

# ISSAI 3000

معييار رقابة الأداء

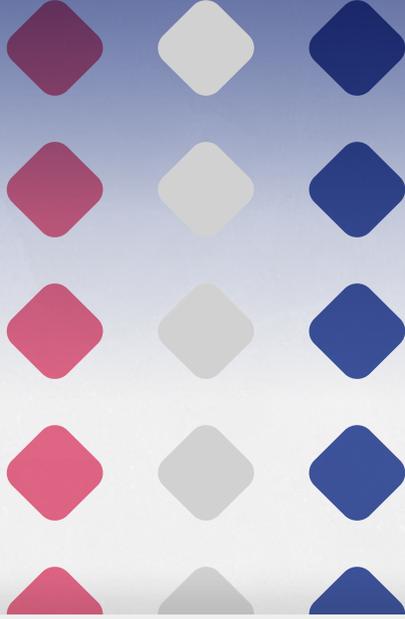
تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة  
(ISSAIs) عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية  
والمحاسبة (الانتوساي). لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع:  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI



إنتوساي، 2019

(1) أقرت كمقاييس ومبادئ توجيهية لمراجعة الأداء استناداً إلى معايير التدقيق في منظمة الإنتوساي والخبرة العملية في عام 2001

(2) تم إقراره كمعيار لمراجعة الأداء في عام 2016

(3) مع إنشاء إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP)، الذي أعيدت تسميته إلى معيار تدقيق الأداء مع تغييرات تحريرية في عام 2019.

ISSAI 3000 متاح بجميع اللغات الرسمية للإنتوساي: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية.



# جدول المحتويات

4	المقدمة
6	نطاق المعايير
8	تعريفات رقابة الأداء
9	المتطلبات العامة لرقابة الأداء
9	الاستقلالية واخلاقيات المهنة
10	المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة
10	الموضوع
11	الثقة والتأكيد في رقابة الأداء
11	أهداف الرقابة
12	منهج التدقيق
13	معايير الرقابة
14	مخاطر الرقابة
14	التواصل
15	المهارات
16	الإشراف
16	الشك والتقدير المهني
18	رقابة الجودة
19	الأهمية النسبية
19	التوثيق:
20	متطلبات المتعلقة بعملية رقابة الأداء

20	التخطيط - اختيار المواضيع:
21	التخطيط - تصميم الرقابة:
22	التنفيذ:
24	التقرير:
27	المتابعة:

## المقدمة

- (1) إن المعايير والأدلة المهنية ضرورية لتعزيز مصداقية وجودة ومهنية رقابة قطاع العام. يهدف معيار الإنتوساي 3000 رقابة الأداء والصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) دعم أعضاء الإنتوساي وتعزيز استقلالية وفعالية رقابتهم وتطوير مناهجهم المهنية ومراعاة لتفويضها والقوانين واللوائح الوطنية.
- (2) يحدد معيار الإنتوساي 100 «المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام» بجانب بعض الاعتبارات هدف وإلزامية المعايير الدولية. ويقدم معيار الإنتوساي 300 «المبادئ الأساسية للرقابة الأداء» تطوير المبادئ الأساسية لمعيار الإنتوساي 100 بما يتلاءم مع السياق الخاص برقابة الأداء. في حين يمثل المعيار الإنتوساي 3000 «المعيار الإنتوساي لرقابة الأداء» وينبغي أن يقرأ ويفهم في ضوء المعيار الإنتوساي 100 و300.
- (3) المعيار الدولي الإنتوساي 3000 هو المعيار المعتمد لرقابة الأداء وبالتالي يجب الامتثال لكل شروطه إذا اختار الجهاز أعلى للرقابة اعتماده. وهو يوفر متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء ويتبعها تفسيرات من أجل تعزيز وضوح هذا المعيار وسهولة فهمه.
- (4) وردت المتطلبات في شكل فقرات إلزامية كتبت بالخط العريض. وهي تتضمن المحتويات الإلزامية والضرورية لإنجاز أعمال الرقابة بجودة عالية من قبل الأجهزة العليا للرقابة التي اختارت الإشارة مباشرة إلى اعتماد المعايير الدولية في أعمالها. وتحدد هذه المتطلبات للمدققين ما هو متوقع منهم وأصحاب المصلحة ما يمكن توقعه من أعمال الرقابة. وتصف الإيضاحات معنى المتطلب ومحاله بمزيد من الدقة.
- (5) تقدم الإصدارات الأخرى (الأدلة -3900-3999) إرشادات غير ملزمة. حيث يوفر الدليل 3910 المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء والإرشادات المتعلقة بمفاهيم التدقيق، بينما يوفر الدليل 3920 «عملية تدقيق الأداء» إرشادات تتعلق بعملية التدقيق. حيث تتضمن الوثيقة الأولى توضيحات بشأن المتطلبات، بينما تتضمن الوثيقة الثانية وصفاً لكيفية تنفيذ تلك المتطلبات.
- (6) ويكون دور المدقق في رقابة القطاع العام محددًا من قبل رئيس الجهاز الأعلى للرقابة ومن قبل من فوض إليهم مهمة إجراء عمليات الرقابة، التي تضم فريق التدقيق والقائمين على الإشراف والإدارة. وتبقى

