليعكس ما يطرأ من تعديلات في المعايير.
- تقوم اللجنة الدائمة لإعداد وتحديث الدليل باتخاذ الإجراءات اللازمة والاستعانة بوحدة الجهاز المختلفة والخبرات المناسبة لتحديث الدليل.
- توضيح تفاصيل المسؤوليات الوظيفية والسلطات المنوطة بأعضاء اللجنة الدائمة لإعداد وتحديث الدليل فيما يتعلق بإعداد وتحديث أقسام الدليل.
- تحتفظ رئاسة الجهاز بقائمة تضم أقسام الدليل والعضو المسئول عن كل قسم وتاريخ تطبيقه، وآخر تاريخ مراجعة أو تعديل لذلك القسم، والبيانات الضرورية الأخرى.
- تعتبر عمليات التدريب المستمرة للأعضاء الفنيين لاستخدام الدليل جزءاً لا يتجزأ من عملية التطوير والمراجعة المستمرة.
- يجب أن تتوافق صلاحيات تحديث وتعديل الدليل مع قانون الجهاز وأنظمتها الداخلية.

• مبررات تعديل وتحديث الدليل:

تؤدي أي تغييرات في القوانين والقواعد والنظم المنظمة لعمل الجهاز إلى إدخال تعديل كلي أو جزئي على الدليل بما يحتويه من أساليب ومنهجيات يتبعها الجهاز، ومن أهم المبررات التي تدعو للتعديل:

• مبررات داخلية:

- هي تغييرات تنظيمية داخل الجهاز ذاته وأمثلة ذلك:
 - تغييرات في خدمات ووظائف وأنشطة الجهاز ناتجة عن تغييرات داخلية في المخطط التنظيمي.
 - تغييرات في مخطط تفويض الصلاحيات والأدوار والواجبات الوظيفية والتوصيف الوظيفي لأعضاء الجهاز وإجراءات العمل الداخلية.

• مبررات خارجية:

هي تغييرات قد تطرأ على القوانين والتشريعات والمعايير المهنية، وعلى الجهاز مراجعة وصيانة وتعديل المنهجيات والمعايير التي يتبعها في إطار علاقتها بالقوانين والتشريعات.

• الإطار الزمني لتعديل وتحديث الدليل:

يمكن تحديد إطار زمني لتعديل وتحديث الدليل على أساس منتظم وذلك كما يلي:

- التغييرات المنتظمة المتكررة:
 - تقتضي إجراء مراجعة دورية للدليل دون الحاجة إلى توافر أسباب داخلية أو خارجية تستدعي التغيير، وعليه يجب على الجهاز إجراء مراجعة منتظمة لمعايير ومنهجية الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات إرساءً لثقافة التغيير.
- التغييرات المنتظمة غير المتكررة:
 - تقتضي إجراء تعديل وتحديث بغرض تطبيق أحد متطلبات القانون أو تغيير في معايير المراجعة أو معايير المحاسبة المصرية أو غيرها من المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية، يرتبط توقيت إجراء التغيير – إن كان عاجلاً بطبيعته – بأحد متطلبات القانون أو أحد المعايير المهنية التي تشترط موعداً معيناً ونهائياً للوفاء بها، ويعتمد تحديد الموعد المناسب للتغيير على التقدير المهني للجهاز خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ إصدار القانون أو التشريع أو المعيار الخاص.

٦- المراجع المعتمدة في اعداد الدليل:

- تم إعداد هذا الدليل بالاعتماد على المصادر والمراجع التالية:
- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨.
 - الخطة الاستراتيجية للجهاز.
 - المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة "الانتوساي"، وهي تتضمن المعايير التالية:
 - المعيار ISSAI 100 endorsed (المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية)
 - المعيار ISSAI 200 endorsed (المعايير العامة في الرقابة الحكومية)
 - المعيار ISSAI 300 endorsed (معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية)
 - المعيار ISSAI 400 endorsed (صياغة التقارير في الرقابة الحكومية)
 - المعيار ISSAI 300 endorsed (المبادئ الأساسية لرقابة الأداء)
 - المعيار ISSAI 3000 (التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء)
 - المعيار ISSAI 3100 (إرشادات رقابة الأداء-مبادئ رئيسية)
 - معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨.
 - المعايير الدولية للمراجعة (ISAs) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فيما لم يرد به نص في معايير منظمة الانتوساي.

الباب الأول: رقابة الأداء

القيم والمبادئ، المفاهيم الأساسية، والتفويض القانوني

الفصل الأول: القيم والمبادئ العامة للجهاز

الفصل الثاني: المفاهيم والمبادئ الأساسية للرقابة على الأداء

الفصل الثالث: التفويض القانوني للجهاز والجهات الخاضعة لرقابته

الفصل الأول

القيم والمبادئ العامة للجهاز

مقدمة:

من الأهمية بمكان أن يُنظر للجهاز المركزي للمحاسبات على أنه مصدر للثقة والأمانة والمصداقية، ولن يتأتى ذلك إلا بتبني الجهاز مبادئ وقيم عامة (متطلبات أخلاقية)، والتي من شأنها تكفل الحفاظ على منزلته الدستورية الرفيعة كجهاز أعلى للرقابة بجمهورية مصر العربية وتوفير له البيئة الملائمة لممارسة عمله الرقابي الذي نص عليه الدستور المصري ونظمه قانونه، خاصة وأن المجتمع بأسره بحاجة إلى المصداقية، لذلك فإنه من المسلم به أن تكون تقارير الجهاز دقيقة وموثوقة من قبل مستخدميها (السلطة التشريعية / التنفيذية / الجهات محل الرقابة / عامة الشعب)، وأن يتوقعوا أن سلوك الجهاز بعيداً عن كل المآخذ وجدير بالاحترام وأن الأعمال التي يؤديها منصفة وغير متحيزة، وفي ذلك الشأن على الجهاز تبنى واستخدام معايير ومنهجيات الرقابة المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني المنظمة لأعماله، والعمل على تعزيز السلوك الأخلاقي عبر المنظومة بأسرها وأن ينشر للعموم المتطلبات الأخلاقية وواجبات أعضائه أو الموظفين الحكوميين وغيرهم بما يضمن اجتياز أعمال الرقابة للفحوص التي يجريها مستخدمو التقارير، وأن يضمن أن تعكس أهداف الأداء وتقييمات أعضائها وجميع الأطراف الخارجية المتعاقدة للقيام بأعمال الجهاز (مكاتب المراجعة) أن الجودة ومبادئ السلوك الأخلاقي للجهاز هي المحرك الأساسي لتقييم الأداء، وفيما يلي المبادئ والقيم التي أرساها الجهاز والتي تتفق والمعايير العامة لمنظمة الانتوساي ذات الصلة بأخلاقيات وأدبيات العمل الرقابي من (استقلالية، وتضارب في المصالح، والكفاءة، العناية المهنية) والتي ينبغي على أعضائه الالتزام بها:

١-١-١ الحياد والاستقلالية:

يعد الحياد والاستقلالية أمران هامين للجهاز تحقيقاً للمساءلة وإنجاحاً لدوره الرقابي وهو ما نص عليه الدستور المصري في المادة (٢١٥) وقانون الجهاز في مادته الأولى.

وتحقيقاً للحياد والاستقلالية على الجهاز:

- الحفاظ على الحياد السياسي الحقيقي والمتوقع وأن يضمن حفاظ أعضائه على استقلالهم عن التأثير السياسي حتى يتسنى لهم أداء مسؤولياتهم الرقابية بتجرد.
- ألا يُجبر على حجز نتائج الرقابة وأن يكون له (في ضوء مخول له الدستور المصري وقانونه) الحرية في اتخاذ القرار فيما يتعلق بموضوعات الرقابة المزمع نشرها وكيفية القيام بها.
- ألا يتدخل أو يعطى الانطباع بأنه يتدخل في إدارة الجهة الخاضعة للرقابة.
- أن يضمن عدم قيام أعضائه بتكوين علاقات وثيقة بالجهات محل الرقابة.
- أن يمنع على المستوى الداخلي تضارب المصالح والفساد ويضمن الشفافية والمشروعية في المهام الرقابية.
- أن يُعلم الخبراء قبل الاستعانة بهم بالشروط والأخلاقيات المهنية المطلوبة.

وعلى أعضاء الجهاز مراعاة ما يلي:

- أن يكونوا مستقلين ومتجردين فعلياً وظاهرياً.
- أن يتوخوا سلوكاً يزيد من استقلالهم أو لا ينقص منهم على الأقل.

- أن يمتنعوا عن المشاركة في كافة الأمور التي يكون لهم فيها مصلحة.
- أن يرفضوا الهدايا والهبات التي من شأنها أن تؤثر على استقلالهم ونزاهتهم.
- أن يتجنبوا كل العلاقات مع مديري وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة وغيرها والتي تنطوي على مخاطر فساد أو التي قد تؤثر على سلوكهم المستقل أو تسيء وتهدد هذه القدرة.
- أن يدركوا أن المشاركة في أنشطة سياسية قد تؤثر على قدرتهم على الوفاء بواجباتهم المهنية بتجرد وقد تؤدي إلى التضارب مع مهنتهم.
- أن يتوخوا الحذر عن تقديم استشارات أو خدمات غير رقابية (لا تشمل مسؤوليات وسلطات إدارية) للجهة محل الرقابة والتي من شأنها تؤدي إلى تضارب في المصالح.
- ألا يستخدموا مناصبهم لأغراض شخصية.

٢-١-١ الموضوعية:

- تقتضي الموضوعية أن يكون المراجع موضوعي في أحكامه المهنية وهذا يتطلب منه:
 - تجنب الحكم بناءً على الانطباعات الشخصية والاعتقادات أو التعرض لضغوط من أي جهة.
 - عدم التأثر بالآراء المسبقة والأحكام والإشاعات التي تلحق بالجهة الخاضعة للرقابة أو تمس بعض المسؤولين فيها قبل التحقق من صحتها.
 - عدم الانسياق وراء الأحكام المسبقة والابتعاد عن الاستنتاجات الانطباعية غير المدعومة بأدلة ثابتة.
 - الموضوعية في معالجتهم للقضايا والأمور محل المراجعة.
 - اعتماد آرائهم وتقاريرهم على الإثباتات التي يتم الحصول عليها وتجميعها طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز.
 - استخدام المعلومات التي تقدمها الجهات محل الرقابة والأطراف ذات العلاقة بصورة مجردة.

٣-١-١ الكفاءة والكفاية المهنية:

- دأب الجهاز على تعيين أعضاء أكفاء وذو مهارات عالية في مجالات المحاسبة والاقتصاد والقانون والمراجعة ويعمل الجهاز على تنمية وتطوير قدراتهم ومهاراتهم عبر برامج تدريبية مناسبة. وتحقيقاً للكفاءة والكفاية المهنية على الجهاز:
 - توفير الموارد البشرية الكافية والمعقولة ذات الكفاءة المهنية اللازمة لتنفيذ عملية الرقابة بالمستوى المطلوب من الجودة، وأن يحافظ على نظام الرقابة على الجودة.
 - الالتزام بإتباع المعايير المطبقة في كافة الأعمال المنجزة وتوثيقها واعتمادها على النحو المناسب.
 - المحافظة على المهارات والكفاءات التي يحتاجها ويطورها من أجل أداء عمله لإنجاز رسالته والوفاء بمسئوليته.
 - ضمان التوزيع العادل والواضح للمسؤوليات المتعلقة بجميع المهام التي يقوم بها.
 - ضمان وجود سياسات وإجراءات وأدوات مناسبة (منهجيات الرقابة) لتنفيذ مجموعة الأعمال مسئولية الجهاز.
 - التأكد قبل الاستعانة بالخبراء "مكاتب المراجعة الخارجية" من استقلاليتهم عن الجهات محل المراجعة.

- الحصول على تأكيد عند التعاقد على العمل خارجياً بأن مكاتب المراجعة المتعاقد معها تمتلك أنظمة فعالة مطبقة للرقابة على الجودة.
 - ضمان أن الأعضاء والأطراف المتعاقدة للقيام بأعمال الجهاز تمتلك الكفاءات الجماعية الكافية وأنها تتمتع بفهم جيد لبيئة القطاعات التي يعمل بها الجهاز وللعمل المطلوب منها وأنها تبذل العناية الواجبة عند تنفيذهم لمهام الرقابة.
 - إدراك أن الأعضاء والأطراف المتعاقدة للقيام بأعمال الجهاز لديها التزامات شخصيه للامتثال لمتطلبات الجهاز وكذلك الهيئات المهنية.
 - تعزيز جهود التعليم والتدريب المستمر لجميع أعضاءه بالاستعانة بالخبرات من أطراف خارجية بما يضمن تطورهم المهني وتدريبهم على المستجدات في مجال العمل الرقابي.
- وتحقيقاً للكفاءة وللكفاية المهنية على مراجعي الجهاز:
- الإلمام التام بالمعايير الرقابية والأساليب والقواعد المحاسبية والالتزام بها عند تنفيذ العمليات الرقابية وتقديم التقارير.
 - الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية المنظمة للجهات محل الرقابة.
 - المعرفة السليمة بكل ما يرتبط بالحكومات من مؤسسات وأنشطة ومهام وبرامج.
 - الالتزام بالسلوك المهني وبذل العناية المهنية الواجبة بما يضمن تنفيذ مسؤولياتهم بكفاءة وتجرد وموضوعية.
 - التحديث والتحسين لمهاراتهم وقدراتهم للوفاء بمسؤولياتهم المهنية وعدم القيام بعمل غير مؤهلين للقيام به.
 - التركيز على النواحي الاجتماعية والسياسية لموضوع الرقابة بجانب النواحي المالية بهدف تقديم أعلى قيمة مضافة ممكنة.
 - ممارسة الشك المهني وأن يكون لديهم استجابة واستعداد للإبداع والابتكار.
 - بذل المزيد من الجهد لتوضيح الآراء المتعارضة (المتضاربة) مع آراء الجهة الخاضعة للرقابة، وصولاً لصوره نهائية صحيحة ومنصفة قدر الإمكان.

٤-١-١ النزاهة:

تعد النزاهة هي القيمة الجوهرية لأخلاقيات المهنة وتقاس بما هو صحيح وعادل، لذلك فهي من أولى المتطلبات الأخلاقية المهنية في مجال العمل الرقابي، وتتطلب النزاهة من المراجعين احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية وأن تبقى أخلاقيات سلوكهم المهني فوق المآخذ وأن يضعوا نصب أعينهم المصلحة العامة عند اتخاذهم القرارات، وفي ذلك الشأن يجب على المراجعين:

- عدم استخدام المعلومات التي يتلقونها بحكم أعمالهم لضمان مصلحة شخصية.
- مراعاة شكل وروح الرقابة وكذلك المعايير الأخلاقية وأن يضعوا المصلحة العامة في الاعتبار.
- إدراك أن القصور في سلوكهم المهني والسلوك غير اللائق في حياتهم الشخصية يؤثر على نزاهتهم ونزاهة الجهاز.
- أن يكون سلوكه بعيداً عن كل المآخذ أثناء أدائهم لأعمالهم.

٥-١-١ السرية المهنية:

- تعد المعلومات المقدمة للجهاز وتلك الصادرة عنه سرية لذا ينبغي على المراجعين:
- عدم إفشاء معلومات من شأنها أن تعطي امتيازاً غير عادل لأفراد أو منظمات أخرى.

- عدم استخدام هذه المعلومات لأي أغراض خارج نطاق الرقابة (مثلا كوسيلة للإساءة للغير ولضمان مصلحة شخصية لأنفسهم أو للغير).
- عدم إفشاء المعلومات التي يحصلون عليها أثناء العملية الرقابية لطرف ثالث إلا إذا كان استجابة للمسئوليات القانونية للجهاز أو تطبيقاً للقوانين ذات الصلة.

ومن مصادر المعلومات التي ينبغي الحرص على حفظ سريتها وعدم إفشائها سواء كانت ورقية في ملفات العمل أو إلكترونية في حواسيب المراجعين، هي المعلومات المتأتية من مصادر مثل:

- الوثائق والمستندات المتعلقة بخطط وبرامج وأعمال الجهاز.
- البيانات والوثائق المادية والإلكترونية المستلمة من الجهات الخاضعة للرقابة.
- أوراق العمل ونتائج أعمال الفحص المادي للوثائق والمستندات ومسودات التقارير.
- إفادات المسؤولين والموظفين بالجهات الخاضعة للرقابة خلال المقابلات مع مراجعين الجهاز.
- المعلومات المستقاه من أعمال التفتيش والمعاينات والزيارات الميدانية.

٦-١-١ التعاون والعلاقات الجيدة:

يمكن النظر إلى التعاون من منظورين أولهما التعاون بين المراجعين بعضهم البعض وثانيهما التعاون بين الجهاز والجهة الخاضعة للرقابة.

يعد دعم المهنة من قبل أصحابها وتعاونهم مع بعضهم البعض عنصرا أساسيا للطابع المهني، لذا ينبغي على المراجعين أن يسلكوا سلوكا يدعم التعاون والعلاقات الجيدة بينهم وداخل المهنة، كما أنه من صالح المراجعين أن يتعاملوا مع زملائهم بأسلوب منصف ومعتدل خاصة وأن ثقة الجمهور واحترامهم للمراجعين يعود بشكل كبير إلى الإنجازات المترجمة لجميع المراجعين السابقين والحاليين.

أما التعاون بين الجهاز والجهة الخاضعة للرقابة يعد أمرا مطلوباً لتحقيق غاية الرقابة على الأداء كونها تسعى لان تكون أداة لمساعدة الجهة الخاضعة للرقابة على تطوير أدائها وتحسين أسلوب عملها، هذا ويرجع عدم إبداء الجهات محل الرقابة للتعاون الكافي والمطلوب تجاه الجهاز في كثير من الحالات إلى عدم الفهم الصحيح لمفهوم الرقابة والوعي بأهميتها، فضلا عن التخوف من تحمل مسؤولية الإلقاء بالمعلومات للمراجعين، لذا كان لزاما على الجهاز بصفة عامة وفريق العمل الرقابي بصفة خاصة إقناع المسؤولين بأهمية العمل الرقابي الذي يؤديه الجهاز وما يسفر عنه من تحسينات من شأنها أن تعود بالنفع على جميع الأطراف، فضلا عن السعي الدؤوب نحو إقامة علاقة تعاون وود بين الجهة الخاضعة للرقابة وفريق العمل الرقابي وذلك من خلال انتهاج المراجعين سياسة الباب المفتوح مع الجهة الخاضعة للرقابة، وإرساء مبادئ تضمن لغة حوار متبادلة بين الطرفين من شأنها توفير إيجابيات تتجاوز إطار تأمين سلامة المهام الرقابية المنجزة إلى قبول الجهات محل الرقابة نتائج الرقابة وتعهدا بتنفيذ التوصيات المنبثقة عنها بما يضمن التواصل المستمر بين الطرفين.

وتجدر الإشارة أنه عند حصول خلافات ونزاعات بشأن أمور متعلقة بموضوع الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة يتعين على المراجعين بذل الجهد للتعبير عن الآراء المتضاربة (المتناقضة) لتصبح الصورة النهائية عادلة وصحيحة قدر المستطاع

٧-١-١ المساءلة والشفافية:

يتعلق مفهوم الشفافية بقيام الجهاز بالإفصاح الشامل بطريقة موثوقة، واضحة ومفيدة عن صلاحياته القانونية واستراتيجيته وأنشطته وإدارته المالية وعملياته وأدائها. ويشمل مبدأ الشفافية أيضا وجوب الإفصاح عن أهداف ومنهجية ونتائج عمليات ومهام الرقابة واستنتاجاتها، وأن يبقى الجهة الخاضعة

لرقابته على علم بذلك، فضلا عن تمكين الجمهور/العموم من الحصول على المعلومات حول الجهاز. أما مفهوم المساءلة فيرتبط بالإطار القانوني وإعداد التقارير والهيكل التنظيمي والاستراتيجيات والإجراءات التي من شأنها أن تضمن أن الجهاز يقوم بتقييم أدائه، ويفصح عن قانونية وكفاءة استخدام المال العام بما في ذلك استخدامه لموارده، ويقوم بمساءلة موظفيه عن أفعاله.

تقتضي الشفافية أن يعلن الجهاز عن إجمالي ميزانيته وان ينشر مصادر موارده المالية وكيفية استخداما، وأن يقوم بتقييم ونشر تقاريره حول عملياته وأدائه في كافة المجالات.

وبصفة عامة ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة:

- تطبيق سياسات وإجراءات لإبلاغ رئيس الجهاز في الوقت المناسب عن مخالفات متطلبات السلوك الأخلاقي تمكنه من اتخاذ الخطوات التصحيحية لعلاج مثل هذه الحالات.
- التعامل مع المخاطر الناشئة عن قدرات الأعضاء ومستوى الموارد وأي أمور أخرى متعلقة بأخلاقيات المهنة والتي تنشأ في الجهة الخاضعة للرقابة في حالة وجود شك حول نزاهة تلك الجهة.
- أن يضمن أن تعاقدته مع أطراف خارجية لإنجاز بعض المهام الرقابية لا يعرض مبادئ المساءلة والشفافية لأي شبهة وأن يتم إخضاع العقود لاتفاقيات ملائمة حول السرية.
- أن يضمن أن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والمهام الرقابية الموكلة لهم أدائها تظل تحت مسؤوليته وأن تكون خاضعة للسياسات الأخلاقية.
- كما ينبغي على الجهاز أن يفصح للعموم عن:
 - تفويضه القانوني ورسالته وتنظيمه واستراتيجية وعلاقاته بمختلف الأطراف المعنية بما في ذلك الجهات التشريعية والسلطات التنفيذية، وأن يعمل على نشر تقاريره على أوسع نطاق ممكن.
 - شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضائه.
 - المعايير والمنهجيات المتبناة من قبله وكيفية التزامه بها.
 - نطاق أنشطته الرقابية التي يتولى تنفيذها بموجب تفويضه القانوني وبناء على عمليات تقييمه للمخاطر وعمليات التخطيط.
- وعلى أعضاء الجهاز ضرورة:
 - الإبلاغ بالنتائج المهمة للرقابة أثناء تنفيذ العملية الرقابية للمسؤولين عن الحوكمة وفي الوقت المناسب.
 - إبلاغ السلطات المعنية عن أي مخالفات مالية أثناء قيامهم بالعملية الرقابية إذا ما رأوا ذلك مناسبا.

الفصل الثاني

المفاهيم والمبادئ الأساسية للرقابة على الأداء

مقدمة:

تمد الرقابة على الأداء المستخدمين برأي حول مدى استفادة جهة ما من مواردها بفعالية وكفاءة واقتصاد، وبالرغم من أن عملية الرقابة على الأداء تنطوي على رأي/ حكم مهني، إلا أن وجود منهجية قوية يمكن أن تساعد في توفير إطار عمل موضوعي لإبداء هذا الرأي، تكمن في توفير دليل يمكن عن طريقه تقييم جودة منتج عملية الرقابة، ويساعد فريق رقابة الأداء على ضمان تحمل الجهات الخاضعة للرقابة المسؤولية عن أعمالهم، فضلاً عن توفير بيئة عمل مناسبة تمكن أعضائه من إدارة عمليات الرقابة على الأداء بكفاءة وفعالية، ويضمن توافقها مع تطلعات مستخدمي التقرير الرقابي وتلبية احتياجاتهم، وإضافة قيمة للجهات ذات العلاقة.

لتحقيق كفاءة العمل الرقابي يجب على الجهاز أن يضع رؤية واضحة للهدف من رقابة الأداء والنتائج المرجو تحقيقها، وأن يؤكد على أن رقابة الأداء هي جهد جماعي، لذا كان لزاماً اختيار قائد للفريق، وعلى أعضاء فريق العمل الرقابي الفهم الواضح للأهداف والأولويات لكافة المجالات الخاضعة للرقابة، كما يجب عليهم فهم سياسات تخطيط وتنفيذ مهام الرقابة وفهم معايير المراجعة ومنهجية الرقابة والإجراءات المحددة والخاصة بجهاز الرقابة.

١-٢-١ نشأة وتطور عملية الرقابة على الأداء:

شهدت الرقابة على الأداء الكثير من الصعوبات الحقيقية في السنوات الأولى من نشأتها، حيث لم يكن دور مهمة الرقابة واضحاً، والجهات الخاضعة للرقابة تشكك في قدرة المراجعين على القيام بالرقابة على أعمالهم، ومع ذلك فقد انتشرت فكرة هذا النوع من الرقابة بشكل سريع جداً خاصة في القطاع الخاص، بينما لم يبادر القطاع العام إلى تغيير نطاق ومنهجية وإجراءات العمل منذ فترة طويلة إلى أن أدركت الجهات القائمة بالرقابة على القطاع الحكومي ضرورة القيام بالرقابة على الأداء، والاستجابة لتطلعات المجتمع من حولهم.

ويعد إعلان ليما عام ١٩٧٧ في المؤتمر التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) هو شرارة البدء بالاهتمام بعملية الرقابة على الأداء، وبالفعل بادرت العديد من الدول إلى تعديل قوانينها الخاصة بالرقابة لتشمل عمليات التحقق من القيمة مقابل المال (Value – for -Money) التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة وذلك سعياً لتطبيق رقابة الأداء.

هذا وقد كان للجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية السبق في الشروع في تطبيق الرقابة على الأداء وذلك بموجب القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤، وصدور القرار الجمهوري رقم ١٣٤٩ لسنة ١٩٦٤ باللائحة التنفيذية للقانون المذكور، وقد أنشئت بموجب هذا القانون ضمن ما أنشأ من إدارات: الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لتمارس الرقابة على مشروعات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ... الخ، كما قننت لائحته التنفيذية اختصاصات هذه الإدارة المركزية والتي أصبحت الآن – بمضي السنوات واتساع حجم الرقابة على الأداء – أربع إدارات مركزية تختص بالرقابة على أداء قطاعات الإنتاج، الخدمات، الاقتصاد، والمشروعات القومية.

وبذلك يكون الجهاز قد حصل على تفويض قانوني بإجراء رقابة أداء على مدى كفاية وفعالية واقتصادية البرامج الحكومية، يضمن للجهاز الحرية في اختيار موضوعات الرقابة وإمكانية الوصول لكافة المعلومات اللازمة لإجرائها ووضع نتائجها أمام العامة.

٢-٢-١ ما هي مضمون الرقابة على الأداء:

الرقابة على الأداء هي أسلوب المراجعة الذي يُمكن المراجعين من الحكم على النتائج المحققة بالجهة الخاضعة للرقابة وأنها قد جاءت في ضوء استخدام مبدأي " الاقتصاد والكفاءة "، وتمت وفقاً للأهداف المرسومة مقدماً، مع التعرف على الانحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها " وهو ما يعرف بمبدأ الفعالية " وذلك بهدف تحديد المسؤولية الإدارية من جهة، ورسم السياسات السليمة من جهة أخرى.

ولتحديد مفهوم رقابة الأداء بالجهاز كان لزاماً التفرقة بين بعض المفاهيم التالية:

● الرقابة:

تعني الرقابة بصفة عامة بأنها هي متابعة الأداء الفعلي لنشاط المشروع للتأكد من أن هذا الأداء يتم وفقاً للمعدلات التخطيطية الموضوعة، وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو مخطط لاكتشاف أي انحرافات للوقوف على أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واقتراح الحلول الموضوعية في الوقت المناسب، ويتضح من هذا المفهوم أن الرقابة تمر بعدة مراحل رئيسية متتابعة وهي:

● المتابعة:

وتعني المتابعة الحصول على البيانات الفعلية المتعلقة بتنفيذ المشروعات وذلك أولاً بأول أو على فترات قصيرة، حتى يتسنى الكشف عن أوجه القصور في حينها، وكان المتابعة تنصب على ضمان تنفيذ الخطة خلال السنة دون انتظار النتائج النهائية.

● مراقبة الأداء:

وتعني مراقبة الأداء عملية متابعة التنفيذ الفعلي لنشاط المشروع للتأكد من مدى كفاءة الأداء، وعمّا إذا كان هذا الأداء يتم تنفيذه بالطرق التي تحقق أهداف المشروع المراد الوصول إليها بأقل المجهودات وأحسن النتائج.

وتعد هذه المرحلة "مراقبة الأداء" أعم وأشمل من مرحلة المتابعة لذلك يمكن قصرهما على مرحلة واحدة وهي مراقبة الأداء أو المتابعة ومراقبة الأداء.

● تقويم الأداء:

إذا أسفرت المرحلة الثانية للرقابة وهي مراقبة الأداء عن اكتشاف انحرافات، جاء دور التقويم مباشرة لاقتفاء أثر هذه الانحرافات وذلك بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتعقد المشاكل التي قد تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاطئ للنشاط، وذلك بتوصيل نتائج تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

ومما سبق يتضح ما يلي:

- إن المتابعة هي الخطوة الأولى لعملية الرقابة وذلك من خلال ما تقدمه من بيانات متعلقة بالتنفيذ على فترات دورية.
- إن مراقبة الأداء تهدف إلى التعرف على درجة تحقيق الأهداف والكفاءة التي تحققت بها.
- تتضمن كل من المتابعة ومراقبة الأداء توجيه الأداء الفعلي نحو الأهداف المخططة واستخدام الأساليب المختلفة للكشف عن الانحرافات بمجرد حدوثها واتخاذ الإجراءات المصحة لمسارات الأداء.

ومما سبق يقصد بـ **رقابة الأداء** تقويم لأنشطة جهة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أُدبرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة إليها بصورة معقولة.

٣-٢-١ الاقتصاد والكفاءة والفعالية:

- فيما يلي تعريف للمبادئ الثلاثة (الاقتصاد، الكفاءة، والفعالية):
- **الاقتصاد:** توفير إدارة الجهة للموارد اللازمة للعملية الإنتاجية، بشرية ومالية وعينية، طبقاً للمواصفات والمقايير المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة، أي الحصول على الموارد بأقل تكلفة مع مراعاة أهداف الجهات محل الرقابة.
 - **الكفاءة:** كفاءة استخدام المدخلات المختلفة مقابل وحدة معينة من المخرجات، أي أن مفهوم الكفاءة يشير إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات وهي تتعلق باستغلال الموارد أفضل استغلال.
 - **الفعالية:** مدى قدرة الجهة الخاضعة للرقابة على تحقيق الأهداف المرسومة، أي أن مفهوم الفعالية يشير إلى مقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين.

هذا وتجدر الإشارة - في السنوات الأخيرة - إلى تعالي الأصوات التي تنادي بضرورة إدراج عنصر البيئة ضمن مضمون الرقابة على الأداء ضماناً للمحافظة على الاستخدام السليم للموارد الطبيعية والعمل على توفير بيئة مستدامة للأجيال القادمة.

كما أن هذه المفاهيم الثلاثة من اقتصاد وكفاءة وفعالية تشكل في مجموعها ومضمونها نسيج مترابط ومتكامل يشكل يحول دون إمكانية وجود مبدأ بمعزل عن غيره من المبادئ الأخرى، فمثلاً مبدأ الفعالية وما يقتضيه من تحقيق للأهداف المرسومة للجهة محل الرقابة دون الأخذ في الحسبان اقتصادية الحصول على الموارد وكفاءة استخدامها من شأنه ألا يحقق الفائدة المرجوة، كما أن مبدأ الاقتصاد وما يقتضيه من تنفيذ الأعمال و أداء الخدمات باقتصادية (تكلفة أقل / وقت وجودة وكمية مناسبين) لا يتحقق بالاستخدام غير الكفاء للموارد المخصصة .

٤-٢-١ جوانب الرقابة على الأداء:

- تتمثل أعمال الرقابة على الأداء في شقين رئيسيين للمراجعة هما:
- مراجعة العمليات (الاقتصاد والكفاءة).
 - مراجعة البرامج (الفعالية).

١-٤-٢-١ مراجعة العمليات (الاقتصاد والكفاءة):

- يقصد بمراجعة العمليات التحقق من أن الجهة محل المراجعة (سواء أكانت وحدة إنتاج سلعي أو إنتاج خدمي، في كيان حكومي أو قطاع عام أو قطاع أعمال وقطاع خاص) تقوم بأداء العملية الإنتاجية في ضوء تطبيق اعتبارات الاقتصاد والكفاءة معاً.
- هذا وتهدف مراجعة العمليات إلى تحديد الوسائل التي تمكن الإدارة من تحسين العمليات الإنتاجية بهدف تقليل التكاليف، وتحقيق أقصى فائدة من الموارد الاقتصادية المتاحة من خلال:
- التحقق من استخدام الجهة الخاضعة للرقابة لمواردها من أفراد وممتلكات وغيرها بطريقة اقتصادية.
 - مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين واللوائح الخاصة بنواحي الاقتصاد والكفاءة.

- الوقوف على أسباب عدم الكفاءة والممارسات غير الاقتصادية عند التطبيق.

٢-٤-٢-١ مراجعة البرامج (الفعالية):

تعنى مراجعة البرامج تطبيق رقابة الفعالية في الجهة الخاضعة للرقابة، وهي تختص بفحص وتقييم مدى تحقيق برامج وأنشطة الجهة للأهداف المقررة لها، متضمنة الآثار المرجوة منها، وهي بذلك تركز على مدى تحقيق الأهداف وتسعى إلى:

- الوقوف على الانحرافات بين الإنجازات المحققة ومعايير الإنجاز المحددة مقدماً.
- استخلاص وتشخيص الأسباب التي حالت دون تحقيق الجهة لمستوى مرضى من الفعالية لما تضطلع به من برامج وأنشطة لتحديد المسئولية والمساءلة.
- إبراز الإجراءات التصحيحية ومجالات التحسين الممكنة في برامج وأنشطة الجهة وبما يؤدي إلى تعديل الأهداف والأدوات المستخدمة في قياسها.

ويقوم نظام رقابة الفعالية على أركان ثلاثة رئيسية يجب توافرها لممارسة هذا النوع من الرقابة بما يحقق الغرض منها، وهي تتمثل أولاً في تحديد أهداف برامج وأنشطة الجهات المختلفة، ثم وضع مقاييس مختلفة لقياس فعالية التطبيق ومدى تنفيذ الأهداف، ثم ترجمة مقاييس الفعالية إلى معايير إنجاز محددة مسبقاً.

هذا وتتعدد مجالات تقييم البرامج في ظل الرقابة على الأداء وذلك على النحو التالي:

- تقييم الإجراءات:

وتعنى بمدى التزام نشاطات البرنامج بالشروط القانونية والتنظيمية وبتصميم البرامج والمعايير المهنية، وتوقعات المستهلكين أو المستفيدين من البرنامج.

- تقييم النتائج:

هو تقييم يتناول مدى تحقيق برنامج ما لأهدافه المتصلة بالنتائج ومدى جودة تحقيقه "المخرجات".

- تقييم الأثر:

هو تقييم يتناول الأثر الصافي لبرنامج من البرامج من خلال مقارنة نتائجه بتقدير ما يمكن أن يحصل في غياب ذلك البرنامج، عندما يكون هناك علم بأن العوامل الخارجية تؤثر على نتائج البرنامج.

- تقييم منفعة وفعالية التكلفة:

هو مقارنة مخرجات البرنامج بتكاليف إنتاجه.

○ تحليل فعالية التكلفة:

يقيم التكلفة التي تنفق لتحقيق هدف أو غرض واحد وصولاً للبديل الأقل تكلفة لتحقيق ذلك الهدف.

○ تحليل منفعة التكلفة:

يهدف إلى مقارنة كل التكاليف بالمنافع ذات العلاقة بالبرنامج.

٥-٢-١ أهداف الرقابة على الأداء:

تعد الرقابة على الأداء جزءاً محددًا ومنفصلاً من أعمال الرقابة ينتج عنها بياناً أو تقريراً، ولها أهداف محددة وواضحة، وأن تكون خاصة بنشاط أو مجموعة محددة وواضحة من الأنشطة أو النظم أو البرامج أو الهيئات التي تعرف باسم "الجهة الخاضعة للرقابة" أو "الجهة المعنية"، وعلى المراجع أن يضع هدفاً محدداً يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

وتهدف الرقابة على الأداء إلى تعزيز المساءلة وتحسين الاداء في الجهات الخاضعة للرقابة

وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- توفير قاعدة لتحسين إدارة الجهة الخاضعة للرقابة بما يحقق توجيهها نحو أفضل السبل لتطوير أدائها وترشيد استخدام مواردها المتاحة، تحقيقاً لأهدافها، وذلك بتوفير إرشادات عملية ذات أداء أفضل من خلال برنامج فعال لرقابة الأداء.
- إبلاغ السلطة التشريعية بنتائج أعمال الرقابة لمساعدتها على ممارسة صلاحياتها (رقابة تشريعية فعالة)، لمساءلة السلطة التنفيذية عن إدارة الأموال العامة.
- مساعدة مديري الجهات الخاضعة للرقابة عن طريق تحديد وتعزيز أفضل الممارسات الإدارية بما يضمن تحسين المساءلة الاقتصادية والكفاءة في حيازة الموارد، وتحقيق أهداف برنامج الجهة المعنية، بجودة أفضل للخدمات التي تقدمها.
- تزويد مستخدمي تقارير رقابة الأداء بالمعلومات والضمانات الخاصة بجودة إدارة الموارد العامة.
- توفير قاعدة مساءلة مناسبة ومقبولة للأفراد والمؤسسات عن إدارتهم للمال العام.

وعلى الجهاز أن يتأكد من إدراك السلطات الحكومية لإجراءات رقابة الأداء وفهم المتطلبات الرئيسية لهذا النوع من الرقابة، وأن يمتلك الجهاز الكفاءات المهنية الكافية لإجراء مهام رقابة الأداء، وأن يتعامل بحرص مع توقعات السلطة التشريعية حول رقابة الأداء.

يجب أن يكون هدف كل مهمة من مهام الرقابة على الأداء فحص لتأكيد واحد أو أكثر من التأكيدات الثلاثة الآتية:

- الاقتصاد (المحافظة على انخفاض التكلفة / حسن استخدام الموارد):
ويوفر هذا النوع من الرقابة إجابة على هذا التساؤل " هل تم استعمال الموارد البشرية أو المالية أو المادية بطريقة اقتصادية؟ "
 - الكفاءة (الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة / مدى العلاقة بين المدخلات أو المخرجات):
ويمكن أن توفر هذه الرقابة إجابات عن أسئلة مثل:
○ هل كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها أو نتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز بتكلفة أقل؟
○ هل يمكن الحصول على أفضل المخرجات - من حيث الكم والكيف - من المدخلات والأعمال؟
 - الفعالية (تحقيق الغايات أو الأهداف المعلنة):
وتوفر هذه الرقابة إجابات عن أسئلة مثل:
○ هل يتم تحقيق الأهداف المعلنة بواسطة الوسائل المستعملة؟ .
○ هل يتم إنتاج المخرجات وملاحظة الآثار؟ .
○ هل الآثار الملاحظة هي فعلاً نتيجة للنظم وليس لظروف أخرى؟
- وعلى المراجع وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

١-٢-٦ نطاق الرقابة على الأداء:

يتطلب تحقيق أهداف الرقابة على الأداء أن تكون رقابة الأداء واسعة النطاق بقدر يتيح لها المراجعة على اقتصادية وكفاءة واستخدام الموارد، فضلاً عن مراجعة مدى فعالية الأداء المتعلق بوجود

أهداف ومؤشرات أداء كافية وملائمة، وذلك على النحو التالي:

- موضوع الرقابة: السياسات والبرامج الحكومية، الأنظمة، والأنشطة الإدارية ... الخ.
- أهداف الرقابة: إبداء حكم مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ تلك السياسات والبرامج الحكومية والأنظمة.
- الأطر المرجعية المعتمدة في الرقابة: الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، معايير المحاسبة المراجعة المصرية، معايير الانتوساى الخاص برقابة الأداء.
- طبيعة المعايير المعتمدة: ذات مصادر متنوعة وذات طبيعة خاصة بالجهة الخاضعة للرقابة ونشاطها ومن ثم فهي مختلفة.
- طبيعة الأساليب الرقابية المعتمدة: متغير تبعاً لطبيعة وخصوصية موضوعات المهام الرقابية
- طبيعة أدلة الإثبات: مستنديه / غير مستنديه، مرنة / مقنعة
- طبيعة التقارير: ذات هيكل ومحتويات مرنة ومتغيرة وفقاً لأهداف الرقابة وطبيعة الأنشطة الخاضعة للرقابة.

وبصفة عامة، تعد خصوصيات وتوجهات الجهاز هي المحدد الأساسي الذي على أثره يتم تحديد النطاق العملي للرقابة على الأداء لتحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بشرط إحكام إدارة المخاطر المحيطة بالعملية الرقابية.

٧-٢-١ الأدوات المستخدمة في الرقابة على الأداء:

تستخدم عدة أدوات في عملية الرقابة على الأداء، أهمها:

- الموازنة التخطيطية:

يقصد بها الخطة أو البرنامج الذي تعدها الجهات الخاضعة للرقابة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة، هذا وتعد الجهة ثلاثة أنواع من الموازنات هي:

○ الموازنة العينية:

وهي توضح البرنامج الإنتاجي للجهة مرتبطاً بطاقتها الإنتاجية، وتتضمن بيانات بالمستلزمات السلعية والخدمية والاحتياجات من القوى العاملة اللازمة لتحقيق أهداف الإنتاج.

○ الموازنة النقدية:

تمثل هذه الموازنة الترجمة المالية للموازنة العينية بإعطاء الأخيرة قيمة نقدية، كما توضح الخطة التمويلية للجهة.

○ الموازنة المالية:

وتوضح المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة، وما يترتب عليها من فائض أو عجز نقدي مما يساعد في دراسة الوضع النقدي للجهة.

- تحليل التكاليف:

يعد استخدام أسلوب تحليل التكاليف من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة على الأداء، حيث ترتبط النتائج النهائية التي تحققها أي وحدة إنتاجية، سواء كانت وحدة إنتاج سلعي أو خدمي، بمستوى الكفاءة الإنتاجية بها والذي يرتبط أساساً بمدى خفض تكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة، ومن أهم الأساليب المستخدمة لتحليل التكلفة، أسلوب التكلفة المعيارية وأسلوب التحليل الحدي:

○ التكاليف المعيارية:

تعتبر التكلفة المعيارية من أهم المقاييس التي تستخدم للوقوف على مدى الالتزام بعنصري الاقتصاد والكفاءة في العملية الإنتاجية، وهي تتمثل في التكاليف المحددة مقدماً على أساس علمي بالنسبة للمنتجات أو مكونات المنتجات أو العمليات أو المراحل، وذلك فيما يتعلق بعناصر التكاليف من مواد وعمل ومصروفات إضافية. وتختلف التكاليف المعيارية عن التكاليف المقدره، في حين أن الأخيرة تشير فقط إلى ما يتوقع أن تكون عليه التكاليف الفعلية للمنتجات أو العمليات أو المراحل ولا ترتبط بالطرق العلمية في تحديدها، بينما تحدد التكاليف المعيارية ما يجب أن تكون عليه التكاليف الفعلية باستخدام الطرق العلمية.