المسؤولية الشاملة عن رقابة القطاع العام، على النحو المحدد من قبل تفويض الجهاز الأعلى للرقابة (المعيار الدولي 25/100). يستخدم المعيار الدولي 3000 مصطلح «مدقق» ويحدد ما هو مطلوب منه لإجراء عملية الرقابة بجودة عالية. وتتم الإشارة أيضا للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة عند تناول قضايا مؤسسية.

(7) يعتمد المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 3000 إلى حد كبير نفس الهيكلية المعتمدة في المعيار الدولي 300 ويتألف من أربع أقسام رئيسية:

(أ) يحدد القسم الأول نطاق المعيار الدولي لرقابة الأداء وكيف يمكن الإشارة إليه من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

(ب) ويقدم القسم الثاني تعريفا لرقابة الأداء ولأهدافها، فضلا عن المبادئ المرتبطة بمفهوم الأداء.

(ج) ويتكون القسم الثالث من المتطلبات العامة لرقابة الأداء الواجب الالتزام بها في بداية وأثناء عملية الرقابة.

(د) ويتضمن القسم الرابع المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة.

## نطاق المعايير

(8) تقدم هذه الوثيقة المعيار الدولي لرقابة الأداء. وفقا للفقرات من 6 إلى 8 من المعيار الدولي 300، حيث يمكن للأجهزة العليا للرقابة التي ترغب في أن تشير إلى إطار معايير الإنتوساي المتعلقة برقابة الأداء أن تقوم بذلك بطريقتين:

(أ) الخيار 1: من خلال وضع معايير رسمية تستند إلى المبادئ الأساسية لرقابة الأداء أو تتوافق معها.

(ب) الخيار 2: من خلال اعتماد معايير الإنتوساي في مجال رقابة الأداء (3000-3899).

(9) وفقاً للخيار 1، تدرك الإنتوساي اختلاف تفويضات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وظروف عملها. وبالنظر إلى اختلاف الأوضاع والترتيبات الهيكلية للأجهزة الرقابية، قد لا تناسب جميع المعايير أو الأدلة الإرشادية على جميع جوانب عملها. ويمكن أن تطبق المعايير التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريعات الوطنية مبادئ المعيار الدولي 300 بأساليب مختلفة تأخذ بعين الاعتبار التفويض الوطني والبيئة القانونية والدستورية واستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة.

(10) وبالتالي، ليس مقصودا اعتبار المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة 3000 وصفاً لكيفية صياغة المعايير من طرف الأجهزة العليا للرقابة حيث إنه لديها خيار وضع معايير رسمية تستند إلى المبادئ الأساسية لرقابة الأداء أو تتوافق معها. فإذا اختار أحد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وضع المعايير الخاصة به، ينبغي في هذه الحالة أن تتضمن تلك المعايير التفاصيل الضرورية لإنجاز مهام الرقابة الموكولة للجهاز والتي يجب أن تتوافق مع المبادئ الأساسية لرقابة الأداء في جميع الجوانب المعمول بها والمعنية.

(11) وبموجب الاختيار الثاني، في مجال اعتماد معيار الإنتوساي 3000، يجب أن نضع في أعيننا أنه يمكن أن يتحقق مبادئ المعيار بأنظمة مختلفة وبوسائل مختلفة، ولذلك أنه من الضروري أن يحتوي المعيار على مستوى مناسب من التفاصيل لتوجيه المدقق لاتباع ممارسات جيدة عند إجراء رقابة الأداء في حين. وتوفر الأدلة الإرشادية التكميلية لرقابة الأداء (3900-3999) إصدارات أخرى في سلسلة المعايير الدولية 3000 إرشادات لرقابة الأداء التي يمكن استخدامها مباشرة أو كأساس لوضع مبادئ توجيهية خاصة.