ويتم تحديد انحراف التنفيذ عند استخدام التكاليف المعيارية (الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية) فور حدوثه، ثم تتم دراسة وتحليل هذا الانحراف بغرض تحديد الظروف التي أدت إلى حدوثه، والمسؤولين عنه، وأخيراً تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الظروف المسببة للانحراف لمنع تكرار حدوثه والمساءلة إن وجدت. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم توافر التكاليف المعيارية للوحدة محل التقويم، فيتم الاعتماد على التكاليف المقدره واستخدامها لتحديد الانحرافات في التنفيذ.

○ التحليل الحدي:

ويعتمد هذا النوع على تحليل وتبويب عناصر التكاليف على أساس العلاقة بين هذه العناصر وبين حجم الإنتاج أو مستويات التشغيل المختلفة، وقياس درجة مرونة العنصر وتجاوبه مع التغيير في حجم الإنتاج، ويتم ذلك عن طريق تقسيم عناصر التكاليف إلى عناصر ثابتة، وعناصر متغيرة، وعناصر شبه متغيرة. وباستخدام هذا الأسلوب يتم تحديد حجم الإنتاج الحدي، أي حجم الإنتاج عند نقطة التعادل بما يمكن إدارة الجهة من رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية، فضلاً عن إعداد الموازنة التخطيطية المرنة لعدة مستويات للإنتاج والمبيعات مما يحقق مبدأ مرونة الخطة ويجعلها أداة لتقويم الأداء على أساس موضوعي، مع قياس الانحرافات عند التنفيذ الفعلي ودراسة أسبابها وتحديد المسئول عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح، ولتفادي تكرار هذه الانحرافات في الخطط المقبلة.

- التحليل المالي:

يقصد بالتحليل المالي استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في دراسة الحسابات الختامية، والقوائم المالية المعدة بمعرفة الوحدة محل الرقابة بغرض إبراز الارتباط بين عناصرها المختلفة، وقياس التغيرات التي طرأت عليها على مدى فترة أو عدة فترات زمنية، وأثر هذه التغيرات على الهيكل المالي للجهة. ولا يتوقف التحليل المالي عند تحليل القوائم المالية فحسب بل يمتد إلى تحليل كافة أنشطة المنشأة كمنشآت الإنتاج، والتسويق والتخزين، والتمويل، ... إلخ، فهناك مؤشرات مالية خاصة بكل من هذه الأنشطة وغيرها. ويستخدم أسلوب التحليل المالي في كافة المنشآت الصناعية والزراعية والتجارية والخدمية والسياحية والفندقية... إلخ، كما يشمل كافة المستويات من مستوى الشركة حتى مستوى الوزارات فمستوى الدولة. ومن ثم يتبين مدى شمول أسلوب التحليل المالي لكافة الأنشطة بكافة المنشآت وعلى كافة المستويات.

ويمكن تقسيم وسائل التحليل المالي إلى مجموعتين أساسيتين:

- مجموعة قوائم المقارنة: وتشمل هذه المجموعة نوعيات من القوائم أهمها:
 - قائمة التحليل الرأسي: (التوزيع النسبي أو الأهمية النسبية).
 - قائمة التحليل الأفقي: (لقياس مدى تحقيق التقديرات، والتطور، والسلاسل الزمنية).
- مجموعة المؤشرات المالية: وتشمل مؤشرات السيولة، والربحية، وهيكل التمويل، وكفاءة النشاط.

١-٢-٨ مراحل الرقابة على الأداء

تتكون مراحل الرقابة على الأداء من أربع مراحل رئيسية:

● مرحلة التخطيط:

تهدف هذه المرحلة بصفة عامة إلى إعداد برنامج الرقابة على الأداء من خلال تعرف مجموعة القائمين بعملية المراجعة على طبيعة نشاط الوحدة محل الفحص، وأهدافها، وبنائها التنظيمي ومواقع المسؤولية فيها وأساليبها المنتهجة في التنفيذ، وكذلك التعرف على مدخلاتها ومخرجاتها ومواردها المالية وغير المالية وبالشكل الذي يمكن من إعداد برنامج للرقابة يغطي كافة جوانب الأداء بها.

تنقسم هذه المرحلة إلى قسمين:

- **تخطيط استراتيجي:** يتطلب إعداد وحفظ المعلومات المتعلقة بالجهات الخاضعة للرقابة، وهي معلومات ستساعد على تحديد المجالات المحتملة للرقابة، ويمكن بعد ذلك تحليل وتصنيف الموضوعات المحتملة من أجل إعداد خطة استراتيجية للرقابة.
- **تخطيط تشغيلي/تنفيذي (التخطيط لمهمة رقابية):** بعد اختيار موضوع الرقابة على الأداء، تبدأ عملية الرقابة من خلال وضع خطة تتضمن تفاصيل سير تنفيذ أعمال الرقابة، كما يمكن إجراء دراسة استقصائية (عملية مسح) لجمع البيانات الخاصة بموضوع الرقابة لتحديد المجالات الهامة التي يجب الرقابة عليها.

وتنطوي هذه المرحلة على عدة جوانب هامة هي:

- تحديد الهدف من عملية الرقابة وحصص الإمكانيات المتاحة للقيام بها سواء أكانت إمكانيات بشرية أو مادية، كما يتطلب تحديد الأساليب والنظم المستخدمة في عملية المراجعة وأسلوب جمع البيانات، ويمكن الاستعانة بالخبرات الاستشارية في هذا المجال.
- التعرف الكامل على الجهة الخاضعة للرقابة من خلال القوانين والقرارات واللوائح الصادرة بشأنها وكذلك من خلال الاتصال المباشر والاستكشاف الميداني لتحديد جوانب أدائها، والهدف من إنشائها، والأنشطة الإدارية بها بالإضافة إلى الوقوف على الأساليب التي تنتهجها الوحدة في الرقابة الداخلية وقياس فعالية البرامج والأنشطة التي تضطلع بها مع استكشاف ما قد يثار بها من مشاكل عند تطبيق خطة المراجعة.

وبعد فريق المراجعة في نهاية هذه المرحلة ما يسمى " بإطار خطة المراجعة " لتحديد العناصر الرئيسية التي يتضمنها تقرير الرقابة، وبيان الجدول الزمني للوقت المستهدف لإنجاز عملية الرقابة والانتهاء من إعداد التقرير، وكذلك تحديد أدوار

المراجعين وتوقيتاتها وأساليب أدائها من خلال ما يسمى " ببرنامج المراجعة " والذي يعد ترجمة تفصيلية لخطة المراجعة.

● مرحلة التنفيذ:

- يتم في هذه المرحلة تنفيذ البرنامج التفصيلي لخطة المراجعة وفقاً لخطوات متتالية هي:
 - جمع البيانات عن الوحدة محل المراجعة، سواء من القوائم المالية أو الحسابات الختامية الواردة منها أو من البيانات الإحصائية والتفصيلية المعدة خصيصاً لأغراض الرقابة مع التأكد من صحة وسلامة جمع هذه البيانات وتمثيلها للفترة الزمنية الخاضعة للرقابة، وكذلك التأكد من موضوعية وكفاية مقاييس الفعالية الموضوعية لتغطية أهداف برامج وأنشطة الوحدة.
 - متابعة نتائج تنفيذ البرامج والأنشطة للأهداف المخططة لها، والتأكد من أن كافة العمليات قد تمت في إطار تحقيق مبادئ الاقتصاد والكفاءة.
 - تحليل النتائج المستخلصة من المتابعة بمقارنتها بمعايير الإنجاز المستهدفة، أو بمقارنتها بالنتائج المحققة في فترات سابقة، أو بما حققته الوحدات الأخرى المماثلة في نوع النشاط، وذلك لتحديد مستوى أداء الوحدة وما قد يتضح من انحرافات في التطبيق مع تحديد أسباب الانحراف، وهل يرجع إلى المغالاة في تقدير الأهداف أم إلى عدم سلامة العمليات الإدارية بالوحدة أم أن هناك من الأسباب ما يخرج عن إرادتها.
 - وتنتهي مرحلة التنفيذ لخطة المراجعة بتقييم النتائج المستخلصة من عملية المراجعة واقتراح وسائل العلاج المناسبة والتوصية بإجراءات تصحيحية معينة فضلاً عن إبداء بعض المقترحات للتطوير.

● مرحلة إعداد التقرير:

- وهي مرحلة تختص بصياغة نتائج وخلصات وتوصيات عملية الرقابة على الأداء، وإعداد أوراق المناقشة وتأكيد نتائج عملية الرقابة على الأداء في الاجتماع الذي يعقد عند نهاية المهمة.
- ويهدف تقرير الرقابة على الأداء إلى تقديم كافة الحقائق التي أسفرت عنها عملية المراجعة على برامج وأنشطة الوحدة محل الرقابة إلى الجهات المختصة لمعاونتها في عملية ترشيدها للقرارات، ومن ثم فإن صياغة التقرير يجب أن تتم بشكل واضح ومختصر حتى يسهل فهمه ويأتي بالتأثير المطلوب.
- ويجب أن يغطي تقرير الرقابة جميع جوانب النشاط للوحدة، وأن يتسم بالموضوعية والحيدة ويبرز الجوانب الإيجابية في الأداء مثلما يظهر السلبيات في التنفيذ ونقاط الضعف التي تتطلب دراسات مستقلة فيما بعد، ومن ناحية أخرى يجب مراعاة الجوانب الشكلية عند إعداد تقرير الرقابة، ومراعاة الأصول والأسس العلمية المتبعة في إعداد مثل هذه التقارير مع العمل على إنجاز التقرير وتقديمه للجهات المختصة في الوقت المناسب حتى يأتي بالفائدة المرجوة منه.
- ويلاحظ أن إعداد تقرير الرقابة على الأداء يتم أولاً بصورة مبدئية، ثم تتم مناقشته مع إدارة الوحدة محل الرقابة لاستيفاء ما قد يرد من استفسارات تتعلق بالنشاط، وذلك في سبيل إعداد تقرير نهائي متكامل يقدم للجهات المعنية ويحدد مستوى الفعالية في الوحدة والأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق المستوى المستهدف لها، مع تدعيمه بالتوصيات التصحيحية المناسبة والمقترحات اللازمة لتطوير البرامج بالوحدة حتى تكون أكثر

فعالية في تحقيق الأهداف.

• **مرحلة المتابعة:**

يتم في هذه المرحلة تحديد وتوثيق أثر ونتائج مهمة الرقابة على الأداء ومدى تقدم الجهة الخاضعة للرقابة في تنفيذ توصيات الجهاز، وتعتبر مرحلة المتابعة حيوية من حيث أنها تقدم الرأي لجهاز الرقابة والجهات التشريعية والحكومة حول فعالية الرقابة على الأداء في تحسين أداء الجهة المعنية.

الفصل الثالث

التفويض القانوني للجهاز في مجال الرقابة على الأداء

والجهاز الخاضعة لرقابته

١-٣-١ التفويض القانوني للجهاز في مجال الرقابة على الأداء

يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بدور فعال في مجال متابعة وتقويم الأداء، باعتباره هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تهدف إلى الرقابة على أموال الدولة، وذلك بممارسة ثلاث أنواع من الرقابة: الرقابة المالية (بشقيها المحاسبي والقانوني)، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية، وعلى يمكن تحديد ملامح التفويض القانوني للجهاز المركزي للمحاسبات في مجال رقابة الأداء طبقاً لقانونه رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالي:

المادة (٢):

يمارس الجهاز أنواع الرقابة الآتية:

- ١- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.
- ٢- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.
- ٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

المادة (٥):

يباشر الجهاز اختصاصاته في الرقابة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون على الوجه الآتي:

ثانياً: في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء:

يباشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية ويباشر الجهاز بصفة خاصة في هذا المجال الاختصاصات التالية:

١. متابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالي الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعة الوحدات ذات النشاط المتماثل، وله في هذا المجال على الأخص:
 - أ. متابعة تحقيق أهداف الإنتاج السلعي وإنتاج الخدمات كما ونوعاً.
 - ب. مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدر لها.
 - ج. مراقبة الكفاية الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة في الكفاية الإنتاجية ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقررة ومراجعة أحجام الطاقة المستغلة فعلاً ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقيسه على أساس التشغيل الكامل.
 - د. مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها طبقاً للخطط الموضوعية ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف إلى إجمالي التكاليف وقيمة الإنتاج.
 - هـ. متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير.
 - و. تتبع النتائج التي ترتبت على تنفيذ مشروعات الخطة وتقويم هذه النتائج مع مقارنتها بالاستثمارات وتكلفتها والمواد المستخدمة فيها.
٢. اعداد تقارير تفصيلية تتناول تقويم ما يتكشف من نقاط ضعف أو اختلال أسفرت عنها تقارير

- المتابعة وتقويم الأداء عن الوحدات والأنشطة.
٣. متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بالتكاليف المقدرة، وطبقا للتوقيت الزمني المحدد لها، وعلى الوجه المحدد في الخطة.
 ٤. متابعة وتقويم القروض والمنح المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجي.
 ٥. متابعة حركات أسعار السلع والخدمات وخاصة السلع التموينية والاستهلاكية وغيرها ومقارنتها مع الأسعار في فترات سابقة.
 ٦. تتبع التغير في الاستهلاك القومي والادخار القومي والدخل القومي وان التغير يتم طبقا للخطة.
 ٧. تتبع مدى نجاح الخطة في إقامة التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة واكتشاف مواطن الاختناق التي تمنع تنفيذ الخطة وتحقيق الأهداف المحددة.
 ٨. تقويم الأرقام القياسية وغيرها من البيانات الرقمية وبصفة خاصة أرقام المجاميع الاقتصادية.
 ٩. مراجعة السجلات المقرر إمسائها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وسجلات متابعة تنفيذها.

كما منح القانون الجهاز بعض صلاحيات قانونية عديدة في مجال الرقابة على الأداء وذلك على النحو التالي:

المادة (٤): الفقرة الأخيرة

كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطة وما تم تحقيقه من أهدافها، وأن يطلب منه إبداء الرأي في تقارير المتابعة التي تعدها وزارة التخطيط.

المادة (٨):

يقوم الجهاز بفحص اللوائح الإدارية والمالية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافى أوجه النقص فيها.

المادة (١٨):

يقدم الجهاز التقارير الآتية:

٥. متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء المنصوص عليها في البند (ثانيا) من المادة (٥) من هذا القانون، كما يعد تقريرا عن كل سنة مالية في هذا المجال ويرسل هذه التقارير إلى مجلس الشعب والى الجهات المعنية.

ويقدم الجهاز إلى رئيس الجمهورية والى مجلس الشعب والى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدها.

كما يقدم الجهاز إلى مجلس الشعب أية تقارير يطلبها منه .

٢-٣-١ الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز

تخضع الجهات التالية ذكرها لرقابة الجهاز طبقاً للتفويض القانوني للجهاز:
المادة (٣):

يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية:

١. الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الحكم المحلي.
٢. الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأي منها في الأنشطة المختلفة بكافة مستوياتها طبقاً للقوانين الخاصة بكل منها.
٣. الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها.
٤. النقابات والاتحادات المهنية والعمالية.
٥. الأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية.
٦. الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز.
٧. أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

المادة (٤):

يختص الجهاز أيضاً بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء، ويبلغ الجهاز نتيجة فحصه إلى الجهات طالبة الفحص.

ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص نشاط إحدى المصالح الإدارية أو أي جهاز تنفيذي أو إداري أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونية أو المنظمات الجماهيرية التي تخضع لإشراف الدولة أو أي مشروع من المشروعات التي تسهم فيها الدولة أو تتولى إعانتها أو تضمن حداً أدنى لأرباحها أو أي مشروع يقوم على التزام بمرفق عام أو أي عملية أو نشاط تقوم به إحدى هذه الجهات، ويتولى الجهاز إعداد تقارير خاصة عن المهام التي كلفه بها المجلس متضمنة حقيقة الأوضاع المالية والاقتصادية التي تناولها الفحص.

كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطة وما تم تحقيقه من أهدافها، وإن يطلب منه إبداء الرأي في تقارير المتابعة التي تعدها وزارة التخطيط.

الباب الثاني: مراحل الرقابة على الأداء

الفصل الأول: مرحلة التخطيط للرقابة على الأداء

الفصل الثاني: مرحلة التنفيذ للرقابة على الأداء

الفصل الثالث: مرحلة التقرير للرقابة على الأداء

الفصل الرابع: مرحلة متابعة تقارير الرقابة على الأداء

الفصل الأول

مرحلة التخطيط للرقابة على الأداء

مقدمة

تعد عملية التخطيط الاستراتيجي المنظمة والمنطقية عملية ضرورية لضمان استخدام موارد الجهاز بكفاءة وفعالية، ونظرا لاختلاف طبيعة مهام الرقابة على الأداء، كان لزاما التخطيط الجيد، والذي يساعد على وضع أهداف واضحة وقابلة للتحقيق إلى جانب إعداد منهجية رقابة واقعية وفعالة، وإيجاد الموارد اللازمة لهذه المهمة.

بعيدًا عن عمليات الرقابة التي تُنفَّذ بموجب تفويض قانوني بناء على طلب من مجلس النواب أو أي جهة أخرى ذات سلطة، يجب على الجهاز اختيار موضوعات رقابة الأداء على أساس عملية التقييم للمشكلات و/ أو المخاطر، بالتركيز على النتائج المكتسبة من خلال تطبيق السياسات العامة، ويحتاج الجهاز إلى تحديد وجدولة مهام الرقابة التي تساعد على تحقيق دوره ومهمته، ويجب ترتيب موضوعات الرقابة على سبيل المثال باستخدام أسلوب مبنى على المخاطر في عملية اختيار الموضوع وذلك لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المحدودة بالجهاز، ولهذا الغرض يمكن أن يقوم الجهاز بإعداد نموذج يحدد البرامج والمشروعات والأنشطة التي تنفذها الجهة الخاضعة للرقابة، بالإضافة إلى تحديد عوامل أخرى مثل أهداف البرنامج والمخرجات المتوقعة ومؤشرات النتائج والأداء، ويمكن أن تكون عملية اختيار موضوعات الرقابة على الأداء مبنية على أساس مجموعة من عوامل الخطر ذات الصلة والأهمية النسبية.

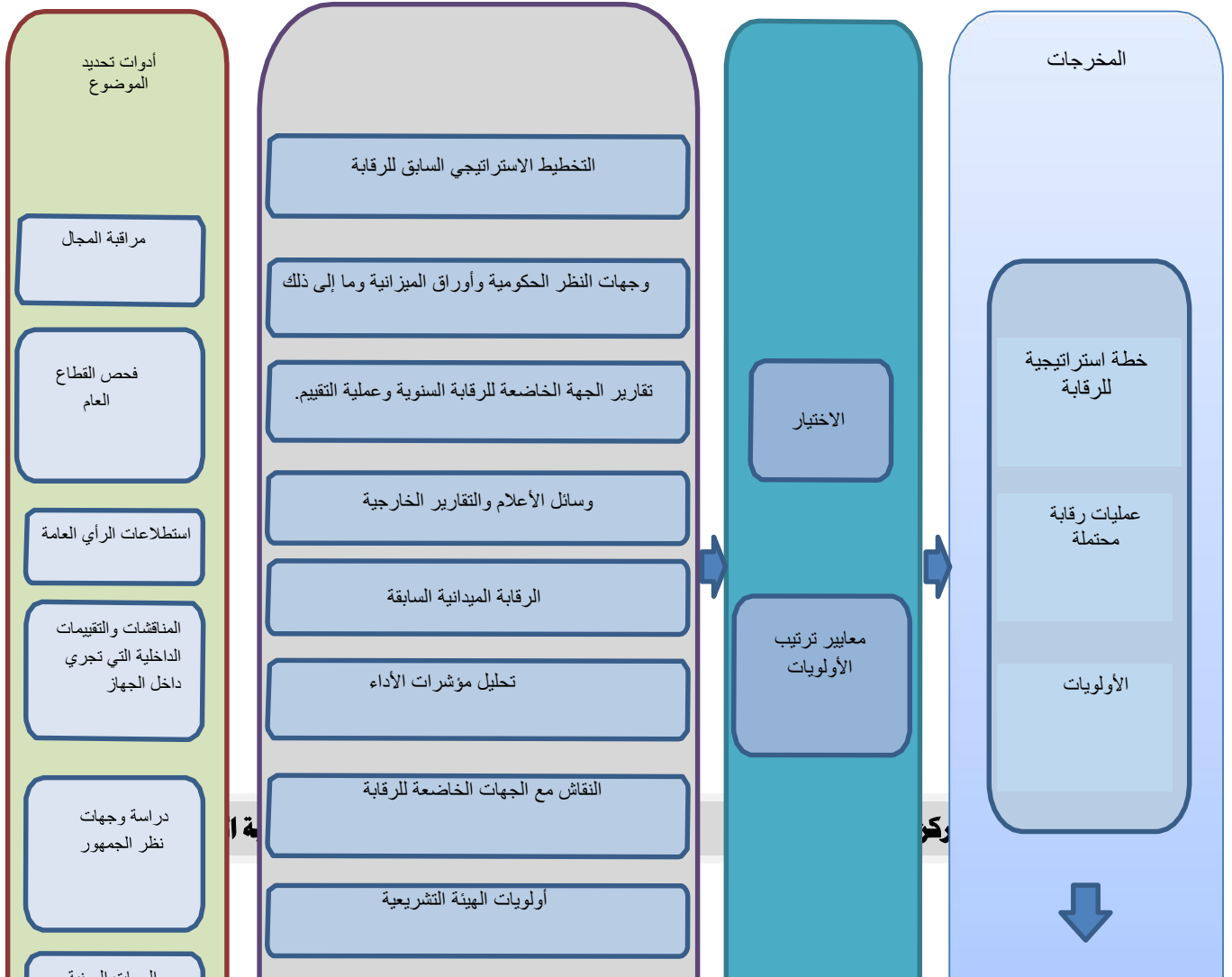
١-١-٢ التخطيط الاستراتيجي

إن أولى خطوات التخطيط لعملية الرقابة على الأداء هو التخطيط الاستراتيجي، ويمثل التخطيط الاستراتيجي قاعدة لاختيار الموضوعات الرقابية، ويمكن أن يكون أداة لترتيب الأولويات واختيار العمليات الرقابية إذا ما ارتبط بنظام التخطيط السنوي للجهاز الرقابي. ويمكن أن يستخدم كآلية لاختيار محاور رقابية مستقبلية، وكأساس لتخطيط أكثر تفصيلاً. وأخيراً يمكن أن يستخدم كأداة لاتخاذ القرارات السياسية الاستراتيجية بخصوص التوجه المستقبلي للعمل الرقابي. ويمكن تنفيذ التخطيط الاستراتيجي من خلال الخطوات التالية:

- **تحديد المجالات الرقابية المحتملة:** يجب أن يختار الجهاز الموضوعات التي تؤدي إلى تعظيم الأثر المتوقع لعملية الرقابة مع مراعاة القدرات الرقابية، حيث ينطوي انتقاء مجالات الرقابة على اختيار استراتيجية ذات تبعات مالية بالنسبة للجهاز، وذلك لأن المجالات المحتملة قد تكون كبيرة في حين أن طاقة وسعة الجهاز قد تكونان محدودتان مقارنة بالمجالات المحتملة، وهذا يعني أنه ينبغي توخي العناية في هذه الاختيار وأن تحقق الفائدة للمجتمع، للسلطة التشريعية، لمعالجة قضايا عاجلة ذات صلة بالنواحي السياسية) من خلال تحقيق الاقتصاد في نواحي الإنفاق أو تحسين الكفاءة والفعالية والتي من الممكن أن تحققها الجهة الخاضعة للرقابة من خلال تنفيذ توصيات الرقابة على الأداء.
- **وضع معايير الاختيار:** وتمثل معايير اختيار المجالات (المهام الرقابية) ما يلي:
 - القيمة المضافة التي تفرزها عملية الرقابة على الأداء.
 - المشكلات المهمة: كلما زاد خطر حدوث تبعات على الاقتصاد والكفاءة والفعالية أو ثقة الجمهور كلما زادت أهمية المشكلات.
 - وجود مخاطر وشكوك: حيث يعتمد التخطيط الاستراتيجي في عملية الاختيار على تحليل المخاطر وتحليل المؤشرات التي تنذر بوجود/ احتمال وجود مشكلات.

- ومن الأساليب المستخدمة للمساعدة في التخطيط الاستراتيجي على سبيل المثال:
- تحليل المخاطر
 - تحليل سوات "SWOT"

شكل (١-٥) عملية التخطيط الاستراتيجي



١-١-٢ أهداف التخطيط الاستراتيجي

- توفير قاعدة ثابتة حتى تتمكن إدارة الجهاز من توجيهه الاستراتيجي المستقبلي للعمل الرقابي.
- تحديد العمليات الرقابية الممكنة واختيارها لتحسين مستوى المساءلة والإدارة في الجهات الخاضعة للرقابة.
- توفير أساس للتواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة والهيئة التشريعية بشأن استراتيجيات رقابة الجهاز.
- وضع برنامج عمل يمكن تحقيقه باستخدام الموارد المتوقعة أو المتاحة.
- فهم المخاطر التي تتعرض لها الجهة الخاضعة للرقابة ووضع هذه المخاطر في الاعتبار عند اختيار العملية الرقابية.
- توفير قاعدة للمساءلة في الجهاز.

٢-١-١-٢ استراتيجية الرقابة (خطة الرقابة السنوية)

يُعد الجهاز وثيقة تمكنه من القيام بتقييم دقيق لاستراتيجية التخطيط المقترحة لكي تتوافق بشكل عام مع أهداف الجهاز الداخلية، وتعتبر تلك الوثيقة من المخرجات الأساسية والمهمة لعملية التخطيط الاستراتيجي، كما أن وجود مثل هذه الوثيقة تساعد الإدارة على إجراء التخصيص المناسب للموارد والتقييم السليم لعمليات التخطيط الاستراتيجي.

يجب دعم الخطة الاستراتيجية بأوراق عمل تتضمن ما يلي:

- وصف للموضوع أو البند الخاضع للرقابة وبينته المتمثلة في الجهة أو البرنامج.
- تقييم المخاطر التي تواجه الأداء الجيد لبرنامج وأنشطة الجهة.
- ملخص لرؤية الاستراتيجية طويلة المدى الخاصة باتجاهات مهام الرقابة التي يقوم بها الجهاز لكل جهة على حدة والمتعلقة بالموضوع أو البند الذي سيخضع للرقابة.
- مهام الرقابة السابقة للجهاز، والاستفسارات الأخيرة والمقترحة من قبل مجلس الوزراء، وعمليات تقييم الجهة ومهام الرقابة على الأداء.
- قائمة بالمجالات المحتملة أن تتم الرقابة عليها.
- قائمة بمهام الرقابة المقترحة للسنتين أو الثلاث القادمة، والأساس الذي تم بموجبه اختيار هذه المهام والتوقيت الزمني حيثما كان ذلك ممكناً، يجب أن تعكس هذه القائمة توافر الموارد، كما يجب أن تفرق بين البنود الجديدة التي سيتم الرقابة عليها وعمليات متابعة مهام الرقابة.

٣-١-١-٢ عملية اختيار مهام الرقابة على الأداء (تحديد المجالات الرقابية المحتملة)

إن عملية اختيار موضوع الرقابة لا يقل أهمية عن مسألة تنفيذ عملية الرقابة بالشكل الصحيح، حيث أن الهدف المعتاد من عملية اختيار مهام الرقابة هو اختيار الموضوعات التي سيتم الرقابة عليها والتي من شأنها أن توفر نتائج مفيدة لمستخدمي التقارير، ونظراً لأن عملية الرقابة نسبياً تستهلك وقتاً ومالاً مكافئاً يسعى أعضاء الجهاز عادة إلى إضافة قيمة ملموسة من خلال اختيار الجهاز الموضوعات التي تؤدي إلى تعظيم الأثر المتوقع لعملية الرقابة، مع مراعاة القدرات الرقابية وبأقل كمية من موارد الرقابة.

وقبل البدء في عملية الاختيار، سيحتاج الجهاز إلى إجراء دراسة تمهيدية لجمع معلومات عامة حول مجال الرقابة مثل عدد الجهات الخاضعة للرقابة، وطبيعة وحجم الخدمات أو المنتجات التي تقدمها، ويمكن الحصول على مثل هذه المعلومات من السجلات والمستندات الموجودة لدى الجهاز التي تخص الجهات الخاضعة للرقابة والأطراف الخارجية.

بعد ذلك يتم اختيار مهام الرقابة بطرق عديدة مثل إجراء تخطيط رسمي، أو الاختيار التلقائي، كما يمكن للجهاز أن يحدد موضوع أو مجال الرقابة التي يرى أنها تبرر عملية الرقابة ضمن دورة

عملية الرقابة الحالية، كما أن القوانين واللوائح والطلبات الإلزامية قد تكون مصدراً لبعض مهام الرقابة، أي أن عضو الجهاز قد لا يملك دائماً حرية تحديد موضوع أو مجال الرقابة.

وتجري عملية اختيار موضوعات الرقابة المحتملة في الجهاز أثناء عملية التخطيط الاستراتيجي، ويستخدم الجهاز أدوات مختلفة لتوفير مدخلات تساهم في اختيار موضوعات الرقابة، وفيما يلي مجموعة من هذه الأدوات:

١-٣-١-١-٢ مراقبة المجال

يُقصد بمراقبة المجال متابعة القضايا الرئيسية في الجهات الخاضعة للرقابة لمواكبة التطورات، ويكمن الهدف منها تحديد مجالات الرقابة الممكنة التي تحتاج إلى مزيد من الفحص الدقيق، وتجرى مراقبة المجال عن طريق قراءة المطبوعات ذات الصلة والتقارير السابقة المتعلقة بعمليات رقابة الأداء ورقابة الالتزام والاستماع إلى المراجعين الداخليين والاستماع إلى المناقشات البرلمانية أو قراءة نصوصها وحضور الاجتماعات والندوات والمناقشات مع الزملاء وأصحاب المصلحة والمتخصصين والاستماع إلى البرامج الإذاعية والتلفزيونية وقراءة الصحف والأخبار، كما يجب أن تجرى مراقبة المجال باستمرار لضمان امتلاك الجهاز لمعلومات مُحدثة عما يحدث في المجتمع، وعن المجالات التي قد تحتاج إلى مزيد من الدراسة.

١-٣-١-١-٢ فحص بيئة الجهات الخاضعة للرقابة

يجب فحص بيئة الجهات الخاضعة للرقابة كل عام كما يجب التحري عن مصادر المعلومات ذات الصلة، وتحدد قائمة المعلومات التالية التي يمكن فحصها:

- محاضر اللجان المعنية بمجلس النواب.
- الأهداف الإنمائية.
- الموازنات العامة للجهات والمبادئ الإرشادية.
- الوثائق السياسية الأخرى ذات الصلة.
- وسائل الإعلام مثل الأخبار والمقالات والمخاوف التي يتداولها الجمهور.

١-٣-١-١-٢ الاستطلاعات العامة

ضمن إطار التواصل الرقابي الطبيعي يكتسب المراجعون خبرات متراكمة معقولة حول الجهات التي يراقبونها، إضافةً إلى ذلك، تحتاج عملية وضع برنامج رقابي إلى مزيد من المعلومات، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من خلال إجراء استطلاعات دورية مستمرة لمجال الرقابة كل خمس سنوات تقريباً، وقد تجري استطلاعات عامة عن الجهة بالكامل، أو عن مجموعة من الأنشطة ذات الصلة أو المشاريع الضخمة أو البرامج الخاصة بالنفقات أو الإيرادات. ويهدف الاستطلاع العام إلى استيعاب أهداف الجهة وأنشطتها الرئيسية ومستوى الموارد المستخدمة في تنفيذ مهامها وطبيعتها، ويتم جمع المعلومات وتقييمها فيما يخص الخلفية الأساسية والأهداف والأنشطة والخطط والموارد والإجراءات والضوابط الخاصة بالجهات أو المجالات ذات الصلة، ويُعد الهدف من ذلك:

- تحديد المجالات التي تستنفد قدراً كبيراً من الموارد.
- تحديد المخاطر المحتملة.
- تسليط الضوء على المجالات التي تستوجب مواصلة الاهتمام الرقابي.
- اقتراح المجالات أو الموضوعات التي ستدرج في برنامج رقابة الأداء.

ويمكن الحصول على كثير من المعلومات اللازمة لإجراء الاستطلاع العام خلال أيام العمل العادية وعن طريق التواصل مع مؤسسات الجهات الخاضعة للرقابة، ويجب تسجيل المعلومات المجمعة والتقييمات التي أجريت خلال الاستطلاع العام داخل وثائق لتكون مرجعاً عند تقديم مقترحات لإدراجها في الخطة الاستراتيجية للرقابة.

١-١-٣-٤ المناقشات والتقييمات الداخلية في الجهاز

ينبغي إجراء النقاشات الداخلية التي تتناول المخاطر المرتبطة بالموضوعات المحتملة وتقييمها داخل الجهاز، ويجب أن يشرك في النقاش مراجع الأداء مع بقية مراجعي عمليات رقابة الأداء ومراجعي رقابة الالتزام ومراجعي الرقابة المالية داخل الجهاز وذلك لتحديد موضوعات الرقابة المحتملة.

١-١-٣-٥ اعتبارات وجهات نظر المواطنين

ينبغي الأخذ بعين الاعتبار آراء المواطنين المتعلقة بأداء الجهات الخاضعة للرقابة حينما يكون ذلك مناسباً، كما أنه من الضروري مراعاة مصالح المواطنين عند إجراء عمليات رقابة الأداء، فالمواطنون هم مصدر الأفكار اللازمة لرقابة الأداء، وهم مصدر الطلب على رقابة الأداء، وهم مستخدمو تقارير رقابة الأداء، ويجب أن يحتفظ الجهاز بالمعلومات التي توضح وجهات نظر المواطنين حول بعض العمليات التي تجريها الجهات أو البرامج الحكومية.

١-١-٣-٦ أصحاب المنفعة الخارجيين

ينبغي تكوين علاقات مع أصحاب المنفعة الخارجيين (مستخدمي التقارير) والتفاعل معهم باستمرار لاختيار الموضوعات الممكنة ومناقشتها، ويمكن الحصول على اقتراحات موضوعات الرقابة من الأشخاص الذي يؤدون أدوار رئيسية في الحكومة مثل الخبراء والمراجعين الداخليين في الإدارة الحكومية.

كما يُعد ممثلي المجتمع الأكاديمي أحد أصحاب المنفعة الخارجيين المهمين، حيث يتمتعون بخبرة في بعض مجالات الرقابة، بل ويمكنهم تقديم آراء شديدة الموضوعية دون التقيد بالمصلحة الشخصية. وبالتالي، يمكن أن يكون الأكاديميين شركاء مشاركون ومستشارون في بعض الأحيان في كافة مراحل العملية الرقابية، كما قد تمثل المؤسسات غير الحكومية مصدرًا مفيدًا للحصول على الأفكار حيث تجري هذه المؤسسات بعض الأبحاث عن طريق عمل استطلاعات ودراسات جدوى، كما أن لديها مجموعة كبيرة من الاتصالات ذات الصلة.

١-١-٣-٤ الخطوات المتبعة في عملية اختيار مجالات الرقابة بالاستعانة بتقييم المخاطر / مصفوفة النقاط

تتضمن الخطوات الرئيسية لعملية اختيار مجالات الرقابة الخطوات التالية التي تعتمد بشكل أساسي على إجراء تقييم سليم للمخاطر:

١-١-٣-٤-١ تحديد الجهات الخاضعة للرقابة من نطاق الرقابة.

- يتعين على أعضاء الجهاز تحديد الجهات التي ستغطيها الرقابة.
- يمكن أن تكون الجهات التي تغطيها الرقابة إما جهات تمثل وزارة من الوزارات، أو جهة مستقلة أو مؤسسة حكومية أو برنامج أو نشاط أو عنصر من برنامج أو نشاط معين.

١-١-٣-٤-٢ تحديد الموضوع أو البند الذي سيخضع للرقابة:

يمكن التوصل إلى قائمة بالموضوعات أو البنود المحتملة للرقابة عن طريق تحليل مخاطر الأداء الضعيف أو بمعنى آخر، مخاطر الموارد الاقتصادية غير الكافية، أو الكفاءة أو الجودة الضعيفة، أو التوقيت غير المناسب.

١-١-٣-٤-٣ تحديد عوامل الاختيار أو المخاطر:

فيما يلي بعض عوامل الاختيار أو المخاطر على سبيل المثال لا الحصر:
- التأثير العام المتوقع للرقابة على الأداء: يجب القيام بتقييم مبدئي لنتائج الرقابة خلال مرحلة

التخطيط الاستراتيجي، إذ يجب على أعضاء الجهاز تناول وتحليل النتائج المحتملة لعملية الرقابة ومن ثم تصنيفها بالاستناد على مقاييس معينة مثل: الجدوى الاقتصادية للخدمة وفعاليتها وكفاءتها ٠٠ الخ.

- **الأهمية المالية:** وتعني أنه كلما زاد حجم الأموال المتعامل معها في الجهة المحتملة كلما زادت الأولوية لاختيار مهمة الرقابة عليها، وكلما زاد حجم أو التأثير الجوهري للأمر المالية، كلما زادت إمكانية اختيار الموضوع للرقابة عليه، ويمكن أن تستند عملية تقييم التأثير المالي الجوهري على عدة عوامل مثل: أرقام الموازنة التقديرية وبيانات الدخل ومبالغ المصروفات والعائد المتوقع على الاستثمار والزيادة أو النقص في الإنفاق وقيمة الأصول والالتزامات.

- **المخاطر الإدارية:** من أجل تقييم المخاطر التي تواجه الإدارة الجيدة للجهة الخاضعة للرقابة، يجب على أعضاء الجهاز تقييم احتمالية عجز الموارد الاقتصادية لإدارة النشاط الذي سيخضع للرقابة، أو عدم كفاءتها وفعاليتها، ويمكن أن تتضمن المخاطر التي تواجه الإدارة الجيدة - على سبيل المثال لا الحصر: القدرة على توفير التكاليف وتحسين الخدمة، ومخاطر الخسارة، والاختلاس والتلاعب، الفساد، ومصالح الإدارة، وتغيير الأعضاء، ومواطن الضعف والقصور في الرقابة الداخلية، واستخدام تقنيات متغيرة ومعقدة.

- **أهمية موضوع الرقابة:** يمكن أن ترتفع أهمية الرقابة إذا كان النشاط غير روتيني في طبيعته.

- **الرؤية:** وتعني التأثيرات المستقبلية الخارجية للبرنامج، وهي تتعلق بالجوانب الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للنشاط وأهمية عملياته بالنسبة للحكومة والأفراد، وأهميتها الوطنية والاجتماعية.

- **التغطية الرقابية:** مستوى تغطية آخر مهمة رقابة، وكقاعدة عامة يمكن أن يكون التصنيف منخفضاً إذا وجدت مراجعة كبيرة للنشاط خلال السنتين الأخيرتين، كما يمكن تبرير أي تصنيف أعلى من ذلك في حالة طلب الجهة التشريعية لمراجعة النشاط، أو إذا أشارت المراجعة السابقة إلى ضرورة وجود مثل هذه المتابعة، وفي حالة تصنيف جميع أو معظم هذه العناصر لأي نشاط مستوى مرتفع، فإنه من المتوقع زيادة تكرار المجالات التي تغطيها الرقابة أكثر من الموضوع المصنف في مستوى منخفض، ويعتمد مثل هذا التكرار أيضاً على الخطط الاستراتيجية للجهاز، وكذلك على توافر الموارد.

والجدول التالي يوضح بعض عوامل الاختيار الأخرى

العوامل	المعايير	
هل الموضوع مهم للحكومة أو العامة أو الجهة الخاضعة للرقابة (الأولوية القومية) وهل ينطوي على أي من المجالات الشائكة؟	الأهمية النسبية	1
هل سيتحمل أحد المسؤولين؟ هل الموضوع قابل للتفسير والتوضيح؟	المساءلة العامة	2
هل للموضوع أثر قوي في تعزيز التزامات الحكومة من ناحية الاقتصاد والكفاءة والفعالية؟	الأثر المحتمل	3
هل ستقود الرقابة إلى تحسينات في عمل الحكومة؟	التحسين	4

العوامل	المعايير	
هل سيعالج الموضوع أمرًا قانونيًا أم خدمة للمجتمع؟	الهيئة التشريعية أو المصلحة العامة	5
هل يمثل الموضوع خطرًا (مخاطر متعلقة بالسمعة أو بالاستراتيجية) على الجهاز؟	المخاطر التي يتعرض لها الجهاز	6
هل سيعالج الموضوع الأمور التي تشكل مصدر قلق للحكومة؟	قضايا الحكومة	7
هل سيكون للموضوع أثر أو أهمية بالنسبة لقضايا المجتمع أو أحداث اليوم الحالية أو الحالة الراهنة للمجتمع؟	الأهمية	8
هل الموضوع قابل للرقابة؟ هل يمكن رقبته من الناحية العملية؟ هل يقع ضمن الاختصاص القانوني للجهاز الأعلى للرقابة؟	القابلية للرقابة	9
هل هذا هو الوقت الصحيح أو المناسب للرقابة على الموضوع؟	الجدول الزمنية	10
هل أجريت الرقابة على الموضوع من قبل؟	العمل الرقابي السابق	11
هل حُطِّط لعمل رقابي آخر - أو تم تنفيذه- بشأن الموضوع؟	الأعمال الرقابية الرئيسية الأخرى التي حُطِّط لها أو هي قيد التنفيذ (الأعمال قيد التنفيذ)	12
هل هناك أحداث أو عمليات تغيير يمكن أن تؤثر على عملية التقييم في إطار تحديد أولوية موضوع الرقابة.	التطورات المحتملة أن تؤثر على عملية التقييم	13
هل هناك أي طلبات خاصة لإجراء عمليات رقابة الأداء؟ ينبغي النظر إلى مصدر الطلب لتحديد مدى أهميته، على سبيل المثال، طلب إجراء الرقابة المقدم من مجلس النواب وذلك على عكس طلب الرقابة المقدم من إحدى الوزارات.	طلبات رقابة الأداء	14
هل يشمل الموضوع أمرًا شائغًا خاصًا بالحكومة؟	الحساسية السياسية العالية	15

٢-١-١-٤-٤ اختيار المتوسطات المرجحة لعوامل المخاطر:

- يتم تحديد "متوسط مرجح" لكل عامل من عوامل الاختيار أو المخاطر، وهو يؤثر على الأحكام التي يصدرها عضو الجهاز (فريق العمل) بشأن المخاطر أو النتائج النسبية لكل عامل على حدة من حيث إضافة قيمة ملموسة، وعند استخدام خيار تحديد المتوسطات المرجحة، فإن فعالية وكفاءة عملية الاختيار تعتمد بشكل كبير على القرارات المتعلقة بهذه المتوسطات.

- يمكن تحديد متوسط مرجح لكل عامل على حدة عن طريق:

- ١- استخدام مقياس عددي، مثلاً من ١ إلى ٥، بحيث يرمز العدد ٥ إلى الخطر أو الأهمية الأعلى درجة.
- ٢- تحديد نسبة مئوية، بحيث يكون إجمالي المتوسط لكافة العوامل ١٠٠%.