- (12) لا يمكن لهذا المعيار في أي حال من الأحوال أن يتجاوز القوانين واللوائح أو التفويضات الوطنية أو يمنع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من إجراء التحقيقات والمراجعات أو التعهدات الأخرى التي لا يغطيها المعيار الدولي 3000 على وجه التحديد.
- (13) ويمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تختار اعتماد المعيار الدولي 3000 كمعيار رسمي لرقابة الأداء والإشارة إليه مباشرة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق والجهاز أن يتوافقا مع كل متطلبات هذا المعيار إلا إذا اتضح من خلال ظروف الرقابة ألا يمكن تطبيق المتطلب لارتباطه بشرط غير متوفر. وفي صورة عدم الإيفاء بجميع المتطلبات ذات الصلة، لا يمكن الإشارة إلى هذا المعيار دون الإفصاح عن ذلك وتقديم المزيد من الإيضاحات حول الآثار المترتبة عن ذلك.
- (14) عندما يختار الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الإشارة مباشرة إلى هذا المعيار، ينبغي صياغة الإشارة على النحو المنصوص عليه في المعيار الدولي 100 الفقرات من 10 إلى 12 والمعيار الدولي 300 الفقرة 8.
- (15) يمكن أن تشمل رقابة الأداء مجموعة واسعة من الموضوعات وطرق البحث. ونتيجة لذلك، فإن مستوى تفاصيل المتطلبات يضمن قدرًا من المرونة ويترك مساحة كافية لاعتماد مناهج رقابة مختلفة. وهو ما يشجع أيضا مستخدمي معيار الإنتوساي 3000 على الاستفادة الكاملة من المبادئ التوجيهية ذات الصلة بالموضوعات المحددة. ويمكن إجراء عمليات الرقابة وفقا لكل من معيار الإنتوساي 3000 ومعايير من مصادر أخرى شريطة عدم وجود تناقض بينها. وفي هذه الحالات، لا بد من الإشارة إلى كل من المعايير الأخرى التي تم الاعتماد عليها بالإضافة لمعيار الإنتوساي 3000.
- (16) يمكن أن تكون رقابة الأداء جزءا من عملية رقابة واسعة تغطي أيضا رقابة المطابقة والرقابة المالية. عند التعامل مع التداخل بين أنواع الرقابة (أو الرقابة المندمجة) يحتاج المدقق إلى الرجوع إلى جميع المعايير ذات الصلة وتحديد المجالات التي تختلف فيها الأولويات والهدف الأساسي من عملية الرقابة لتحديد المعيار الذي سيتم اعتماده.

## تعريفات رقابة الأداء

- (17) رقابة الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذ كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.
- (18) تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام. كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية. تسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً.
- (19) وغالبا ما تتضمن رقابة الأداء تحليلا للأوضاع الضرورية لضمان احترام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- (20) يوفر المعيار الدولي 3100 أكثر تفاصيل حول تعريف الاقتصاد والكفاءة والفعالية وحول كيفية توفير رقابة الأداء المعلومات جديدة.

## الاستقلالية واخلاقيات المهنة

### المتطلبات

(21) على المدقق الامتثال لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالاستقلالية وبأخلاقيات المهنة، والتي يجب أن تتوافق بدورها مع المعايير ذات الصلة بالاستقلالية وأخلاقيات المهنة.

### الإيضاحات

(22) الاستقلالية تشمل كل من الاستقلالية في الواقع وفي المظهر. تمكن الاستقلالية في الواقع المدققين من أداء مهامهم دون التعرض لتأثيرات تهدد التقدير المهني إضافة إلى العمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني. وتتمثل الاستقلالية في المظهر في غياب الظروف التي من شأنها أن تدفع أصحاب المصلحة الذين لديهم معرفة بالموضوع إلى الشك في نزاهة المراقب وموضوعيته وتقديره المهني، أو أن يستنتج أنه تم تهديد هذه المبادئ. وتتضمن إرشادات إضافية حول الاستقلالية في المعيارين الدوليين للرقابة المالية.

### المتطلبات

(23) على المدقق أن يحرص على الحفاظ على استقلاليته كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة ويراهها المستخدمون المستهدفون كذلك.

### الإيضاحات

(24) على المدقق في رقابة الأداء أن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر المهددة لاستقلاليته. فللمراقب دور خاص في تحديد معايير الرقابة، وقياسها، وصياغة تقرير متوازن. وفي هذا الصدد، يحتاج المدقق أن يبقى مستقلاً بحيث يقدم تقريراً محايداً ويحافظ على السلوك الأخلاقي للفريق الرقابي. ومن المهم أيضاً أن يتم النظر في مواقف أصحاب المصلحة ذوي الصلة ومصالحهم وإنشاء تواصل جيد معهم دون المس من استقلالية المدقق.

## المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة

### المتطلبات

(25) على المدقق أن يحدد صراحة المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة طوال عملية الرقابة والنظر في أدوارهم قصد إجراء عملية الرقابة وفقا لذلك.

### الايضاحات

(26) إن المقصود بالمستخدمين هم الأفراد الذين يعد المدقق تقرير رقابة الأداء لهم. وتمثل السلطة التشريعية والتنفيذية، والأجهزة الحكومية الأطراف الثلاثة المعنية بتقرير الرقابة بالإضافة إلى العموم.

(27) قد يشترك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور الطرف المسؤول بحيث يتحمل كل منهم مسؤولية جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة. وقد يمثل الطرف المسؤول المسؤولون المكلفون بالتطبيق و/أو بالإشراف على الموضوع الذي تحري مراقبته. وقد يكون الطرف المسؤول المكلف بإجراء التغييرات المطلوبة لمعالجة التوصيات. كما يمكن للجهة المسؤولة أيضا أن تكون المستخدم المقصود، وفي هذه الحالة لا يمكن أن تكون المستخدم الوحيد.

(28) ومن المهم أيضا النظر في احتياجات ومصالح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة. وبذلك يضمن المدقق أن يقدم لهم تقريرا أكثر فائدة وفهما. ومع ذلك، لا ينبغي بأي حال من الأحوال المس من استقلالية المدقق وموضوعيته الذي يبقى طالبا باتباع نهج رقابي متوازن يضمن المصلحة العامة.

## الموضوع

### المتطلبات

(29) على المدقق تحديد موضوع رقابة الأداء.

### الايضاحات

(30) يتعلق موضوع الرقابة بالسؤال «ماذا راقبنا» ويتم تعريفه في نطاق الرقابة. قد يمثل موضوع رقابة الأداء برامج محددة أو مشاريع أو أنظمة أو مؤسسات أو أموال وقد يشمل أنشطة (مع مخرجاتها ونتائجها وأثارها) أو الأوضاع القائمة بما في ذلك الأسباب والنتائج. ويضبط نطاق الرقابة حدودها المرتبط مباشرة بأهدافها. ويحدد نطاق الرقابة الموضوع الذي سيقوم المدقق بمراقبته وتقييمه والوثائق أو السجلات التي سيتم فحصها والفترة والمواقع المعنية.

(31) إن العديد من المواضيع في رقابة الأداء حساسة سياسياً لأنها قد تتعلق بأداء البرامج العامة ذات الأولوية من قبل الحكومة. كما تفحص رقابة الأداء كفاءة وفعالية إعداد وتنفيذ القرارات المتخذة من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية وما إذا تلقى دافعوا الضرائب أو المواطنون القيمة مقابل المال (خدمات ذات جودة مقابل الضرائب التي دفعوها). ولا يعني ذلك التشكيك في النوايا والقرارات الصادرة عن السلطة التشريعية الذي يتوقف على اختصاص الجهاز الأعلى للرقابة، ولكن يتعلق الأمر بفحص ما إذا كان أية أوجه قصور في القوانين واللوائح أو تنفيذها قد حالت دون تحقيق الأهداف المحددة.

## الثقة والتأكيد في رقابة الأداء

### المتطلبات

(32) على المدقق أن يمنح التأكيد حول نتائج موضوع الرقابة وفقاً للمعايير وذلك بطريقة شفافة.

### الإيضاحات

(33) يقصد بالتأكيد أنه يمكن للمستخدمين أن يثقوا في النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير. يقدم المدقق التأكيد للمستخدمين من خلال شرح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، ومن خلال تقليم الأسباب التي أدت به إلى النتائج والاستنتاجات.

(34) يحتاج المدقق إلى التواصل بصفة شفافة حول أهداف التقرير ونطاقه والمنهجية المتبعة والبيانات التي تم جمعها وأية قيود من شأنها أن توفر استنتاجات خاطئة للمستخدمين.

## أهداف الرقابة

### المتطلبات

(35) على المدقق أن يحدد هدف أو أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/أو الفعالية.

(36) على المدقق تفصيل الهدف / الأهداف الرقابية قصد توضيح الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها وتصميم الرقابة حسب تطور منطقي.

(37) إذا تمت صياغة أهداف الرقابة في شكل أسئلة رقابة وتم تقسيمها إلى أسئلة فرعية، على المدقق أن يتثبت بعد ذلك أنها مرتبطة بالموضوع، ومتكاملة، وغير متداخلة وشاملة بشكل جماعي في تناول السؤال الرقابي العام.

**الإيضاحات**

- (38) يمكن اعتبار الهدف أو الأهداف الرقابية الأسئلة التي يتم صياغتها حول الموضوع والتي يسعى المدقق لتقديم الإجابة عليها استناداً إلى الأدلة الرقابية التي تحصل عليها. فأهداف الرقابة المحددة جيداً تتعلق بتعهدات الحكومة أو نظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها التي ترتبط بموضوع الرقابة. وتتم صياغة الأسئلة الرقابية في شكل عملية متكررة تحدد هذه الأسئلة مراراً وتصلفها مع مراعاة المعلومات المعروفة ذات الصلة بالموضوع وكذلك الجدوى.
- (39) ويمكن الجمع بين أهداف الرقابة المتعددة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة. وعضواً عن تحديد هدف واحد أو سؤال عام للرقابة قد يختار المدقق وضع عدة أهداف للرقابة وليس من الضروري دائماً تقسيمها إلى أسئلة فرعية.