١-١-١-٤-٥ وضع مقياس لتصنيف عوامل المخاطر

- يمكن لفريق عمل الجهاز اختيار أي نوع من أنواع المقاييس المناسبة للاستعانة بها في تصنيف عوامل الاختيار، شريطة أن يتم استخدام ذات المقياس لكافة العوامل. وتشمل مقاييس التصنيف والتقييم والتعبير عن المخاطر والأهمية من حيث البنود الكمية (العقدية) ما يلي:

- ١- المقياس العددي: يتم تسجيل كل عامل في مقياس عددي. ومن المقاييس الشائعة هي من ١ إلى ٧، أو من ١ إلى ٥، أو من ١ إلى ٣، بحيث يكون أعلى رقم (٧ أو ٥ أو ٣) هو أعلى تصنيف للمخاطر أو الأكثر احتمالية لإجراء تحسين معين. يسمح المقياس (٧) بوجود إجابات أكثر للأحكام الدقيقة / الصعبة.
- ٢- المقياس الوصفي: يتم تحديد مقياس وصفي لكل عامل من العوامل، مثل مرتفع، متوسط، منخفض. ويمكن تحويل المقياس الوصفي إلى مقياس عددي مثل مرتفع = ٣، أو متوسط = ٢، أو منخفض = ١ عند استخدام المقياس العددي من ١ إلى ٣.

١-١-٢-٤-٦ الحصول على البيانات حول عوامل المخاطر المختارة:

- يتم الحصول على البيانات حول عوامل المخاطر من الموازنة، والخطط الاستراتيجية، وتقارير الأداء، والتقييم الذاتي للضوابط، والتقارير والدراسات الداخلية والخارجية.
- يمكن الحصول على البيانات من موظفي الإدارة والمواطنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- يمكن الحصول على البيانات حول الاهتمامات التشريعية عن طريق عقد مقابلات أو إجراء دراسة استقصائية، أو يكون هنالك شخص في السلطة التشريعية يقوم بتحديد وتسجيل المخاطر.
- يمكن إجراء مسح مبدئي لجمع المعلومات حول الموضوع أو البند الذي سيتم الرقابة عليها.
- يمكن أن تتضمن المصادر الأخرى: التقارير والمستندات الإدارية، والمراجع من أعضاء الجهاز، والموضوعات التي تم تحديدها خلال عمليات الرقابة السابقة، وآراء مجلس الوزراء واللجان والأعضاء ذوي الصلة، والاقتراحات من الوزارات والهيئات، والتقارير الإعلامية، والموازنات والتوقعات المالية ٠٠ الخ.
- من الأفضل الاحتفاظ بالمعلومات التي تم جمعها في الخطة السنوية كجزء من الملفات الدائمة بهدف الرجوع إلى هذه المعلومات عند التخطيط للسنة القادمة، كما أنها قد تكون ضرورية كمرجع لمساعدة عضو الجهاز على تفسير وتبرير الموضوعات التي تم اختيارها للرقابة.

١-١-٢-٤-٧ ترتيب الموضوعات أو البنود الخاضعة للرقابة واحتساب النتيجة النهائية:

- يقوم أعضاء الجهاز في هذه الخطوة بتطبيق النتيجة التي توصلوا إليها من خلال تقييم النقاط لكل عامل من العوامل الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة على حدة، وتصنيف هذه الوحدات مقابل عوامل المخاطر باستخدام البيانات التي تم جمعها لكل عامل، والخبرة لأعضاء الجهاز.
- بمجرد الانتهاء من تقييم مخاطر الرقابة للجهة الخاضعة للرقابة استناداً إلى عوامل المخاطر الموضحة أعلاه، يتم بعد ذلك ترتيب النتائج من الأعلى إلى الأقل.
- بعد انتهاء عملية الترتيب، يتم حساب النتيجة النهائية لكل جهة على حدة.
- يتم إجراء عمليات الترتيب والحساب والتحليل في جدول خاص.

يوضح الرسم التالي الشكل الذي تبدو عليه عملية الترتيب عند اكتمالها، وذلك باستخدام مقياس من ٣ نقاط:

التخطيط لتقييم المخاطر (التقدير)								
عوامل الخطر								الموضوعات الخاضعة للرقابة
عامل الخطر رقم ٤ (التغطية الرقابية) يمثل ١٥%		عامل الخطر رقم ٣ (الرؤية) يمثل ٣٠%		عامل الخطر رقم ٢ (الإدارة الجيدة) يمثل ٢٠%		عامل الخطر رقم ١ (الأهمية المالية) يمثل ٣٥%		
الإجمالي	درجة الخطر	تقدير الخطر	درجة الخطر	تقدير الخطر	درجة الخطر	تقدير الخطر	درجة الخطر	
٢,٣٠	٣	عالي	٢	متوسط	١	منخفض	٣	عالي
٢,٥٠	٢	متوسط	٣	عالي	٣	عالي	٢	متوسط
٢,٦٠	٣	عالي	٣	عالي	١	منخفض	٣	عالي
١,٤٠	١	منخفض	١	منخفض	٣	عالي	١	منخفض
١,٩٥	٢	متوسط	٣	عالي	٢	متوسط	١	منخفض

• كيفية احتساب النتيجة (الترتيب):

الموضوع رقم (١): مجموع الدرجات = $(٣ * ٣٥\%) + (١ * ٢٠\%) + (٢ * ٣٠\%) + (٣)$
 $٢,٣ = ١٥\%$

٢-١-١-٤-٨ تحديد خيارات الرقابة وترتيب أولوياتها:

- بعد الانتهاء من التقييم يأتي دور عضو الجهاز في تصنيف وترتيب الموضوعات ومن ثم إجراء الاختيار النهائي. والى جانب درجات المخاطر، يجب على عضو الجهاز الأخذ في الحسبان عوامل "توافر الإمكانيات" مثل توافر موارد الرقابة والتكلفة المتوقعة لها، وغيرها من الاعتبارات الواقعية الأخرى (مثل مهام الرقابة الموكلة لأعضاء الجهاز) التي لم ترد في عملية الاختيار.
 - يتم أولاً الرقابة على الموضوعات أو البنود ذات الخطورة المرتفعة، ومن ثم يتم - إذا توفرت الموارد - الرقابة على الموضوعات أو البنود ذات الخطورة المتوسطة فالمنخفضة، أي يقوم عضو الجهاز أولاً بالرقابة على الموضوع أو البند رقم (٣)، ومن ثم الموضوعات أو البنود رقم ٢، ١، ٥، ٤، كما ورد بالشكل الموضح أعلاه إذا توافرت الموارد.
 - إن استخدام الحكم المهني قد يكون له تأثير على تقييم المخاطر الشاملة، ويشمل ذلك الخبرة السابقة، المعرفة والإلمام بالجهة الخاضعة للرقابة وعملياتها، تقييم مخاطر السمعة، الدعاوى أو القضايا القائمة أو الحالية، البيئة والمخاطر التشغيلية.
- ويمكن تحديد أولوية موضوعات الرقابة بعمل تقييم آخر على شكل مصفوفة النقاط.
 مثال: يمكن طرح الأسئلة التالية الواردة في الجدول أدناه وتسجيلها للحصول على النتيجة الإجمالية لكل موضوع.

جدول مصفوفة النقاط

م	المجال	السؤال	الوصف
1-1	التقييم الداخلي	هل مجال الرقابة ذو طبيعة عالية المخاطر/ بالغة الأهمية، ويحتاج أن تُجرى الرقابة عليه بشكل متكرر؟	تحديد المجالات التي يجب رقبته بشكل متكرر بسبب طبيعة الموضوع عالية المخاطر/بالغة الأهمية ثم تحديد التطورات المحتملة أن تجريها الرقابة على الحكومة ومن ثم على عامة الناس.
٢-١		هل أجري مؤخرًا أي من عمليات رقابة الأداء على أي من الموضوعات أو المجالات أو الجهات المحددة؟	تأكد مما إذا كان الموضوع أو الجهة الخاضعة للرقابة قد ورد في أي من تقارير الرقابة السابقة. فكلما طالت الفترة التي تم فيها تناول الموضوع/الجهة في عملية الرقابة، كلما زاد التأثير المحتمل.
٣-١		هل تشير الأدلة الداخلية إلى وجود أوجه قصور في الجهة الخاضعة للرقابة على الأداء؟	لإثبات ملاءمة الموضوع لإخضاعه للرقابة حدد ما إذا كانت الأدلة الداخلية مثل النتائج الواردة في تقارير الرقابة السابقة وتقارير الإدارة متوفرة للتأكد من وجود نقاط ضعف في هذه الجهة.
1-2	التقييم الخارجي	هل لهذا الموضوع أثر اقتصادي و/أو اجتماعي؟ وهل يؤثر على قطاع كبير من المجتمع؟	تحقق مما إذا كان الموضوع لديه: • تأثير إيجابي حول سمعة/وضع الجهاز الأعلى للرقابة، • اهتمام خاص بالهيئة التشريعية، • تأثير على قطاع كبير من العامة، • تأثير اجتماعي، • تأثير اقتصادي، و/أو • اهتمام خاص بالجهات المعنية.
2-2		هل يتصل الموضوع بالمجالات الشاملة في القطاعات الحكومية المختلفة؟	تحديد ما إذا كان الموضوع يتضمن القضايا المتعلقة بمجالات الحكومة ومستوياتها المختلفة.
2-3		هل لمجلس النواب أو للعامة اهتمام خاص بهذا الموضوع؟	التأكد مما إذا كانت المعلومات الواردة بالموضوع ستفيد مجلس النواب أو المجتمع.
2-4		هل هناك مشاكل معروفة عن هذا الموضوع أو هل يعتبر الأداء ضعيفاً؟	حيث أن كفاءة العمل ليست مرضية، فحدد ما إذا كان هناك مشاكل معروفة في المجال الذي يغطيه الموضوع.
١-٣	موضوعات محددة	هل يتضمن الموضوع استثمارات عامة كبيرة الحجم أو الإنفاق العام؟	تحقق مما إذا كان المجتمع قد استثمر بشكل كبير في الموضوع أو ما إذا كان الموضوع قد يتضمن تكلفة باهظة.
٢-٣		هل أخذت توقيت الرقابة في الاعتبار، بما في ذلك إيداع التقارير في الهيئة التشريعية ذات الصلة؟	تحديد ما إذا كان الموضوع سيخضع للرقابة وسيُدرج/يُقدّم التقرير النهائي في الوقت المناسب مع النظر إلى جدوى وتأثير موضوع الرقابة.
3-3		هل تُنظر إلى توفر المعلومات أو إلى البيانات القابلة للرقابة؟	التأكد من توفر المعلومات والبيانات/التسجيلات للرقابة.
٤-٣		هل يتعلق الموضوع بالجهات المعنية؟	دون المساس باستقلال الجهاز الأعلى للرقابة، تحقق مما إذا كان هناك دعم للرقابة على هذا الموضوع من الجهات المعنية الخارجية مثل الجهة الخاضعة للرقابة.

ينبغي أن تقيّم الموضوعات المحددة مسبقاً وقياساً/تسجيل كافة عوامل التقييم الواردة في مصفوفة النقاط، ويجب أن يشير إجمالي النقاط إلى أولوية موضوع رقابة الأداء. وفيما يلي تطبيق لمصفوفة النقاط.

(مصفوفة النقاط)

الموضوع المقترح	الموضوع ١	الموضوع ٢	الموضوع ٣
إدارة النفايات الصلبة	التكيف مع التغيرات المناخية	مزارع الأسماك المستدامة	
القياس			
١. التقييم الداخلي (١٠%)			
١-١ الموضوع خضع للرقابة سابقاً	3	3	2
٢-١ الجهة خضعت للرقابة سابقاً	1	2	1
٣-١ أدلة داخلية تشير إلى أوجه قصور النقاط	2	2	2
	6	7	5
النسب المئوية النتائج	%7	%8	%6
	2	1	3
التعليقات			
1-1 الموضوع خضع للرقابة منذ خمس أعوام	الموضوع لم يخضع للرقابة سابقاً	الموضوع خضع للرقابة منذ ٢-٤ أعوام	
1-2 الجهة خضعت للرقابة منذ عام	جهة خضعت للرقابة منذ ٢-٤ أعوام	الجهة خضعت للرقابة منذ عام	
1-3 رفع تقرير بشأنها من قبل المراقب العام في خطاب إداري	رفع تقرير بشأنها من قبل المراقب العام في خطاب إداري	رفع تقرير بشأنها من قبل المراقب العام في خطاب إداري	
٢. التقييم الخارجي (٥٠%)			
١-٢ التأثير:			
-التأثير الإيجابي على سمعة المراجع	3	3	3
-التأثير على فئة كبيرة من المجتمع	3	3	2
-قد يكون لعملية الرقابة تأثير اجتماعي	3	3	3
-قد يكون لعملية الرقابة تأثير اقتصادي	3	3	3
٢-٢ الشمولية داخل الإدارات أو الدوائر	3	3	3
٣-٢ يهتم مجلس النواب أو العامة بأمور	1	3	3
٤-٢ وجود مشكلة داخل الجهة الخاضعة	1	1	1
النقاط	17	19	18
النسب المئوية النتائج	%40	%45	%43
التعليقات	3	1	2
١-٢ الموضوع له تأثير اقتصادي أو اجتماعي كبير ويؤثر على فئة كبيرة من المجتمع			
2-2 الموضوع يتضمن قضايا متعلقة بالمستويات الحكومية المختلفة	الموضوع يتضمن قضايا متعلقة بالمستويات الحكومية المختلفة	الموضوع يتضمن قضايا متعلقة بالمستويات الحكومية المختلفة	
٣-٢ لا يهتم مجلس النواب أو العامة بالموضوع	الموضوع ينال اهتماماً ملحوظاً من مجلس النواب والعامة	الموضوع ينال اهتماماً ملحوظاً من مجلس النواب والعامة	
٤-٢ نعم، المشكلات المعروفة قائمة	نعم، المشكلات المعروفة قائمة	نعم، المشكلات المعروفة قائمة	
٣. الموضوعات المحددة (٤٠%)			
١-٣ الإنفاق العام	3	3	3
٢-٣ توقيت الرقابة ورفع التقارير إلى الهيئة التشريعية ذات الصلة	3	3	3
3-3 توافر البيانات القابلة للرقابة	2	3	2
٤-٣ دعم الجهة المعنية	3	3	3
النقاط	10	12	11
النسب المئوية النتائج	%33	%40	٣٧%
التعليقات	3	1	2
١-٣ الإنفاق الكبير على الموضوع			
٢-٣ الرقابة على الموضوع عملية ذات أولوية متوسطة	الرقابة على الموضوع عملية ذات أولوية مرتفعة	الرقابة على الموضوع عملية ذات أولوية مرتفعة	
3-3 يجب معالجة البيانات	البيانات بوضعها الحالي	يجب معالجة البيانات	
٤-٣ دعم الجهة المعنية	دعم الجهة المعنية	دعم الجهة المعنية	
النقاط الإجمالية	33	38	34
النتيجة الإجمالية	3	1	2

تشير التقييمات الواردة أعلاه إلى أن الموضوع ٢ (التكيف مع الظروف المناخية) له الأولوية الأولى، والموضوع ٣ (مصايد الأسماك المستدامة) له الأولوية الثانية والموضوع ١ (إدارة النفايات الصلبة) له الأولوية الثالثة.

٢-١-١-١-١-٢ اعداد واعتماد الخطة الاستراتيجية (السنوية).

بعد تحديد خيارات الرقابة وترتيب أولوياتها ترفع المقترحات إلى الإدارة العليا بالجهاز للموافقة عليها، وفور اعتمادها يجب إعداد الخطة الاستراتيجية للرقابة وإعداد مستند الخطة الاستراتيجية الذي يتضمن:

- إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية.
- توزيع مهام الرقابة على فرق العمل.
- تحديد الفترات الزمنية المتوقعة لتنفيذ كل مهمة.
- توزيع العمل على أعضاء الفريق (المراجعين).
- تحديد التواريخ المتوقعة للبدء أو الانتهاء من المهام.

٢-١-٢ تخطيط عملية الرقابة على الأداء

مقدمة

ينبغي على المراجع التخطيط للعملية الرقابية بطريقة تضمن القيام بعملية رقابية عالية الجودة باقتصاد وكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب.

يمكن أن يجري الجهاز كل عام عدد محدود من عمليات الرقابة التي تُصمَّم وتُختار بعناية لتحقيق أقصى فائدة ممكنة لأصحاب المصالح والدولة ككل، ومن خلال برنامج عمليات الرقابة الوارد بالخطة الاستراتيجية للرقابة، يحتاج المراجعون إلى التركيز على تلك العمليات المرجح أن يتم تضمينها في برنامج عمل السنة المقبلة.

تتضمن عملية التخطيط إعداد الاستراتيجية العامة والنهج المفصل لطبيعة ومدى والوقت المتوقع لعملية الرقابة. فتُعد خطة الرقابة هي الوثيقة الأساسية للتحكم في عمليات الرقابة في الجهاز ومراقبتها، ويجب على المراجع تطوير خطة الرقابة وتوثيقها ووصف النطاق المحدد للرقابة وإجراءاتها.

يساعد التخطيط الكافي لعمل الرقابة في ضمان إيلاء الاهتمام المناسب لمجالات الرقابة المهمة، وأن المشاكل المحتملة قد حُددت وأن العمل قد نُفِّذَ على وجه السرعة. كما يساعد التخطيط أيضًا في تخصيص العمل المناسب لأعضاء الفريق بالتنسيق مع العمل الذي أنجز من قبل المراجعين الآخرين.

ويجب أن تتضمن وثائق التخطيط للرقابة على ما يلي:

- المعرفة والمعلومات الأساسية اللازمة لفهم طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة، وذلك من أجل السماح بتقييم المشاكل والمخاطر والمصادر المحتملة للأدلة وقابلية الرقابة وأهمية المجال الذي سيخضع للرقابة.
- أهداف الرقابة ونطاقها وأسئلتها وافترضاؤها ومعاييرها والفترة الزمنية التي ستنفذ فيها عملية الرقابة ومنهجية عملية الرقابة بما في ذلك طرق جمع الأدلة وتحليل عملية الرقابة.
- خطة عامة للأنشطة الضرورية وما يلزم من أعضاء، أي ما يكفي من الكفاءات (بما فيها استقلالية أعضاء فريق الرقابة)، والموارد البشرية والخبرة الخارجية الممكنة اللازمة للرقابة والإشارة إلى المعرفة الصحيحة التي يمتلكها المراجعون في الموضوع المراد مراقبته.
- التكاليف المقدرة للرقابة والأطر الزمنية الأساسية لتنفيذ المهمة، ومراحل ونقاط التحكم الرئيسية في الرقابة.

تضع الطبيعة المتنوعة لعمليات رقابة الأداء مزيد من التأكيد على ضرورة الحاجة إلى التخطيط الجيد، ويساعد هذا في تحديد ما إذا كانت عملية الرقابة ستكون مفيدة وجدية، كما أنه يحدد أهداف واضحة ومعقولة، وتعريف نهج الرقابة الواقعي وتحديد الموارد اللازمة، وإذا لم يتم التخطيط الجيد للرقابة فستكون هناك مخاطرة بأن يكون عمل الرقابة غير كافٍ وغير فعال، ويجب الاهتمام بالخطوات التالية التي عادة ما تدرج أثناء عملية التخطيط المناسب:

- الأخذ بعين الاعتبار أهمية وحاجات مستخدمي التقرير الرقابي المحتملين وغيرها من الأطراف ذات المصلحة.
- فهم الجهة التي سيتم الرقابة عليها والمشاكل والموضوعات التي سيتم فحصها.
- التعرف والاطلاع على نتائج عمليات الرقابة السابقة الهامة والتقارير التي من الممكن أن تؤثر على أهداف (أغراض) العملية الرقابية.
- أخذ الأهداف السياسية والبيئات القانونية والتنظيمية بعين الاعتبار.
- تحديد الموضوعات أو المشكلات التي سيتم دراستها، وأهداف (أغراض) العملية الرقابية، أي الأثر المتوقع من عملية الرقابة.
- تحديد الأسئلة الأساسية الدقيقة التي سيتم الإجابة عنها، أو الفرضية التي سيتم اختبارها.
- تحديد المقاييس الرقابية وتمثل هذه المقاييس المعايير القياسية التي يتم في ضوءها الحكم على الأدلة الرقابية.
- تحديد أدلة الرقابة التي ستجيب عن السؤال الرقابي: يتعين تقييم مدى مناسبة وموثوقية وكفاية أية بيانات متوفرة لدى الجهة الخاضعة للرقابة، كما يجب التأكد من إمكانية تجميع الأدلة (البيانات) اللازمة.
- التعرف على مصادر المعلومات الممكنة التي ينبغي استعمالها لإثبات الفرضيات والحصول على معلومات أفضل عن الموضوع أو الحصول على إجابات أسئلة العملية الرقابية، أي معلومات يمكن استعمالها كأدلة.
- دراسة كيفية ضمان الجودة في العملية الرقابية، وعند الضرورة الاستعانة بمشورة الخبراء (مستشارين، ومراقبين آخرين)، ومن المهم القيام بتقييم المعارف والمهارات المهنية التي يتطلبها الفريق الرقابي لتنفيذ العملية الرقابية.
- توفير ما يكفي من الأعضاء والموارد الأخرى للقيام بالعملية الرقابية وإعداد خطة موثقة، واختيار الفريق الرقابي المناسب للمهمة.
- توضيح ما إذا كان الموضوع مناسباً لإجراء الرقابة، ونظراً لأن أغراض الرقابة ونطاقها تختلف من مهمة إلى أخرى، فعلى فريق الرقابة أن يقيم ما إذا كان يمكن تنفيذ مهمة الرقابة لكي يدرج الموضوع ضمن نطاق الرقابة، ويجب أن يكون قابلاً للرقابة وجديراً بالرقابة في الوقت نفسه.

١-٢-١-٢ مفاهيم الأساسية

- **موضوع الرقابة:** يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه باستخدام عناصر معينة، ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلاً للتحديد والتقييم أو القياس المتجانس باستخدام المعايير بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة واستنتاجها.
- **أهداف الرقابة:** تتعلق أهداف الرقابة بالأسباب الداعية لإجراء العملية الرقابية، وينبغي أن تتضمن الأمور المتعلقة بالمساءلة والإدارة الجيدة ويمكن أن يركز على اقتصاد إدارة البرنامج و/أو كفاءته و/أو فاعليته. وعند تحديد أهداف الرقابة، يجب على فريق الرقابة أن يأخذ في الاعتبار أدوار الجهاز ومسئوليته وكذلك الأثر النهائي المتوقع للعملية الرقابية كما

- حددتها الخطة الاستراتيجية للرقابة. ويمكن الجمع بين أهداف الرقابة في صورة سؤال رقابي عام أو يمكن تقسيمه على أسئلة فرعية أكثر دقة.
- **نطاق الرقابة:** يعرّف النطاق حدود الرقابة، وله علاقة مباشرة مع الأسئلة الرقابية ويتناول على الخصوص العناصر التالية:
 - ماذا؟ ما الأسئلة والافتراضات المحددة التي ينبغي التحقق منها؟ وما نوع الدراسة الذي يبدو مناسباً؟
 - من؟ من هم المسؤولون وما هي الجهة الخاضعة للرقابة؟
 - أين؟ هل توجد قيود على عدد الأماكن التي ينبغي تغطيتها؟
 - متى؟ هل توجد قيود على الأطر الزمنية التي ينبغي تغطيتها؟
 - **معلومات موضوع الرقابة:** تشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتيجة تقييم الموضوع أو قياسه باستخدام المعايير، ويمكن أن تتخذ أشكالاً عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ونطاقها.
 - **معايير الرقابة على الأداء:** يجب أن يتأكد فريق الفحص بأنه قد تم تحديد معايير مناسبة تمكنه من تقييم الأنشطة قيد الرقابة وتحقيق أغراض الرقابة، وتكون ملائمة ومفهومة لدى المستخدمين وكاملة وموثوقة ومعقولة وموضوعية ويمكن تحقيقها في سياق موضوع الرقابة وأهدافها.
- وفيما يلي خصائص المعايير المناسبة:
- **الموثوقية:** المعايير الموثوقة تنجم عنها استنتاجات منسجمة عندما يستخدمها عضو آخر في ظروف مماثلة.
 - **الموضوعية:** المعايير الموضوعية تخلو من أي انحياز لعضو الجهاز.
 - **الفائدة:** المعايير المفيدة تنجم عنها نتائج واستنتاجات تفي باحتياجات المستخدمين.
 - **الفهم:** معايير واضحة ومفهومة يعبر عنها بشكل واضح ومفهوم ولا تخضع لتفسيرات مختلفة اختلافاً بيناً.
 - **قابلية المقارنة:** معايير المقارنة تتسجم وتتماشى مع تلك المستخدمة في مهام الرقابة على الأداء في جهات أو أنشطة أخرى مشابهة لها، كما تتسجم مع المعايير المستخدمة في مهام الرقابة السابقة في نفس الجهة.
 - **الاكتمال:** يشير الاكتمال إلى وضع وأعداد جميع المعايير المهمة والمناسبة التي تصلح لتقييم الأداء في الظروف المحددة.
 - **القبول:** المعايير المقبولة هي تلك التي يتفق عليها الجهة الخاضعة للرقابة والسلطة التشريعية والإعلام وعامة الناس بصفة عامة، وكلما كانت درجة قبول المعايير أعلى كلما كانت الرقابة على الأداء أكثر فعالية.
- وعلى فريق الرقابة أن يقوم باختيار معايير (مقاييس) تتلاءم وطبيعة النشاط الخاضع للرقابة، وقد تتضمن تلك المعايير مقاييس كمية أو نوعية.

ويمكن الحصول على معايير الرقابة على سبيل المثال من المصادر التالية:

- الخطط الاستراتيجية للدولة وخطط الجهات الخاضعة للرقابة.
- القوانين والأنظمة التي تنظم العمل في الجهة الخاضعة للرقابة.
- القرارات التي تصدرها الجهات التشريعية أو التنفيذية.
- المقارنة مع الممارسات السابقة أو مع أفضل الممارسات.
- المعايير والتجارب والقيم المهنية.

- مؤشرات الأداء الرئيسية التي تضعها الجهة الخاضعة للرقابة أو الحكومة.
- مشورة الخبراء المستقلين وخبرتهم.
- المعرفة العملية الجديدة أو الراسخة بالإضافة إلى المعلومات الموثوقة الأخرى.
- المعايير المستخدمة سابقاً في مهام رقابة.
- الجهات التي تقوم بأنشطة أو برامج مشابهة سواء داخل أو خارج البلاد.

عند يكون للقوانين واللوائح وشروط الالتزام الأخرى الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة القدرة على التأثير بشكل ملحوظ على أسئلة الرقابة، حينها ينبغي على المراجع تصميم عملية الرقابة بطريقة تسمح بالإجابة على أسئلة الرقابة.

٢-٢-١-٢ خطوات التخطيط لمهمة رقابة الأداء

يعد الخطاب الموجه من الجهاز إلى الجهة الخاضعة للرقابة والمتضمن إبلاغها باعتزام الجهاز القيام بمهمة رقابية على أداء الجهة، بمثابة نقطة انطلاق المهمة الرقابية، ويتضمن هذا الخطاب أساساً موضوع المهمة الرقابية وأهدافها الرئيسية إضافة إلى تاريخ بدئها.

(مرفق النموذج رقم (١) المتعلق برسالة بدء المهمة ضمن الجزء الخامس من الدليل)

يشرع الفريق الرقابي المكلف بالمهمة في التحضير المستندي لها، وتشتمل عملية التخطيط لمهمة رقابة الأداء على خطوتين:

- إجراء الدراسة القبليّة (المسح المبدي) التي تمكن المراجع من النظر إلى المخاطر الهامة، وأهداف الرقابة المحتملة والنهج والمنهجيات التي تستخدم للتأكد مما إذا كانت عملية الرقابة واقعية ومفيدة.
- وضع الخطة الرقابية وتصميم البرنامج الرقابي الذي يحدد عمل الرقابة الذي سينفذ ونطاق الرقابة وأهدافها ومنهجيتها ومواردها المستخدمة والمراحل الرئيسية التي سيجري تحقيقها.

١-٢-٢-١-٢ الدراسة القبليّة (المسح المبدي)

تمثل الدراسة القبليّة أحد المراحل الأساسية التي يستوجب إنجازها، للتأكد من كفاءة تنفيذ مشروع أو برنامج أو عمل ما، وهي بذلك تنجز قبل الانطلاق في تنفيذ المهمة بطريقة عملية، وعموماً تسمح بتوفير قدر من البيانات والمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار حول جدوى تنفيذ عمل معين، وبخصوص تنفيذ مهام الرقابة على الأداء، فإن الدراسة القبليّة هي بمثابة دراسة الجدوى التي تسمح بترشيد القرار حول تنفيذ المهمة الرقابية أو العدول عنها، ومن شأن الدراسة القبليّة أن:

- تحدد ما إذا كانت الشروط اللازمة لإجراء الدراسة الرئيسية متوفرة، وتضع مقترحا للعملية الرقابية مصحوبا بخطة عمل.
- توفر المعرفة الأساسية والمعلومات اللازمة لفهم البرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة.
- تُنفذ عادة في فترة زمنية قصيرة خاصة في حالة توفر دراسات سابقة بخصوص الموضوع محل الدراسة.

إن غرض الدراسة القبليّة هو الحصول على المعلومات الكافية عن الموضوع للتأكد من إجراء الرقابة وفقاً لسياسات رقابة الأداء ولتطوير خطة الرقابة التي ستُعد أساساً لرقابة منظمة وكافية وفعالة من حيث التكلفة دون القيام بالتحقق التفصيلي، وبهذا الشأن يجمع المراجعون المعلومات ليحددوا قراراتهم الأولية حول النطاق والتكلفة والوقت والمهارات اللازمة ولاقتراح أهداف الرقابة ومجالات المراجعة المفصلة والمعايير والنهج الذي سيتبع في عمليات الرقابة بدقة، وعند وضع هذه القرارات في شكلها النهائي، يقوم فريق الرقابة بتصميم برنامج الرقابة لتقليل المخاطر التي تنتج عن الملاحظات

الجهة الخاضعة للرقابة واللوائح التنفيذية وكذلك قرارات مجلس الوزراء والقرارات الوزارية ذات العلاقة، وقرارات مجالس الإدارة بالإضافة إلى العقود والاتفاقيات المبرمة بين الجهة ومختلف المتعاملين معها.

- الوثائق المالية والمحاسبية

تعتبر القوائم المالية المعتمدة المتعلقة بالإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والأصول والالتزامات والأرباح والخسائر وكذلك السجلات والقيود المحاسبية المتعلقة بها وكذلك التقارير الصادرة عن المراجعين الداخليين والخارجيين للجهة مصدرا أساسيا للمعلومات.

- الوثائق التنظيمية

تتضمن كل ما يتعلق بالهيكل التنظيمية للجهات محل الرقابة والتوصيف الوظيفي لإداراتها ومستويات الصلاحية المخولة لموظفيها وكيفية توزيعهم على مراكز العمل وكذلك أدلة إجراءات العمل وأدلة مراقبة الجودة وأدلة استخدام الأنظمة الآلية.

- الوثائق المتعلقة بالتخطيط للأنشطة

تتضمن الوثائق المتعلقة بالأهداف والخطة والبرامج الاستراتيجية والسنوية للجهة أو للنشاط الخاضع للرقابة، وكذلك الدراسات المستقبلية ودراسات جدوى المشروعات والبرامج.

- الوثائق المتعلقة بتنفيذ الأنشطة ومتابعتها

تتضمن كل ما يتصل بتنفيذ البرامج والخطة مثل تقارير التنفيذ وتقارير النشاط وتقارير المتابعة والتفتيش المنجزة أثناء التنفيذ وكذلك محاضر جلسات اللجان الفنية المشرفة على تقدم الأعمال.

- الوثائق المتعلقة بتقييم الأنشطة

مثل تقارير أعمال المسح واستبيانات لاستطلاع آراء العملاء أو المستفيدين وكذلك دراسات تقييم انعكاسات البرامج والمشروعات، علاوة على البيانات الإحصائية الرسمية التي يمكن الحصول عليها في المجال.

- وثائق أخرى ذات طبيعة خاصة

قد تتطلب الطبيعة الخاصة لموضوع المهمة، طلب مستندات أو تقارير أو بيانات ذات طبيعة خاصة من شأنها أن تكمل الوثائق الأخرى والتي من شأنها أن تسلط الضوء على موضوعات تستدعي فحصا خاصا من قبل المراجعين.

(مرفق استمارة العمل رقم (١) المتعلقة بكيفية تجميع المعلومات الأولية ضمن الجزء الرابع من الدليل)

٢-١-٢-٢-١-٢ إجراء المقابلات مع المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة

يستند العمل في مجال الرقابة على الأداء في جزء كبير منه على المقابلات حيث تجرى أنواع عديدة منها في المراحل المختلفة من عملية الرقابة، ولكن تخصص المقابلات في هذه المرحلة للتعرف على الجهة ومحيطها والظروف التي تعمل فيها.

تتمثل المقابلات أساسا في تنظيم جلسات حوارية مع المسؤولين المعنيين تتضمن طرح استفسارات والحصول على توضيحات يكون الهدف منها تحصيل المعلومة التي تساعد على فهم الإجراءات واستيعاب أساليب الإدارة المتبعة وظروف ممارسة المسؤوليات الموكلة للجهة محل الرقابة.

(مرفق استمارة العمل رقم (٢) الخاصة بكيفية إجراء المقابلات ضمن الجزء الرابع من الدليل)

(مرفق النموذج رقم (٢) المتعلق بنموذج ملخص المقابلة ضمن الجزء الخامس من الدليل)

٢-١-٢-٢-١-١-٣ التحليل المالي والإحصائي

يساعد الحصول على القوائم المالية على تحديد الموضوعات الهامة والجوهرية في الرقابة، غير أنه يتعذر في بعض الأحيان استخلاص الاستنتاجات من البيانات المالية أو الإحصائية المجردة التي تتوافر للفريق الرقابي في شكلها الخام مما يجعل معالجتها وتحليلها وإجراء مقارنات بين مؤشراتنا أمرا مطلوباً لتحديد الموضوعات الهامة والجوهرية، ومن أهم أساليب التحليل المالي:

- تحليل النسب المالية (Ratio Analysis):

عبارة عن تحليل علاقات بين عناصر مختلفة من الميزانية العمومية أو من قائمة الدخل ومن هذه النسب نسب السيولة، نسب الرفع المالي، معدلات الدوران، نسب الربحية... إلخ.

- تحليل الاتجاه (Trend Analysis):

يتفرع تحليل الاتجاه إلى فرعين هما:

- التحليل الأفقي (Horizontal Analysis): وفيه يتم مقارنة الميزانية العمومية وقوائم الدخل للجهة الخاضعة للرقابة بين فترة مالية وأخرى والاستفسار عن أسباب الفروق الجوهرية، إن وجدت.

- التحليل الرأسي (Vertical Analysis): وفيه يتم دراسة العلاقة بين بنود القوائم المالية، وقياس نسبة كل بند من إجمالي الفئة التابعة لها.

- اختبار المعقولية: (Reasonableness Test)

يستخدم لاحتساب معقولية الأرصدة المسجلة بالدفاتر المالية كحساب مصروف إهلاك الأصول ومصروفات الفوائد وغيرها.

- تحليل الانحدار: (Regression Analysis)

يدرس العلاقة بين اثنين أو أكثر من المتغيرات، وكذلك العلاقة بين المتغيرات المالية وغير المالية، ويساعد المراجعين على توقع النتائج.

يمكن استخدام الحاسب والبرمجيات التي تم تطويرها للمساعدة على تنفيذ العمليات التحليلية من البيانات المستخرجة من قواعد المعلومات المالية أو الإحصائية.

(مرفق استثمار العمل رقم (٣) حول تحليل البيانات المالية ضمن الجزء الرابع من الدليل)

٢-١-٢-٢-١-١-٤ إجراء المعاينات الميدانية الاستطلاعية

تعتبر المعاينة الميدانية الاستطلاعية من الوسائل المستخدمة لاستكمال عملية التعرف على الجهة الخاضعة للرقابة سواء لمعاينة وضع الأصول والممتلكات أو الاطلاع على ظروف إنتاج أو تخزين المواد وتقديم الخدمات للعملاء، وهي تساهم أثناء هذه المرحلة في لفت انتباه المراجعين إلى موضوعات لا يسمح الاطلاع على الوثائق أو إجراء المقابلات بالتنبه إليها.

٢-١-٢-٢-١-١-٥ فحص بيانات واستخدامات أنظمة الحاسب الآلي

مع ازدياد استخدام أنظمة الحاسب الآلي من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، أصبح الاطلاع على أساليب استخدام هذه الأنظمة ونوعية البيانات والمعلومات التي تصدرها، من الأساليب التي تطور الاعتماد عليها تدريجياً في أعمال التفهم المبني سواء لرسم الدورات المستنديه وخرائط تدفق المعلومات والمستندات أو لإجراء اختبارات أولية على أنظمة الرقابة الداخلية.

ومن بين نقاط الاهتمام الرقابي التي يمكن التركيز عليها في هذا الجانب، ما يلي:

التدريب	الحماية	الصيانة	التحديث	الاكتمال	
	✓	✓	✓	✓	التجهيزات
	✓	✓	✓	✓	البرامج
	✓		✓	✓	المعلومات
✓	✓				المستخدمون
	✓	✓			بيئة الاستخدام

وبالإمكان تفريغ هذه المحاور على بنود وعناصر فرعية يتم تحديدها بما يتناسب مع خصوصية الأنظمة الآلية واستخداماتها وطبيعة المعلومات المتداولة في الجهة الخاضعة للرقابة.

٢-١-٢-٢-١-٢ فهم الأنظمة الإدارية وفحص الإجراءات المتبعة في الجهة الخاضعة للرقابة
يخصص فريق الرقابة خلال هذه المرحلة قسطاً هاماً من الوقت المتاح لفهم الأنظمة الإدارية المعتمدة من قبل الجهة وفحص إجراءاتها ومقارنتها ما نصت عليه القوانين واللوائح الجاري العمل بها مع ما يتم تطبيقه على أرض الواقع، حتى يتسنى له تحديد درجة الإخلال وتحليل الفروق وتقدير الانعكاسات المحتملة في ظل عدم الالتزام بالقواعد والمعايير المعتمدة.
وينبغي أن تشمل هذه المرحلة فهم وتحليل الموضوعات الهامة التالية:
- تحديد الصلاحيات القانونية والتوصيف الوظيفي.
- فهم الأنظمة المحاسبية.
- تحديد مسارات المعلومات الإدارية والدورات المستندية.
- تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

٢-١-٢-٢-١-٢ تحديد الصلاحيات القانونية والتوصيف الوظيفي
يؤدي فحص نصوص القوانين والأنظمة واللوائح التنفيذية التي تم تجميعها إلى فهم وتحديد الموضوعات التالية:
• حدود مهام ونطاق مسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة.
• علاقة الجهة مع محيطها ومسئولياتها القانونية تجاه الجهات الأخرى بما في ذلك الجهة المسؤولة أمامها.
• التوصيف الوظيفي للعاملين في المجال الخاضع للرقابة وتوزيع المسؤوليات ومستويات الصلاحية فيما بينهم.
• مقارنة المهام والمسؤوليات الموكلة إلى الجهة بموجب القانون واللوائح والأنظمة مع المهام والمسؤوليات الممارسة في الواقع.
• مقارنة مهام ومسؤوليات الأعضاء فيما بينهم للوقوف على وجود فصل في المهام والصلاحيات فيما بينهم (Segregation of Duties).
• تحديد المعايير الواردة في القوانين واللوائح والأنظمة التي لها علاقة بتنظيم الأداء في الجهة.

من شأن هذه الأعمال أن تقدم ضماناً بأنه تم التحقق من التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة واللوائح المنظمة لنشاطها.

٢-١-٢-٢-١-٢ فهم الأنظمة المحاسبية
ينبغي في هذه المرحلة فهم النظام المحاسبي المعتمد في الجهة والتعرف على أساليب التسجيل

والترحيل في السجلات المالية والاطلاع على استخدامات الأنظمة الآلية المحاسبية المرتبطة بها، كما يتعين مثلما ورد سابقا إجراء تحاليل تفصيلية للبيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة، وخاصة الموارد المالية المخصصة لممارسة النشاط الخاضع للرقابة.

٢-١-٢-٢-١-٢-٢-٣ تحديد مسار المعلومات الإدارية والدورات المستندية

يلجأ الفريق الرقابي في هذه المرحلة إلى التعرف على مقدار المعلومة الإدارية داخل الجهة الخاضعة للرقابة ويقوم بإعادة رسم الدورة المستندية لجوانب النشاط المعني بالرقابة ويتم ذلك من خلال القيام بما يلي:

- تحديد مدخلات ومخرجات كل عمل منجز في الجهة.
- تحديد الجهات المنجزة للعمل والجهات الموجه إليها مخرجات هذا العمل.
- تحديد نوعية الوثائق والمستندات المستخدمة في تنفيذه.
- تحديد مستويات الصلاحية في التنفيذ والمتابعة والمراجعة واعتماد العمل.
- تحديد المواصفات والمعايير المعتمدة في تنفيذ كل عمل.

كما يساعد طلب عينات من نماذج الوثائق والمستندات المستخدمة فعليا من قبل الجهة الخاضعة للرقابة على استكمال فهم طبيعية النشاط، كما أن طلب تقارير أو بيانات من أنظمة الحاسب الآلي المستخدمة تساعد على التحديد اللاحق لطبيعة وأنواع الاختبارات والفحوصات الرقابية التي يمكن القيام بها خلال التنفيذ الميداني للمهمة.

(مرفق استمارة العمل رقم (٤) المتعلقة بالتعرف على الأنظمة المحاسبية والدورات المستندية في الجهات محل الرقابة ضمن الجزء الرابع من الدليل)

٢-١-٢-٢-٢-١-٢-٤ تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية

تعرف أنظمة الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الإجراءات والاحتياطات القانونية والتنظيمية التي تهدف إلى ضمان إدارة النشاط أو المشروع الحكومي بشكل قانوني سليم وبأسلوب يحفظ موارده من الهدر والتلاعب والاختلاس، ويكفل استخدامها بكفاءة ويوفر معلومات صحيحة ومحدثة عن النشاط بشكل يساعد على اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق أهدافهم بفعالية.

يعد فحص نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأساسية الأخيرة التي تلخص نتائج جميع المراحل السابقة في عملية المسح المبدئي لما يوفر من رأي حول شمولية واكتمال أنظمة الرقابة الداخلية بالجهة، لذلك ينبغي على فريق الرقابة القيام بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في منظومة الرقابة الداخلية للجهة، مع التركيز أكثر على نقاط الضعف لما تمثله من مخاطر ستمثل لاحقا محاور الاهتمام الرقابي.

ويشكل نموذج (SWOT) أداة لمراجعة القدرات (البيئة) الداخلية للبرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة لتحديد نقاط القوة والضعف، والبيئة الخارجية لتحديد الفرص والتحديات، وللبرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة تأثير مباشر على عناصر البيئة الداخلية (المتغيرات الداخلية)، أما البيئة الخارجية، فتحتوي على عناصر لا يمكن للبرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة التحكم فيها (المتغيرات الخارجية).