**منهج التدقيق****المتطلبات**

- (40) على المدقق اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك.

**الإيضاحات**

- (41) يحدد نهج التدقيق طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه وهو حلقة وصل هامة بين هدف أو أهداف الرقابة ومعاييرها وعملية جمع الأدلة.
- (42) ويدرس النهج المستند إلى النظام الأداء السليم للنظم الإدارية. وفي كثير من الأحيان، تساعد المبادئ الأساسية للإدارة الجيدة في دراسة شروط الكفاءة أو الفعالية وذلك حتى في صورة غياب إجماع واضح على مشكلة ما أو عندما لا يتم إدراج النتائج أو المخرجات بشكل واضح.
- (43) يقيم النهج المستند إلى النتائج مدى تحقيق النتائج والمخرجات للأهداف المنشودة أو ما إذا عملت البرامج والخدمات مثل ما تم التخطيط له. ويمكن اعتماد هذا النهج بسهولة أكثر عندما يكون هناك تحديد واضح للنتائج أو المخرجات المطلوبة (مثلاً في القانون أو في استراتيجية معدة من قبل الأطراف المسؤولة).
- (44) ويدرس النهج المستند إلى المشكلة أسباب مشاكل أو انحرافات معينة عن المعايير. ويتحقق منها ويحلها. ويمكن استخدام هذا النهج عند وجود إجماع واضح على المشكلة وذلك حتى في غياب بيان واضح حول النتائج أو المخرجات المنشودة. وتستند الاستنتاجات والتوصيات في المقام الأول إلى عملية تحليل وتأكيد الأسباب وليس مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير في المجال.

## معايير الرقابة

### المتطلبات

(45) على المدقق وضع المعايير الملائمة، والتي تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و / أو الفعالية.

### الايضاحات

(46) المعايير هي المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. ولا يمكن دائما تحديد المعايير بصفة مسبقة في المهمات الرقابية التي تغطي مسائل معقدة. وقد يجد المدقق معايير أكثر تفصيلا أثناء عملية الرقابة على سبيل المثال اعتماد أفضل ممارسات الهيئات العامة المشيئة. وعلى عكس الأنواع الأخرى من الرقابة، لا تكون المعايير عادة واضحة في رقابة الأداء. فالمعايير لا تتوفر في كل الحالات بسهولة للمدقق في رقابة الأداء. ويتم تحديدها عادة على أساس معرفة أفضل الممارسات لكيفية تنفيذ الأنشطة بأكثر اقتصاد وكفاءة (أو لتحديد أحسن الظروف قصد تحسين الأداء وتحقيق الفعالية). ومن الضروري اعتماد معايير مناسبة لضمان جودة رقابة الأداء خاصة وأن توضيح وتطوير هذه المعايير يرفع في الكثير من الحالات من القيمة المضافة التي توفرها رقابة الأداء.

(47) يمكن أن تكون معايير الرقابة نوعية أو كمية وعامة أو خاصة. وترتكز على ما هو متوقع، وفقا للمبادئ السليمة، والمعرفة العلمية وأفضل الممارسات أو على ما يمكن أن يكون (في ظروف أفضل) أو على ما ينبغي أن يكون وفقا للقوانين والأنظمة أو الأهداف.

(48) توفر معايير الرقابة أساسا مناسباً ومعقولاً للتقييم مقارنة بأهداف الرقابة. ويجب أن تكون المعايير ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوقة وموضوعية في سياق موضوع وأهداف و/أو أسئلة الرقابة.

### المتطلبات

(49) على المدقق مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة خلال مرحلة التخطيط و/أو تنفيذ الرقابة.

### الايضاحات

(50) يجب مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة، ويبقى اختيار المعايير الرقابية الملائمة مسؤولية المدقق في نهاية المطاف.

(51) تسمح مناقشة المعايير الرقابية مع الجهة الخاضعة للرقابة بضمان وجود فهم متقاسم ومشترك حول المعايير الكمية والنوعية التي سيتم اعتمادها عند تقييم الموضوع. وهو ما يكتسب أهمية خاصة عندما لا يتم تحديد معايير الرقابة مباشرة من خلال القوانين أو الوثائق الرسمية الأخرى، أو عندما ما يكون ضروريا تطوير المعايير وصلها طوال فترة العمل الرقابي.

## مخاطر الرقابة

### المتطلبات

(52) على المدقق التحكم في مخاطر الرقابة بشكل نشط لتجنب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتوفير معلومات غير المتوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة.

### الايضاحات

(53) يشمل التحكم في مخاطر الرقابة ما يلي: توقع المخاطر المحتملة أو المعروفة للعمل المبرمج، وتطوير منهجيات الرقابة المعالجة تلك المخاطر خلال تخطيط واختيار أساليب الرقابة وتوثيق كيف سيتم التعامل مع تلك المخاطر.