ويعتبر نموذج (SWOT) منهجية للتخطيط الاستراتيجي والعملياتي (مهمة الرقابة) تساعد في اتخاذ قرارات مستقبلية، وفي مجال الرقابة على الأداء، يساعد الفريق لتحديد منهجي لنقاط القوة والضعف والفرص والتحديات لموضوع الرقابة، وبالتالي فإنه من المفيد استخدامه في وضع استراتيجية متوازنة للدراسة خلال العمل الرقابي، وبعبارة أخرى يساعد الفريق الرقابي على تحديد القضايا الأكثر أهمية لتوجيه الجهود الرقابية نحوها.

ويبين الجدول التالي نموذج (SWOT):

البيئة الخارجية	البيئة الداخلية
الفرص	نقاط القوة
عناصر البيئة الخارجية التي لا تتحكم فيها الجهة الخاضعة للرقابة والتي تعتبر إيجابية ويمكن أن تساعد على تحقيق أهدافها. أمثلة: توجيهات حكومية جديدة ملائمة، ومصادر جديدة للتمويل.	العناصر الداخلية الإيجابية التي يمكن للجهة استكشافها لتحقيق أهدافها: ومنها المهارات والقدرات والكفاءات التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة على تحقيق أهدافها. أمثلة: فريق محفز وله تجربة، موارد تكنولوجية مناسبة، الخ
البيئة الخارجية	البيئة الداخلية
التحديات	نقط الضعف
عناصر البيئة الخارجية التي لا تتحكم فيها الجهة الخاضعة للرقابة والتي يمكن أن تعترض أو تحد من بلوغ أهداف البرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة: أمثلة: فوارق بين الجهات، تضارب المصالح.....الخ	عناصر داخلية سلبية يمكن أن تعترض أو تحد من مردودية البرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة: معوقات مرتبطة بغياب المؤهلات أو/ والقدرات يتعين تجاوزها لكي تتمكن الجهة الخاضعة للرقابة من بلوغ أهدافها أمثلة: عدم استقرار الأعضاء، تكنولوجيا قديمة، نظم بيروقراطية.....الخ

ويتعين على الفريق الرقابي تحليل نقاط القوة والفرص لتقييم ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة لديها إجراءات لاستغلالها والاستفادة منها. وبالنسبة لنقاط الضعف التي تم رصدها، فيتعين على الفريق الرقابي تعميق التحليل بشأنها من خلال تطبيق تقنية مكملة مثل مخطط مراجعة المخاطر (DVR)

مرفق استمارة العمل رقم (٥) حول الفحص الأولي لنظام الرقابة الداخلية بالجهة ضمن الجزء الرابع من الدليل

٢-١-٢-٢-١-٢ تحديد المخاطر ومحاور المراجعة

تتكون مخاطر الرقابة من ثلاثة أنواع من المخاطر: المخاطر الكامنة (Inherent Risk) والمخاطر المتصلة بالرقابة الداخلية (Control Risk) ومخاطر عدم الاكتشاف (Detection Risk).

وتتمثل في الصيغة التالية:

مخاطر الرقابة = المخاطر الكامنة x المخاطر المتصلة بضوابط الرقابة الداخلية x مخاطر عدم الاكتشاف.

تعتبر مخاطر عدم الاكتشاف هي المكون الوحيد من مكونات مخاطر رقابة الأداء الذي يمكن للمراجع أن يتدخل فيه، وبالإضافة إلى طبيعة ومدى الإجراءات للحصول على أدلة، يمكن لعوامل أخرى أن تزيد من مخاطر عدم الاكتشاف. وفيما يلي أهمها:

- وضع إطار زمني غير مناسب لمتطلبات تنفيذ أعمال الرقابة المبرمجة.
- تصميم أعمال رقابة تتطلب حيزا زمنيا كبيرا يتجاوز النطاق الزمني المتاح لتنفيذها.

- تخطيط لأعمال رقابة نمطية لا تتلاءم مع طبيعة وخصوصيات الجهة الخاضعة للرقابة.
- إغفال برمجة أعمال رقابة تتعلق بموضوعات جوهرية ذات خطورة عالية.
- ضعف معايير الرقابة المعتمدة أو الأخطاء في تفسيرها.
- عدم توفر الدعم الفني الكافي.
- تضمن فريق الرقابة لأعضاء غير مناسبين للمهمة.

يجب على المراجعين عند التخطيط للرقابة أن يقيموا خطر الاحتيال. فإذا كان كبيراً في سياق أهداف الرقابة، يجب على المراجعين أن يفهموا نظم الرقابة الداخلية المعنية والبحث عما إذا كانت هناك علامات دالة على المخالفات التي تعيق الأداء، كما يجب عليهم أن يحددوا ما إذا كانت الهيئات المعنية قد اتخذت الإجراءات المناسبة للاستجابة لأية توصيات من عمليات الرقابة السابقة أو الاختبارات الأخرى المتعلقة بأهداف الرقابة، وأخيراً على المراجعين أن يسعوا للاتصال بأصحاب المصلحة بما فيهم العلماء أو غيرهم من الخبراء في هذا المجال، لتكوين المعرفة الصحيحة بخصوص الممارسات الجيدة أو أفضل الممارسات، ويتمثل الهدف العام في مرحلة التخطيط بتحديد أفضل السبل لإجراء الرقابة وذلك بتكوين المعرفة والنظر في مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات.

بعد أن يتم الفريق الرقابي تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للجهة، يكون قادراً على تحديد المخاطر التي سيتم على أساسها تحديد مجالات وبنود المراجعة وفقاً للأهداف الرقابية الأساسية المحددة للمهمة وبحسب طبيعة وخصوصيات النشاط أو الموضوع الخاضع للرقابة في حد ذاته.

وتحدد محاور المراجعة حسب معيارين أساسيين هما:

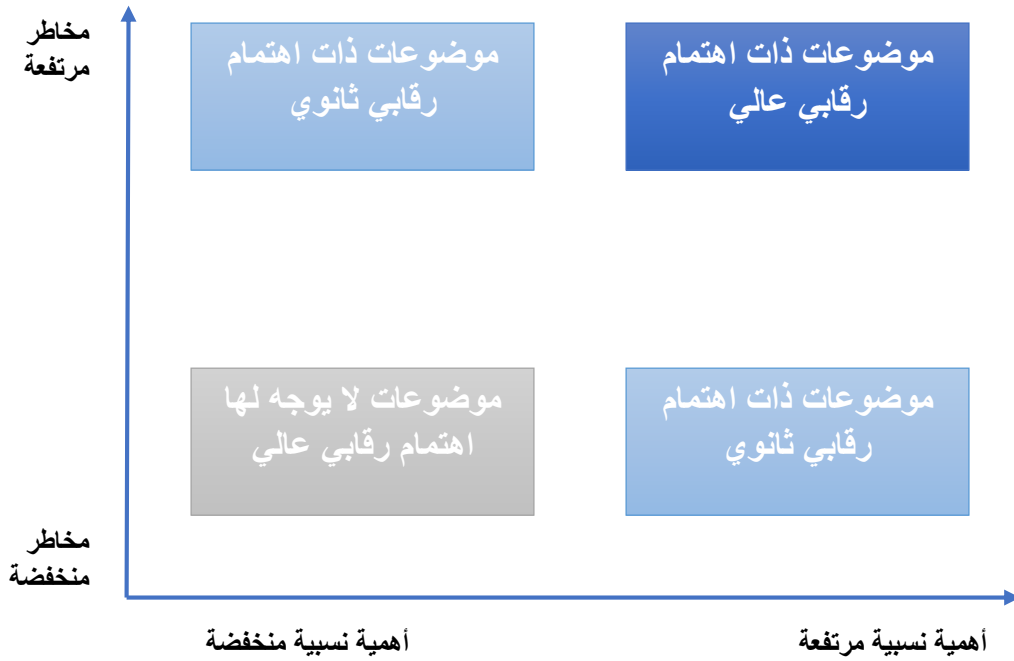
- أهمية احتمالات تحقق المخاطر.
 - الأهمية النسبية لمجالات النشاط المزمع مراجعتها.
 - أهمية احتمالات تحقق المخاطر
- تتحدد أهمية احتمالات تحقق المخاطر من نقاط الضعف البارزة التي يتسنى للفريق الرقابي الوقوف عليها خلال الخطوات السابقة وخاصة منها ما يتعلق بفحص أنظمة المعلومات وأنظمة الرقابة الداخلية والدورات المستندية بالإضافة إلى المقابلات والتقارير المختلفة التي تم الاطلاع عليها، والتي أتاحت له تحديد مناطق الخطر العالية التي ينبغي له توجيه الاهتمام إليها.

- الأهمية النسبية لمجالات النشاط المزمع مراجعتها

تقاس الأهمية النسبية أو الجوهرية (Materiality) لكل مجال من مجالات النشاط أو المشروع المزمع إخضاعه للرقابة، من الناحية المالية وهي أهمية تساعد التحليل المالية المنجزة في المرحلة السابقة كثيراً على تحديدها، ولكن هناك مؤشرات كمية أخرى غير مالية يمكن اعتمادها في تقدير الأهمية النسبية للجوانب المزمع مراجعتها مثل عدد العملاء والمستخدمين والمستفيدين أو عدد الطلبات أو حجم الكميات أو المساحات وغيرها من المؤشرات الكمية الأخرى.

يتم تحديد المجالات الجديرة بالاهتمام الرقابي عندما تكون المخاطر عالية والأهمية النسبية مرتفعة مثلما يبينه الرسم البياني (نموذج مخطط مراجعة المخاطر DVR) التالي:

(نموذج مخطط مراجعة المخاطر DVR)



يسعى الفريق الرقابي بعد ذلك إلى تفصيل هذه المجالات إلى محاور رقابية فرعية مجزئة حسب أهداف رقابية تفصيلية متسلسلة حسب ترتيب متجانس يتصل بنفس النوع من النشاط أو نفس العنصر من المشروع الخاضع للرقابة، ضمن برنامج رقابي يتم استعراضه لاحقاً.

٢-٢-٢-١-٢ وضع الخطة الرقابية وتصميم البرنامج الرقابي

١-٢-٢-٢-١-٢ إعداد تقرير الخطة الرقابية

بعد إتمام أعمال المسح المبدئي يتم إعداد تقرير للخطة الرقابية وهو تقرير يتيح للإدارة العليا بالجهاز التعرف على نطاق وحجم الأعمال الرقابية المزمع تنفيذها والتحقق من تغطيتها للجوانب الجوهرية الجديرة بالاهتمام فضلاً عن تمكينها من متابعة المهمة لاحقاً خلال تنفيذها.

لذلك يجب أن تتضمن خطة الرقابة خلاصة لمختلف الأعمال التحضيرية المنجزة خلال مرحلة المسح المبدئي وأهم الاستنتاجات والملاحظات الأولية التي توقفت عندها الفريق الرقابي بخصوص نقاط القوة ونقاط الضعف والمخاطر وبنود المراجعة المزمع تركيز العمل الرقابي عليها.

ينبغي أن يتضمن تقرير الخطة الرقابية، العناصر الرئيسية التالية:

١-٢-٢-٢-١-٢ نبذة مختصرة عن الجهة أو النشاط الخاضع للرقابة

تتضمن هذه النبذة تقديم معلومات مفيدة ومختصرة عن الجهة أو النشاط الخاضع للرقابة وهي معلومات تساعد على فهم خصوصيات وبيئة الجهة أو النشاط، وتمهد لعرض المحاور والبنود الرقابية التي سيتم توجيه الاهتمام إليها.

ينبغي أن تتضمن هذه النبذة إشارة إلى التنظيم الإداري الداخلي للجهة والموارد المالية والبشرية المستخدمة لها وكذلك تعريفاً مختصراً للمشروعات والسياسات والبرامج المتبعة وأهم الإجراءات المنتهجة في إدارتها، وكذلك وصفاً مختصراً لأنظمة المعلومات المستخدمة بها وأبرز النتائج التي تم تحقيقها.

وتُعد هذه خطوة صعبة وهامة وتتطلب التحقق من الموضوع بشكل متعمق وتشمل الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ماذا؟ ما هي المسألة أو المشكلة الرقابية المزعم دراستها؟

- لماذا؟ ما هي أهداف العملية الرقابية؟

ويقوم المراجع بصياغة **السؤال الرقابي الأساسي** أو صياغة المشكلة استناداً إلى نتائج الدراسة القبلية، ويشكل ذلك أحد الجوانب شديدة الأهمية في عملية الفحص، فهي عامل حرج بالنسبة إلى نتائج العملية الرقابية. ويمكن اعتبار السؤال الرقابي الأساسي هو مشكلة البحث الأساسية في البرنامج الحكومي الذي يسعى المراجع إلى إيجاد إجابة عنها. لذلك فإنه من الأهمية بمكان أن تستند هذه المسألة إلى اعتبارات معقولة وموضوعية، وعموماً يجب على الجهاز يعطي الأفضلية للصالح العام وللمهمة العامة للرقابة على الأداء التي يقوم بها

وتُعد الصياغة الصحيحة للأسئلة أمراً ضرورياً لنجاح العملية الرقابية، وذلك أن لها تأثير خاص على نوعية البيانات التي يجب العمل بها، وكيفية إجراء عملية الجمع والتحليل الذي سينفذ والاستنتاجات الذي سيتم التوصل إليها، ولإعداد أسئلة الرقابة يجب أخذ الجوانب التالية في الاعتبار:

- الوضوح والتحديد.

- استخدام المصطلحات التي يمكن تحديدها وقياسها.

- جدوى الاستقصاء (إمكانية الإجابة على الأسئلة).

- الصياغة والترابط (مجموعة من الأسئلة المتسقة فيما بينها والتي من شأنها أن تساعد في توضيح موضوعات الرقابة المحددة سابقاً).

وفيما يلي نماذج عن مشاكل/أسئلة الرقابة الأساسية:

النهج المستند إلى المشكلة

ما الذي يؤدي إلى الارتفاع السريع في التكلفة؟

ما هي الخدمات التي لا تُقدّم في ميعادها؟

النهج المستند إلى النتائج

هل الخدمات المقدمة ذات جودة عالية وهل تلبّي رغبات العملاء؟

هل الوسائل التي أُختيرت تساعد في الاستخدام الاقتصادي للأموال العامة؟

هل تُطبق البرامج الحكومية بكفاءة؟

هل استوفيت أهداف البرنامج الحكومي ومقاصده؟

في النهج المستند إلى المشكلة، يكون التركيز على كيفية تحديد المشكلة بشكلٍ صحيح. ودائماً ما تبدأ عملية الرقابة عند ظهور مؤشرات لبعض المشاكل التي تتعلق بأي تقصير في الخدمات أو شكاوى أو زيادة في التكلفة، وما إلى ذلك، وفي المرحلة التالية يحاول المراجع ربط المشاكل المختلفة ببعضها البعض ليحدد في النهاية بدقة المشكلة التي ينبغي راقبتها، كما سيقوم بصياغة فرضيات قابلة للاختبار وهي فرضيات خاصة بالأسباب الممكنة للمشكلة.

عندما تؤثر كل من القوانين واللوائح وشروط الالتزام الأخرى الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة بشكل ملحوظ على أسئلة الرقابة، ينبغي حينها على المراجع تصميم عملية الرقابة لتعالج هذه المشاكل للوصول إلى إجابة على أسئلة الرقابة.

٢-١-٢-٢-٢-٢-١-٢ أهداف الرقابة الرئيسية

يتم في هذا المجال استعراض الأهداف الرقابية التي تم تحديدها من قبل الإدارة العليا بالجهاز

والتي ستمثل "العمود الفقري" للبرنامج الرقابي والتقرير، تتعلق أهداف الرقابة بالأسباب الداعية لإجراء العملية الرقابية، فعند تحديد أهداف الرقابة يجب على فريق الرقابة أن يأخذ في الاعتبار دور الجهاز ومسئوليته وكذلك الأثر النهائي المتوقع للعملية الرقابية كما حددتها الخطة الاستراتيجية للرقابة، وينبغي أن يتضمن هدف الرقابة الأمور المتعلقة بالمساءلة والإدارة الجيدة ويمكن أن يركز على اقتصاد إدارة البرنامج و/أو كفاءته و/أو فاعليته وكذلك الرقابة المالية إذا اقتضى الأمر ذلك ويجب أن ينظر المراجع إلى الأسئلة التالية عند تعريف أهداف الرقابة:

- ما الهدف من رقابة الأداء؟
- لماذا نقوم بإجراء رقابة على الأداء؟
- ما الذي نريد تحقيقه عند الانتهاء من رقابة الأداء؟
- ما الذي نركز عليه عند رقابة الأداء هل المخرجات أم النتائج أم التأثير؟

ويجب أن يسعى المراجع إلى صياغة الأهداف باستخدام أوضح المصطلحات الممكنة وأسهلها عند إعداد أهداف الرقابة، ويمكن كتابة موضوع الرقابة في هيئة سؤال أو سلسلة من الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض والتي يمكن الإجابة عليها في عملية الرقابة، وترتبط أهداف الرقابة بنطاقها وينبغي على المراجع أن ينظر في أهداف عملية الرقابة ونطاقها حيث أنهما مترابطان معاً.

٢-١-٢-٢-١-٢ نطاق الرقابة والأسئلة الخاصة

إن تحديد نطاق الرقابة يعتبر خطوة أساسية في الخطة الرقابية ويرتكز عليه تصميم جميع الفحوصات الرقابية، وينبغي على المراجع تحديد نطاق عملية الرقابة الذي يحدد بوضوح مدى الرقابة المراد إجراؤها وتوقيتها وطبيعتها ويشمل هذا النطاق:

- الأنشطة الفرعية والبنود المزمع إخضاعها للرقابة.
 - النطاق الزمني للنشاط الخاضع للرقابة الذي ستشمله الفحوصات.
 - الأماكن والمناطق التي ستشملها أعمال المسح الميداني.
- ويتعين في هذا النطاق الإشارة إلى المحددات أو المعوقات المتوقعة التي يمكن أن تحد من نطاق الرقابة.

ولما كانت أهداف الرقابة ونطاقها يختلفان من عملية رقابية إلى أخرى، فإنه يتعين على فريق الرقابة القيام بتقييم إمكانية تأدية العمل الرقابي، فيجب أن يكون الأمر قابل للرقابة ويستحق الرقابة من أجل إدراجه في نطاق الرقابة، وعلى المراجع النظر فيما إذا كانت هناك منهجيات مناسبة ومعايير متاحة وما إذا كانت المعلومات أو أدلة الإثبات المطلوبة متوفرة، ويمكن الحصول عليها بكفاءة، ومن ناحية أخرى يجب أن تتوفر معلومات موثوقة وموضوعية وتكون هناك فرص معقولة للحصول عليها.

ويتناول نطاق الرقابة الأسئلة والافتراضات المحددة التي يجب التحقق منها، ويجب على المراجع بعد صياغة الأسئلة العامة للرقابة تقسيمها إلى أسئلة فرعية محددة وقابلة للاختبار تجيب عنها الدراسة، ويمكن الأسئلة والافتراضات المحددة التي يجب التحقق منها على النحو التالي:

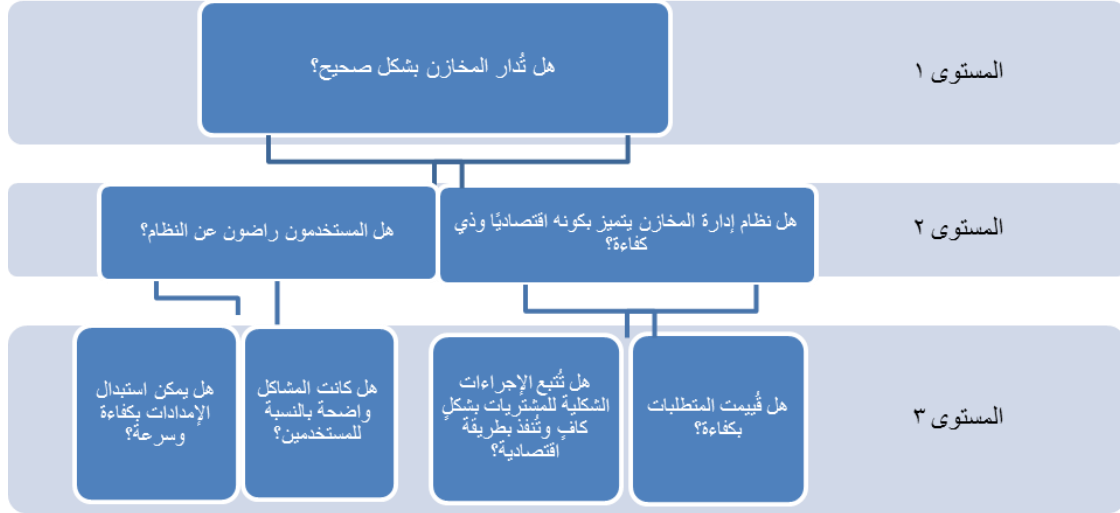
- تحليل الأسئلة الأساسية (النهج المستند إلى النتائج)

بعد صياغة أسئلة الرقابة الأساسية، يجب على المراجعين أن يقوموا بتفكيكها وتبسيطها إلى أسئلة فرعية محددة وقابلة للاختبار تجيب عليها الدراسة، أي إلى أسئلة أكثر دقة تتعلق بطبيعة المسألة "ماذا" أو "لماذا"؟

تعرف أحد التقنيات المستخدمة لتحليل أسئلة الرقابة بـ "تحليل القضية" وهذه التقنية تقوم بتصنيف الأسئلة إلى عدد من المستويات الأقل، أي تشكيل هرمًا من أسئلة أكثر تفصيلاً وغالبًا ما تصنف فقط إلى ثلاثة مستويات من الأسئلة، ولكن في بعض الأحيان قد تصل الحاجة إلى خمس مستويات، ويبين الجدول التالي نموذجاً مبسطاً لاستخدام

تحليل القضية.

مثال: إن هدف عملية الرقابة هو التأكد مما إذا كانت عملية الجرد تُدار بطريقة صحيحة أم لا؟



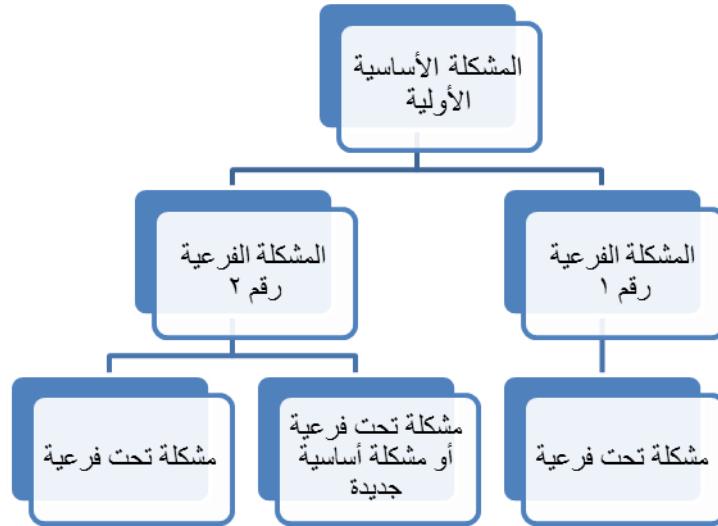
• تجزئة المشكلة الأساسية (النهج الخاص بحل المشكلات).

تهدف تقنية تجزئة المشكلة الأساسية إلى تسهيل فهم مختلف العوامل التي يمكن أن تحول دون بلوغ الأهداف المحددة في السياسات والبرامج أو لدى الجهة الخاضعة للرقابة، ولذلك فهذه الأداة تكتسب أهمية بالنسبة للفريق الرقابي من حيث فهم موضوع الرقابة وتحديد الأولويات والإجراءات الرقابية.

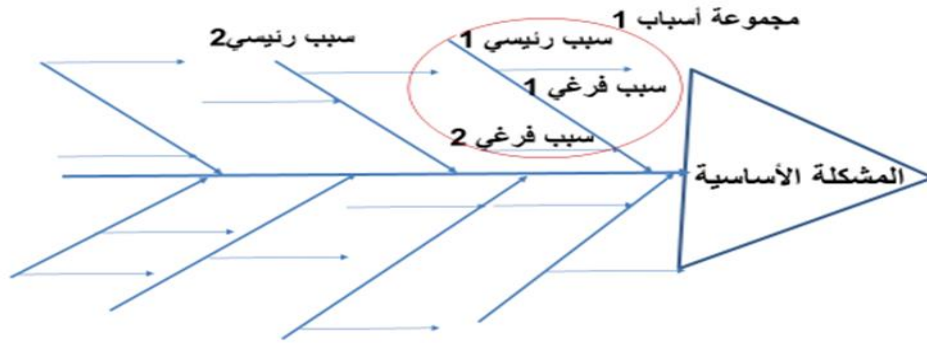
وبهذا الشأن تنقسم المشكلة الأساسية إلى أسئلة فرعية أو إلى عوامل سببية وذلك عن طريق استخدام شجرة المشكلات، ويمكن أيضاً تحقيق ذلك عن طريق تحليل ايشيكاوا وهو وسيلة مماثلة لشجرة المشكلات.

ويُصمم تحليل ايشيكاوا (أو مخطط هيكل السمكة) من المشكلة الأساسية التي تنقسم إلى أسباب وأسباب فرعية لتشكل مخططاً يشبه هيكل السمكة، ويعتبر مخطط ايشيكاوا أداة لتمثيل الأسباب المحتملة المتعلقة بالمشكلة، إذ يتم ترتيب الأسباب داخل مجموعات تهم نفس الموضوع وكل مجموعة تتضمن سبباً رئيسياً يمكن تحليله إلى أسباب فرعية ملموسة.

ويوضح الشكل التالي استخدام شجرة المشكلات في حل المشاكل الفرعية



ويوضح الشكل التالي نموذجاً مبسطاً لاستخدام مخطط هيكل السمكة (تحليل ايشيكاوا):



٢-١-٢-٢-١-٤ منهجية الرقابة

يعرض الفريق الرقابي الطريقة والأساليب التي سيتبعها في تنفيذه للمهمة حتى يتسنى اتخاذ كافة الإجراءات التمهيدية لتنفيذها في الوقت المناسب كالاستعانة بأراء الخبراء الفنيين أو توزيع استبيانات على الجهات المعنية أو القيام بالمعاينات الميدانية، وينبغي على المراجع اختيار أفضل الطرق التي تسمح بجمع بيانات الرقابة بكفاءة وفعالية، كما ينبغي على المراجع الإشارة في إجراءات الرقابة إلى طبيعة الأدلة ومصدرها ووسائل جمعها للوصول إلى الأهداف المنصوص عليها والإجابة عن الأسئلة. ويتعين التطرق إلى أسس ومبررات أساليب اختيار العينات التي سيتم تحديدها في مرحلة تنفيذ الفحوصات، وينبغي للمراجع إصدار حكم مهني بشأن ما إذا كانت عملية المعاينة مناسبة للحصول على أدلة الرقابة اللازمة أم لا، وإذا أجريت عملية أخذ العينات، يجب مراعاة العوامل التالية:

- تحديد المجموعة بدقة.
- التحديد بشكل واضح للهدف الرقابي المميز الذي صُمم اختبار العينة لتحقيقه.
- تحديد حجم العينة.
- التأكد من أن العينة المنتقاة تمثل المجموعة تمثيلاً كافياً.
- تقييم النتائج وتوثيقها.

٢-١-٢-٢-١-٢ مصادر معايير الرقابة

يتم استعراض المصادر التي أمكن للفريق الرقابي خلال الأعمال التمهيدية السابقة استخراج المعايير الرقابية منها، ويذكر من بينها ما يلي:

- القوانين والنظم واللوائح والقرارات الصادرة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية.
- الخطط والسياسات والبرامج.
- الالتزامات التعاقدية والاتفاقيات تجاه المتعاملين مع الجهة.
- أدلة الإجراءات وأساليب العمل.
- مواصفات مراقبة الجودة.
- معايير ومؤشرات التحليل الإحصائي.
- توقعات الإدارة فيما يتعلق بنتائج السياسات والموازنات التقديرية.
- التوصيات المنبثقة عن أعمال الرقابة السابقة.
- ممارسات ومعايير العمل المتعارف عليها بخصوص الأداء الأمثل.
- المبادئ والمعايير المطورة من قبل الهيئات المهنية والجمعيات والخبراء والجهات المختصة.
- توقعات العملاء ومعدلات مستوى الرضا لديهم.
- البيانات الأساسية ومعدلات الأداء التاريخية المنجزة من قبل الجهة.
- الممارسات المتبعة من قبل الشركات التي تمارس أعمال متشابهة.
- معدلات الأداء لأفضل موظف في الجهة.

- إن معايير الرقابة هي معايير الأداء المعقولة التي يمكن فهمها والتي من خلالها يمكن تقييم فعالية الأنشطة وكفاءتها واقتصاديتها، ومن المهم معرفة خصائص معايير الرقابة التي تم اختيارها، وقد تعكس المعايير كل شيء يجب أن يسير وفقاً للقوانين أو اللوائح أو الأهداف؛ وما هو متوقع وفقاً للمبادئ وأفضل الممارسات، وما يمكن أن يكون في ظل أفضل الظروف، وتحدد طبيعة الرقابة وأسئلتها أهمية المعايير المناسبة ونوعها.

- ينبغي وضع معايير الرقابة بموضوعية وتحتاج هذه العملية إلى التفكير المنطقي والحكم السليم على الموضوع، كما ينبغي للمراجع على سبيل المثال أن يكون لديهم: فهم شامل للمجال المزمع رقبته، وأن يكون مطلعاً على الوثائق القانونية ذات الصلة والوثائق الأخرى فضلاً عن الدراسات العلمية وعمليات الرقابة الحديثة في هذا المجال.

- فهم جيد للدوافع والأسس القانونية للبرنامج أو النشاط الحكومي المزمع مراقبته والأهداف الفرعية المحددة من قبل مجلس النواب أو الحكومة.

- فهم جيد ومعقول لتوقعات أصحاب المصالح الرئيسيين، وأن تكون لديهم دراية بالمعارف المتخصصة الأساسية.

- معرفة عامة عن الممارسات والتجارب الحالية في برامج أو أنشطة حكومية ذات علاقة أو شبيهة.

- بالنسبة لرقابة الأداء، يكون اختيار معايير الرقابة في العادة مفتوحاً نسبياً، ويقوم المراجع نفسه بصياغتها، ويجب على المراجع استخدام معايير ملائمة ومفهومة لدى المستخدمين وكاملة وموثوقة ومعقولة وموضوعية ويمكن تحقيقها في سياق موضوع الرقابة وأهدافها، ويجب أن تناقش المعايير مع الهيئة الخاضعة للرقابة، إلا أن اختيار المعايير المناسبة (في حالة الاختلاف بينهما) يعد من مسؤولية المراجع في نهاية المطاف، وعندما لا توافق الجهة الخاضعة للرقابة على معايير الرقابة، يجب مقارنة الحقائق والأدلة التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة بحقائق وأدلة أخرى مناسبة.

٢-١-٢-٢-٢-١-٦ نقاط القوة ونقاط الضعف الأولية التي تم الوقوف عليها

يجب أن يتضمن تقرير الخطة الرقابية نبذة عن أهم نقاط القوة والضعف البارزة في أنظمة الرقابة الداخلية التي يتسنى الوقوف عليها خلال مرحلة المسح المبدئي وهي التي تشير إلى مناطق خطر تستدعي تصميم أهداف واختبارات تفصيلية في شأنها.

٢-١-٢-٢-٢-١-٧ ضمان الجودة

يتعين على الجهاز وضع نظم وإجراءات لضمان الجودة، كما ينبغي وضع الإجراءات المتعلقة بمراقبة الجودة لضمان القيام بكل عمليات الرقابة طبقاً للمعايير والسياسات المناسبة.

ويعتبر رئيس الفريق الرقابة هو المسؤول عن الإدارة اليومية للعملية الرقابية بما في ذلك التخطيط التفصيلي وتنفيذ عملية الرقابة والإشراف على الأعضاء ورفع التقارير لإدارة الجهاز والإشراف على إعداد تقرير الرقابة.

٢-١-٢-٢-٢-١-٨ التخطيط الإداري

ينبغي انتقاء الفريق الرقابي وقائد الفريق ووضع خطة نشاط، ومن المهم تحديد الجداول الزمنية والموارد اللازمة لعملية الرقابة، ومن العوامل التي ينبغي أخذها في الاعتبار طريقة تنظيم عملية الرقابة والتكلفة المتوقعة (لكل من الأعضاء بناءً على نسب محددة مسبقاً والتجهيزات)، والوقت المتوقع لإتمام العملية، وينبغي توثيق التكلفة المقدرة لإنجاز المهمة والجدول الزمني ومتابعة مدى تقدم التنفيذ في ضوء هذه الأهداف، ويكون قائد العملية الرقابية وإدارة الجهاز مسؤولين عن التأكد من إتمام العملية الرقابية في حدود التكلفة المسموح بها وفي الوقت المحدد.

ويكون تقييم الموارد ووقت عملية الرقابة من مهام قائد الرقابة، كما ينبغي على قائد الرقابة إعداد الميزانية والجدول الزمني لعملية الرقابة، ويجب أن تتم الموافقة على الجدول الزمني للمشروع والتكلفة المقترحة من قبل السلطة الإدارية المعنية، التي في كثير من الأحيان هي رئيس الجهاز، وينبغي للجهاز أن يقرر تعيين مراجعين محددين لعملية الرقابة، على أن يضع هذه الأمور في الاعتبار:

- قدرة الأعضاء وخبراتهم.
- متطلبات الخبرة الخاصة.
- احتياجات الأعضاء للتدريب.
- دمج الأعضاء على سبيل المثال: وضع الأعضاء ذوي الخبرة وعديمي الخبرة معاً.

وإذا لم يلب عضو الجهاز متطلبات الخبرة لعملية الرقابة، يتعين النظر في إشراك الخبراء للعمل مع فريق الرقابة، وينبغي للجهاز أن يتابع عملية إعداد خطة الرقابة والإطلاع على كل جديد فيها، لذلك من الضروري أن يسعى فريق الرقابة للحصول على موافقة الإدارة العليا المعنية (قد يكون رئيس الجهاز أو غيره من المسؤولين) لمواصلة عملية الرقابة.

(مرفق النموذج رقم (٣) حول الشكل المعتمد للخطة الرقابية حول المهمة ضمن الجزء الخامس من الدليل).

٢-٢-٢-٢-١-٢ تصميم البرنامج الرقابي

تعتبر مرحلة تصميم البرنامج الرقابي مرحلة الربط بين التخطيط للمهمة وتنفيذها، ويعد تصميم البرنامج الرقابي إجراءً مطلوباً حيث أنه يجب أن يتولى المراجع "برمجة العمل الرقابي بطريقة تؤول إلى الحصول على رقابة ذات جودة ومنجزة بطريقة اقتصادية ومجدية وفعالة وفي المواعيد المحددة".

لذلك ينبغي أن يكون البرنامج الرقابي في شكل خطة عمل تفصيلية تبين الأعمال الرقابية المزمع القيام بها حسب الأهداف الرقابية الفرعية المراد تحقيقها وحسب المعايير الواجب اعتمادها ووفقاً لجدول زمني محدد مسبقاً، كما يلي:

٢-٢-٢-٢-١-٢ تحديد وترتيب الأهداف الرقابية التفصيلية

يشعر الفريق الرقابي بعد تحديد البنود والمحاور الرقابية الهامة، في وضع قائمة بالأهداف الرقابية التفصيلية، وتكون هذه الأهداف موزعة على المحاور التي سبق أن تم ضبطها سابقاً، وعادة ما يكون تحديد الأهداف الرقابية نابعا من تساؤلات واستفسارات يطرحها المراجع حول مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بمبدأ الاقتصاد في استخدام الموارد (الاقتصاد)، وبمدى نجاحها في الاستخدام الأمثل لها (الكفاءة)، وفي مدى تحقيق الأهداف (الفعالية)، ويكون من الأفضل بالنسبة للفريق الرقابي عند تحديده للمحاور والأهداف الرقابية الفرعية أن يكون الترتيب المعتمد مسائرا لمسار المهمة موضوع الرقابة أو الدورة المستندية، مع مراعاة الالتزام بالأهداف الرقابية الرئيسية التي حددت للمهمة.

وتشكل مصفوفة الرقابة أداة لتحديد ما الذي يجري مراقبته، وكيفية تنفيذ ذلك، فهي تنظم مكونات التصميم الأساسية وتحدد المتطلبات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف عملية الرقابة وإعداد التقييمات انطلاقاً من معايير الرقابة، الأمر الذي يساعد على تحديد الإخفاقات والثغرات في أنشطة التخطيط.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للمصفوفة فيما يلي:

- إقامة علاقة واضحة بين أهداف الرقابة، ومنهجيتها وإجراء العمل الميداني المتوقع.
- تحديد الإجراءات التي يجب اتخاذها وتوثيقها.
- تسهيل عمليتي الإشراف والمراجعة.

وبخصوص ما يجب أن تحدده مصفوفة تصميم العملية الرقابية فإنها تحتوي على الكثير من العناصر مثل: أسئلة الرقابة الأساسية والأسئلة الفرعية ومعايير الرقابة ومصادر المعلومات وإجراءات جمع البيانات، وإجراءات تحليل البيانات والقيود، وعملية المقارنة أو التحاليل المطلوبة والاستنتاجات.

أسئلة الرقابة أو الأسئلة الفرعية:

المعايير	المعلومات المطلوبة	مصادر المعلومات	إجراءات جمع البيانات	إجراءات تحليل البيانات	القيود	ما الذي يوضحه التحليل
تحديد المعايير لمعالجة أسئلة الرقابة أو الأسئلة الفرعية	تحديد المعلومات المطلوبة للإجابة على أسئلة الرقابة	تحديد مصادر كل عنصر من عناصر المعلومات	تحديد تقنيات جمع البيانات التي ستستخدم، ووصف الإجراءات ذات الصلة	تحديد التقنيات المستخدمة في تحليل البيانات، ووصف الإجراءات المعنية	تحديد القيود المتعلقة بما يلي: • الاستراتيجية المنهجية المعتمدة • الوصول إلى الأفراد والمعلومات • جودة المعلومات • ظروف سير العمل لتنفيذ العمليات	توضيح الاستنتاجات والنتائج التي يمكن تحقيقها على وجه التحديد

٢-١-٢-٢-٢-٢-٢-٢ تحديد معايير الرقابة

تعرف معايير الرقابة على أنها المقاييس المرجعية والقواعد التي تحدد الممارسة العامة الواجب إتباعها داخل أي تنظيم، وتعد المعايير بالنسبة للمراجعين أدوات تستخدم للحكم على أداء الجهة الخاضعة للرقابة ومعرفة ما إذا كانت الممارسات والأنظمة الخاضعة للرقابة وكذلك الأنشطة والبرامج والمشروعات الحكومية منجزة وفقا للممارسات النموذجية أم لا.

إن توفر جملة من الشروط في المعايير الرقابية ضروري كي يتسنى تصميم أعمال رقابية سليمة حيث يجب أن تكون صفات هذه المعايير، كما يلي:

- **عامة:** باعتبار أن المعيار أو المقياس الرقابي هو النموذج الأفضل للممارسة، لذا فإن كل نموذج يجب أن يكون بطبعه معروفا من قبل العامة ومعما على كافة الأطراف حتى يكون مقبولا وملزما للجميع.
- **موضوعية:** يجب على المعيار أن يكون مجردا وخاليا من كل تحيز سواء من قبل المراجع أو من طرف الجهة المصدرة له حتى يمكن بواسطته ضمان استقلالية وحيادية نتيجة العملية الرقابية.
- **واقعية:** هي المقاييس القابلة للتطبيق على أرض الواقع التي يوافق عليها الجهاز والجهة الخاضع للرقابة والخبراء المستقلون وكذلك السلطة التشريعية والرأي العام، إذ لا يمكن الحكم على أداء جهة حكومية اعتمادا على مقاييس أداء غير واقعية أو صعبة التحقيق.

كما ينبغي توزيع المهام الرقابية بين أعضاء الفريق الرقابي كل حسب مؤهلاته المهنية وخبراته وقدراته ثم يتم تقدير الوسائل المادية اللازمة لتنفيذ تلك الأعمال.

ويجب على الفريق الرقابي أن يراعي في تحديده لنطاق وحجم الأعمال الرقابية، كل ما من شأنه أن يعيق سير أعمال المراجعة، مثل:

- تعقد المجالات والأنشطة المعنية بالرقابة.
- مدى توفر المعلومات والبيانات عن النشاط بالقدر الكافي.
- مدى استعداد المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة للتعاون مع المراجعين.
- مدى اتساع حجم الأعمال الرقابية والعينات المطلوب فحصها.
- مدى توفر الوسائل اللوجستية للمراجعين للقيام بالأعمال الميدانية عند الاقتضاء.

وفور الانتهاء من وضع الخطة والبرنامج الرقابي يتم عرضها على الإدارة العليا للرقابة على الأداء لمراجعتها ومناقشتها مع المسئول عن المهمة قبل اعتمادها بشكل رسمي ليتم الشروع بعد ذلك في تنفيذ الأعمال والفحوصات الرقابية المقررة بها.

(مرفق النموذج رقم (٤) المتعلق بالبرنامج الرقابي للمهمة ضمن الجزء الخامس من الدليل).

٢-١-٢-٢-٣ تعديل وتحديث البرنامج الرقابي

بعد الشروع في تنفيذ الفحص وبمرور الوقت أثناء تنفيذ المهمة، يكتسب الفريق الرقابي دراية أعمق بنشاط الجهة الخاضعة للرقابة مما يجعل المعلومات المتحصل عليها أثناء تنفيذ الأعمال أكبر حجماً وأفضل نوعاً من تلك التي تم الحصول عليها خلال فترة التخطيط لها.

لذلك، ينبغي على الفريق الرقابي النظر في تحديث وتطوير برنامجه الرقابي باستمرار سواء من حيث مضمون الأعمال الرقابية بإضافة أهداف واختبارات رقابية أخرى تبين أهمية إضافتها أو من حيث الجدولة الزمنية والموارد المستخدمة من خلال إعادة تقدير الاحتياجات بالنظر إلى التطورات المستجدة، على أن يتم عرضها على مدير الإدارة العليا للرقابة على الأداء لمراجعتها ومناقشتها مع المسئول عن المهمة قبل اعتمادها.

الفصل الثاني

مرحلة التنفيذ للرقابة على الأداء

مقدمة:

تأتى مرحلة التنفيذ (العمل الميداني) للرقابة على الأداء بعد الانتهاء من التخطيط لعملية الرقابة وتصميم مصفوفة الرقابة (مصفوفة التخطيط) وإعداد مشروع الرقابة، وتهدف إلى تنفيذ خطة العمل والقيام بالعملية الرقابية لإنتاج تقرير رقابي ذي جودة عالية، والرقابة على الأداء لا تتمثل في سلسلة الإجراءات أو العمليات التي يتم تنفيذها بصفة منفصلة أو حسب تسلسل معين ولكن من الناحية العملية تتطور الإجراءات تدريجياً من خلال التفاعل في ما بينها، ويتم تنفيذها بطريقة متزامنة.

ويمكن اعتبار تنفيذ العملية الرقابية عملية تحليلية وتواصلية في ذات الوقت، ففي نطاق العملية التحليلية يتم تجميع البيانات وتفسيرها وتحليلها، وتبدأ عملية التواصل عند عرض مشروع عملية الرقابة لأول مرة على الجهة الخاضعة للرقابة، وتستمر إلى أن يصل التقرير إلى صيغته النهائية.

ولذا فإن من المهم أن يقوم المراجع بإعلام الجهة الخاضعة للرقابة بأهداف عملية الرقابة ومنهجها، وهذا لا يعنى أن الجهة موضوع الرقابة يجب أن يملى شروطاً أو أن يتحكم بشكل من الأشكال في عملية التنفيذ، بل على العكس من ذلك فإن الغاية تتمثل في إنشاء نسق من التفاعل البناء، وكقاعدة عامة فإن المساعدة التي يمكن أن يقدمها أشخاص من الجهة الخاضعة للرقابة تعد ضرورية لقيام عملية رقابية ذات فعالية، ومن شأن الحوار النشط مع الجهة الخاضعة للرقابة والخبراء وغيرهم أثناء العملية الرقابية أن يبسر التأكد بشكل مستمر من النتائج الأولية.

ويجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية – على سبيل المثال – خلال مرحلة تنفيذ العملية الرقابية على الأداء:

- توضيح عناصر المهمة الرقابية موضع الفحص.
 - توضيح مستوى التأكد الذي تقدمه رقابة الأداء.
 - توضيح الكيفية التي توصل بها إلى الاستنتاجات من خلال النتائج.
 - متابعة نتائج البحوث الجديدة لاكتساب معارف متقدمة.
 - وضع إجراءات للتواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة وبناء علاقات اتصال وتعاون معهم تكون فعالة وذات اتجاهين، على أن تبدأ من إعلام الجهة الخاضعة للرقابة بأهداف الرقابة ومنهجها.
 - التأكيد على عمل رقابة الأداء-وفقاً لمعايير الرقابة المطبقة-على التحقق من جودة المعلومات المقدمة.
 - الحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهة الخاضعة للرقابة والخبراء وكافة الجهات المعنية بما يحقق تدفق معلوماتي حر وصريح بالقدر الضروري الذي تفرضه السرية مع إجراء نقاشات وحوارات بناءه تضمن فهم واضح لأدوار كافة الجهات المعنية ومسئولياتها وتكوين معرفة مناسبة بشأن الممارسات الجيدة.
 - ممارسة الحكم المهني للوصول إلى الاستنتاج في الحالات التي تستدعي ذلك.
 - وعلى رئيس الفريق التأكد من توجيه العمل المنوط بالمراجعين بحرص والإشراف عليه ومراجعته.
- هذا وترتبط مرحلة التنفيذ بجمع الأدلة الفعالة والصحيحة والموثوقة لدعم نتائج الرقابة واستنتاجاتها، وتتمثل الأنشطة الرئيسية لهذه المرحلة فيما يلي:

٢-٢-١ أدلة الإثبات

بعد المراجع باحثاً عن الحقيقة في البيانات التي يفحصها وباعثاً على الثقة في البيانات التي يقرأها، وهو في بحثه عن الحقيقة يعوزه الدليل، والدليل يحتاج إلى وسائل إثبات ترقى بالبيانات إلى مرتبة اليقين الكامل أو ما دونها بقليل، واليقين يؤدي بالمراجع إلى القناعة، والقناعة توصله إلى الثقة فيما تفصح عنه هذه البيانات من حقائق.

٢-٢-١-١ تعريف أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع أثناء العمل الميداني بأنها " المعلومات التي يتم جمعها واستخدامها لدعم استنتاجات مهمة الرقابة، وتبقى استنتاجات وتوصيات تقرير مهمة الرقابة أو تلغى وفقاً لهذه الأدلة"، لذا يجب على المراجع توفير الوثائق التي تؤكد صحة الحقائق وتؤكد أن التقرير يقدم دراسة متوازنة وعادلة وكاملة لسؤال الرقابة وموضوعها والعمل على توثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز لدعم جميع نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

٢-٢-١-٢ خصائص أدلة الإثبات

تعتبر الجودة في تجميع البيانات والتوثيق عنصراً حيوياً، لذا يتعين الحصول على أدلة كافية ومناسبة ومعقولة لتأييد حكم المراجع واستنتاجاته بخصوص برنامج الجهة الخاضعة للرقابة، وفي حين تكون الأدلة في عمليات الرقابة المالية عادة ذات صبغة نهائية ("نعم/ لا" أو "صحيح / خاطئ")، فإن ذلك نادراً ما يحدث في عمليات الرقابة على الأداء، ذلك أن الأدلة المتعلقة بالرقابة على الأداء تكون عادة مقنعة (لكونها "تدعو إلى الاستنتاج بأن...").

وفيما يلي عرض لأهم خصائص أدلة إثبات الرقابة على الأداء:

- **الصحة:** تعني استناد الدليل على معلومات دقيقة وموثوقة.
- **الموثوقية:** يجب أن يضمن عدم تغيير النتائج إذا أعيدت عملية الرقابة لأكثر من مرة.
- **الصلة:** ويعني أن يكون الدليل مرتبطاً بطريقة واضحة ومنطقية بالمعايير وأهداف عملية الرقابة.
- **الكفاية:** وهي مقياس للكمية، فيجب أن تكون الأدلة كافية بحيث تقنع أي شخص عاقل بأن هناك ما يبرر النتائج والاستنتاجات والتوصيات ويدعمها.
- **الملاءمة:** وتعني ملاءمة الدليل للموضوع محل الفحص.

وفي ذلك الشأن يجب على المراجعين:

- التحلي بالإبداع والمرونة والحذر في بحثهم عن الأدلة، وعندما يعمل هؤلاء في مجالات تكون فيها الأدلة مقنعة أكثر منها حاسمة، يكون من المفيد أحياناً إقامة نقاش مسبق مع الخبراء في الميدان حول طبيعة الأدلة المرغوب الحصول عليها، والطريقة التي ستعتمد لتحليلها وتفسيرها من قبل المراجعين، وهذا يحد من احتمال حدوث اختلاف في وجهات النظر، ومن المهم أيضاً أن يسعى المراجع للحصول عن المعلومات من مصادر مختلفة، لأن المنظمات والأفراد داخل كل منها والخبراء والأطراف ذات المصالح تقدم وجهات نظر وأدلة مختلفة.
- الحصول على أدلة رقابة ذات صلة ومناسبة وكافية وموثوقة وصحيحة لتحقيق النتائج والوصول إلى استنتاجات استجابة لأهداف وأسئلة الرقابة وإصدار التوصيات.
- وضع جميع نتائج الرقابة واستنتاجاتها في سياقها الصحيح والنظر في جمع الأدلة المؤيدة والمعارضة ووجهات النظر المختلفة ذات العلاقة قبل استخلاص الاستنتاجات.
- استخدام صلاحيات الوصول للمعلومات بلباقة، وبما يضمن الاحترام اللازم لمسئوليات العملية القائمة.
- الحصول على قائمة الملفات من أنظمة التسجيل التابعة للجهة الخاضعة للرقابة عند عملية جمع الأدلة.

- تقييم الحاجة للمعلومات بالتفصيل قبل القيام بعملية الرقابة وخلالها، وذلك لتجنب الانشغال بالتفاصيل والبيانات الكثيرة.
- التمتع بسرعة البديهة والمرونة والتنظيم في بحثهم عن أدلة كافية وتقبل لوجهات النظر والأدلة البديلة.

٢-١-٢-٣ أنواع أدلة الإثبات

يمكن تصنيف أدلة الإثبات إلى خمسة أنواع على النحو التالي:

- **أدلة مستنديه (وثائقية):** أكثر أنواع أدلة الرقابة شيوعاً، وقد تتاح في وسائل الإعلام المادية أو الإلكترونية، وقد تكون على هيئة خطابات أو عقود أو دفاتر حسابية أو فواتير أو مذكرات أو تقارير أو إحصاءات أو معلومات إدارية حول الأداء، ويجب تقييم مدى تأثير موثوقية الدليل الوثائقي وصلته بتحقيق أهداف الرقابة. فعلى سبيل المثال، إن وجود دليل للإجراءات لا يعني أن هذه الإجراءات نُفِذت.
 - **أدلة متعلق بالشهادة:** البيانات التي أثمرت عنها الاستبيانات والمقابلات الشخصية، وقد تصدر هذه البيانات من مختلف أصحاب المصالح مثل: الموظفون العاملون في الجهة الخاضعة للرقابة، المستفيدون والعلماء والبرنامج الخاضع للرقابة والخبراء والمستشارون الذين تم التواصل معهم للوصول إلى الأدلة ذات الصلة بعملية الرقابة، ومن الضروري تقوية الدليل الشفهي إذا استخدم كدليل دون النظر إليه على أنه مجرد معلومات أساسية.
 - **الأدلة العينية:** عادة ما يكون مصدرها المعاينة الشخصية ولذا تعد واقعية وشاملة في طبيعتها وتمثل أقوى أشكال أدلة الإثبات في جميع أنواع مهام الرقابة.
 - **الأدلة المادية:** قد تكون الأدلة على شكل صور فوتوغرافية أو مخططات أو خرائط أو رسومات بيانية أو غيرها.
 - **أدلة تحليلية:** تتضمن إجراء العمليات الحسابية والمقارنات، وتحليل النسب والاتجاهات والنماذج، ويقصد بالتحليل هو العملية الرقمية التي يجري فيها تحليل -على سبيل المثال- نسب الإنتاج مقارنة بالموارد، وقد لا يعد التحليل عملية رقمية مثل مراقبة الاتجاه السائد في الشكاوى التي تُصدّر ضد الجهة.
- وقد تكون الأدلة المجمعَة أثناء إجراء رقابة الأداء ذات طبيعة نوعية وقد تتطلب إجراء تقديرات مهنية عديدة، وبالتالي سيسعى المراجع عادةً للحصول على أدلة من مختلف المصادر أو أدلة ذات طبيعة مختلفة عند إجراء التقييمات أو التوصل إلى الاستنتاجات.

يجب أن يكون المراجع على دراية بالمشكلات أو نقاط الضعف ذات الصلة بالأدلة، ومنها:

- الدليل الذي يعتمد على مصدر واحد (الموثوقية، والصحة، والكفاية).
- أدلة الشهادة التي لا تدعمها المستندات أو الملاحظات (الموثوقية).
- الأدلة التي يؤثر عليها الوقت، أي الأدلة القديمة التي لم تتغير (الصلة).
- الأدلة ذات الصلة بالمنافع التي تكلف الكثير للحصول عليها (الصلة والكفاية).
- العينات التي جمعت ليست ممثلة للمجتمع (الصلة، والصحة، والكفاية).
- الدليل الناتج من الحالات الفردية (الصحة، والكفاية).
- لا ينتج عن الدليل علاقة بين السبب والنتيجة (الموثوقية، والكفاية).
- الأدلة المتناقضة (الموثوقية).

- الأدلة المتحيزة (الموثوقة).

من القواعد العامة المعتمدة لاعتبار ادلة الاثبات قوية وموثوقة ما يلي:

- الأدلة التي تعكس وضعية حديثة الوقوع أكثر وثوقاً من التي تتعلق بوضعيات مرت عليها فترة من الزمن.
- الأدلة الأصلية أكثر وثوقاً من النسخ.
- الأدلة معروفة المصدر والموقعة والمؤرخة أكثر وثوقاً من الوثائق مجهولة المصدر أو غير الموقعة أو التي لا تحمل تاريخ.
- الأدلة المستمدة من مصادر متعددة أكثر وثوقاً من الأدلة المستفاه من مصدر وحيد.
- الأدلة المستخرجة من نظام رقابي جيد أكثر وثوقاً من الأدلة التي يتم جمعها من نظام رقابي داخلي ضعيف.
- الأدلة الناتجة عن الرقابة وعن الملاحظة والفحص المادي أكثر وثوقاً من الأدلة الشفهية أو صادرة عن مصادر غير مباشرة.

٢-٢-٢ المراجعة بالعينة

عند تصميم إجراءات الرقابة ينبغي على المراجعين تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود التي سيتم فحصها، وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف المهمة الرقابية .

تتعلق المراجعة بالعينة بتطبيق إجراءات المراجعة على نسبة تقل عن مائة في المائة من المجتمع الذي تم أخذ العينة منه، مما يساعد المراجعين على الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بأحد خصائص البنود المختارة وذلك لكي تمكنهم أو تساعدهم في التوصل إلى نتيجة بشأن المجتمع الذي تم أخذ العينة منه، ويمكن أن تستخدم المراجعة بالعينة إما طرق إحصائية أو غير إحصائية، وفي كلتا الحالتين يُطبق التقدير المهني.

ومن اهم العوامل الرئيسية التي يجب على المراجع اخذها في الاعتبار عند الاعتماد على "المراجعة بالعينة":

- دراسة طبيعة المجتمع لتحديد أنسب منهجية لاختيار العينات، اما ان يستخدم منهجية إحصائية أو غير إحصائية لاختيار العينات.
- أن يكون قادر على اتخاذ قرار حول حجم عينات الفحص للمجتمع الذي يجري اختباره، ويرتبط هذا ارتباطاً مباشراً إلى أي مدى تمثل فيه العينة نوعياً ونسبياً المجتمع العام الذي تم انتقاؤها منه (العينة المنتقاة تمثل المجموعة تمثيلاً كافياً)، وتمثل أعلى مستوى للثقة في تمثيل مجتمع خاضع للاختبار.
- أن يختار عينة مناسبة ويحددها بدقة، ويطبق إجراءات الرقابة على العينة، ويقيم نتائجها لتوفير أدلة إثبات رقابية كافية وموثوقة.
- أن يأخذ في الاعتبار عند اختيار عينة الرقابة أهداف الرقابة المحددة الذي صمم اختيار العينة لتحقيقه، وسمات المجتمع الذي يرد أن يختار منه العينة.
- أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت مخاطر العينة ستخفض إلى مستوى مقبول، كما يجب أن يختار عناصر العينة بحيث يتم الحصول على توقع معقول بان جميع وحدات المجتمع لها فرص اختيار متساوية.
- أن يطبق على كل عنصر وقع اختياره إجراءات الرقابة التي تتناسب مع هدف الرقابة المحدد، أن يأخذ في الاعتبار أي ظروف من شأنها أن تشكل حالة غير اعتيادية أو خطأ وذلك بالرجوع إلى أهداف مهمة الرقابة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة وسبب أي أخطاء تم تحديدها وأسبابها وأثرها الممكنة على هدف

- الرقابة المحدد وعلى أي جوانب أخرى في مهمة الرقابة.
- أن يصدر حكماً مهنياً بشأن ما إذا كانت عملية المعاينة مناسبة للحصول على أدلة الرقابة اللازمة أم لا؟
- حجم العينة كافٍ للوصول إلى نتيجة تعبر عن مجتمع العينة.

٢-٢-٣ منهجية تنفيذ مهمة الرقابة على الأداء (أساليب جمع وتحليل البيانات):

تعتبر منهجية تنفيذ الرقابة على الاداء طريقة تُطبق لجمع البيانات وتحليلها للوصول إلى استنتاجات مهمة الرقابة، ولا توجد منهجية رقابة موحدة يمكن فرضها بحيث تنطبق على جميع أنواع موضوعات الرقابة على الأداء، حيث يتم تجميع وتحليل البيانات والمعلومات الموضحة في مخطط الرقابة خلال مرحلة تنفيذ مهمة الرقابة، ويجب التخطيط للعمل الميداني من منظور الأدلة التي سيتم تجميعها وتهدف إلى دعم النتائج التي تظهر في التقرير النهائي، ويعتمد نوع البيانات ومصادرها على المنهجية المتبعة والمعايير الموضوعية، وتعد جودة جمع البيانات وعملية التوثيق أمراً هاماً كما انها تستهلك كثيراً من الوقت والجهد.

يتعين على المراجع أن يكون موضوعي في جمع البيانات وتفسيرها وتحليلها، لكي يحتوي تقرير الرقابة على معلومات تفصيلية حول جودة المعلومات والطريقة التي جمعت بها لتجنب الانشغال بالتفاصيل والبيانات الكثيرة، كما يجب عمل تقييمات تفصيلية لمدى الحاجة إلى المعلومات وذلك قبل عملية الرقابة وخلالها.

وفيما يلي بعض المنهجيات (اساليب) التي يمكن استخدامها في جمع وتحليل البيانات:

٢-٢-٣-١ أساليب جمع البيانات

يتعين على المراجع جمع أفضل المعلومات الممكنة والحقائق والآراء والأدلة والأفكار من مختلف المصادر، كما يتعين على المراجع البحث عن الأدلة اللازمة للإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة، وأن يحرص على عدم الانحراف عن هدف العمل وألا يجمع كمّاً كبيراً من المعلومات غير الضرورية التي ليس لها صلة بالموضوع، وان يأخذ حلاً وسطاً بين المثالية والموضوعية، حيث يتعارض الوصول إلى أفضل شكل لعملية جمع البيانات وأكثرها دقة ومثالية مع معايير الاقتصاد المتعلقة بأهداف الرقابة.

على المراجع عند جمعه للبيانات اخذ الامور التالية في الاعتبار:

- أن يحدد طبيعة الملفات وأماكنها ومدى توافرها عند بدء العملية الرقابية لإمكانية فحصها بطريقة تضمن فعالية التكلفة.
- أن يوضح في إجراءات الرقابة طبيعة إثباتات الرقابة ومصدر الحصول عليها ووسائل جمعها وصولاً لأهداف الرقابة والإجابة عن الأسئلة الرقابية.
- أن يقارن الحقائق والأدلة التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة بحقائق وأدلة أخرى مناسبة وذلك عندما لا توافق الجهة الخاضعة للرقابة على معايير الرقابة.
- اختيار أفضل الأساليب التي تتيح جمع بيانات الرقابة بكفاءة وفعالية.

ومن أساليب جمع البيانات ما يلي:

٢-٢-٣-١-١ الفحص المستندي للوثائق

يعد أحد أهم مصادر جمع أدلة الرقابة ويستخدم في كثير من عمليات رقابة الأداء ويجرى عن طريق أخذ العينات. مثال على ذلك: التقارير السنوية، والبيانات المالية، ومستندات المشروع، والمراسلات، والمذكرات، والتقارير، والتوجيهات الموجهة إلى الأعضاء، وتقارير الرقابة الداخلية.

يعد الفحص المستندي (الاطلاع) للوثائق من أفضل طرق تنفيذ الفحوصات الرقابية (فحص العينات)، على أن تكون عينة المستندات ذات سمات مماثلة لسمات المجموعة الكلية للأنشطة من حيث التوزيع والكميات، وأن تكون ذات كمية وحجم مناسب يضمن التوازن بين التغطية الكاملة للمخاطر وتوفير الوقت والجهد للتفرغ للقيام بالأعمال الرقابية الأخرى، وأن تتعلق بعمليات وأنشطة حديثة زمنية بشكل يجعل الملاحظات المستنتجة من الفحص قريبة نسبياً من الواقع ومن الفترة التي سيتم فيها تقديم النتائج، وعلى فريق رقابة الأداء تجنب تأخر الفحص المستندي قدر الاستطاعة وذلك بطلبه لهذه المستندات بشكل مباشر من الجهة الخاضعة للرقابة متى توقع تأخرها في تزويده بالمستندات المطلوبة أو بتوثيق الطلب في شكل خطاب مؤرخ وموجه رسمياً للجهة متى شك في مفاطلة الجهة ليكون دليل إثبات في حد ذاته حول عدم توفير المعلومات عند طلبها أثناء القيام بالعمل الرقابي .

٢-٢-٣-١-٢ الاستطلاعات والاستبيانات

الاستطلاع هو عملية التجميع المنتظم للمعلومات التي تخص فئة معينة، وتجرى هذه العملية عن طريق إجراء المقابلات الشخصية أو الاستبيانات التي ترسل إلى عينة من افراد المجتمع، والاستبيان هو أداة جمع البيانات المستخدمة في الاستطلاعات، وتستخدم الاستبيانات عند الحاجة إلى الحصول على معلومات شاملة.

هذا وتعد الاستبيانات وسيلة لجمع البيانات التي يصعب أن تتوافر عن طريق الأساليب الأخرى وتستخدم في حالة تقييم مشروع أو برنامج حكومي ميدانياً لدى المستخدمين أو للقيام بأعمال مسح يشمل مكونات أو جهات حكومية موزعة جغرافياً.

وتتميز الاستبيانات عن غيرها من وسائل جمع البيانات بأنها عامة وغير شخصية وتسمح بالحصول على قدر كبير من المعلومات وإن كانت تحتاج إلى وقت طويل لإعدادها وتنفيذها، فضلاً عن المعالجة عبر الحاسب في بعض الأحيان والاستعانة بخبرات، ويتطلب الحصول على نتائج فعالة أن يتم تصميم وإعداد الأسئلة بشكل دقيق حتى لا تستغرق معالجة الردود وقتاً طويلاً، ومن ثم استخلاص استنتاجات ذات دلالة من الأجوبة المعروضة، على أن يتم اعتماد الاستبيان وقائمة المستهدفين منهم من قبل القائمين على أمر رقابة الأداء.

وفيما يلي نصائح وإرشادات حول الاستبيان:

- بدء الاستبيان بالأسئلة العامة.
- توجيه سؤال مفتوح في نهاية الاستبيان يجعل المجيب على هذا الاستبيان يكتب بعض التعليقات العامة.
- تجنب كتابة كثير من الأسئلة المفتوحة لأنها ستقلل من جودة العملية وتشتت انتباه المجيب وقد تقلل من روده.
- تجنب الأسئلة الغامضة والمبهمة.
- الاقتصار على كتابة الأسئلة التي تفيد في عملية التحليل.
- عدم توجيه سؤالين في سؤال واحد. مثال ذلك: هل تعتقد أن إمدادات المياه في قريتك كافية وأن المياه ذات جودة؟
- اتسام الأسئلة بشروط التقرير الجيد (الوضوح والدقة والإيجاز والموضوعية).
- احتواء الاستبيان على رسالة توضيحية موجزة عن أهداف الاستطلاع وغاياته، وأهمية الإجابة على الأسئلة، وطريقة استخدام المعلومات، ومن الذي سيقوم بالإجابة عن هذا الاستبيان، وطرق التواصل مع فريق الرقابة (البريد الإلكتروني والهاتف).
- اختبار الاستبيان مع الزملاء والخبراء.
- عمل اختبار تجريبي في ظل الظروف الحقيقية التي يجري فيها الدراسة.

(مرفق استمارة العمل رقم (٩) كيفية إجراء الاستبيانات ضمن الجزء الرابع من الدليل)**٢-٢-٣-١-٣ المقابلات الشخصية**

المقابلات الشخصية هي في الأساس نوع من الجلسات، يجرى فيها طرح الأسئلة والإجابة عليها للحصول على معلومات محددة، ويعتمد جانب كبير من رقابة الأداء على المقابلات الشخصية وان كانت ليس بالأمر السهل، فالمقابلات الشخصية تتطلب تحضيرًا ونظامًا ومهارات تواصل محددة للحصول على أكبر قدر من الواقعية، فمن الضروري إجراء مقابلة شخصية مع الأفراد من مختلف المناصب أصحاب وجهات النظر والرؤى المختلفة، ويجب أن تجمع وتوثق نتائج المقابلات الشخصية بطريقة معينة بحيث تسهل من عملية التحليل وضمان الجودة.

هذا وتختلف المقابلات التي تتم أثناء تنفيذ المهام الرقابية عن تلك التي تجرى أثناء مرحلة المسح الميداني، بحيث تعتمد على الأسئلة المغلقة التي تهدف إلى تنفيذ بعض الاختبارات والحصول على بعض تأكيدات قاطعة من الجهة محل الفحص، ويُمكن هذا الأسلوب فريق الرقابة من الحصول على معلومات شفوية غير مدونة في وثائق من أشخاص ممارسين وعلى دراية عميقة بمجال عملهم، والحفاظ على علاقة ودية في صالح العمل الرقابي وإتاحة التواصل المستمر وتبادل وجهات النظر بين فريق العمل وموظفي الجهة محل الفحص بما يضمن اختبار الاستنتاجات الأولية وتأكيداتها.

وفيما يلي بعض نصائح وإرشادات حول المقابلات الشخصية:

- يجب إعداد جدول زمني عن التاريخ والمكان والوقت والمدة.
- يجب تعيين أدوار الأشخاص قبل إجراء المقابلة الشخصية (تجنب إجراء المقابلات الشخصية بمفردك).
- الحرص على البدء في الوقت المحدد وعدم التأخر عن المدة المحددة.
- العمل على دراسة الموضوع بدقة.
- أن يكون القائم بالمقابلة الشخصية شخصًا منتبهًا، وملاحظًا، وموضوعيًا، ومحترمًا، ونزيهًا، ومُطمئنًا.
- أن يكون القائم بالمقابلة الشخصية ودودًا مع الضيف، فالمقابلة الشخصية ليست استجوابًا.
- ألا يتحدث القائم بالمقابلة الشخصية كثيرًا وأن يحرص على الاستماع إلى الضيف ومراقبته.
- أن يتصرف بمرونة دون أن يحيد عن هدف المقابلة الشخصية.
- أن يكون صريحًا وأن يشجع على توجيه أي نوع من الأسئلة.
- تجنب طرح الأسئلة المعقدة وإظهار الغرور والتباهي بامتلاك كثير من المعارف وإظهار الإحساس بالعظمة.
- في حالة الأجوبة المتملصة، ينبغي ضرورة التوقف لفترة أو الصمت بما يفيد انتظار باقي المعلومة.
- ضرورة تسجيل الملاحظات الرئيسية.

٢-٢-٣-١-٤ الندوات وجلسات الاستماع

قد تجرى الندوات للحصول على المعارف في إحدى المجالات المتخصصة، أو تناول المشكلات والملاحظات والإجراءات الممكنة والأدلة التي تكون في صالح مختلف الآراء ووجهات النظر أو ضدها.

٢-٢-٣-١-٥ مجموعات النقاش ومجموعات التركيز، والجماعات المرجعية والخبراء

مجموعات النقاش هي إحدى الأساليب المستخدمة في جمع البيانات النوعية، ويكون مصدر البيانات النقاش والتفاعل الذي يجرى بين المشاركين داخل المجموعة الذين يتناقشون حول موضوعات

وقضايا محددة، وتستخدم مجموعات التركيز للحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ البرامج الحكومية وتأثيرها بناء على وجهة نظر المستفيدين وغيرها من الجهات المعنية، كما يمكن استخدامها للمساعدة في إدخال تحسينات على الاستبيانات وأدلة المراقبة المباشرة، تتكون المجموعات المرجعية من أفراد داخل الجهاز أو خارجه من الخبراء والمتخصصين.

وفيما يلي نصائح وإرشادات حول مجموعات النقاش:

- يجب لمجموعات النقاش الجيدة أن تكون من مشاركين مختارين بعناية، وتجرى في مكان مريح، وتحت قيادة أحد المنسقين الخبراء، والا تمتد لأكثر من ساعتين.
- يجب أن يتمتع المنسق الجيد بالمرونة والموضوعية والاحترام والنزاهة والاطمئنان والتمتع بروح الدعابة.
- يجب على المنسق تحقيق المشاركة المتساوية لجميع الأفراد والتشجيع على النقاش أو تهدئته وتقدير الآراء المتنوعة.
- يجب أن تكون مجموعة النقاش متماثلة، أي يتم فيها تناول الخبرات المشابهة المتعلقة بموضوع النقاش.
- طلب الإذن بتسجيل الجلسة، فقد يفيد هذا التسجيل في تحليل البيانات.
- يجب تسجيل الملاحظات الرئيسية.

٢-٢-٣-١-٦ المعاينة الميدانية (المراقبة المباشرة)

هي الأسلوب المتبع في جمع البيانات النوعية التي يجري فيها استخدام الحواس لفهم جوانب معينة من الواقع، ولا يقصد بالمراقبة المباشرة الرؤية والسمع فقط، ولكن يقصد بها التأكد من الحقائق والظواهر، هذا وتساعد المراقبة المباشرة على الحصول على أدلة حول المواقف التي لا يستطيع الأفراد عمل أي شيء سوى التحكم في سلوكهم، كما يستخدم هذه الأسلوب بشكل كبير للحصول على فكرة حول طريقة التشغيل وفهمها للحصول على آراء العاملين في الميدان ومناقشة الأفكار واختبارها.

ويسمح هذا الأسلوب لفريق الرقابة بالوقوف عن كثب على الأوضاع، والتأكد من حدوث الوقائع وتأكيد الملاحظات بشكل سريع ومباشر، والحصول على أدلة إثبات قاطعة دون نقل أو تداول، وقد تكون المعاينة مفاجئة أو مبرمجة ومعلن عنها مسبقاً للجهة محل الرقابة إذا كان الأمر يرتبط بالحصول على تراخيص أو اتخاذ تدابير وقائية صحية أو أمنية معينة.

ونظراً لأن المعاينة الميدانية قد تكون مكلفة بالنسبة للجهاز أو الجهة الخاضعة للرقابة حيث يتطلب تنفيذها وقتاً وإعداداً لوجستياً ومادياً وبشرياً بشكل يجعل من الصعب بمكان تكرارها، لذلك كان لزاماً على الفريق الرقابي:

- الإعداد الجيد والسليم لهذا المعاينات بشكل يضمن تحقيق أكثر عدد ممكن من الأهداف الرقابية، والتأكد من عدة نقاط رقابية في آن واحد.
- تحديد جميع النقاط المقرر التأكد منها في استمارات يعدها مسبقاً خصيصاً للزيارات الميدانية لكي يكون مرجعاً عند تدوين الملاحظات.

وفيما يلي نصائح وإرشادات حول المراقبة المباشرة (المعاينة الميدانية):

- اختر الأنشطة أو الظاهرة ذات الصلة التي تخدم أهداف الرقابة.
- وكما هو الحال في المقابلات الشخصية، فمن الضروري إقامة علاقات مع الأشخاص.
- احرص على القيام بالمراقبة المباشرة في الوقت الصحيح.
- أكد على أن هدف المراقبة المباشرة هو معرفة سير العمل وليس تقييم أداء الأفراد.
- حاول عدم الإخلال بسير العمل الطبيعي أو سلوك الأفراد.

- يغير الناس من سلوكهم إذا شعروا أنهم مراقبون وهو الأمر الذي قد يضعف من الأدلة ما لم يتم أثباتها.
- تسجيل أي شيء تجرى مراقبته لأنه قد يكون دليلاً رئيسياً.

(مرفق استمارة العمل رقم (١٢) حول تنفيذ المعايير الميدانية ضمن الجزء الرابع من الدليل.)

(مرفق النموذج رقم (٦) حول استمارة إجراء معاينة ميدانية ضمن الجزء الخامس من الدليل.)

٢-٢-٣-١-٧ طرق أخرى لجمع البيانات:

تجدر الإشارة إلى أن هناك أساليب رقابية أخرى عديدة لجمع البيانات ولكن نظراً لطبعها الخصوصي واتصالها بمهام التقييم والبحث العلمي أكثر من العمل الرقابي في حد ذاته فقلما يتم استعمالها ، ومن هذه الأساليب دراسة الوضع " ما قبل " والوضع " ما بعد " ، ودراسة الحالة وهي كلها أساليب متكاملة حيث أن إيجابيات كل أسلوب تساعد على تلافى سلبيات الأسلوب الأخر، بشكل يجعل اللجوء إلى أكثر من طريقة لتنفيذ نفس العمل الرقابي أمراً مطلوباً مهنيّاً لتلافى كل قصور في النتائج المحصلة.

كما تعتبر أوراق النقاش من الأدوات المستخدمة في جمع البيانات أثناء سير المهمة الرقابية، والتي تحدد وتناقش الموضوعات الرئيسية وتعمل هذه الأوراق على التأكيد على الحقائق المتعلقة بالجهة والارتقاء بوضع نتائج وتوصيات مهمة الرقابة، كما تجمع ورقة النقاش النتائج والاستنتاجات المرتبطة بموضوع رقابة معين ومن ثم فهي وسيلة فعالة للتأكد من أن الحقائق وردة بشكل صحيح وان البرنامج فهم فهماً صحيحاً، كما أنها تساعد على دراسة النتائج والتوصيات مع الجهة الخاضعة للرقابة ضماناً للحصول على رد الجهة في وقت مبكر، ويجب أن تكون أوراق النقاش مختصرة وشاملة لكل المعلومات التي تصف الموضوعات والقضايا وتأثيرها على عمليات الجهة وأنها مجرد مسودة للتعليق عليها .

يقوم المراجع بتجميع البيانات دفعة واحدة أو من خلال عمليات قياس مستمرة (تصميم السلاسل الزمنية، التحليل الطولي)، أما المعلومات فيمكن جمعها بالاستناد إلى الأدلة المادية ، أو الوثائق أو الشهادات الشفوية (المقابلات)، أو بوسائل أخرى حسب أهداف عملية الرقابة، وفي الغالب يكون من الضروري جمع بيانات كمية ونوعية في ذات الوقت، على أن تكون البيانات المزمع الحصول عليها قابلة للتفسير والتبرير من حيث الكفاية، والصحة والموثوقية والمناسبة و المعقولة.

كما يتعين على المراجع أن يكون متفتحاً إزاء الآراء والأدلة المقدمة ، فإن لم يكن منفتحاً فإنه قد لا ينتبه إلى أفضل الأدلة، وأن يكون قادراً على النظر إلى الأشياء من زوايا مختلفة، وفي هذا أيضاً تأكيد على أهمية القيام بعمليات تقويم معقولة ، أي أن يتخلى المراجع عن رغباته الخاصة وعن رغبات غيره من الأشخاص، لذلك فإنه من المهم أن يندرج تدخل المراجع ضمن عملية التفكير والتحليل الموضوعي بدلاً من أن يندرج في شكل قناعة بأن بعض وجهات النظر صحيحة .

بعد استعراض أنواع أدلة الإثبات وأساليب جمع البيانات يمكن مقارنة نوع الدليل بالأسلوب المناسب للحصول على هذا الدليل من خلال الجدول التالي:

أنواع الأدلة	أساليب جمع البيانات
مادي	● الملاحظة المباشرة

● التفتيش عن الأشياء	متعلق بشهادة
● المقابلات الشخصية	
● الاستبيانات	
● مجموعات النقاش	
● الجماعات المرجعية	وثائقي
● فحص الملفات	
● فحص المستند	
● الأبحاث الثانوية	
● البحث في المطبوعات	
● استخدام الإحصاءات القائمة	
● استخدام قواعد البيانات القائمة	تحليلي
- يقدم المراجع الدليل التحليلي باستخدام مختلف أنواع البيانات.	
- يمكن أن يستخدم المراجع أي من طرق جمع البيانات الواردة أعلاه أو مجموعة منهما.	

٢-٣-٢ أساليب تحليل البيانات

تتضمن أساليب تحليل البيانات عمل دراسة مقارنة للمعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات المقارنة للفترة السابقة، أو النتائج المتوقعة للمنشأة مثل الموازنات والتنبؤات أو توقعات المراجعين، أو المعلومات المماثلة في نفس النشاط، كما تتضمن أساليب تحليل البيانات أيضاً دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة مثل تكلفة الأجور و المرتبات مع عدد العاملين.

كما يمكن استخدام طرق متنوعة لتنفيذ اساليب التحليل المالي ، وتندرج هذه الطرق من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة ، ويعتبر اختيار المراقب لإجراءات المراجعة و طرق ومستوى تطبيقها مسألة ترجع لحكمه المهني الشخصي.

تختلف التحليل المالي والإحصائي في مرحلة تنفيذ المهام الرقابية عن تلك التي تتم في مرحلة التخطيط والمسح الميداني في كونها دقيقة ومفصلة أكثر لاعتمادها بشكل واسع ودقيق على قوائم وبيانات معتمدة وتفصيلية ومكتملة ومحدثة وإن اتبعت نفس المنهجية.

ومن اساليب تحليل البيانات اسلوب الاحصاء الوصفي والذي يتعامل مع توزيع البيانات حيث يلخص اهم صفات البيانات الرقمية في رقم واحد له دلالة معينة، وتعتبر عملية تحليل البيانات اداة فعالة في تحليل الرقابة ورفع التقارير، ويقوم المراجع بفحص توزيع البيانات لفهم بعض خصائص الجهة الخاضعة للرقابة أو مقارنة القيم الفعلية بالقيم المتوقعة، وغالباً ما توفر دراسة عمليات توزيع البيانات معلومات أكثر من التركيز على أحد الأرقام (المتوسط على سبيل المثال)، فتقييم رقم بمفرده يجعل المراجع يخسر كثيراً من المعلومات التي أتاحت له بسهولة.

وفيما يلي بعض الاساليب الاحصائية المستخدمة في فهم وتوزيع البيانات الوصفية، ويتم استعراض بعض هذه الاساليب من خلال المثال التالي:

مثال:

هدف عملية الرقابة: تقييم أثر الطرق الزراعية في تحسين مستوى معيشة المجتمع المحلي. هناك ١٠ أسر يسكنون في المنطقة المحلية وهم المستفيدون من هذا الطريق، وقد قرر المراجعون استخدام الدخل النقدي كمقياس لأثر تحسين مستوى المعيشة، ولقد أوضحت نتيجة

الاستطلاع أن متوسط الزيادة السنوية في دخل الأسر العشرة خلال الخمس سنوات الأولى بعد إنشاء الطرق الزراعية ما يلي:

الأسر	أ	ب	ج	د	هـ	و	ز	ح	ط	ى	الإجمالي
الدخل بالجنيه	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	١٨٠٠	٢٤٨٠٠

• الوسط الحسابي

الوسط الحسابي هو مجموع القيم مقسوم على عددها، وللوصول إلى نتيجة الرقابة، فإن متوسط الزيادة السنوية لدخل الأسر العشرة وهو:

$$= 10 / 24800 = 2480$$
 جنيته لكل أسرة

وبالتالي فإن متوسط دخل الأفراد ساكني المنطقة المحلية هو ٢٤٨٠ جنيته وهو الأمر الذي قد يجعل المراجع يستنتج ان زيادة الدخل ترجع إلى التأثير المحتمل لتمهيد للطريق الزراعي.

• الوسيط

الوسيط هو القيمة الوسطى بعد ترتيب القيم تصاعديًا أو تنازليًا (إذا كانت عدد القيم زوجي تؤخذ القيمتين الوسيطتين ويقسم مجموعهما على ٢) فإذا كانت احدى البيانات ذات قيمة مرتفعة بالنسبة لباقي القيم فإن حساب الوسط الحسابي لن يكون معبرًا، ويمكن وصف مصدر هذه البيانات بطريقة أفضل باستخدام مقياس الوسيط.

مثال:

الأسر	أ	ب	ج	د	هـ	و	ز	ح	ط	ى	الإجمالي
الدخل بالجنيه	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٣٠٠٠

الوسط الحسابي = $10 / 53000 = 5300$ جنيته

في هذا المثال أكبر دخل للأسرة الواحدة هو ٣٠ الف جنيته، وبالتالي زاد الوسط الحسابي إلى (٥,٣٠٠ جنيته) وهو الأمر الذي جعل الوسط الحسابي غير ممثلًا. في مثل هذه الحالات، يوفر الوسيط قياسًا أكثر صحة.

الوسيط = $(2000 + 2500) / 2 = 2250$ جنيته

يتضح مما سبق يستنتج المراجع أن ٢,٢٥٠ هي القيمة الأكثر تمثيليًا.

• المنوال

المنوال هو القيمة الأكثر تكرارًا ويتميز بأنه لا يتأثر بالقيم القصوى، وعلى الرغم من ذلك، فإن للمنوال عيوب تجعل ظهوره أقل تكرارًا من الوسط الحسابي والوسيط وذلك يرجع لوجود حالات لا

تحتوي على المنوال وهي الحالات التي لا تتكرر بها أي قيمة.
في المثال الوارد أعلاه المنوال هو ٢٠٠٠ جنيه لأن هذا الرقم ظهر ٣ مرات.

• نموذج تحليل الانحدار

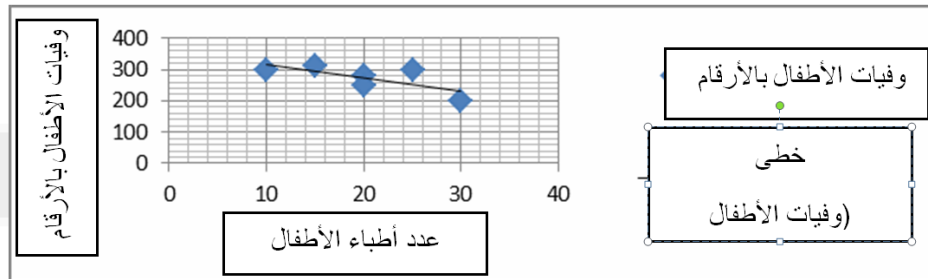
يشير تحليل الانحدار الى العلاقة بين المتغيرين 'س' و 'ص' (درجة التغير في أحدهما تؤثر على درجة تغير الآخر).

ص = أ + ب س ("ص" المتغير التابع، "س" المتغير المستقل، "أ" قيمة ثابتة، "ب" معامل الانحدار)

ويتم التعبير عن تلك العلاقة في صورة رسم بياني، يُظهر فيه قيم المتغير التابع 'س' والمتغير المستقل 'ص' على المحورين الرأسي والأفقي على التوالي، فالمتغير التابع هو المتغير الذي يجري توقعه أو تقييمه (معدلات وفيات الأطفال) كما في المثال التالي ذكره، والمتغير المستقل هو المتغير الذي يعد أساساً لعملية التقييم (عدد أطباء الأطفال).

مثال: دور القطاع الصحي في تقليل معدل الوفيات بين الأطفال، يوضح الجدول الوارد أدناه البيانات:

السنة	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
عدد أطباء الأطفال	١٠	١٥	٢٠	٢٠	٢٥	٣٠
معدلات وفيات الأطفال	٣٠٠	٣١٠	٢٨٠	٢٥١	٣٠٠	٢٠٠



يوضح الرسم البياني على النحو الوارد اعلاه أنه كلما زاد عدد أطباء الأطفال، قلت معدلات وفيات الأطفال، فهناك علاقة عكسية بينهما، ويستخدم معامل الارتباط (التالي ذكره) لقياس مدى قوة العلاقة وهدفها بين هذين المتغيرين، أي عدد أطباء الأطفال ومعدل وفيات الأطفال.

• معامل الارتباط (R)

يقيس معامل الارتباط مدى قوة العلاقة بين متغيرين احدهما تابع والآخر مستقل، ويشير إلى معامل الارتباط ب (R)، حيث يفترض أي قيمة تتراوح من ± 1 ، إذا كانت (R) تساوي = صفرًا فهذا يعني أنه ليست هناك علاقة، وإذا كانت (R) تساوي = -١ فهذا يعني وجود علاقة عكسية، أما إذا كانت (R) تساوي +١ فهذا يعني وجود علاقة مباشرة أو إيجابية.

$$r = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}}$$

حيث X=س المتغير المستقل

Y=ص المتغير التابع

\bar{X} = متوسط المتغير س

\bar{Y} = متوسط المتغير ص

في المثال الأعلى R = -0.712،

التفسير: وجود علاقة ارتباط سلبية أو علاقة عكسية بين عدد من أطباء الأطفال ومعدلات وفيات الأطفال.

• معامل التحديد (R^2)

هو إجمالي نسبة التغير في Y (المتغير المستقل) ، الناتج عن التغير في X (المتغير المستقل)، ويمكن حسابه من خلال تربيع معامل الارتباط.