(54) كما يشمل التحكم في مخاطر الرقابة النظر في مدى توفر فريق الرقابة على كفاءات كافية ومناسبة لإجراء الرقابة وفي إمكانية نفاذه إلى معلومات دقيقة وموثوقة وملائمة وجيدة وفي أخذه بعين الاعتبار لأية معلومات جديدة متاحة ولوجهات النظر البديلة.

## التواصل

### المتطلبات

(55) على المدقق أن يخطط ويحافظ على تواصل فعال وسليم حول الجوانب الرئيسية للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة.

### الايضاحات

(56) يكتسي التواصل الفعال أهمية بالغة باعتبار أنه يمكن للتواصل الجيد مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة أن يساعد في تحسين النفاذ إلى المعلومات والبيانات، وأن يساعد المدقق في الحصول على رؤى أفضل الآراء الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين.

(57) تشمل الجوانب الرئيسية للرقابة التي ينبغي على المدقق التواصل حولها مع الجهة الخاضعة للرقابة موضوع الرقابة وهدفها أو أهدافها و/أو أسئلتها ومعاييرها والفترة الزمنية المحددة لها والحكومة المعنية والهيكل و/أو البرامج التي شملتها.

(58) يعتبر الحوار السليم في جميع مراحل عملية الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة شرطاً أساسياً لتحقيق تحسينات حقيقية في الحوكمة وقد يزيد من تأثيرات الرقابة. وفي هذا السياق، يمكن للمدقق الحفاظ على تفاعل بناء مع الجهة الخاضعة للرقابة من خلال تبادل نتائج الرقابة والحجج والآراء كما تم تناولها وتقييمها خلال عملية الرقابة.

**المتطلبات**

(59) على المدقق أن يحرص على ضمان ألا يحد التواصل مع أصحاب المصلحة من استقلالية وحياد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

**الايضاحات**

(60) من المهم بالنسبة للمدقق الحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع أصحاب المصلحة المعنيين بالرقابة وتعزيز التدفق الحر والصريح للمعلومات بقدر ما تسمح به متطلبات السرية وإجراء المناقشات في جو من الاحترام المتبادل وفهم أدوار أصحاب المصلحة ومسؤولياتهم. إلا أنه لا يمكن للتواصل مع هذه الأطراف أن يمس من استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحياده.

**المتطلبات**

(61) على الجهاز الأعلى للرقابة التواصل بوضوح حول المعايير التي تم اتباعها لإجراء رقابة الأداء.

**الايضاحات**

(62) يمكن للجهاز الأعلى للرقابة إدراج إشارة إلى المعيار الذي يتم اعتماده في جميع مهام رقابة الأداء في التقرير الرقابي المعني أو إدراج بيان عام يغطي مجموعة المهمات في التقرير السنوي أو في موقع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسب. وعندما يستند المعيار المعتمد على عدة مصادر مجتمعة، من الضروري الإشارة إلى ذلك.

**المهارات****المتطلبات**

(63) على الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على توفر فريق الرقابة مجتمعاً على الكفاءة المهنية اللازمة لأداء الرقابة.

**الايضاحات**

(64) تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء المعرفة السليمة بالرقابة وتصميم البحوث وبالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق أو التقييم. كما تتضمن القدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الكتابة ومهارات التواصل والإبداع وتقبل الآراء والحجج. كما تتطلب رقابة الأداء المعرفة السليمة بالهيكل الحكومية والبرامج والمهام ذات الصلة بموضوع الرقابة. وقد تحتاج إلى خبرات في المجالات الاجتماعية والمادية وفي مجال الإعلامية أو غيرها من العلوم بالإضافة إلى الخبرة القانونية.

(65) إذا ما قرر المدقق أن يستعين بخبرات خارجية لاستكمال معرفة الفريق الرقابي عليه استشارة الأفراد الذين لديهم الخبرة المطلوبة من داخل الجهاز الأعلى للرقابة وخارجه. ومن الضروري أن يكون الخبير الخارجي مستقلا وأن يتجنب الوضعيات والعلاقات التي يمكن أن تؤثر في موضوعيته. ولكن يمكن للمدقق اعتماد عمل الخبراء كدليل رقابي، فإنه يبقى مسؤولا بالكامل عن الأعمال الرقابية والاستنتاجات الواردة في التقرير الرقابي.

## الإشراف

### المتطلبات

(66) على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن الإشراف السليم على عمل المدققين في كل مرحلة ومستوى من العمل الرقابي.