على سبيل المثال: $R^2 = (-0.712)^2 = 0.507$

الشرح: 50,7% من التغير في معدل وفيات الأطفال يعود إلى عدد الأطباء المتاحين بينما 49,3% يعزو لعوامل أخرى.

٤-٢-٢ نتائج وتوصيات الرقابة

١-٤-٢-٢ تعريف نتائج وتوصيات الرقابة

تُعرف نتائج الرقابة بأنها قرار توصل اليه المراجع يتعلق بالأداء (إيجابي وسليبي)، وذلك بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط، وتقييم أهمية وأسباب الانحرافات، وتمثل نتائج الرقابة الأساس الذي تم الاعتماد عليه للوصول الى الاستنتاجات أو التوصيات، وقد تتعلق النتائج بأداء في الماضي أو الحاضر أو المستقبل.

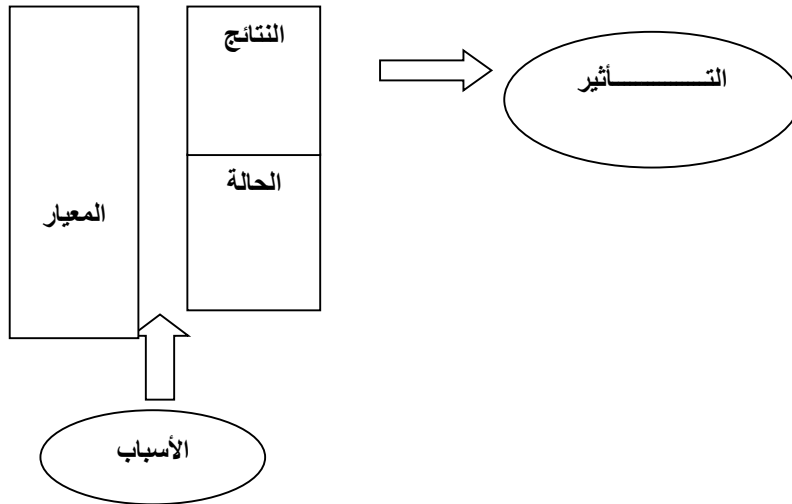
هذا وتستخدم نتائج الرقابة في الإجابة على الأسئلة المتعلقة بعملية الرقابة، ويمكن تعريفها على أنها عملية تحديد الاختلافات الموجودة بين الوضع القائم والمعايير.

٢-٤-٢-٢ عناصر وأنواع نتائج وتوصيات الرقابة

١-٢-٤-٢-٢ عناصر نتائج الرقابة

تتضمن نتائج الرقابة: المعايير (ما ينبغي أن يكون)، والحالة (ما هي)، والسبب (سبب الانحراف عن القواعد أو المعايير)، والأثر (ما هي تبعات ذلك)، نتائج الرقابة هي استنتاجات مقارنة المعايير بالوضع القائم، وعلى الرغم من ذلك، لا تطبق دائماً جميع العناصر الأربعة في عملية الرقابة، فعلى سبيل المثال، لا تطبق المعايير دائماً في المنهجية المتبعة عند تناول المشكلات، على سبيل المثال لا يلزم استخدام المعايير المحددة مسبقاً في الأسئلة التالية: " ما هي العوامل الرئيسية التي أدت إلى إحداث مشكلة في نظام النقل الجوي؟ " و " ما هي العوامل التي تفسر الزيادة المطردة في نفقات الإجازة المرضية خلال العقد الماضي؟ "

والشكل التالي يوضح عناصر نتائج الرقابة:



معايير الرقابة : هي معايير الأداء المستخدمة في قياس مدى اقتصادية الأدوات المستخدمة في عملية الرقابة وقياس مدى كفاءتها وفعاليتها ، وتهدف معايير الرقابة إلى تحديد ما إذا كان الموضوع الخاضع للرقابة يساعد في التوصل إلى الأداء المتوقع أو يعمل على زيادة مستوى هذا الأداء أو يقلل منه، ويمكن تعريفه ذلك كمياً ونوعياً، قد تشير عملية تطبيق المعايير أو تجاوزها إلى العمل الجيد ، ويشير عدم تطبيق المعايير إلى وجود فرصة لتحسين مستوى الأداء ، ويجدر الملاحظة أن الأداء المُرضى ليس أداءً مثالياً فهو أداء تُوقِع حدوثه بعد معرفة الظروف التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة.

الحالة: هي الوضع القائم الذي حُدد ووثق أثناء عملية الرقابة، والسبب: هو الاختلافات الموجودة بين الحالة والمعايير، وسيكون هذه السبب أساساً لأي توصية، أحياناً لا يستطيع الإنسان معرفة الأسباب وراء حالة الوضع القائم وذلك لأن معرفة الأسباب تتطلب استخدام منهجية متطورة لا توجد ضمن منهجيات الرقابة، والأثر: هو نتائج الاختلاف الموجود بين الحالة والمعايير، يشير الأثر إلى خطورة الوضع الحالي، كما يحدد مستوى شدة الإجراء التصحيحي.

في ضوء ما سبق تتمثل نتائج الرقابة: في الأدلة المعينة التي يجمعها المراجع للاستجابة إلى أهداف عملية الرقابة، ليتمكن من الإجابة عن أسئلة العملية الرقابية واختيار الفرضيات المعلنة، .. إلخ، أما الاستنتاجات : فهي الأحكام التي يتوصل إليها المراجع بناءً على تلك النتائج ، في حين تمثل التوصيات : الإجراءات التي يقترحها المراجع بخصوص أهداف العملية الرقابية ، وتتضمن نتائج الرقابة العناصر التالية : المقاييس ("ما ينبغي أن يكون") والظروف ("ما هو موجود") ، والأثر ("ما هي التبعات" – "الأثر المستقبلي الملاحظ و المعقول والمنطقي في نفس الوقت") ، بالإضافة إلى السبب ("لماذا حدث انحراف عن المعايير أو المقاييس") وذلك في حالة اكتشاف مشكلات ومع ذلك ، فإن العناصر الأربعة ليست دائماً ضرورية في العملية الرقابية ،ومن ذلك أن عنصر "المقاييس" مثلاً لا تشمله المقاربة بالمشكلات بشكل محدد في كل الحالات.

٢-٢-٤-٢-٢ أنواع نتائج الرقابة

يمكن تحدد مجموعتين رئيسيتين لنتيجة الرقابة:

- المجموعة الأولى: نتائج وقصور تتعلق بأغراض وأهداف رقابية محددة

وفقاً لهذه المجموعة: ستكون أغراض وأهداف الرقابة على هيئة بيان لما هو متوقع إنجازه من خلال الرقابة، كما أنه إقرار محدد لما ينوي المراجع إيجاده أو مطلوب منه إيجاده، وتلبي الأدلة التي جمعت بالإضافة إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها المتطلبات التي حددت في هدف مهمة الرقابة.

أما التوصيات تكون في هذه المجموعة على هيئة بيان للتصرفات والإجراءات التي يعتقد عضو الجهاز أنها ضرورية لتصحيح وتقويم نواحي القصور التي يتم اكتشافها بخصوص أهداف الرقابة.

- المجموعة الثانية: نتائج وقصور تتعلق بأغراض وأهداف رقابية غير محددة (مفتوحة المدى)
وفقاً للمجموعة الثانية، فإن الملاحظة أو النتيجة عبارة عن نص معد منطقياً للأدلة المستخدمة لتدعيم وتوصيل قرارات المراجع بخصوص الأداء بدلاً من غرض محدد، ويتمثل الاستنتاج في ملخص للملاحظات بدلاً من كونها إجابة أو رد على أغراض الرقابة، ويعود هذا الأمر إلى أن الأغراض هي عبارة عن بيان مفتوح لا يلزم نفسه بإجابة محددة.

وفقاً للمجموعة الثانية يعد هدف الرقابة بياناً مفتوحاً يحدد موضوع أو نطاق الرقابة، والهدف المعتاد الذي لا يعلن عنه هو العثور على مشكلة في الأداء بغرض القيام بحله وإصلاحه، وبالتالي يصبح الاستنتاج ملخصاً لنتيجة مهمة الرقابة.

وعلى غرار التصنيف الأول فإن أدلة الرقابة ستكون على هيئة بيانات أو آراء أو مواقف واقعية بما في ذلك المناقشات المنطقية وتدعيم وربط كل عنصر من عناصر النتائج لتشكيل معاً النتائج النهائية.

وفي هذه المجموعة أيضاً، تكون التوصيات على شكل بيانات بالإجراءات التي يرى المراجع أنها لازمة لتقويم وتصحيح نواحي القصور المتعلقة بالأداء والتي لا ترتبط بالضرورة بهدف محدد من أهداف الرقابة.

كما تقسم النتائج إلى نوعين آخرين:

- **النتائج التقليدية:** (تنطبق بشكل أكبر على عمليات الرقابة التقليدية المالية والمطابقة العامة) ومن بين عناصر الملاحظة والنتيجة التي ترد ضمن النتائج التقليدية العامة ما يلي:
 - **الحالة أو الظرف:** وهو الموقف الذي ينشأ ومستوى الأداء المقاس أو المقدر أو كيف تم أو يتم تنفيذ الأمور كما هو موثق في عملية الرقابة.
 - **المعيار:** ما الذي يجب أو يمكن أن يكون: ويمثل هذا البند إجراءات تقييم مناسبة الأداء مقابل الأحكام والمعايير والمقاييس والسياسات المعدة مسبقاً وما شابه ذلك.
 - **الأثر:** مدى الفرق بين المعيار والظرف ونتائج ذلك الاختلاف ونتائج الأداء الجيد أو الضعيف.
 - **السبب:** سبب كون الظرف في الحالة التي هو عليها وأسباب كون الأداء جيد أو سيئ، ويحدث هذا الأمر عندما تشمل أغراض الرقابة شرح أسباب حدوث الأداء السيئ (الجيد) المذكور في الرقابة والأسباب التي يحددها المراجع للأداء ويشار إليها بالسبب.
- **النتائج المتعلقة بالتأثير:** (تنطبق بشكل أكبر على عمليات الرقابة على الأداء والبرامج) ومن بين عناصر النتيجة والملاحظة التي ترد ضمن الملاحظات والنتائج المتعلقة بالتأثير ما يلي:
 - **الظرف أو الحالة مع وجود ظرف عارض:** تقييم مستوى الأداء أو المقدر مع تدخل برنامج أو نشاط حكومي معين.
 - **الظرف أو الحالة بدون وجود ظرف عارض:** تقديرات لما يمكن أن يكون مستوى الأداء عليه دون التدخل من البرنامج أو الجهة الحكومية.

- الأثر: النتائج المحققة عن طريق التدخل، ويحدث هذا الأمر عندما تشمل أغراض الرقابة عملية تحديد المدى الذي قام فيه ذلك النشاط أو البرنامج بإحداث تغييرات فى الظروف الاجتماعية أو الاقتصادية. و" الأثر " هو عبارة عن مقياس للأثر المحقق من قبل البرنامج.
- السبب: يعتبر البرنامج أو التدخل على أنه " المسبب " الذي أدى إلى تحقيق الأثر، ويحدث هذا الأمر عندما تشمل أغراض الرقابة عملية تقدير أثر البرنامج على المشكلة المستهدفة والمجتمع، وعندما يسعى أعضاء الجهاز للحصول على إثباتات بخصوص المدى الذي يكون فيه البرنامج نفسه " المسبب " لهذه التغييرات.

٢-٤-٣ معايير وأسباب نتائج وملاحظات الرقابة على الأداء

تعرف على أنها قواعد ومعايير تستخدم لتحديد ما إذا كان النشاط، الجهة، البرنامج الحكومي يلبي أو يتعدى التوقعات، ويتم أحياناً إيجاد التوقعات المتعلقة بإنجازات الأداء فى النشاط أو الجهة أو الوظيفة الحكومية أو فى أهداف أو أغراض البرنامج.

ويوجد نوعين رئيسيين للمعايير:

- **معايير النتائج:** تنطبق على نتائج وملاحظات مهام الرقابة التى تتضمن أهدافها تقييم الإنجازات.
- **المعايير الإجرائية:** تنطبق على الوحدات التى يمكن أن يستخدمها المراجع عند المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المرجوة.

ومن المصادر العامة لمعايير الرقابة:

- **الاهداف والغايات**

- القوانين وبيانات السياسة التشريعية والأنظمة.
- توقعات الإدارة (فيما يتعلق بالأنظمة والإجراءات ونتائج الأداء) وتوقعات الجهة.

- **الخبرة الفعلية**

- البيانات المرجعية ومعدلات الأداء التاريخية المنجزة من قبل الجهة.
- أداء مجموعات الضبط الرقابية غير المشاركة.
- مستوى أداء وممارسات الجهات التى تقوم بعمل مشابه أو ممارسات مختلفة.
- معدل أداء الأعضاء الذين حققوا أعلى مستوى للأداء.
- معرفة الخبراء والجهات المتخصصة.
- مستويات رضا الجهة عن الأداء.

- **المعايير المقبولة**

- معايير وممارسات العمل المتعارف عليها بخصوص الأداء الجيد.
- المعايير والمبادئ المطورة من قبل الهيئات المهنية الرقابية.

- **المعايير التحليلية**

- المقاييس والإجراءات المطورة هندسياً وتحليلياً.
- حسابات التكلفة والعائد وفعالية التكلفة.
- معدلات الأداء بناءً على النتائج المنطقية العقلانية.

وعند دراسة الأسباب التي أدت إلى نواحي القصور في الرقابة على الأداء، يجب أن يكون المراجعين قادرين على التمييز بين السبب المباشر والسبب الأساسي، وأن تركز مهام الرقابة على الأداء على الأسباب الأساسية لأي قصور في الأداء بدلاً من التركيز على الأسباب المباشرة، وفيما يلي مجموعة من الأسباب الممكنة وغير المحددة التي يجب أن يكون المراجع قادراً على اكتشافها وتحديدها عندما لا تحقق الجهة الحكومية أو البرنامج توقعات الأداء:

- وجود إطار عمل نظري خاطئ، مثال عدم وجود علاقة "السبب والنتيجة" بين أنشطة الجهة أو البرنامج (المخرجات) والنتائج المرغوبة.
- وجود متغيرات حديثة قد تؤدي إلى إبطال أو تغيير أثر الجهة أو البرنامج.
- ضعف أنظمة أو عمليات الإدارة.
- عدم واقعية أهداف البرنامج.
- عدم كفاية مصادر المعلومات وعدم مناسبة المدخلات.
- عدم استخدام المديرين لمؤشرات الأداء لإدارة عملياتهم.

٢-٤-٤-٤ مصفوفة النتائج

تُسجَل النتائج والمعلومات التي نتجت عن عملية الرقابة والاستنتاجات والتوصيات في مصفوفة النتائج، تعد مصفوفة النتائج من الوسائل المفيدة في دعم عملية إعداد التقارير وتوجيهها وذلك لأنها تساعد في جمع العناصر الرئيسية لفصول التقرير الرئيسية بطريقة منظمة، تمكن المصفوفة أعضاء فريق الرقابة وأصحاب المصالح الآخرين من التوصل إلى فهم للنتائج ومكوناتها.

يجب ملء مصفوفة النتائج أثناء العمل الميداني، يجب جمع التوضيحات التي يلزم جمعها أثناء العمل الميداني لتجنب حدوث سوء فهم وظهور مزيد من الطلبات للحصول على المعلومات وهو الأمر الذي يعد مضيعة الجهد.

يوضح الجدول التالي عناصر مصفوفة النتائج (نموذج مصفوفة النتائج)

- مشكلة الرقابة: تعبر بوضوح وبموضوعية عما دفع إلى عملية الرقابة.
- هدف الرقابة (نفس ما ورد في مصفوفة التخطيط) تتكرر العناصر الواردة أدناه مع كل هدف من أهداف الرقابة.

(نموذج مصفوفة النتائج)

المزايا المتوقعة	التوصيات	الممارسات الجيدة	النتائج				
			الأثر	الأسباب	الأدلة وعمليات التحليل	المعايير	الوضع الحالي

حددت معظم النتائج ذات الصلة في العمل الميداني.	استخدم النموذج في تحديد ما إذا كان الأداء المتوقع لخدمة هدف الرقابة هو أداء مُرضي وهل هو تجاوز التوقعات أو أنه أداء غير مُرضي.	أثر استخدام أساليب تحليل البيانات واستخدامها للوصول إلى الأدلة، أي الأساليب المستخدمة في النقاش حول المعلومات المجمعَة أثناء العمل الميداني ويجب توضيح النتائج التي تم التوصل إليها.	الأسباب التي قد تتعلق بعملية التشغيل التي تخدم هدف الرقابة أو تصميمها أو الأسباب التي يصعب التحكم بها أو الأسباب التي قد تؤثر على المدير. يتطلب تحديد الأسباب أدلة قوية وإجراء التحليلات. يجب أن تتضمن التوصيات الإجراءات اللازمة للقضاء على الأسباب	النتائج المتعلقة بالأسباب والنتائج المشابهة. قد تكون مقياساً لأهمية النتائج.	الأفعال التي ينتج عنها بالتأكيد أداء جيد. قد تكون هذه الأفعال داعمة للتوصيات.	يجب أن تناول التوصيات أسباب المسائل المحددة. يجب التقليل من مقدار التوصيات وأن تكون هناك أولوية للمشكلات الرئيسية	التحسينات المتوقع إجراؤها أثناء العمل بالتوصيات. قد تكون المزايا مزايًا كمية ونوعية. حدد هذه المزايا كلما أمكن.
------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------

٥-٢-٢ تحليل العمليات وتفسيرها

تشمل العمليات الرقابية نوع من التحليل بقصد فهم أو تفسير ما تم ملاحظته، وقد يتطلب هذا التحليل في بعض الحالات دراسات تقارن مثلاً بين: الموضوعات التي تعمل بشكل جيد وتلك التي تعمل بشكل أقل جودة، أو المجال الخاضع للرقابة ومجال مماثل خاضع للرقابة في جهة أخرى أو بلد آخر

وتتمثل المرحلة الأخيرة من تحليل البيانات في دمج النتائج الحاصلة مع أصناف مختلفة من المصادر، وتشمل هذه المرحلة موازنة بين الأدلة والتأكدات، واستشارات الخبراء، وإجراء المقارنات والتحليل، ومع تقدم العمل يبدأ المراجع في إعداد مشروع التقرير، فيتم ترتيب المذكرات والملاحظات بطريقة متوازنة، ومن الضروري تبادل المعلومات بالاستناد إلى أوراق العمل لمناقشة القضايا الرئيسية التي ظهرت أثناء عملية الرقابة، ويمكن استخدام هذه الأوراق لتأكيد الحقائق مع الجهات الخاضعة للرقابة وتعزيز تطور نتائج العملية الرقابية وتوصياتها .

ويعد تحليل البيانات الكمية والنوعية خطوة هامة في كافة عمليات الرقابة على الأداء، وعند قيام المراجع بتحليل البيانات، ينبغي أن يبدأ بمراجعة أهداف العملية الرقابية وأسئلتها مما سيساعده على تنظيم البيانات وتركيز عملية تحليلها، وعند قيامه بتفسير المعلومات ينبغي أن يحاول وضع المعلومات في نصابها الصحيح عن طريق مقارنة النتائج بشروط العملية الرقابية أو بما هو متوقع بشكل عام، كما يجب عليه أيضاً تحليل السياسات الموضوعية والتشريعات المصدرة والخلفية التي أصدرت بها أية تعديلات أجريت عليها والأسباب التي تستدعي ضرورة تعديلها، ومن المهم أن تدرس المعلومات بشكل متعمق وشامل، وأن يستند تحليل العملية الرقابية على الأداء دائماً إلى فهم جيد للنشاط موضوع الرقابة وظروف عمله، وتعتبر عملية تحليل المعلومات عملية فكرية متكررة تضمن عناصر معقولة وغير معقولة، وتشمل دائماً آراء ومناقشات.

الفصل الثالث

مرحلة التقرير للرقابة على الأداء

٢-٣-١ مفهوم التقارير الرقابية

يمثل التقرير الرقابي وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز أيًا كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلالها حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات واقتراحات بشأن رقبته على الأموال العامة، ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها، وتتنوع التقارير شكلا ومضمونًا وفقا لأنواعها وأهدافها وطبيعة مستخدميها.

٢-٣-٢ أهمية التقرير

عند نهاية كل عمل رقابي، يتجمع لدى المراجع في مذكرات الفحص أو ملفات العمل كم كبير من المعلومات، والملاحظات، والنتائج والتوصيات، والحلول التقويمية، التي يجب أن تأخذ طريقها إلى التنفيذ عبر الطرق التي حددها الجهاز بتوصياته، وتبعًا لذلك، فإنه يتعين على المراجع أن يعد تقريرًا يشمل جميع تلك المخرجات. ويعتبر التقرير الرقابي حلقة وصل بين الجهاز والجهات الخاضعة للرقابة (الوزارات والإدارة العامة للمنشأة ومسؤوليها وكافة الأطراف المعنية)، حيث أنه يزود الجهات الخاضعة للرقابة بالمعلومات بشأن مدى كفاءة تطبيق واتباع أساليبها للرقابة الوقائية، ومدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، وبصفة عامة يزود التقرير المسؤولين بمعلومات بشأن أية انحرافات في الأعمال ويبرز أوجه القوة والضعف.

وتبرز أهمية تقرير رقابة الأداء على كافة المستويات على النحو التالي:

● بالنسبة للقائمين بالعمل الرقابي

يعد تقرير الرقابة وسيلة فاعلة لدى المراجع ليثبت بها كفاءته المهنية وقدراته، وهو فرصة لتنميين الجهود التي بذلها طوال كامل فترة اضطلاعهم بمهمة الرقابة، كما يتيح لإدارته العليا تقييم أدائه المهني والوقوف على مؤهلاته الحقيقية.

● بالنسبة للجهاز نفسه

يعتبر تقرير الرقابة للجهاز الذي يصدره الوثيقة الأساسية التي تبرز أهمية دور هذا الجهاز في الدولة حيث أن التقرير يمثل المقابل المادي لما تم تسخيره له من أموال عامة لتأدية مهامه.

● بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة

يمكن الإدارة العليا في الجهة التي خضعت للرقابة من تحديد مواطن الضعف ومواطن القوة كما تمثل التوصيات الواردة بالتقرير المنطلق لتصحيح مكامن القصور والتأكيد على مواطن القوة، كما يمكن لإدارة الجهة استخدام التقرير لتقييم أداء موظفيها والوقوف على كفاءتهم الحقيقية في تأدية واجباتهم.

● بالنسبة للحكومة

يعتبر التقرير السنوي بالنسبة إلى السلطات العليا في الدولة، أداة مفيدة للوقوف على حقيقة الأمور في مختلف أجهزة الدولة واتخاذ القرار بتصحيح الأوضاع وتعديل السياسات.

● بالنسبة لمجلس النواب

يمكن التقرير مجلس النواب من ممارسة دوره الرقابي على أعمال الحكومة وتقييم أدائها، كما

يمكنه من التحقق من كيفية التصرف في موارد الدولة ومدى الفعالية والكفاءة لاستخدامها في الأغراض المخصصة لها.

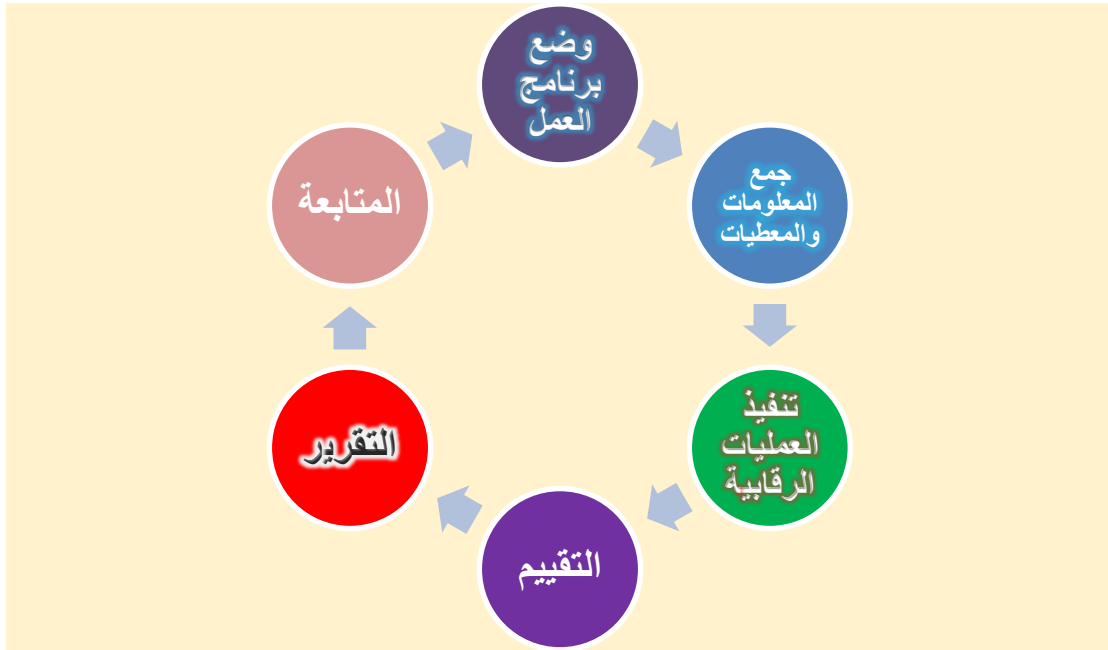
• بالنسبة للرأي العام وعموم المواطنين

يمثل التقرير السنوي لرقابة الأداء الوسيلة التي يتم بها التواصل مع الرأي العام من خلال الصحافة والخبراء الملاحظين وعموم المواطنين، ويعتبر التقرير هو المصدر الرسمي الوحيد الصادر عن جهة مستقلة ومحيدة عن تقييم أداء الحكومة ويعطي صورة عن الكيفية التي يدار بها المال العام في الدولة، كما يعد التقرير السنوي الوسيلة التي يدرك من خلالها المواطن مدى المنافع والفوائد التي تتحقق من وجود الجهاز.

٣-٣-٢ موقع عملية إعداد التقارير ضمن العملية الرقابية

يمثل إعداد تقرير رقابة الأداء وسيلة عملية المراجعة المستخدمة في ترجمة كافة الجهود المبذولة في عملية المراجعة، وتمثل وسيلة مادية يمكن الاعتماد عليها لتوصيل نتائج المراجعة وإثبات مدى فعالية نشاط المراجعة لكافة الأطراف ذوي العلاقة. ويبدأ التفكير في التقرير منذ البدء في التخطيط لعملية المراجعة، حيث يتقرر عند التخطيط لعملية المراجعة تحديد الهيكل المبدئي للتقرير وكذا أقسامه الرئيسية. كما يستمر التفكير في كافة مراحل عملية المراجعة ويتم جمع البيانات وأدلة المراجعة بما يخدم الأقسام المختلفة للتقرير والغرض النهائي له.

ويوضح الشكل التالي موضع عملية إعداد التقرير في مراحل عملية رقابة الأداء.



تبدأ عملية إعداد التقرير مع بداية المرحلة الأولى من العملية الرقابية، حيث يقوم المراجع بتحديد الأهداف المنتظرة من مهمته بعد أن تمكن من وضع تصور لشكل ومحتوى تقريره، لكي تتضح بعد ذلك معالم التقرير مع تقدم أعمال الرقابة، وعليه فإن عملية إعداد التقارير تكون ملازمة ومصاحبة لعملية الرقابة

٢-٣-٤ مواصفات التقرير الرقابي

ينبغي على المراجع أن يقدم تقريراً رقابياً يبرز القضايا الهامة ملبياً لاحتياجات المستخدمين في الوقت المناسب ضماناً لفعالية توصياته، على أن يكون هذا التقرير شامل ومكتمل، دقيق وواقعي، موجز، واضح، مقنع وقوى الحجة وذو دلالة، موضوعي ومرتزن، توقيتته مناسب، ملائم، لغته واضحة وغير إباحية، يسهل قرأته، وذلك على النحو التالي:

• الاكتمال

يُقصد بالتقرير التام والكامل أن يحتوي على كافة المعلومات والأدلة المطلوبة لاستيفاء أهداف الرقابة وتعزيز الفهم الكافي والصحيح بالنسبة إلى الموضوعات والظروف موضوع التقرير، وتلبية المتطلبات المتعلقة بمحتوى التقرير ولا بد أن يتضمن التقرير أيضاً الأدلة والنتائج دون حذف أية معلومات مهمة ذات صلة ومتعلقة بأهداف الرقابة، ومعنى أن يكون التقرير كاملاً أن ينص صراحةً على ما حدث وما لم يحدث وأن يصف بوضوح تقييد البيانات، والضغط الذي يفرض من قبل القيود للوصول إلى السجلات أو القضايا الأخرى.

• الدقة

يُعد التقرير دقيقاً إذا كان مدعوماً بالأدلة الصحيحة والشاملة وأن تكون كل النتائج موصوفة بشكل صحيح، فالتقارير هي وسائل وافتراسات قائمة على الحقائق المدعمة بمصادر واضحة، وتعتمد الحاجة إلى الدقة على الحاجة إلى طمأنة القارئ بأن ما يوجد بالتقرير معقول وموثوقاً به، فضلاً على أن التقارير غير الدقيقة تضر بمصداقية الجهاز، لذا فالحصول على درجة عالية من الدقة يتطلب نظاماً فعالاً لضمان الجودة.

كما يتعين انتهاز الدقة في وصف الملاحظات سواء في إبراز الاختلالات أو في تقديم الأمثلة والمؤيدات حيث ينبغي عند الاقتضاء تدعيم الملاحظات بذكر أرقام وتواريخ ومراجع إثبات تم الاعتماد عليها في استنتاج الملاحظة.

• الإيجاز

يُقصد بكلمة موجز أن التقرير ليس أطول من اللازم في نقل الرسالة التي يريد توصيلها ودعماً؛ حيث تنقص التفاصيل الزائدة من التقرير، كما قد تؤدي إلى إخفاء الرسالة الحقيقية وتربك المستخدمين أو تحيرهم. ورغم ما قد يتوفر من فضاء لإبداء الحكم الإضافي في تحديد محتوى التقارير، إلا أنه غالباً ما تحقق التقارير الموجزة والمبنية على الحقائق النتائج المرجوة، وعليه فمن الجوهري اجتناب الإطالة في صياغة التقرير والابتعاد عن الأسلوب السرد في صياغة الملاحظات والاتجاه مباشرة نحو جوهر الملاحظات، مع التأكيد على ضرورة ألا يكون الإيجاز مخللاً أو مبالغاً فيه على نحو يؤدي إلى استبعاد بيانات مهمة وتؤثر على اكتمال الملاحظة.

• الوضوح

من المهم أن يبذل المراجع كل العناية لأن تكون ثمرة الجهود التي بذلها طوال مهمة الرقابة محل فهم واستيعاب كامل من قبل جميع قراء التقرير، كما أنه من المطلوب أن يسعى المراجع إلى جعل تقريره واضحاً ومستساغاً للقارئ ومثيراً لاهتمامه من دون إيقاعه في الملل والرتابة، ويجب أن يتأكد المراجع من عدم وجود أي غموض أو لبس يؤدي إلى سوء فهم ملاحظاته.

وحتى يكون التقرير سهلاً في فهمه وقرأته يجب:

- أن تكون لغة التقرير بسيطة بالقدر الذي يسمح به الموضوع وذلك باستخدام جمل قصيرة بدلاً من الجمل الطويلة، استخدام بناء بسيطاً للجمل، تجنب صيغة المبني للمجهول، تجنب

استخدام الكلمات غير الفنية والطويلة والمعقدة والنادرة الاستخدام.

- تعريف المصطلحات التقنية والاختصارات غير المعتادة، ويُعد التنظيم المنطقي للمواد والدقة في التعبير عن الحقائق واستنباط الاستنتاجات أمرًا ضروريًا في الوضوح والفهم.
- الاستخدام الفعّال للعناوين والعبارات الافتتاحية بشكل يجعل التقرير أسهل في قراءته وفهمه.

• قوة الحجة والإقناع

يوجد تقرير رقابة الأداء حالة من التغيير، ومهما كانت نتائج التقرير مقنعة فقد يكون صناع القرار ضد هذا التغيير، وحتى يكون التقرير قوي الحجة يجب على معد التقرير أن ينظر إلى وجهة نظر المستهدفين من التقرير، وما الذي سيقنعهم باتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع هذه النتائج، كما ينبغي وجود روابط محددة ومنطقية بين أدلة التقرير ونتائجه وبين الاستنتاجات والتوصيات حتى يصبح التقرير قوي الحجة.

ولكي يكون التقرير مقنع يجب أن تكون نتائج الرقابة متجاوبة مع أهدافه، وان تقدم النتائج بأسلوب مقنع، وان يتوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات منطقيًا أو تحليليًا من خلال الحقائق والأدلة المقدمة، ويجب فصل الحقائق عن الآراء عند ذكرها في التقرير.

• الموضوعية

يُقصد بموضوعية التقرير أن يكون عرض التقرير متوازنًا من حيث المحتوى والأسلوب، ومما يعزز من مصداقية التقرير بشكل كبير تقديم الأدلة بطريقة غير متحيزة، ومنصفًا، وغير مضلل، وأن تُعرض كافة نتائج الرقابة حسب أهميتها النسبية، وأن يتجنب النزوع إلى تضخيم جانب الضعف في الأداء أو الإفراط في التأكيد عليه، وأن تستند التفسيرات إلى عمق النظر في الحقائق والظروف وعلى فهمها مع تجنب العروض المتحيزة إلى جانب واحد.

ينبغي أن يعكس التقرير العقلانية الذي يجب أن يتحلى بها المراجع في تنفيذ مهام الرقابة، لذلك ينبغي أن تكون العبارات المستعملة أبعد ما تكون عن التعبير على الأحكام الشخصية أو الآراء الانطباعية أو الإيحاءات والشكوك والاعتقادات.

• الوقت المناسب

ينبغي صياغة تقرير الرقابة في أسرع وقت ممكن بعد الانتهاء من عمل الرقابة الميدانية، وينبغي للمراجع البدء في عملية إعداد التقارير أثناء العمل الميداني، ومن ثم الانتهاء منها سريعًا بمجرد جمع كافة المعلومات المطلوبة، لأن تقرير الرقابة يؤدي إلى تحسين العمليات وأن هذه التحسينات تساعد الجهات في تحقيق أهدافها بشكل أكثر كفاءة وفعالية، فكلما كان إعداد التقارير مبكرًا كان أفضل.

٢-٣-٥ محتويات التقرير

بداية، لما كان التقرير الرقابي هو مجموعة الآراء والملاحظات المستخلصة من أعمال الرقابة، كان لزامًا تضمين تقرير رقابة الأداء معلومات عن:

- موضوع وأهداف وأسئلة الرقابة.
- المعايير والمنهجية والنطاق والموارد المستخدمة.
- مصادر البيانات والقيود على استخدامها.
- نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها، مع ضرورة التمييز بين حقائق ونتائج واستنتاجات الرقابة.

ويجب أن يحتوى تقرير الرقابة على الاداء على العنوان، مقدمة، الملخص التنفيذي، التاريخ

والتوقيع، أهداف ونطاق ومنهجية عملية الرقابة، النتائج والاستنتاجات، التوصيات، الملاحق والمرفقات ، وفيما يلي عرض لتلك المحتويات:

٢-٣-٥-١ العنوان

ينبغي وضع عنوان مناسب للتقرير، ويساعد العنوان القارئ على تمييزه عن البيانات والمعلومات الأخرى الصادرة، وقد يشير العنوان أيضاً إلى الجهات الخاضعة للرقابة المسئولة عن الأنشطة التي تتم مراقبتها.

٢-٣-٥-٢ المقدمة

ينبغي ان تتضمن المقدمة نبذة مختصرة عن الجهة الخاضعة للرقابة، والأساس القانوني الذي تمت وفقاً له عملية الرقابة(قانون الجهاز أو التكاليف بعملية المراجعة).

٢-٣-٥-٣ الملخص التنفيذي

يعتبر الملخص التنفيذي ملخصاً للمعلومات والنتائج الرئيسية والاستنتاجات والتوصيات بالتقرير، وهو مخصص للأشخاص الذين لا يملكون وقتاً كافياً لقراءة التقرير بأكمله، ومن الممكن ان يدرج في بداية التقرير، او يفصل عن التقرير ويرفق معه.

٢-٣-٥-٤ التوقيع والتاريخ

ينبغي التوقيع على التقرير بصورة صحيحة، مع ضرورة إدراج التاريخ لما لذلك من دلالة على مراعاة المراقب لتأثير الأحداث أو المعاملات التي أطلع عليها وألم بها حتى هذا التاريخ.

٢-٣-٥-٥ الأهداف والنطاق والمنهجية

يجب أن يشمل التقرير وصفاً لأهداف الرقابة والنطاق والمنهجية المستخدمة في اعداد التقرير، ويحتاج مستخدمى التقارير هذه المعلومات لفهم غرض مهمة الرقابة، وطبيعة الأعمال الرقابية وحدودها ومداهما وأية قيود واضحة في أهداف الرقابة ونطاقها ومنهجيتها.

وتهدف الرقابة على الأداء إلى تعزيز المساءلة وتحسين الاداء في الجهات الخاضعة للرقابة، وعلى المراجع أن يضع هدفاً محدداً للمهمة الرقابية يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

على المراجع تحديد نطاق عملية الرقابة من خلال:

- تحديد الجهة الخاضعة للرقابة أو الجزء الخاضع منها للرقابة.
- تحديد القضايا بشكل حاسم، وأخذ الظروف المحيطة بعين الاعتبار.
- ذكر القضايا التي تم فحصها.
- تحديد المدى الزمني للعمل الرقابي.
- ذكر أدلة الإثبات ومصادرها.
- ذكر أية قيود وجدت على نطاق العمل الرقابي أو أية معوقات لعمل المراجع وأسباب تلك القيود وأثار ذلك على نتيجة المراجعة.
- ذكر المعايير والأساليب المعتمدة في الفحص، حيث يجب على المراجع في تقريره أن يذكر المعيار المعتمد والأسلوب والطريقة التي اتبعها للتوصل إلى ما تم استنتاجه من ملاحظات حتى يتم التأكد من أن أعمال الرقابة التي أنجزت كانت على أسس مهنية سليمة ومتعارف عليها.

على المراجع تحديد المنهجية المتبعة لتنفيذ مهمة الرقابة :

يجب على المراجعين تحديد المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة الرقابية، فيمكن للمراجعين الاختيار من بين النهج المختلفة المتبعة في إجراء رقابة الأداء، فمنها نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو المزج بينها وذلك لتسهيل سلامة تنفيذ مهمة الرقابة، فيعالج النهج الموجه نحو النتائج بشكل أساسي أسئلة مثل: ما هو الأداء أو ما هي الأهداف المحققة وهل تمت الاستجابة إلى الشروط أو الأهداف؟، ويعالج النهج الموجه نحو المشاكل بشكل أساسي أسئلة مثل: هل أن المشاكل المعلن عنها موجودة حقاً؟ وما هي أسبابها؟، ويعالج النهج المستند على النظام فعالية أنظمة الإدارة.

٢-٣-٥-٦ النتائج والاستنتاجات

• النتائج

تمثل نتائج الرقابة الفرق بين "ما يجب أن يكون" و"ما هو كائن"، كما أنها توضح سبب هذا الفرق وتأثيره، وتصف بوضوح المعايير وتربطها بالملاحظات، وينبغي أن يقدم التقرير أساساً للإجابة على أسئلة الرقابة من خلال تقديم أدلة إثبات كافية ومناسبة.

وفيما يلي مجموعة الشروط الواجب توافرها حول نتائج الرقابة:

- ينبغي أن تبنى نتائج الرقابة واستنتاجاتها على الأدلة، على أن تكون الأدلة سهلة التمييز في التقرير.

- إذا كان التقرير يحتوي على التأثير، فيجب أن يبرهن التأثير الحاجة إلى الإجراءات التصحيحية.

- ينبغي للنتائج أن تُجيب بوضوح على أسئلة الرقابة، أو تشرح السبب وراء عدم حدوث ذلك.

ويجب على المراجع وضع نتائج الرقابة في منظورها الصحيح والتأكد من التوافق بين أهداف الرقابة وأسئلتها ونتائجها واستنتاجاتها، كما ينبغي للمراجع التأكد من أن المعلومات المقدمة في التقرير ذات صلة بموضوع الرقابة أو أسئلتها أو المشكلة التي تمت دراستها.

ينبغي الإشارة في التقرير إلى جميع الحالات المهمة على عدم الالتزام أو التلاعب التي تم اكتشافها أثناء الرقابة أو التي له علاقة بها، وإذا لم تكن هذه الحالات وثيقة الصلة بأسئلة الرقابة، فمن المستحسن أن يتم إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة، ويُفضل أن يكون ذلك كتابياً وإلى المستوى المناسب وأن يوضح التقرير كيف تؤدي المشاكل الواردة في النتائج إلى إعاقة الأداء، وبيان أسباب ذلك تشجيعاً للجهة محل الرقابة أو مستخدمي التقرير على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

هذا ويمكن تصنيف نتائج الرقابة إلى:

- **نتائج عالية الأهمية:** هي نتائج لها أهمية تتعلق بسمعة الجهة الخاضعة للرقابة وشؤونها المالية أو مدى التزامها، وتتطلب اهتماماً فورياً من قبل إدارتها مقترن بخطة عمل ذات أولوية لحلها وتصحيحها.

- **نتائج ذات أهمية متوسطة:** هي نتائج لها أهمية متوسطة بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة وتتطلب العناية في أقرب فرصة ممكنة من قبل إدارتها مقترنة ببرنامج متفق عليه لحلها وتصحيحها في أقرب فرصة ممكنة.

- **نتائج منخفضة الأهمية:** هي نتائج لها أهمية ضئيلة بالنسبة للجهة وتتطلب اهتماماً من قبل إدارتها مقترنة ببرنامج متفق عليه لحل وتصحيح هذه النتائج.

- **نتائج ذات قيمة إضافية:** وتمثل النتائج التي تشمل التوصيات بالأفكار ذات الفعالية والكفاءة والقيمة المضافة لأخذها في الاعتبار من قبل الإدارة.

• الاستنتاجات

تمثل استنتاجات التقرير استدلالاً منطقياً حول الموضوع تعتمد على استنتاجات المراجعين وليس

فقط ملخص النتائج، وتستمد قوتها من مدى كفاية الأدلة وملائمتها الداعمة للنتائج وصحة المنطق المستخدم في صياغة هذه الاستنتاجات، وتكون الاستنتاجات أكثر إلزامًا إذا انتهت بتوصيات المراجع، وأقنعت المستخدم المطلع على التقرير بضرورة تطبيق هذا الاستنتاج.

٢-٣-٥-٧ التوصيات

تمثل التوصيات الإجراءات التي يجب ان تتبعها الجهة الخاضعة للرقابة لإصلاح العيوب وإصلاح أي نتائج تظهر أثناء الرقابة، وذلك لتحسين أداء البرامج والعمليات محل الرقابة، ويجب أن تكون التوصيات المقدمة:

- واضحة بشأن الموضوعات التي تم مراجعتها.
- منطقية وقائمة على المعرفة.
- بناءة من شأنها أن تسهم إسهامًا كبيراً في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة.
- مصاغة بطريقة تبتعد عن البديهية وأن تعكس استنتاجات الرقابة، وألا تتعد مسؤوليات الإدارة.
- مستندة إلى نتائج الرقابة المختصة وذات الصلة.
- عملية وتضيف قيمة وتعالج أهداف الرقابة وأسئلتها.
- موجهة إلى الجهة (الجهات) المسؤولة وذات الاختصاص لتقوم بتنفيذها.
- هادفة إلى تقليل الفجوة بين النتائج والمعايير (عند اتباع النهج المستند على النتائج)، ويجب أن تُشكل أسباب النتائج أساس هذه التوصيات (عند اتباع النهج المستند إلى المشكلات).

٢-٣-٥-٨ الملاحق والمرفات

يمكن استخدام الملاحق والمرفات لتقديم النتائج، والوصف بشكلٍ تفصيلي، ولوضع وصف شامل للجهات الخاضعة للرقابة، وللجداول الإحصائية، والتوضيحات المفصلة للطرق المستخدمة وما إلى ذلك، وتُعد الطريقة الوحيدة لتجنب طول التقرير وسهولة قراءته يُنصح بوضع قائمة من المصطلحات وقائمة أخرى من الاختصارات في بداية التقرير أو في الملحق.

ويمكن التمييز بين الملاحق والمرفات كما يلي:

الملاحق: وتتضمن الجداول التفصيلية والحسابات الجانبية التي يقوم بإعدادها المراجع ويستخدمها في الاستدلال بما يرد بها، ويفضل عدم وضعها في متن التقرير حتى لا تشوش على القارئ وبما يساعد على تسلسل عرض الأفكار بسلاسة.

المرفات: وتتضمن أي مستندات أو أدلة ثبوتية أو بيانات أخرى يحصل عليها المراجع من الجهة الخاضعة للفحص أو أي جهة أخرى.

ويُعد هذا القسم مهمًا بشكلٍ عام للموظفين الذين يعملون على تطبيق التوصيات أو تطوير البدائل، فهذه المعلومات ليست ضرورية لفهم التقرير ولكنها تضيف دعمًا إضافيًا إلى النتائج.

٢-٣-٦ كيفية صياغة الملاحظات والتوصيات

يتضمن التقرير الرقابي مجموعة من الملاحظات والتوصيات بشأن نتائج أعمال الرقابة على أداء الجهة الخاضعة للرقابة، في ذلك الشأن سيتم عرض كيفية كتابة الملاحظات ووضع التوصيات.

٢-٣-٦-١ تعريف الملاحظة

يمكن تعريف الملاحظة على أنها حدث أو ظاهرة استرعت انتباه المراجع، وأمكن للمراجع تتبعها وجمع بيانات عنها ودراسة مدى تطابقها مع المعايير الموضوعية والمنظمة لها وتحديد أسباب وجود هذه

الظاهرة وبيان النتائج المترتبة عليها، ومن ثم وضع التوصيات اللازمة لمعالجتها وتقويم نواحي القصور في العمل التي أفضت إليها، وكذلك التوصيات لمعالجة الآثار الناجمة عنها.

٢-٣-٦-٢ عناصر الملاحظة

لضمان المصدقية والموضوعية والدلالة في كتابة الملاحظات ينبغي توفر العناصر الآتية :

• وصف الظاهرة

يتم في بداية كل ملاحظة وصف ما تمت ملاحظته من وقائع أو خلل وما تم التوصل إليه من أخطاء ونواقص، ويستحسن عند وصف الوقائع أن يتم ذكر كيفية التوصل إلى ذلك بالتطرق للإجراء الرقابي الذي تم تطبيقه، كما يجب أن يتم اعتماد الدقة في الوصف بذكر البيانات الأساسية التي تؤكد حدوث الوقائع مثل المبالغ والتواريخ والأماكن والبيانات المرجعية للوثائق التي تم فحصها.

• مقارنة الظاهرة بالمعيار المناسب

يجب أن يحرص المراجع بعد وصفه لطبيعة الإخلال، تقديم المعيار الذي اعتمد عليه والذي يعتبر نموذجاً في الممارسة الواجب إتباعها، فذكر المقياس سواء كان مرجعاً قانونياً أو هدفاً كمياً أو مبدأً مهنيًا من شأنه أن يعطي قوة وموضوعية أكبر للملاحظة ولا يفسح المجال أمام التأويلات أو الأحكام الشخصية.

• تحديد الأسباب

يعتبر تحديد سبب ما تمت ملاحظته من نواقص وما تم الوقوف عليه من تجاوزات من أكثر الموضوعات أهمية في تقارير الرقابة، حيث تسمح بتصحيح الأوضاع وإصلاح الأخطاء، علاوة على أنها تمثل الإضافة النوعية ذات القيمة العالية في مجال رقابة الأداء k وهي التي تتيح مساعدة الجهة الخاضعة للرقابة على تطوير أدائها مستقبلاً، غير أن تحديد الأسباب يتطلب تركيزاً وجهداً خاصاً من قبل المراجع حيث يمكن أن تكون هذه الأسباب خفية وليست ظاهرة أو متشابكة مع عناصر أخرى، بما يوجب تحديد مواطن الخلل الرئيسية بدقة والقيام بأعمال تحقيق كافية للتوصل إلى الأسباب الكامنة وراء هذه الأخطاء.

• تحديد الآثار أو النتائج المترتبة على الظاهرة

تبقى ملاحظات الرقابة بعد وصف الأخطاء وتحديد مدى ابتعادها عن المعيار المنظم الحالة وذكر الأسباب الكامنة وراءها، منقوصة وضعيفة الدلالة إذا ما لم يتم تضمين الملاحظة وصفاً للآثار الناجمة عن تلك التجاوزات على الأداء المعني بالفحص، ويمكن أن تكون هذه الآثار فعلية وقعت بالفعل وأثرت على أداء الوحدة الخاضعة للمراجعة وعلى نتائج أعمالها، كما يمكن أن تكون محتملة وواردة الحدوث طالما أنه لم يتم تلافي تلك النواقص، لذلك تكون الملاحظة بمثابة لفت نظر موجه للجهات الحكومية لتصحيح الوضع قبل حدوث الضرر، عندئذ يكون لزاماً على المراجع أن يسعى قدر الإمكان إلى تقدير الضرر ليتم عرضه في التقرير، وتختلف طبيعة الآثار والانعكاسات باختلاف البنود والأنشطة المعنية بالرقابة، إذ قد تتخذ هذه الآثار أشكالاً متعددة منها:

- آثار مالية: مثل تكبد خسائر مالية، ارتفاع في التكاليف، تجاوز للتقديرات المقررة، الخ.
- آثار مادية: كوجود خلل في الإنشاء، أو عطب في التجهيزات، نقص في المخزون، تلف في المواد، الخ.
- آثار زمنية: تأخير في التنفيذ، تجاوز للمواعيد التعاقدية، طول في الإجراءات، الخ.
- آثار قانونية: مخالفة للقوانين واللوائح، إخلال بمبادئ الشفافية والمساواة، أو مخالفة لقواعد الحوكمة، الخ.

- آثار صحية: حصول أضرار صحية بالمستخدمين، الخ.
- آثار بيئية: إلحاق أضرار بالوسط البيئي والثروات الطبيعية، الخ.
- آثار أمنية: قصور في إجراءات الحماية ضد الأخطار وانعدام تدابير السلامة، الخ.
- آثار نوعية: توفير خدمات تفتقر لمواصفات الجودة المطلوبة، الخ.

• اختيار عنوان الملاحظة

بعد الانتهاء من صياغة كامل عناصر الملاحظة من الأمور الهامة يجب أن يتم اختيار عنوان الملاحظة بشكل يكون عاكساً لجوهرها وله علاقة وطيدة بالإشكال الأساسي المثار فيها، شريطة ألا يكون نطاق العنوان الذي تم اختياره واسعاً أو ضيقاً بالمقارنة مع نطاق الملاحظة نفسها وأن يتضمن عبارات مقتضبة وموضوعية وذات دلالة.

ويراعي في صياغة العنوان إن يعطي حكم معبر بشأن الظاهرة ومن الأمثلة على ذلك:

- وجود قصور في....
- صرف مبالغ بالمخالفة ل.....
- سوء استخدام ...
- استمرار تدهور إنتاجية ...
- عدم تحقيق المستهدف فيما يتعلق ب....
- عدم الاستفادة من (ويذكر المورد غير الاستفادة منه).
- التراخي في متابعة تحصيل....
- تراكم المديونيات
- انخفاض إنتاجية....
- ارتفاع كفاءة استخدام....
- زيادة مستويات الربحية...
- تحقيق المستويات المستهدفة ل....

٣-٦-٣-٢ صياغة التوصيات

تتعلق التوصية بالتوجيه نحو الإصلاحات الواجب اعتمادها لإرجاع الوضع إلى ما كان عليه أو الالتزام بما تنص عليه المعايير المعتمدة في المجال المعني بالرقابة، يجب أن تكون التوصية عملية ومعقولة واقتصادية وقابلة للإنجاز والمتابعة قدر الإمكان، إذ ستكون التوصية لاحقاً معيار رقابة في حد ذاته عند إنجاز مهام المتابعة اللاحقة أو مهام الرقابة الجديدة.

ويجب عدم التدخل في تحديد طريقة تلافي النواقص إذ يجب أن تترك التوصية هامشاً من الحرية للجهة الخاضعة للرقابة في اختيار الأسلوب الأنسب لتلافي النقص الملحوظ لديها لأن ذلك يعد من صلاحياتها في النهاية وليس من صلاحيات الجهاز.

كما يستحسن لضمان تنفيذ التوصية مطالبة الجهة الخاضعة للرقابة بتزويد الجهاز بالموعد المتوقع لتنفيذ تلك التوصية حتى تتسنى له برمجة أعمال متابعة تلك التوصيات على ضوء خطة زمنية تعد مسبقاً حسب المواعيد المتوقعة للانتهاء من تنفيذ التوصيات المرفوعة.

٧-٣-٢ عملية إعداد التقرير الرقابي

تمر عملية إعداد التقرير الرقابي بالعديد من المراحل يمكن عرضها على النحو التالي:

١-٧-٣-٢ إعداد فهرس محتويات التقرير

يتم إعداد فهرس محتويات التقرير بصورة مبدئية، ويضم الأقسام المختلفة للتقرير والموضوعات

المتوقع تقييم ادائها وفقاً للتصور المبدئي لفريق العمل، وتتم هذه المرحلة في فترة التخطيط لإعداد التقرير، وقد يتبين لفريق العمل أثناء تنفيذ عملية الرقابة (الفحص الميداني) ضرورة الإضافة أو الحذف أو التعديل لفهرس المحتويات، فيتم مناقشة ذلك بين فريق العمل وقائد الفريق والمستويات الإدارية الأعلى.

٢-٣-٧-٢ صياغة الملاحظات الأولية للتقرير وإعداد مسودة التقرير

- يبدأ المراجع في كتابة ملاحظاته التي سيضمنها تقريره منذ بداية عمله في المهمة الرقابية، حيث أن مثل هذا الإجراء يساعد في:
 - تشجيع المراجع على تطوير افتراضاته التي يبنها عند بداية الفحص وبما يمكنه من توجيه عمليات الفحص في الاتجاه الصحيح، واستكمال جمع البيانات أثناء العمل الميداني بما يعزز من قوة الملاحظات ويدعمها بالمزيد من الأدلة والأمثلة ويقيس أثارها.
 - تحسين عمل المراجع وجعله أكثر تحديداً ودقة.
 - تجنب المراجع الصعوبات والمشكلات التي تنجم عن تدوين عدد كبير من الملاحظات دفعة واحدة عند الانتهاء من عملية الفحص.
 - مساعدة المراجع على عدم إغفال بعض الملاحظات بعد مضي فترة من الوقت من اكتشافها وصياغتها، إضافة إلى توفير الوقت والجهد المبذول من المراجع عند إعداد تقريره بعد انتهاء المهمة.
 - يتم تصنيف المواد التي تم العمل عليها من بيانات وأدلة اثبات لأعمال المراجعة، وتوزيعها على هيكل المحتويات مع إمكانية إعادة النظر في الفهرس المبدئي للتقرير في ضوء ما تم القيام به من أعمال المراجعة فعلياً، وما توفر لفريق المراجعة من بيانات ومستندات، وما أسفرت عنه أعمال المراجعة من نتائج وملاحظات، وقد يتم تعديل الفهرس وفقاً لنتائج المراجعة الفعلية وحسب الأهمية النسبية ومدى جوهرية النتائج التي يتم التوصل إليها.
 - يكلف كل عضو من أعضاء فريق المراجعة بإعداد الصياغة المبدئية للملاحظات التي تكشفته له، والنتائج التي توصل إليها ورؤيته للتوصيات الواجب اتباعها، للتغلب على نواحي القصور وتعزيز نواحي القوة في الأداء.
 - يعتمد تقرير تقييم الأداء على القدرات الشخصية للمراجع وقدرته على الربط بين الظواهر ومسبباتها وما يترتب عليها من نتائج، ويلزم لكتابة تقرير دقيق أن يكون المراجع معاشياً لكافة الأحداث التي تقع بالجهة الخاضعة للرقابة وعلى دراية بكافة ما يتم اتخاذه من قرارات لتسيير العمل بها، وما تتعرض له من مشكلات تؤثر على الأداء، وعليه فإن المراجع المتابع للعمل بالجهة الخاضعة للرقابة هو الأوفر على صياغة الملاحظات الواقعة في نطاق مراجعته.
 - بعد قيام كل عضو من أعضاء فريق المراجعة بإعداد ما يخصه من التقرير وصياغة الملاحظات بصورة أولية يقوم رئيس المجموعة **بعقد اجتماع** لمناقشة الأعضاء وجمع أجزاء التقرير في صورته الأولية منهم، ثم يقوم بالمراجعة الأولية للأجزاء المختلفة للتقرير ويقوم بمناقشة كل عضو فيما أعده من ملاحظات ويطلب منه إدخال التعديلات أو الاستكمالات التي يراها مناسبة.
- ويتم في هذا الاجتماع مناقشة ما إذا كان الجهاز يمكنه أن يصدر تقرير الرقابة وما إذا كان يجب تعديل مسودة تقرير الرقابة، وما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تدابير وإجراءات مراجعة أخرى مثل إجراء مزيد من المناقشات من الجهة الخاضعة للرقابة.

كما يهدف هذا الاجتماع إلى:

- مناقشة وتقييم عملية الرقابة باستخدام الأسئلة التالية:
 - هل تم تغطية النطاق المراد في عملية الرقابة؟
 - إلى أي مدى نجحت مهمة الرقابة فيما يتعلق بالتعاون مع الجهة الخاضعة للرقابة والتعاون داخل الجهاز؟

- هل فشلت مهمة الرقابة في الالتزام بالمبادئ التوجيهية في أي ناحية من النواحي؟
- إلى أي مدى نجحت
- بمهمة الرقابة في تحقيق أهداف الجدول الزمني والموارد؟
- مناقشة مدى توفر المعلومات في تقرير الرقابة ودقتها.
- تحديد ما إذا كان تقرير الرقابة يمكن إصداره.
- إعداد خطة متابعة ومناقشتها.
- يقوم رئيس المجموعة بمراجعة صياغة التقرير متكاملًا لضمان توحيد أسلوب العرض وإحداث التناغم المطلوب بين مكونات التقرير، والتأكيد على التناسب بين الأجزاء المختلفة للتقرير وقد يتطلب ذلك إعادة النظر في فهرس التقرير.
- يقوم رئيس المجموعة برفع التقرير للرئيس المباشر (المراقب أو المدير العام) الذي يقوم بدوره بمراجعة التقرير من كافة النواحي (الحسابات والنسب والمؤشرات والتسلسل المنطقي بين مكونات التقرير ومدى التناغم والتناسق بين أجزائه ومدى مراعاة الأهمية النسبية لما يرد به من ملاحظات).
- عند إعداد مسودة التقرير يجب مراعاة ما يلي:
 - أن المسودة تمثل الفرصة الأولى للجهة الخاضعة للرقابة كي ترى مضمون نتائج وملاحظات واستنتاجات مهمة الرقابة كاملاً وفي صيغة مكتوبة، وصولاً لردود رسمية من الجهة على أن يكون المراجع على استعداد لتعديل تلك المسودة متى كانت ردود الجهة تقدم معلومات جديدة.
 - أن مسودة التقرير تمثل ذروة العمل الميداني للرقابة والتحليلات المرتبطة بها، ويجب أن تقدم استنتاجات الجهاز وتوصياته النهائية.
 - من الضرورة أن توضح مسودة التقرير أهداف الرقابة ونطاقها بحيث يفهم القراء أغراض مهمة الرقابة ويفسرون النتائج على النحو المناسب.
 - أن تتضمن مسودة التقرير وصف وشرح أي قيود على نطاق عمل عضو الجهاز وأسباب ذلك.
- ٢-٣-٧-٣ مناقشة مسودة التقرير مع الجهة الخاضعة للرقابة
 - يتم الترتيب لعقد لقاء مع مسؤولي الجهة الخاضعة للرقابة لمناقشة وتأكيد الملاحظات أو إعادة النظر في بعضها قبل إعداد الصياغة النهائية للتقرير، وذلك من أجل توفير أفضل ظروف النجاح للتقرير النهائي وضمان قبول محتواه من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ولهذه العملية مزايا عديدة فهي تسمح للمراجعين بأن يختبروا صحة النتائج الأولية التي توصلوا إليها كما تسمح لهم بتصحيح وتكملة بياناته وتحديثها قبل أن يتم اعتماد التقرير بشكل رسمي.
 - يتم تعديل التقرير إن لزم الأمر بناء على المقابلة الشخصية مع مسؤولي الجهة الخاضعة للرقابة ويتم رفعه بعد ذلك إلى رئيس القطاع الذي يقوم بمراجعته بعناية، والتأكيد على ضمان الجودة وأن كل ما يرد بالتقرير مؤيد بمستندات وأدلة مقبولة وأنه تم مراعاة النواحي الشكلية والموضوعية بالتقرير، والتأكيد على عناصر جوهرية الملاحظات وأنها مرتبطة بالموضوع الذي يتم مراجعته، كما يتم التأكيد على عدم إغفال نواحي لازمة بالتقرير، ثم يقوم بدوره برفعه إلى وكيل الجهاز.
 - يقوم وكيل الجهاز بإحالة التقرير على المكتب الفني للتأكيد على نواحي ضمان الجودة وأن التقرير مستوفي النواحي الشكلية والموضوعية، كما يتم مراجعة التقرير ومناقشة فريق الإعداد قبل طباعة التقرير في صورته قبل النهائية تمهيداً لإرساله إلى الجهة الخاضعة للرقابة للاطلاع على ما به من ملاحظات والرد على ما ورد به.
- ٢-٣-٧-٤ إصدار التقرير النهائي وإرساله للجهة الخاضعة للرقابة
 - يتم إرسال التقرير إلى الجهة موضوع المراجعة لإتاحة الفرصة لها للرد على ما يرد به من ملاحظات، وتمنح مدة قدرها شهر للرد.
 - بعد مضي ثلاثة أسابيع يتم إرسال كتاب تذكيري للجهة الخاضعة للمراجعة لتذكيرهم بموعد الرد.

- بعد استلام الرد يمنح فريق الإعداد فرصةً للتعقيب على رد الجهة الخاضعة للرقابة:
 - في حال قبول الملاحظات من قبل الجهة، يكون الاعتراف بها ضمناً في بعض الحالات وصريحاً في حالات أخرى، بأن تقدم الجهة الخاضعة للرقابة تعليلاً يتجه في نفس اتجاه ما ذهبت إليه الملاحظة، كما يمكن أن تقدم الجهة تبريرات عديدة تفسر بها أسباب وجود ذلك الإخلال، ولا يتم في هذه الحالة التعقيب على رد الجهة لأنه لا ينفي جوهر الملاحظة.
 - وفي حالة رفض الملاحظة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ينبغي فحص الرد المقدم من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، وأن يتم التحقق من مدى دلالاته ودقته بحيث تؤول هذه العملية إما إلى حذف الملاحظة أو الإبقاء عليها.
 - عندما يتبين على ضوء فحص رد الجهة وجود توضيحات أو مبررات لم تؤخذ في الاعتبار أو تم أخذها في الاعتبار جزئياً عند صياغة الملاحظة، وهي توضيحات لا تنفي جوهر الملاحظة وإنما تستوجب القيام بتعديلات عليها حتى تكون مطابقة للواقع ومتماشية مع ما تم التحقق من صحته في رد الجهة، فعلى المراجع دراسة اجراء تلك التعديلات.
- وقد يلزم الأمر مناقشة مسؤولي الجهة بشأن الملاحظات المختلف بشأنها، ويستلزم ذلك الأمر كتابة محضر اجتماع تدون به ما يتم الوصول إليه من نتائج بشأن التوافق على الملاحظات، ويتم تعديل التقرير وفقاً لما يتم التوصل إليه نتيجة هذه الاجتماعات، وفريق المراجعة التعقيب على رد الجهة بالتقرير.

٢-٣-٧-٥ إدراج التقرير النهائي ضمن التقرير السنوي

- بعد اعتماد التقرير النهائي للمهمة وإرساله للجهة متضمناً الردود على الملاحظات والتعقيبات عليها، تبدأ إجراءات إدراج التقرير النهائي ضمن التقرير السنوي للجهاز، حيث يتم رفع التقرير لرئيس الجهاز لإقراره في صورته النهائية، حيث يقوم المكتب الفني لرئيس الجهاز بمناقشة التقرير مع مسؤولي الإدارة المركزية وفريق الإعداد وإدخال ما يتم الاتفاق عليه من تعديلات على الصياغة النهائية للتقرير.
- بعد اعتماد التقرير بمعرفة رئيس الجهاز يتم تجميعها ومراجعتها تمهيداً لتوزيعه وفقاً لجدول توزيع التقارير على الجهات المعنية المعتمد لدى رئاسة الجهاز، مع تأكيد إحكام الرقابة على عملية التوزيع بما يتفق مع القواعد المتبعة في هذا الشأن.

٢-٣-٨ توثيق أوراق عمل الرقابة على الأداء

- توثيق أوراق عمل المراجعة يعنى سجل يحتوى على بيان إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة المناسبة التي تم الحصول عليها، ونتائج المراجعة التي تم التوصل إليها، وتعتبر أوراق العمل بمثابة مخزن للإثباتات، إذا يجب على المراجعين أن يوثقوا أدلة الرقابة في أوراق عمل بشكل وافٍ وكاف، بما في ذلك أسس التخطيط ومداه والعمل الذي تم إنجازه ونتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها، وبما يضمن توثيق أي تغيير حدث لمسودة تقرير الرقابة أو توثيق أسباب عدم إجراء تغييرات، وتمثل أوراق العمل الرابط بين تنفيذ مهمة الرقابة (العمل الميداني) وتقرير مهمة الرقابة، وتوفر أوراق العمل ما يلي:
 - تأكيد على ان الفريق الرقابي قام بالعمل المكلف به بغض النظر عن نتائجه.
 - ضمان مراقبة ومتابعة سير المهام الرقابية والتحقق من تنفيذها وفقاً للمعايير والقواعد المهنية.
 - توفير مؤيدات تفصيلية لكل استنتاج رقابي يمكن الرجوع إليها عند المتابعة والتعقيب على ردود الجهات الخاضعة للرقابة.
 - مساعدة المراجعين في إجراء المهام الرقابية والإشراف عليها للتأكد من تحقيق أهداف الرقابة ودعم استنتاجاته والالتزام بمعاييرها.
 - مساعدة وتمكين غير المشاركين في تنفيذ المهمة الرقابية من مراجعة جودة الرقابة.

يجب عند إعداد أوراق العمل مراعاة الاعتبارات الآتية:

- أن تعد أوراق العمل بطريقة مهنية بحيث تخلو من أي ملاحظات شخصية غير ضرورية.
 - أن تعد أوراق العمل بطريقة تمكن من متابعتها وفهمها بسهولة من قبل الأشخاص الذين ليس لديهم إطلاع على تفاصيل المهمة وتسهيلاً للمراجعة الإشرافية.
 - أن تعد أوراق العمل بطريقة تضمن لها الاكتمال والدقة والوضوح والفهم.
 - أن تعد أوراق العمل بطريقة منظمة وتوثق في نموذج موحد ويمكن قراءتها.
 - أن تكون مفهومة ومنظمة وتحتوي على قائمة بالمراجع وذات صلة.
- تبدأ مسؤولية حماية أوراق العمل من المراجع الذي قام بإعدادها، وتمتد لتشمل فريق الرقابة والجهاز، حيث يجب حفظ والاحتفاظ بأوراق العمل بشكل آمن ضماناً للسرية ولمدة تكفي للوفاء بالمتطلبات القانونية والإدارية والمهنية لحفظ السجلات وبالمعايير المهنية والإرشادات، ويجب العناية بأوراق العمل لحمايتها من الضياع أو السرقة أو التعديل أو الإتلاف ولضمان عدم الاطلاع عليها من قبل أشخاص غير مخولين.
- ينبغي الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة في صورة ورقية أو الكترونية أو في أي صورة أخرى، وتشمل أوراق العمل بصفة عامة على إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة المناسبة التي تم الحصول عليها، ونتائج المراجعة، وعلى سبيل المثال ما يلي :
- وثائق تخطيط عملية الرقابة وأسس التخطيط، وبرامج المراجعة .
 - نتائج تنفيذ مهمة الرقابة (العمل الميداني) ونتائج التحليل مثل التحليل المالي و استخراج النسب المحاسبية.
 - مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة .
 - قوائم الفحص.
 - المراسلات مع الجهة الخاضعة للرقابة او اطراف اخرى (بما في ذلك البريد الإلكتروني).
 - محاضر الاجتماع مع الجهة الخاضعة للرقابة او الخاصة بفريق الرقابة.
 - ملاحظات المراجعين والتغيرات التي طرأت عليها، وبذلك يتم توثيق أي تغير يحدث في مسودة تقرير الرقابة أو توثيق أسباب عدم إحداث تغييرات.
 - الأوراق المتعلقة بالمراجعة الإشرافية للتقرير.
 - الاحتفاظ في ورق العمل بكل نسخة من مسودة التقرير مع تحديد هذه النسخة بوضوح، وبذلك يكون هناك تتبع منطقي وواضح من مسودة التقرير إلى التقرير النهائي.
 - ردود الجهة الخاضعة للرقابة على التقرير الرقابة.
 - نسخة من التقرير النهائي، وخطابات التوجيه للجهة الخاضعة للرقابة والاطراف الاخرى.
 - نسخة من الأحاديث الصحفية والملفات الصحفية والنشرة الورقية والمنشورات الإعلانية المتعلقة بالتقرير
 - نسخة من العرض التقديمي للبرلمان أو اللجان البرلمانية حول التقرير.
 - نسخ من قصاصات الصحف أو المجالات المتعلقة بالتقرير.

٩-٣-٢ توزيع تقارير الرقابة

يُعد توزيع التقارير أمرًا ضروريًا لعمل الرقابة ليكون لها التأثير الأمثل، ويقوم الجهاز بتوزيع التقارير على الجهات الخاضعة للرقابة والحكومة والمسؤولين في السلطة التشريعية والأطراف المعنية

الأخرى على النحو الذي نظمة قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨.

الفصل الرابع

مرحلة متابعة تقارير الرقابة على الأداء

يعتبر من الأهداف الرئيسية للرقابة على الأداء تحسين إدارة وتطوير أداء الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك بتطبيق توصيات الرقابة، وتساعد عملية متابعة تنفيذ توصيات الرقابة على التطبيق الفعال والملائم لتلك التوصيات، وتشير المتابعة إلى الموقف الذي يفحص فيه المراجع الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة تجاه نتائج رقابة الأداء السابقة وما إذا كانت نقاط الضعف التي تم التعرف عليها في الرقابة قد قامت الجهة الخاضعة للرقابة بتصحيحها، ولتحقيق هذا يحتاج الجهاز لتبني منهجاً متسقاً ومنتظماً لمتابعة تقارير الرقابة.

٢-٤-١ أهداف وتوقيت وطبيعة المتابعة

تهدف متابعة تقارير رقابة الأداء إلى تحديد مدى التقدم في تطبيق توصيات الرقابة وتأثير عملية الرقابة، وتزيد من فعالية تلك التقارير وقيمتها المضافة، وتقدم معلومات تساعد في التخطيط الاستراتيجي للرقابة (تغذية عكسية)، وتساعد الحكومة والسلطة التشريعية في توجيه الإجراءات التنفيذية التصحيحية وإظهار التحسينات، كما تساعد في تقييم أداء الجهاز وتدعم التقييم الذاتي لتحسين الجودة، وبما يساهم في تحقيق معرفة أفضل مما يوفر حوافز للتشجيع على التعلم والتطوير.

تعتمد الفترة المسموح بها لنشاط المتابعة على قرار فريق الرقابة في ضوء طبيعة التوصيات المقدمة ووفقاً لسياسات واختصاصات الجهاز، فقد تتطلب بعض التوصيات فترة زمنية أطول للتطبيق، بينما قد تتطلب توصيات أخرى فترات زمنية قصيرة، وعليه فقد تحتاج الجهة الخاضعة للرقابة إلى السماح لها بوقت كاف لتطبيق الإجراءات التصحيحية، ولكن في نفس الوقت من المهم التأكد من البدء مبكراً في العمل على التطبيق.

لا تنحصر المتابعة في تطبيق التوصيات ولكنها تركز بشكل أساسي على إذا ما كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد تناولت المشكلة على نحو صحيح، وعلى المراجع أن يلتزم بالموضوعية والاستقلالية في تنفيذ عملية المتابعة فيركز بالتالي على: ما إذا كانت نقاط الضعف المحددة قد تم تصحيحها بدلاً من التركيز على ما إذا كانت توصيات معينة تم تنفيذها أم لا، وتوجيه عمل المتابعة إلى تشجيع تنفيذ التوصيات بدلاً من محاولات العثور على الحالات التي لم يتم اتخاذ إجراءات بشأنها، ويجب مراعاة الأولوية في عملية المتابعة ضمن سياق استراتيجية شاملة حسبما هو محدد في التخطيط الاستراتيجي.

٢-٤-٢ إجراءات عملية المتابعة

عند إجراء متابعة تقارير الرقابة ينبغي أن ينتهج المراجع نهجاً غير متحيز ومستقل، وينبغي أن ينصب التركيز على تحديد ما إذا كانت الإجراءات المتخذة بناء على النتائج والتوصيات تعالج الأوضاع المذكورة، وذلك بعد منح الجهة الخاضعة للرقابة وقتاً كافياً يسمح لها بتطبيق التوصيات.

وقد يتم أثناء القيام بمهام المتابعة الوقوف على أن الجهة الخاضعة للرقابة قد اتخذت إجراءات تصحيحية كافية لتنفيذ التوصيات، وأن موقف المجالات التي تمت الرقابة عليها مقبول، يمكن في هذه الحالة غلق الموضوع والانتهاء من أعمال المتابعة ورفع تقرير بهذا الشأن إلى الجهات المختصة، أما إذا كان من الواضح أن الجهة الخاضعة للرقابة لم تتخذ إجراءات مناسبة لتصحيح الأخطاء التي ظهرت في النتائج، أو أن الإجراءات المتبعة ليس لها التأثير الكافي، إذن ينبغي أن يتم إجراء عملية متابعة وستكون هذه عملية رقابة أداء محدودة النطاق تشمل زمناً الفترة التي تلحق صدور تقرير الجهاز، وينبغي أن لا يتجاوز نطاقها التوصيات التي أدرجها الجهاز في تقريره، وهي تتطلب اللجوء إلى نفس أساليب المراجعة المتبعة في المهام العادية من حيث اختيار العينات وفحص الوثائق وإجراء المقابلات والقيام بالمعاينات

الميدانية والتي سينتج عنها في النهاية تقرير متابعة يرفع إلى الجهات المختصة، وتتمثل إجراءات عملية المتابعة فيما يلي:

- توجيه طلب رسمي من فريق رقابة الاداء إلى الجهة الخاضعة للرقابة لإبلاغ الجهاز كتابياً بالإجراءات المتخذة لتنفيذ التوصيات الموضحة في تقرير الرقابة، مرفق به نموذج متابعة التوصيات (نموذج رقم---) لملء هذا النموذج ثم إرسالها مرة أخرى إلى الجهاز.

نموذج (---)

المزايا المتوقعة (بالأرقام إذا أمكن)	الموعد النهائي	المسنول	الإجراءات التي ينبغي أن تتبع	التوصيات	مسلسل
					١
					٢
					٣

- ترتيب اجتماع مع الجهة الخاضعة للرقابة بعد مرور وقت محدد لتنفيذ التوصيات للوقوف على الإجراءات المتبعة لتحسين الأداء ولمراجعة التوصيات التي تم تطبيقها، ويجب أن تقدم الجهة الخاضعة للرقابة وثائق حول الإجراءات التصحيحية وأثارها.
- كما يمكن الحصول أيضاً على معلومات إضافية من الرقابة المالية ورقابة الالتزام عن الجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن أن تستخدم أيضاً بشكل أكثر فعالية للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية قد تم اتخاذه.
- اختيار العينات وفحص الوثائق وإجراء المقابلات والقيام بالمعاينات الميدانية المحدودة لجمع البيانات عما إذا كانت المشاكل التي تم التعرف عليها قد تمت معالجتها بشكل مناسب أم لا، وتحليل هذه البيانات.
- عقد اجتماع ختامي مع الجهة الخاضعة للرقابة بغرض عرض نتائج أعمال المتابعة عليها للتأكد من صحتها والحصول على توضيحات منها في شأن التوصيات التي لم يتم تنفيذها.

يستخدم النموذج (نموذج---) لتقييم مدى تطبيق توصيات الرقابة المقدمة في تقارير الرقابة السابقة وحالة هذا التطبيق، وهذا النموذج يعد فعالاً لتأكيد حالة العمل الذي قامت به الجهة الخاضعة للرقابة على كل توصية.

نموذج (---)

مسلسل	التوصيات	الإجراءات المتخذة (طبقاً لخطة العمل المفصلة أو التقرير المقدم)	الحالة أو التقدم	أسباب عدم اكتمال العمل على التوصيات	التأثير: (إن وجد)
١					
٢					
٣					

وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن هناك توصيات يتعذر التأكد من متابعة مدى تنفيذها لأسباب منها أن النشاط الذي تعلق به التوصية لم يعد ضمن الصلاحيات الموكلة للجهة الخاضعة للرقابة، أو أنه لم يتم ممارسة ذلك النشاط بعد صدور تقرير الجهاز، لذلك لا تدرج مثل هذه الملاحظات ضمن تقرير المتابعة المرفوع للجهة.

(انظر استمارة العمل رقم(١٥))

٢-٤-٣ تقرير المتابعة

يجب أن يُعد تقريرًا حول نتائج متابعة توصيات الرقابة ويرسل إلى الجهة الخاضعة للرقابة والسلطات المختصة، كما ينبغي أن يتضمن هذا التقرير أوجه القصور والتحسين المحددة في متابعة توصيات الرقابة، علمًا بأنه قد يبلغ تقرير المتابعة بشكل فردي أو في تقرير مجمع، وقد تتضمن تقارير المتابعة المراجعة تحليلًا للاتجاهات والموضوعات المشتركة في عدد من التقارير الفردية، كما ينبغي أيضًا الإبلاغ عن أي إجراء إيجابي تم كاستجابة لتوصيات الرقابة.

ويتضمن تقرير المتابعة التوصيات التي تم تنفيذها، والتوصيات قيد التنفيذ، والتي لم يتم تنفيذها وأسباب ذلك، وبما يتوافق مع مبادئ إعداد التقارير بالجهاز، وبغض النظر عما إذا كان من المناسب عرض تقرير المتابعة على مجلس النواب أم لا، فسيعتمد ذلك على كيفية تقييم الجهاز لأهمية النتائج والاستنتاجات والتأثيرات اللاحقة على الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها.

(انظر استمارة العمل رقم (١٦))

الملحق رقم (1): ضمان الجودة لمهام رقابة الأداء

تتأثر مصداقية الجهاز وفاعليته بشكل كبير بمدى تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في التقارير الرقابية، فضلاً عن الحفاظ على هذا المستوى لتنفيذ كافة الأنشطة وفقاً لمعايير الجودة العالية، ولتحقيق ذلك يضع الجهاز أنظمة وإجراءات ملائمة ومرنة وغير معقدة تخص ضمان الجودة والرقابة عليها للتأكد من تنفيذ عمليات الرقابة وفقاً للمعايير والإرشادات، وتضمن تحسينات في الجودة، وتمنع تكرار نقاط الضعف، ويقوم الجهاز بشرح وتوضيح ذلك لأعضائه بطريقة سلسلة توفر لهم الفهم الصحيح لهذه السياسات والإجراءات.

تتألف رقابة الجودة من السياسات والإجراءات التي وضعت للتأكد من تنفيذ جميع مراحل مهام رقابة الأداء (التخطيط، والتنفيذ، وإعداد التقارير، والمتابعة) بجودة عالية وفقاً للمعايير المهنية للرقابة وقواعدها وإجراءاتها والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

بينما تتألف عملية ضمان الجودة من تقييم نظام رقابة الجودة ومراقبته بهدف توفير ضمانات منطقيّة تثبت عمل ضوابط الجودة بشكلٍ فعالٍ وتنفيذ مهام رقابة الأداء وفقاً لمعايير الرقابة وقواعدها وممارساتها وإجراءاتها.

1- الجودة في رقابة الأداء

تُعد عملية رقابة الأداء نشاطاً قائماً على المعرفة، يصب اهتمامه الأكبر على العمل عالي الجودة نظراً لسماته الخاصة وارتباطه الوثيق بالسياسات، ولضمان إنجاز العمل بجودة عالية ينبغي أن يولي الجهاز اهتماماً خاصاً بتكوين بيئة لرقابة الأداء تؤمن الحوافز التي تضمن الجودة وتحسينها، ويُعد وجود نظام لضمان الجودة يعمل بشكلٍ صحيحٍ أحد العناصر المهمة في هذا السياق.

1/1-ضوابط الجودة الشاملة في رقابة الأداء

تُعد عمليات رقابة الأداء غالباً من المهام المعقدة التي تتطلب عدداً من المهارات والخبرات والتجارب، ويحتاج الجهاز إلى مراعاة اتباع الممارسات المثلى لعملية رقابة الأداء من أجل تحقيق الجودة فيها، وتشكل عملية رقابة الأداء التي تحترم الممارسات الجيدة في حد ذاتها آلية رقابة للتأكد من جودة تلك العملية والتقارير الناتج عنها.

وبالإضافة إلى تبني مسار جيد لرقابة الأداء، أوصت معايير الرقابة الخاصة بمنظمة الإنتوساي بعدد من الضوابط الشاملة التي تؤثر على الجودة في جميع مراحل عملية الرقابة وخطواتها، وهي كالتالي:

1/1/1-إطار إدارة جودة الرقابة

يجب على الجهاز أن يضع إطاراً شاملاً لإدارة جودة الرقابة يحتوي هذا الإطار على مختلف عناصر الإطار الجيد لإدارة جودة الرقابة وتمثل تلك العناصر في:

القيادة

أن تضع قيادة الجهاز رؤية تخص جودة رقابة الأداء وتحدد الطريقة التي تضمن عمل الجهاز وفقاً لهذه الرؤية.

المتطلبات الأخلاقية

أن يتأكد الجهاز من التزام أعضائه بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المتمثلة في النزاهة

والاستقلالية والموضوعية والتجرد والسرية المهنية والكفاءة.

القدرة على تنفيذ المهام الرقابية

أن يتأكد الجهاز من توفر الإمكانيات المطلوبة لتنفيذ المهام والقدرة على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، ومراعاة كيفية معالجة مخاطر الجودة التي قد تظهر خلال عملية الرقابة.

الموارد البشرية

أن يتأكد الجهاز من توفر الموارد والقدرة على تعيين الأعضاء ذوي الكفاءة والسمات المناسبة والتدريب الفعال لإكساب الأعضاء فهم واضح للمعارف والمهارات المطلوبة لرقابة الأداء، وينبغي أن يكون الفرد على دراية بأساليب العلوم الاجتماعية، وخاصة الأساليب المتعلقة بالفعالية والكفاءة لكي يتمكن من رقابة الأداء، وفي حالة عدم كفاية الموارد البشرية والإمكانيات المالية أو كليهما قد تتعرض جودة عملية الرقابة للخطر.

أداء المهمة الرقابية

أن يضع الجهاز سياسات وإجراءات لضمان أن مهام رقابة الأداء تتم وفقاً للمعايير وأفضل الممارسات.

المراجعة

أن يضع الجهاز الترتيبات لفحص مدى تطبيق الإجراءات والسياسات بشكل فعال، وذلك بوجود مستويات مختلفة لمراجعة الأعمال في مراحلها المختلفة.

٢/١/١-الإشراف

يجب أن يكون عمل فريق الرقابة خاضعاً لإشراف ملائم خلال كل مراحل الرقابة، ويشرف كبار مسؤولي الرقابة على فريق رقابة الأداء من خلال توجيههم ودعمهم وإرشادهم وذلك لضمان تحقيق أهداف الرقابة، كما تكفل عملية الإشراف بالالتزام بالسياسات والإجراءات والمنهجية والتوجيهات المتفق عليها.

٣/١/١-المتابعة

المراقبة هي عملية متابعة مدى التقدم في تحقيق المهمة التي كلف بها أعضاء الفريق أخذاً بعين الاعتبار الوقت والميزانية المحددين، وعلى الجهاز أن يضع معايير أداء مناسبة لبرامج رقابة الأداء (على سبيل المثال تكلفة العملية الرقابية-المدة الزمنية-النتائج) لتراقب وتوجه عمليات الرقابة بالمقارنة مع هذه المعايير، وينبغي على قائد الفريق الرقابي أن يعد تقارير منتظمة تقدم للإدارة العليا حول هذا الشأن.

٤/١/١-الكفاءة

تعد رقابة الأداء عمل معقد، لذا يجب أن ينفذ هذا العمل فريق يتمتع بالكفاءات اللازمة لتحقيق أغراض الرقابة، وينبغي أن يستوعب جميع أعضاء الفريق أسئلة الرقابة والشروط المرجعية للعمل المسند إليهم، ويجب على الجهاز في حالة وجود أمور معقدة وتقنية الاستعانة بخبراء ذوي المؤهلات اللازمة، وينبغي لفريق الرقابة في حالة الاستعانة بالخبراء التأكد من استقلال الخبير عن النشاط أو البرنامج الخاضع للرقابة، وأن يكون على علم تام بشروط العمل الخاصة والمتطلبات الأخلاقية.

٥/١/١- المنهجية والأدلة

يمثل وضع الأدلة والسياسات والإجراءات ووسائل الدعم الأخرى دوراً مهماً في ترسيخ رقابة الأداء في الجهاز وإضفاء الطابع المؤسسي عليها على المدى الطويل، لذا ينبغي على الجهاز أن يكون لديه أدلة وسياسات وإجراءات ومنهجية خاصة لرقابة الأداء ومن المستحسن أن يكون ذلك منسجماً مع المعايير الدولية وأفضل الممارسات.

٦/١/١- المراجعة الخارجية

لضمانات ان عمليات الرقابة تمت وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن التقارير مناسبة يجب على الجهاز القيام بمراجعة خارجية وبمراجعة النظر أن أمكن ذلك.