### الايضاحات

(67) يتمثل الإشراف في توفير الإرشاد والتوجيه الكافي للفريق الرقابي. ومن المفروض توفر الكفاءة والمعرفة بخصوص منهجيات الرقابة والتخطيط والمتابعة وإدارة المشاريع والتفكير الاستراتيجي وبعد النظر وحل المشاكل. وقد تختلف مستويات الإشراف تبعا لكفاءة الفريق الرقابي وخبرته ودرجة تعقيد موضوع الرقابة.

## الشك والتقدير المهني

### المتطلبات

(68) على المدقق ممارسة الشك والتقدير المهني والنظر في القضايا من زوايا مختلفة وتناول مختلف الآراء والحجج بانفتاح وموضوعية.

### الايضاحات

(69) تتطلب رقابة الأداء تقديرا وتحليلا مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.

(70) يتعلق التقدير المهني بتطبيق المعرفة الجماعية والمهارات والخبرات في عملية الرقابة. ويعتمد المدقق التقدير المهني لتحديد مستوى الفهم الضروري لموضوع الرقابة. كما يتطلب التقدير المهني ممارسة العناية المعقولة في عملية الرقابة وتطبيق جميع المعايير المهنية ذات الصلة والمبادئ الأخلاقية.

(71) ويعني الشك المهني الحفاظ على مسافة مهنية من الجهة الخاضعة للرقابة وتوخي الانتباه والتساؤل عند تقييم مدى كفاية أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة وملاءمتها.

(72) تسمح ممارسة الشك والتقدير المهني للمدقق بأن يكون متقبلاً لمجموعة متنوعة من وجهات النظر والحجج وأكثر قدرة على تحليل وجهات نظر مختلفة والمحافظة على موضوعيته وتقييم جميع أدلة الرقابة. كما يساعد التقدير المهني المدقق على تجنب الأخطاء في التقدير أو التحيز المعرفي ويسمح بالتوصل إلى استنتاجات موضوعية تستند إلى تقييم نقدي لكافة أدلة الرقابة التي تم جمعها.

#### المتطلبات

(73) على المدقق تقييم مخاطر الاحتيال عند التخطيط لعملية الرقابة والتأهب لإمكانية الاحتيال طول عملية الرقابة.

#### الايضاحات

(74) يحتاج المدقق إلى تحديد مخاطر الاحتيال ذات الصلة بأهداف الرقابة وتقييمها. ومن الضروري عند وجود مخاطر احتيال مرتفعة أن يتحصل المدقق أثناء عملية الرقابة على فهم جيد لنظم الرقابة الداخلية ذات الصلة ويبحث عن المخالفات التي يمكن أن تعيق الأداء. ويحتاج المدقق إلى إجراء التحقيقات واختبار الإجراءات لتحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة والتصدي لها.

#### المتطلبات

(75) على المدقق الحفاظ على مستوى عال من السلوك المهني.

#### الايضاحات

(76) يتطلب توخي سلوك مهني:

1. تطبيق المعايير المهنية العالية لتنفيذ العمل بجدارة ودون تحيز
2. عدم قيام المدقق بعمل ليس مؤهلاً لأدائه
3. معرفة ومتابعة تطبيق القوانين والتراتب والاتفاقيات والسياسات والإجراءات والممارسات
4. الحصول على فهم جيد للمبادئ والقواعد الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة
5. عدم توخي السلوك الذي يمس من سمعة الجهاز الأعلى للرقابة
6. احترام المبادئ والمتطلبات الأخلاقية.

**المتطلبات**

(77) على المدقق أن يكون على استعداد للابتكار في جميع مراحل عملية الرقابة.

**الايضاحات**

(78) يحتاج المدقق لأن يكون خلاقا ومرنا ويستعمل ذكاءه ليتمكن من استغلال الفرص المتاحة لتطوير مناهج رقابية مبتكرة لجمع المعلومات وتفسيرها وتحليلها. ومن المهم الإدراك أن فرص الابتكار تختلف حسب مراحل العملية الرقابية. وتتاح للمدقق خلال مرحلة التخطيط أهم فرصة للابتكار وذلك عند تحديد أفضل منهجيات الرقابة وتقنياتها.

**رقابة الجودة****المتطلبات**

(79) على الجهاز الأعلى للرقابة إنشاء نظام للحفاظ على الجودة والمحافظة عليها ويكون المدقق ملتزما بتطبيقه الضمان استيفاء جميع المتطلبات، وتقديم تقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة قادرة على تقديم قيمة مضافة والإجابة على الأسئلة الرقابية.

**الايضاحات**

(80) عند إنشاء نظام رقابة وضمان الجودة، يمكن لإدارة مراقبة الجودة الداخلية الاستعانة بالمحتوي الواردة في المعيار الدولي ١٤٠ والذي يوفر إطارا لتطوير مثل هذا النظام. ومن الضروري أن تكون السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة وضمان الجودة مناسبة ومرنة وسهلة الإدارة. ومن المهم أيضا وضع سياسات والإجراءات ملائمة وإعلام جميع الموظفين بها، والتي يمكن اعتمادها لحل الخلافات في الرأي بين المشرفين وفرق الرقابة. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن تطوير توجيهاً أخرى والتدريب عليها أثناء العمل الميداني لاستكمال آليات رقابة الجودة.