٧/١/١- التوثيق الملانم

ينبغي جمع أدلة إثبات مقنعة وذات صلة وكافية لدعم كافة النتائج والاستنتاجات، فضلاً عن توثيقها بشكلٍ صحيح، كما يجب وضع نماذج موحدة لأوراق العمل وتوقيع المراجعين المعنيين عليها.

٨/١/١- تقييم الجهة الخاضعة للرقابة

على الجهاز أن يأخذ بعين الاعتبار ملاحظات الجهة الخاضعة للرقابة على تقارير الجهاز، وتقييمات المستخدمين الرئيسيين لتقارير الرقابة كإثبات مفيدة لرقابة الجودة، بل وتعتمد فعالية عمل الجهاز على تقييمهم الفعال لتقارير الجهاز.

٢- الجودة على مستوى المهمة الرقابية

يجب أن تخضع مهام رقابة الأداء لنظام ضمان الجودة، وذلك بتضمين مهام رقابة الأداء لعملية الإشراف على الجودة ومراقبتها وضمانها، ولتوفير الضمانات المناسبة بأن مهمة رقابة الأداء قد أجريت وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، لان إجراء عملية ضمان الجودة بشكل مستقل من أشخاص غير مشاركين في اعداد التقرير بعد الانتهاء من عملية الرقابة وكتابة التقرير وقبل طباعته، سوف يقلل كثيراً من احتمال الوصول إلى استنتاجات غير صحيحة.

تتوفر الجودة خلال تنفيذ المهام الرقابية عن طريق الالتزام بالمبادئ والإجراءات والمنهجيات المحددة التي تهدف إلى تحقيق مستويات مرتفعة من الموضوعية والمصداقية والتناسق والاستفادة من إعداد التقارير والوثائق الأخرى.

هناك عديد من الخطوات والإجراءات الممكنة للتأكد من جودة أي مهمة رقابية، وتساعد الخطوات المهمة التالية في مرحلة الدراسة الأولية ومرحلة تنفيذ المهمة الرقابية على تحسين جودة مهمة رقابة الأداء:

١/٢- مرحلة الدراسة الأولية وخطة العمل

١/١/٢- الحاجة إلى إجراء مسح

إن جودة عمليات المسح تمثل أمراً أساسياً وضرورياً في مرحلة التخطيط، حيث تنثر في كثير من الأحيان عن اكتساب معارف تاريخية ومعارف عامة جيدة، وقد تسفر عملية المسح عن تحذيرات او مؤشرات تدلل على وجود مشاكل تحول دون القيام بعملية الرقابة، ويتم المسح بالبحث عن المعلومات من مصادر مختلفة ودراستها مثل الجهة الخاضعة للرقابة والخبراء، كما يُعد الإنترنت مصدراً مفيداً أيضاً، وقد يحتاج المراجع إلى فحص مجموعة كبيرة من الموضوعات المتعلقة بالفعالية والكفاءة

ودراستها من زوايا مختلفة من أجل تحديد الأهداف.

٢/١/٢- ضرورة دراسة وجهات النظر والطرق المختلفة

ينبغي دراسة وجهات النظر والطرق المختلفة، مثلاً " لمعرفة ما إذا كانت الموضوع تتعلق بالكفاءة والفعالية أم لا، ولتحديد ما إذا كان يجب تطبيق نهج يركز على النتائج أم نهج يركز على المشكلة، كما يجب على فريق الرقابة إيجاد طرق لتحديد أهداف الرقابة ونطاقها من خلال المناقشة مع الخبراء أو من خلال التأمل وجلسات العصف الذهني وتطبيق النماذج والتقنيات المتنوعة.

٣/١/٢- ضرورة استشارة الخبراء والاستعانة بهم

من المهم الحصول على المساعدة من أشخاص مستقلين يتمتعون بمعرفة جيدة في مجال الرقابة وغير المتوافره لدى الفريق الرقابي، وقد يقدم المسؤولون السابقون في الجهة الخاضعة للرقابة معلومات قيّمة، كما يمكن الاستعانة بالخبراء للرجوع إليهم ودعم فريق الرقابة.

٤/١/٢- التأكد من أن مقترحات خطة العمل تحظى بدراسة انتقادية

بعد مناقشة المسودة المكتوبة لخطة العمل مع أعضاء الفريق ينبغي تعديل المسودة وفقاً للتعليقات المقدمة، ويكون من المفيد وجود قائمة من المعايير أو قائمة مرجعية لهذه العملية، وذلك قبل إرسال خطة العمل المقترحة إلى الإدارة العليا للمناقشة النهائية والموافقة عليها.

٥/١/٢- التحقق من بعض الموضوعات المهمة قبل الموافقة النهائية على خطة العمل

السياق والدافع: هل هناك مؤشرات على مشاكل في الكفاءة أو الفعالية؟ هل فُحصت المعلومات ذات الصلة وهل تمت استشارة الخبراء، هل هذا الموضوع قابل للرقابة ويتمشى مع الاختصاصات والسياسات والأولويات؟

التصميم: هل حُددت المشكلة ووضعت في سياقها؟ هل تُعد الأهداف وأسئلة الرقابة والنطاق والطرق ملائمة وتتماشى مع المعايير؟، وهل سيقدم التصميم إجابات موضوعية وموثوقة لأسئلة الرقابة وتحليلاً مناسباً لهذه المشكلة؟ هل يضيف تقرير الرقابة والتوصيات المحتملة أي قيمة؟

القدرات والتخطيط: هل يستطيع الجهاز إجراء عملية الرقابة، وهل تتوفر القدرات اللازمة، وهل يمكن الوصول إلى البيانات والموارد الموثوقة؟ وهل توضع قضايا ضمان الجودة في الاعتبار؟ وهل تتسم خطة النشاط بالواقعية من ناحية الوقت والميزانية والموارد الأخرى؟

٢/٢- مرحلة تنفيذ المهمة الرقابية

١/٢/٢- توفير تعريف مناسبة عن المهمة الرقابية للجهة الخاضعة للرقابة

يُمثل التواصل الجيد مع الجهات الخاضعة للرقابة في جميع مراحل عملية الرقابة أهمية قصوى لجودة الرقابة وأثارها، ومن المناسب أن يبدأ هذا التواصل من خلال عرض مقدمة تتناول الغرض من الرقابة وأساليبها وسير العملية والمعلومات المطلوبة ومناقشة ذلك مع الجهة الخاضعة للرقابة.

٢/٢/٢- إشراك الجهات الخاضعة للرقابة والحصول على الأدلة من مختلف أصحاب المنفعة

من المهم إطلاع إدارة الجهات الخاضعة للرقابة على كافة الأمور حيث يساعد ذلك على سير العملية في نصابها الصحيح، إضافة إلى مقابلة أصحاب المصالح والخبراء، ومحاولة فهم وجهات نظرهم والاستفادة من خبراتهم وتجاربهم، واتباع المسارات والنصائح التي تعطى، والتحقق من معقولية البيانات والأدلة.

٣/٢/٢-الإشراف الفعال والإدارة المطلعة

يُمثل التواصل المستمر مع الإدارة الداخلية أهمية قصوى للانتهاء إلى تقرير عالي الجودة، وينبغي أن يحدد برنامج العمل وخطة النشاط جدولاً زمنياً للاجتماعات المنتظمة من أجل مناقشة مختلف القضايا المتعلقة بالأداء وإنجاز عملية الرقابة، كما تُعد النقاشات المبكرة للاستنتاجات والتوصيات المحتملة عاملاً حاسماً للاتفاق حول تنفيذ المهمة الرقابية بشكلٍ مناسب قبل إقرار الإدارة العليا لتقرير الرقابة.

٤/٢/٢-فحص المشرف أو الإدارة للمشاكل خلال عملية الرقابة

- هل يتبع الفريق خطة النشاط والمنهجية المعمول بها في الوقت المحدد؟
- هل يطبق الفريق الوسائل الصحيحة، وهل توجد مشاكل في جمع المعلومات؟
- هل تمت مناقشة كافة وجهات النظر والآراء، وهل أجريت التحليلات بصورة كافية؟
- هل تتطلب نقاط الخلاف المهمة تدخل الإدارة؟
- هل ظهرت مؤشرات على الحاجة إلى التغيير في تصميم الرقابة؟

٥/٢/٢-عقد اجتماعات لمجموعة نقاش

يُمثل فحص النتائج والاستنتاجات الأولية مع ممثلي الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المنفعة الآخرين أحد أجزاء تنفيذ المهمة، وتوفر اجتماعات مجموعة النقاش هذه الفرصة قبل اتخاذ أي قرارات، وتقدم مجموعات النقاش للفريق تأكيدات حول البيانات المجمعة أو متطلبات البيانات الإضافية، كما تُعد أيضاً طريقة مناسبة لحصول الإدارة على المعلومات الصحيحة عن جودة أداء الرقابة.

٦/٢/٢-الاستعانة بالمزلاء والخبراء داخل الجهاز

تمثل الاستفادة الدقيقة من الخبرات في مهمة رقابة الأداء دوراً مهماً في تحسين مسودات التقارير، مثلما هو الحال في إعداد خطط العمل، وقد ينفذ هذا الأمر بصورة جيدة مع القضايا المطروحة للتقييم، مثل القضايا المنهجية والقضايا التي تركز على احتياجات القراء أو القضايا المنطقية.

٧/٢/٢-تنفيذ الفحص الخارجي عن طريق الخبراء

يوفر الفحص الدقيق الذي يجريه خبراء خارجيون تقييماً يوضح للفريق مدى مصداقية مسودة التقرير وقوة حجتها، وقد يشير هذا النوع من الفحص أيضاً إلى الانتقادات والأدلة المهمة التي يجب على الفريق معالجتها بالإضافة إلى تقييم القيمة المضافة للرقابة، كما ينبغي إجراء هذا الفحص قبل عملية التحقق من صحة النتائج مع الجهة الخاضعة للرقابة.

٨/٢/٢-إجراء عملية تنقيح مناسبة

من الأمور الجوهرية لإنتاج تقرير ذو مصداقية عالية وعملية رقابة ذات أثر قوي عدم طعن الجهات الخاضعة للرقابة في النتائج المجمعة في التقرير، وينبغي تحقق فريق الرقابة من هذه العملية خلال إجراء عملية التحقق من صحة النتائج مع الجهة الخاضعة للرقابة، وفي حالة وجود تغييرات متكررة أو كبيرة على مسودة التقرير ينبغي إجراء عملية التحقق أكثر من مرة، كما يجب على فريق الرقابة تحليل تعليقات الجهة الخاضعة للرقابة ومناقشتها مع مدير فريق رقابة الأداء، وإجراء تعديلات على المسودة وفقاً لهذه المناقشات.

٩/٢/٢-تقديم مسودة التقرير إلى الإدارة العليا

بعد إعداد مسودة التقرير يقدم فريق الرقابة المسودة إلى الإدارة العليا في الجهاز للفحص واتخاذ القرار النهائي.

١٠/٢/٢-كتابة تقرير شامل سهل القراءة

يعد تقرير الرقابة هو المنتج الذي تعتمد عليه الجهات الخارجية في الحكم على مهمة الرقابة، ومن الضروري إصدار تقرير موثوق ومتوازن يضيف قيمة إلى الجهات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة الآخرين، وينبغي توضيح غرض الرقابة ونطاقها وأسلوبها في التقرير، إضافة إلى ضرورة استناد النتائج على الأدلة مع وضعها في السياق السليم، فضلاً عن تناول جميع الجوانب والأدلة ذات الصلة في التقرير، ويجب أن يتم اعتماد التقرير وأن يتسم بالاكتمال والدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز قدر الإمكان، ومن الضروري أن يكون التقرير سهل القراءة، بمعنى أنه يمكن فهم مضمونه من قبل القارئ المهتم غير المطلع.

١١/٢/٢- عقد اجتماع ختامي واستكمال التقرير مرة أخرى

توفر المناقشة الموضوعية مع الجهة الخاضعة للرقابة قبل نشر التقرير فرصة لمناقشة مختلف القضايا وتوضيحها، وتساهم هذه المناقشات في منع سوء الفهم والخلافات غير الضرورية، فضلاً عن تسهيل عملية الرقابة.

١٢/٢/٢- استيفاء متطلبات الإدارة العليا قبل توزيع التقرير

- هل التقرير قابل للاستيعاب وهل تتسم أهدافه الأساسية بالموضوعية وقوة الحجة؟
- هل النتائج موثوقة وموضوعية ضمن سياقها ومدعومة بأدلة قوية ونزيهة؟
- هل يعكس الملخص التنفيذي الاتجاه العام والنتائج؟
- هل تم استنباط الاستنتاجات بشكلٍ منطقي من التحليلات والنتائج؟
- هل خضعت نقاط الخلاف مع الجهات الخاضعة للرقابة أو الخبراء أو المتناقضات المتعلقة بالحقائق للتحليل؟
- هل تعتمد التوصيات على أدلة تتسم بالوضوح وتعطي قيمة مضافة؟

٣- قائمة مراجعة ضمان الجودة

لتحقيق عملية ضمان الجودة في مهام رقابة الأداء تستخدم قائمة مراجعة ضمان الجودة (استمارة رقم " ") والتي تلخص القواعد والسياسات والإجراءات الأساسية للرقابة على الجودة من ناحية والإجراءات المرتبطة بتنفيذ جميع مراحل مهام رقابة الأداء من ناحية أخرى.

والهدف من قائمة مراجعة ضمان الجودة هو مساعدة فريق الرقابة في إنتاج مهام رقابة أداء ذات جودة عالية، فهي تساعد مراجعي الجهاز على تنفيذ قواعد وسياسات وإجراءات الرقابة الأساسية خلال قيامهم بأعمال المراجعة وكذلك تقديم أداة فعالة للمشرفين والمديرين على كل المستويات للمساعدة في التأكد من الالتزام بقواعد وسياسات وإجراءات الرقابة.

ويجب تعبئة قائمة مراجعة ضمان الجودة خلال سير المهمة الرقابية من مرحلة إلى مرحلة، ونقل فعاليتها كأداة عمل إذا لم تتم تعبئتها حتى نهاية المهمة، ومن الممارسات المفيدة الاطلاع على أسئلة كل قسم بتلك القائمة قبل بدء تلك المرحلة من مراحل المهمة، ويجب إكمال قائمة المراجعة بملاحظات ووثائق إضافية وذلك لإضافة المزيد من الإيضاح نظراً لأن مهام رقابة الأداء غالباً ما تكون فريدة ويمكن أن تتضمن ظروفاً أو قرارات غير عادية، ومثل هذه التفاصيل الإضافية ستكون مهمة بشكل خاص للإجابة "لم يتم" أو "لا ينطبق" وفي كل الأحوال فهي إجابات ليست خاطئة.

وفي نهاية المهمة يجب الاطلاع على قائمة مراجعة ضمان الجودة من قبل المديرين للتأكد من دقتها واكتمالها وإجراء أي إضافات أو تعديلات ضرورية والتوقيع عليها لتصبح جزء من أوراق عمل المهمة، وكذلك عرضها على مشرف غير مشارك في اعداد التقرير لتقييم مستوى التنفيذ مثل المكتب الفني بالإدارات.

استمارة رقم " "

قائمة مراجعة ضمان الجودة لمهام رقابة الأداء

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم	تم	
							الملف الدائم
							١- تم فتح ملف دائم للجهة متضمناً مكوناته الرئيسية (القوانين، الأنظمة، اللوائح، القرارات، الهيكل التنظيمي، الوظائف والإدارات الرئيسية، مواقع وفروع الجهة، اسماء الأشخاص المؤثرين بالجهة الخاضعة للرقابة، الخ).
							٢- تم تحديث محتويات الملف الدائم، وتم توثيق ذلك.
							الخطة الرقابية
							١- تم تحديد أهداف الرقابة وطبيعة / نوع الاختبارات الضرورية (أسلوب الرقابة) لتحقيق هذه الأهداف.
							٢- تم تحديد نطاق الرقابة.
							٣- تم تحديد منهجية الرقابة، ومصادر معايير أعمال الرقابة الخاصة بالمهمة.
							٤- تم تحديد وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الرئيسية وإجراء تقييم مبدئي لتحديد نقاط القوة والضعف فيها، وتقدير خطر عدم منعها أو كشفها في حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وتم ربط وتوضيح مدى دراسة وتقييم بيئة الرقابة الداخلية المطلوبين بأهداف مهمة الرقابة ودرجة الاعتماد

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم
						المطلوبة.	
						٥- تمت مراعاة دور وبرنامج عمل المراجع الداخلي في الجهة الخاضعة للرقابة.	
						٦- تمت مراعاة الصعوبات/المعوقات المتوقعة لمهمة الرقابة (خاصة من جانب الجهة الخاضعة للرقابة).	
						٧- تم تحديد مناطق الرقابة الهامة والحساسة.	
						٨- تم حصر كافة القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتي قد يكون لها تأثير هام/مادي على أهداف الرقابة.	
						٩- تم تحديد احتياجات مهمة وفريق الرقابة (كالدعم الفني، الرقابة على الحاسب الآلي، برامج آلية مساعدة، الخ)	
						١٠- تم تحديد فريق مهمة الرقابة.	
						١١- تم تحديد برنامج زمني لمهمة الرقابة (يبين مدتها الإجمالية وتوزيع الوقت/ الجهد على البنود الرئيسية للرقابة و/أو المراحل الرئيسية للمهمة).	
						١٢- تم اعتماد الخطة من قبل كل من المشرفين والمديرين.	
						١٣- في حالة التعديلات اللاحقة على أمور التخطيط في ملف أوراق العمل التي سبق اعتمادها (المذكورة أعلاه)، تم توثيق تفاصيل ومبررات تلك التعديلات واعتمادها في صيغ محدثة.	

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم
						برنامج الرقابة	
						١- تم إعداد برنامج رقابي بأهداف فرعية تغطي الأهداف الرئيسية لأعمال رقابة الأداء (أنظمة الرقابة الداخلية، الالتزام، الكفاءة، الفعالية، الخ)، بحيث يغطي جميع الحسابات والمحاور والأنشطة والعمليات والمناطق الجوهرية ذات العلاقة بموضوع المهمة، وتم اعتماده من قبل المشرفين والمديرين.	
						٢- تم تحديد المعايير الرقابية لكل هدف رقابي فرعي.	
						٣- تم تحديد المخاطر الرقابية لكل هدف فرعي.	
						٤- تم تحديد الإجراءات /الاختبارات الرقابية بصيغة مفصلة ومحددة ومتكاملة تسهل تنفيذها.	
						٥- تم إعداد برنامج الرقابة بناء على مخاطر الرقابة التي سبق تحديدها وتقييم تبعاتها في المرحل المبدئية، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						٦- في حالة التعديلات اللاحقة على برنامج الرقابة الذي سبق اعتماده، تم توثيق تفاصيل ومبررات تلك التعديلات واعتمادها في صيغ محدثة.	
						التنفيذ	
						١- تم توثيق أسس اختيار العينات وحجمها، واعتمادها من قبل	

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم
						المشرفين والمديرين.	
						٢- في حالة الأنظمة المحاسبية أو المعلوماتية الألية، تم التأكد من أن إجراءات رقابتها الداخلية تعمل بشكل مناسب يضمن نزاهة واعتمادية واكتمال المعلومات والبيانات، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						٣- في حالة وجود جوانب قانونية، أو في حالة دلالة إجراءات الرقابة المنجزة على حدوث أو احتمال حدوث تصرفات غير قانونية، تم اخذ رأى الجهاز قبل الشروع في إجراءات رقابية إضافية، وتم توثيق ما يثبت ذلك، وتم تحديد وتقييم مدى تأثير هذه التصرفات على أعمال ونتائج الرقابة، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						الإشراف والمراجعة	
						١- تم التأكد من تنفيذ الإجراءات الرقابية الواردة في برنامج الرقابة، وتم توثيق ما يثبت ذلك معتمداً من قبل المشرفين والمديرين.	
						٢- قام مسئول المهمة (المدير العام أو المشرف) بمراجعة كل الإجراءات الرقابية الواردة في برنامج الرقابة، وأنه تم توثيق ما يثبت أن المراجعة قد تمت خلال مراحل تنفيذ المهمة وقبل الصياغة النهائية للتقرير.	

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم
						٣- في حالة عدم تنفيذ بعض إجراءات /خطوات العمل في برنامج الرقابة تم توثيق مبررات عدم تنفيذ كل واحدة منها واعتماد المديرين.	
						٤- تم ملء بيان إكمال وإغلاق ملف أوراق العمل واعتماده من قبل المشرفيين والمديرين.	
						٥- تم توثيق حصيلة الاجتماعات الهامة لفريق الرقابة، ومحاضر الاجتماعات الهامة بين فريق الرقابة ومسؤولي وموظفي الجهة خلال مراحل الرقابة.	
						٦- يوجد ترقيم لجميع ملفات أوراق عمل المهمة، وفهرس لمحتويات كل ملف، وفواصل رئيسية وأخرى فرعية معنونه بشكل واضح.	
						٧- تم الاحتفاظ بجميع أوراق العمل/المستندات/البيانات/ والمعلومات / الملفات الإلكترونية (سواء تلك التي أعدها فريق العمل أو المستلمة من الجهة أو من أية جهة أخرى)، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						التقرير	
						١- تم توثيق ما يثبت أنه قد تم التأكد من أن إعداد تقرير ملاحظات الرقابة تم وفقاً للبنية والمحتويات الواجبة، فيما يتعلق بالآتي:	
						• الغلاف متضمناً اسم التقرير والتاريخ.	

يملاً بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملاً بمعرفة الفاحص						
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم
						<ul style="list-style-type: none"> • محتويات التقرير • ملخص التقرير. • مقدمة التقرير (تحديد المرجعية القانونية المخولة لمهمة الرقابة) • أهداف الرقابة. • نطاق الرقابة. • منهجية الرقابة. • نتائج أعمال الرقابة مفصلة على الأهداف الرئيسية للمهمة. • التوصيات. • ردود الجهة. • تعقيبات الجهاز. 	
						٢- تم التأكد من تفصيل ودقة وصحة محتويات التقرير المبدئي لملاحظات الرقابة وربطه بأوراق العمل وأية قرائن أخرى، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						٣- تم التأكد من أن الملاحظات الجوهرية/الهامة/المعنية الواردة في أوراق العمل قد تم فعلاً تضمينها في التقرير المبدئي، وتم توثيق ما يثبت ذلك.	
						٤- تم الاحتفاظ بالتقرير المبدئي المرسل للجهة في ملف أوراق العمل، وهل تم الاحتفاظ بنسخة من التقرير النهائي في ملف أوراق العمل.	
						٥- في نهاية المهمة، تم توثيق تقييم مهمة الرقابة فيما يتعلق بكفاءة فريق العمل لتنفيذ المهمة (مثلاً مقارنة الوقت المبذول فعلياً في المهمة بما كان مخططاً له)، وتم اعتماده	

يملأ بمعرفة مشرف غير مشارك في اعداد التقرير (المكتب الفني بالإدارة) تقييم مستوى التنفيذ	يملأ بمعرفة الفاحص					من قبل رئيس القطاع ومدير الإدارة.	
	توقيع الفاحص	ملاحظات	المرجع من أوراق العمل	مستوى الإنجاز			
				لا ينطبق	لم يتم		تم

الملحق رقم (٢): إدارة مخاطر رقابة الأداء

يجب بذل العناية المهنية المطلوبة لتنفيذ مهام رقابية ذات جودة عالية، وذلك باتخاذ كافة الاحتياطات الواجبة لتخطي العقبات التي تحول دون تنفيذ تلك المهام، وتقليل المخاطر التي تحيط بها إلى أدنى حد ممكن، وذلك يستوجب الإلمام بالمخاطر المتعلقة بالإطار العام لمهام الرقابة والمتصلة بتنفيذها، وكيفية الحد من تلك المخاطر.

ويمكن إيضاح تلك المخاطر كما يلي:

١- المخاطر المتعلقة بالإطار العام لمهام الرقابة

تتعلق هذه المخاطر بالجهة الخاضعة للرقابة وبأداء فريق الرقابة وبموضوع مهمة الرقابة.

١-١ مخاطر متعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة

هي مخاطر تتعلق أساساً بما يلي:

- غياب أهداف واضحة لدى الجهة وغياب مؤشرات قياس لأدائها.
- عدم تحديد دقيق للمهام والمسئوليات الموكلة إلى الجهة وعدم وضوح علاقاتها ومسئولياتها تجاه الجهات الأخرى.
- غياب البيانات والمعلومات الموثوق بها لدى الجهة.
- ضعف ثقة الجهة تجاه الجهاز الرقابي ومراجعيه وعدم التعاون معهم.

٢-١ مخاطر متعلقة بأداء فريق الرقابة

توجد مخاطر متعددة تتصل بأداء فريق الرقابة وهي كثيراً ما تهدد جودة أعمالهم منها:

- ضعف استقلالية المراجعين وعدم حيادهم تجاه الجهة الخاضعة للرقابة
- قلة خبرتهم ونقص عددهم وعدم مواكبتهم للمستحدثات في مجالات العمل الرقابي
- عدم قدرتهم على التفاعل السريع مع المستجدات الطارئة التي تحدث خلال تنفيذ المهام الرقابية.

٣-١ مخاطر متعلقة باختيار موضوع مهمة الرقابة

هي المخاطر المتصلة بدرجة التعقيد الفني لموضوع الرقابة أو الحساسية السياسية أو الاجتماعية تجاه الموضوع وتداخل خصائصه مع موضوعات أخرى غير المعنية بالمهمة الرقابية والتي قد تزيد من صعوبة تحديد نطاق المهمة الرقابية، وعزل تأثيرات الموضوعات الأخرى التي تنعكس عليه، وهو ما يحد كثيراً من فعالية مهام الرقابة التي تتناول تقييم البرامج والمشروعات الحكومية.

٢- المخاطر المرتبطة بتنفيذ مهام الرقابة:

ينتج عن المخاطر المتعلقة بالإطار العام لمهام الرقابة التي تم ذكرها سابقاً، مخاطر عملية ترتبط بتخطيط الأعمال وتنفيذها وإصدار ومتابعة التقارير.

١-٢ المخاطر المرتبطة بمرحلة التخطيط لأعمال الرقابة

تتمثل المخاطر المرتبطة بمرحلة التخطيط لأعمال الرقابة فيما يلي:

- خطر عدم وضوح أهداف ونطاق مهمة الرقابة.
- خطر عدم وجود مسح مبدئي ودراسات مبدئية سابقة لتحديد المهمة ووضع الأهداف.

- خطر وضع إطار زمني لا يناسب متطلبات تنفيذ أعمال الرقابة المبرمجة أو تصميم أعمال رقابة تتطلب حيزاً زمنياً كبيراً يتجاوز النطاق الزمني المتاح لتنفيذها.
- خطر تخطيط أعمال رقابة نمطية لا تتلاءم مع طبيعة وخصوصيات الجهة الخاضعة للرقابة.
- خطر تخطيط أعمال رقابة مكلفة مادياً.
- خطر تخطيط أعمال رقابة ذات علاقة بموضوعات ضعيفة الخطورة وغير جوهرية.
- خطر إغفال التخطيط لأعمال رقابة تتعلق بموضوعات جوهرية ذات خطورة عالية.
- خطر ضعف معايير الرقابة المعتمدة.
- خطر عدم توفر الدعم الفني الكافي.
- خطر تضمين فريق الرقابة لأعضاء غير مناسبين للمهمة.
- خطر عدم توفير الوسائل والمعدات المادية اللازمة للمهمة.
- خطر عدم الوصول إلى المعلومات وشكوك حول نوعيتها.
- خطر الاحتيال وإساءة استخدام الموارد والممارسات غير المنتظمة بالجهة الخاضعة للرقابة.
- خطر عدم إضافة قيمة للمستخدمين.

ويمكن الحد من تلك المخاطر باستيفاء الشروط التالية:

- أن تكون الموضوعات المختارة للرقابة على الأداء قابلة للرقابة ويتم دراسة ذلك خلال مرحلة التخطيط التشغيلي بالإضافة إلى دراستها في عملية التخطيط الاستراتيجي.
- التقييم الموضوعي في مرحلة التخطيط لكفاءة المراجعين في تنفيذ عمليات الرقابة ومدى الحاجة إلى إشراك خبير خارجي إذا لزم الأمر، وذلك يقلل كثيراً من مخاطر عدم امتلاك المهارات اللازمة لإجراء تحليل مفصل.
- تشكيل فرق الرقابة بحيث يمتلك الفريق بكامله الخبرة اللازمة لإجراء تحليل مفصل لموضوعات الرقابة.
- المناقشات مع أصحاب المصالح وصانعي القرار والخبراء تساعد على تحديد مقاييس واقعية ومبررة ويوفر دعم لتلك المقاييس.
- اختيار موضوعات الرقابة ذات الأهمية (وليس الأهمية المالية فحسب ولكن أيضاً ذات الأهمية الاجتماعية و / أو السياسية) والتي تؤدي إلى فوائد هامة للعامة والإدارة، أو الجهة الخاضعة للرقابة، أو الجمهور، وينبغي أن تهدف عملية الاختيار لموضوعات الرقابة إلى تحقيق القدر الأعظم من الأثر المتوقع لعملية الرقابة، وبالتالي فإن عملية التخطيط الاستراتيجي المنهجية تضمن إلى حد كبير أن الموضوع الذي تم اختياره للرقابة على الأداء سيضيف قيمة.
- لدى تحديد الأهداف يأخذ الفريق الرقابي في الاعتبار الأثر المنتظر للعملية الرقابية، فمن الضروري أن تكون موضوعات الرقابة ومشكلاتها التي يجري تناولها في عملية الرقابة من النوع الذي يمكن أن يعزز أثر الرقابة.
- تحديث المعرفة العملية للمراجعين وتوسيعها في موضوع معين وتوفير تحليل أعمق أو رؤى أحدث، وذلك عبر دراسة أنواع مختلفة من مستندات الجهة الخاضعة للرقابة وكذلك عمليات الرقابة الماضية والتقييمات التي تقوم بها الأجهزة الرقابية العليا أو غيرها.
- تحديد مصادر الأدلة وتقنيات جمعها في مرحلة التخطيط سيساهم في الحد من مخاطر عدم القدرة على الوصول إلى البيانات.
- إجراء تقييم حول إمكانية الحصول على المعلومات ونوعية المعلومات عند تحديد مجال العملية

- الرقابية ومخططها، وتضمن تقرير المراجعة معلومات حول مصدر البيانات ونوعيتها والقيود المتعلقة بالحصول على المعلومات ونوعية المعلومات كنتائج في تقارير الرقابة.
- تقييم جودة المعلومات المتوفرة والاستنتاجات التي يمكن استخلاصها منها وخاصة المعلومات المخزنة بشكل إلكتروني.
- تحديد طبيعة الملفات ومواقعها ومدى توفرها عند انطلاق العملية الرقابية حتى يمكن فحصها بطريقة تضمن فعالية التكلفة، ويقوم المراجع الوثائق التي ينوي الاستناد إليها والصادرة عن أنظمة الرقابة الداخلية.

٢-٢ المخاطر المرتبطة بمرحلة تنفيذ أعمال الرقابة

- تتمثل المخاطر المرتبطة بمرحلة تنفيذ أعمال الرقابة فيما يلي:
- خطر عدم تنفيذ خطوات الرقابة المدرجة في برامج الرقابة.
- خطر عدم وجود أشراف فعال أثناء تنفيذ المهمة.
- خطر ضعف التنسيق مع موظفي الجهة الخاضعة للرقابة.
- خطر اعتماد مصادر معلومات ضعيفة المصدقية (كبيانات غير دقيقة أو غير محدثة).
- خطر إتباع أساليب رقابة غير قابلة للمراجعة والتقييم (مثل عدم تحديد أساليب اختيار العينات).
- خطر تجاوز الإطار الزمني المتاح لإتمام أعمال الرقابة.
- خطر اختيار عينات ذات حجم غير مناسب ولا تعكس مواصفاتها مواصفات المجموعة الكلية المزمع فحصها.
- خطر ضعف تحليل واستغلال المعلومات المتوفرة.
- خطر عدم الاستعانة بأراء الخبراء والمختصين في المجالات التي تستوجب استشارتهم.
- خطر إغفال الكشف عن تجاوزات أو أخطاء جوهرية.
- خطر عدم الحصول على أدلة ومستندات إثبات كافية.
- خطر عدم إحكام حفظ أوراق العمل وعدم المحافظة على سريتها.
- خطر الفشل في جمع الأدلة ذات الصلة أو معالجتها.
- خطر عدم القدرة على إجراء تحليل كاف.
- خطر التعامل مع تعقيدات جوهرية وحساسيات سياسية.

ويمكن تخفيف تلك المخاطر باستيفاء الشروط التالية:

- أن يمتلك فريق الرقابة بكامله المعرفة الكافية بالموضوع وبتقنيات الرقابة.
- الإشراف الميداني على أعمال الرقابة بشكل يومي يضمن أن العمل الأساسي الذي ينبثق من مهمة الرقابة سوف يكون كاملاً فيما يتعلق بتغطية القضايا الرئيسية لعملية الرقابة.
- التقييم المستمر للحاجة إلى البيانات لتجنب الانشغال بالتفاصيل الخارجة عن الموضوع، وتجنب خطر فقدان التركيز على موضوعات الرقابة الأساسية وأدلتها.
- إعادة النظر في أسئلة الرقابة وأغراضها ومشاكلها أثناء تحليل البيانات يساعد في التحقق من جمع المعلومات حول جميع الموضوعات المتعلقة بالرقابة وأدلتها.
- عقد اجتماعات مع الجهات الخاضعة للرقابة لتأكيد الحقائق وتعزيز نتائج العملية الرقابية وتوصياتها.
- يستخدم الجهاز صلاحياته للحصول على المعلومات بشكل دبلوماسي دون الإفراط في استخدام

- السلطة أو التخويف، وعليه أيضًا أن يعمل على إبلاغ الجهات الخاضعة للرقابة قبل وقت معقول بالبداية في العملية الرقابية وأن يناقش مع موظفي الجهة المعنيين النطاق العام لعملية المراقبة.
- على المراجع أن يكون مبدعًا ومرنًا وحذرًا في البحث عن أدلة كافية.
- على المراجعين أن يفهموا نظم الرقابة الداخلية المعنية لتحديد نقاط الضعف الرئيسية في النظام التي يمكن أن تؤدي إلى وقوع المخالفات التي تعيق الأداء.
- على المراجعين تحديد مدى تأثير الحالات أو المعاملات التي قد تدل على وجود أعمال غير قانونية أو سوء استخدام على نتائج العملية الرقابية واللجوء إلى مساعدة المختصين في الحالات المعقدة.
- على المراجعين أن يحددوا ما إذا كانت الجهات المعنية قد اتخذت الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة نقاط الضعف كاستجابة لأية توصيات من عمليات الرقابة السابقة أو الاختبارات الأخرى المتعلقة بأهداف الرقابة، وعندها يجب أن يكون المراجعون متيقظين لمخاطر الاحتيال أو سوء استخدام الأنظمة.
- على المراجعين أثناء قيامهم بالرقابة وحين يكون هذا مناسبًا إبلاغ السلطات المعنية عن أية مخالفات مالية مهمة تبرر اتخاذ إجراءات عاجلة قد يؤدي تأخيرها إلى العبث بالأدلة أو التسبب في المزيد من الخسائر المالية للجهة المعنية.
- على المراجع المحافظة على استقلاليتها عن التأثير السياسي حتى يتسنى له ممارسة مسؤولياته الرقابية بتجرد، وهذا من شأنه حماية الجهاز من الادعاءات بأن تقرير رقابة الأداء ذو دوافع سياسية، خاصة عندما يكون التقرير حول قضية حساسة سياسيًا.
- عندما يبدأ المراجع في التساؤل عما إذا كان الالتزام العمومي للجهة الخاضعة للرقابة بأهدافها الرئيسية ذا جدوى، فإن عليه الحذر من تجاوز سلطته بتعدي الخط الذي يفصله عن المجال السياسي، رغم أن رقابة الأداء يمكنها التشكيك في المعطيات المتوفرة أو العملية المتبعة في صياغة السياسات، فمن المستحسن الامتناع عن التشكيك في السياسة نفسها بسبب الحساسيات السياسية.
- على الجهاز أن يتعامل مع القضايا المعقدة وذات الحساسيات السياسية بشكل صحيح في التشاور واسع النطاق مع مختلف أصحاب المصلحة خلال عملية الرقابة برمتها، وإشراك الخبراء للتعامل مع القضايا المعقدة، وتوفير الفرصة للجهة الخاضعة للرقابة والحكومة للاستجابة لنتائج الرقابة واستنتاجاتها.

٣-٢ المخاطر المرتبطة بمرحلة اعداد التقرير

تتمثل المخاطر المرتبطة بمرحلة اعداد التقرير فيما يلي:

- خطر تجميع ملاحظات لا تتناسب مع أهمية الوقت والجهد الذي بذل في تحصيلها.
- خطر توظيف الملاحظات المستنتجة لخدمة آراء ومواقف شخصية معدة مسبقا.
- خطر عدم مراعاة وجهة نظر الجهة الخاضعة للرقابة في كتابة الملاحظات.
- خطر استنتاج ملاحظات بناء على بيانات قديمة وغير محدثة.
- خطر استنتاج ملاحظات بناء على حالات استثنائية.
- خطر عدم تقدير حجم انعكاسات وأثار الانحرافات والتجاوزات الملحوظة.
- خطر تحميل مسؤولية الأخطاء على جهات غير الجهات المسؤولة فعليًا عنها.

- خطر تقديم توصيات غير عملية ومكلفة وغير قابلة للتنفيذ.
- خطر ضعف صياغة الملاحظات وعدم وضوح مضمونها.
- خطر تقديم معلومات غير متوازنة بالتقرير وانعدام القدرة على موازنة نتائج الرقابة.
- خطر التوصل لنتائج غير صحيحة أو غير مكتملة.

ويمكن الحد من تلك المخاطر باستيفاء الشروط التالية:

- أن يمتلك جميع المراجعين الكفاءة المهنية الكافية للقيام بمهامهم واتباع المعايير والسياسات والإجراءات والممارسات المعمول بها.
- أن يمتلك فريق الرقابة بكامله المعرفة الكافية بالموضوع وبتقنيات الرقابة.
- في حالة عدم موافقة الجهة الخاضعة للرقابة على معايير الرقابة، يجب على المراجعين تقديم حقائق وأدلة مناسبة مقابل ما تقدمه الجهة الخاضعة للرقابة من حقائق وأدلة أخرى، وهذا من شأنه ضمان أن نتائج الرقابة التي يتم التوصل إليها لاحقاً لا يمكن الطعن فيها واعتبارها غير صحيحة على أساس أن معايير الرقابة - التي بُنيت عليها استنتاجات الرقابة - غير مقبولة.
- يجب أن تكون أدلة الإثبات كافية وصحيحة وموثوقة وذات صلة من أجل دعم حكم المراجع واستنتاجه بخصوص أسئلة الرقابة، وذلك لأن أدلة الإثبات النوعية عند جمعها وبشكل كبير تؤدي إلى التوصل إلى استنتاجات رقابية صحيحة.
- عند تحليل البيانات ينبغي موازنة المعلومات، بمقارنة النتائج بمعايير الرقابة أو بما هو متوقع عموماً، فالوصول إلى نتائج الرقابة عن طريق مقارنة ما ينبغي أن يكون (المعايير) مع ما هو عليه الوضع القائم من شأنه أن يوفر تفاصيل المرجح الذي يُبنى عليه تقييم الأداء ويقدم منظوراً مناسباً.
- من المهم أن يسعى المراجعون للحصول على المعلومات من مصادر مختلفة، إذ يجب أن يكون المراجعون قادرين على رؤية الأمور من زوايا مختلفة، والمحافظة على موقف متفتح وموضوعي تجاه مختلف الآراء والأدلة، وفي حال لم يكن المراجعون كذلك، فقد تغيب عنهم أفضل الأدلة، ويجب أن يطبق المراجعون مبدأ الشك المهني مع المحافظة على التفتح والاستعداد للابتكار في ممارسة الحكم المهني.
- التواصل بين المراجع والجهة الخاضعة للرقابة منذ مرحلة التخطيط وتستمر طوال عملية الرقابة من خلال التفاعل البناء لتقييم مختلف النتائج والأدلة ووجهات النظر في جو من الثقة والتفاهم المتبادلين، يمكّن المراجعين من الوصول إلى وجهة نظر متوازنة بشأن موضوعات الرقابة.
- الاجتماعات الدورية والمناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة عند حصول النزاعات، ويتعين بذل الجهد للتعبير عن الآراء المتضاربة لتكون الصورة النهائية صحيحة ومنصفة قدر الإمكان.
- على الجهاز إرسال التقرير المبدئي للجهة الخاضعة للرقابة لفحص محتوى التقرير والتعليق على نتائج الرقابة وتوصياتها، وتحليل نقاط الخلاف إن وجدت وتصحيح أية أخطاء فعلية، حيث أن إعطاء الجهة الخاضعة للرقابة فرصة لدراسة استنتاجات الرقابة، بالإضافة لدراسة ردودها على استنتاجات الرقابة بشكل موضوعي يساهم بشكل كبير في الحد من مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير صحيحة أو غير كاملة.

٢-٤ المخاطر المرتبطة بمرحلة متابعة التقارير السابقة

تتمثل المخاطر المرتبطة بمرحلة متابعة التقارير السابقة فيما يلي:

- خطر عدم رغبة الجهة في التعاون مع المراجعين من جديد بعد انتهاء مهمة الرقابة السابقة.
- خطر الحياد عن نطاق الرقابة الذي تم تحديده في المهمة السابقة.
- خطر ضيق الوقت المتاح للمهمة خصوصاً عند استنتاج ملاحظات جديدة في نفس نطاق المهمة السابقة.
- خطر عدم القدرة على تصنيف أعمال الجهة في مجال تنفيذ توصيات الجهاز (نفذت، قيد التنفيذ، لم تنفذ).

ويمكن الحد من تلك المخاطر باستيفاء الشروط التالية:

- التواصل بين المراجع والجهة الخاضعة للرقابة منذ مرحلة التخطيط وتستمر طوال عملية الرقابة من خلال نسق من التفاعل البناء لتقييم مختلف النتائج والأدلة ووجهات النظر في جو من الثقة والتفاهم المتبادلين يمكن الجهة الخاضعة للرقابة من فهم ما هو مطلوب لتنفيذ توصيات الجهاز وكيفية التنفيذ.
- على المراجعين منح الجهة الخاضعة للرقابة وقتاً كافياً يسمح لها بتطبيق التوصيات.
- على المراجعين عدم تجاوز نطاق التوصيات التي تم أدرجها في التقرير السابق.
- يجب أن تخضع رقابة الأداء لنظام رقابة وضمان الجودة، وتتضمن عمليات الإشراف على الجودة ومراقبتها وضمانها، وذلك لتوفير الضمانات المناسبة بأن عملية الرقابة في جميع مراحلها قد أجريت وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، لأن إجراء عملية ضمان الجودة بشكل مستقل من أشخاص غير مشاركين في إعداد التقرير بعد الانتهاء من عملية الرقابة وكتابة التقرير وقبل طباعة تقرير الرقابة سوف يقلل كثيراً من احتمال الوصول إلى استنتاجات غير صحيحة وسوف تقلل كثيراً من احتمال إصدار تقارير غير متوازنة.