(81) تكون التدابير التي تضمن جودة عملية الرقابة والتقرير فعالة إذا ما ضمنت بأن الرقابة توفر رؤية متوازنة وغير منحازة وتضيف قيمة وتأخذ بعين الاعتبار جميع وجهات النظر ذات الصلة وتعالج الأسئلة الرقابية.

(82) وترتبط أيضا فعالية نظام رقابة وضمان الجودة بتوفر آليات تأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر فريق الرقابة وتضمن أن فرق الرقابة منفتحين على الاستنتاجات المنبثقة عن هذا النظام.

## الأهمية النسبية

### المتطلبات

(83) على المدقق مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم القيمة المضافة إلى أقصى حد ممكن.

### الايضاحات

(84) ويمكن تعريف الأهمية النسبية لمسألة ما بما تمثله من أهمية في السياق الذي يجري النظر فيه. ويراعى عند تحديد الأهمية النسبية بالإضافة إلى القيمة النقدية الجوانب الاجتماعية والسياسية ومبادئ الالتزام والشفافية والحوكمة والمساءلة. ومن المهم أن يأخذ المدقق في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية مع مرور الوقت وارتباطها بتوجهات المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.

(85) من الضروري مراعاة الأهمية النسبية بالنسبة لمختلف جوانب رقابة الأداء على غرار تحديد هدف ومعايير الرقابة وتقييم أدلة الرقابة، والتوثيق، وإدارة مخاطر إصدار استنتاجات أو تقارير رقابية غير مناسبة أو ذات أثر منخفض.

## التوثيق:

### المتطلبات

(86) على المدقق توثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية.

### الايضاحات

(87) يتيح التوثيق الجيد فهما واضحا لأعمال الرقابة المتبعة من شأنه أن يمكن المدقق من ذوي الخبرة والذي لا تتوفر لديه معرفة مسبقة بموضوع الرقابة من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات، والتمشي الذي تم اعتماده عند ممارسة التقدير المهني بالنسبة لجميع المسائل الهامة.

(88) ومن المهم أن يوفر المدقق الوثائق الرقابية في الوقت المناسب ويحينا طوال فترة الرقابة وأن يستكملها إلى أقصى حد ممكن قبل إصدار تقرير الرقابة.

## التخطيط - اختيار المواضيع:

### المتطلبات

- (89) على المدقق اختيار مواضيع الرقابة خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة وذلك عبر تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل.
- (90) على المدقق اختيار المواضيع الرقابة الهامة والقابلة للرقابة والتي تتفق مع تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.
- (91) على المدقق أن يستهدف المواضيع ذات الآثار بالغة الأهمية مع مراعاة القدرات الرقابية المتوفرة.

### الايضاحات

- (92) ينطلق اختيار موضوع الرقابة في مرحلة أولى خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذي يشمل تحليل المجالات المحتملة للرقابة ويحدد بكفاءة الطريقة المثلى لتخصيص الموارد اللازمة.
- (93) يمكن عند التخطيط الاستراتيجي اعتماد أساليب مثل تحليل المخاطر وتقييم المشاكل بالإضافة إلى التقدير المهني للأخذ بالاعتبار تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة وضمان أن المواضيع الهامة والقابلة للرقابة قد تم اختيارها.
- (94) من المتطلبات الهامة للتخطيط هي قابلية الموضوع للرقابة. فعلى المدقق التحقق، على سبيل المثال، من توفر منهجيات ومعايير ذات صلة بالموضوع ومن أن المعلومات المطلوبة متاحة ويمكن الحصول عليها بكفاءة. وقد يعد غياب معلومات حول موضوع ما سببا في اختيار المجال المعني لإجراء رقابة عليه.

## التخطيط - تصميم الرقابة:

### المتطلبات

(95) على المدقق التخطيط لعملية الرقابة بطريقة تضمن جودة الأعمال الرقابية التي تنجز باقتصاد وكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الرشيدة للمشاريع.

### الإيضاحات

(96) قصد إنجاز رقابة عالية الجودة ضمن إطار زمني محدود، على المدقق التعامل مع رقابة الأداء كمشروع بمعنى أنها تتطلب تخطيط وتنظيم وتأمين وقيادة والتحكم في الموارد لتحقيق أهداف محددة. لذلك يتطلب إنجاز رقابة الأداء كمشروع اعتماد منهجيات واستراتيجيات إدارة المشروع.

(97) في صورة محدودية الموارد البشرية والمهارات المهنية لدى الجهاز الأعلى للرقابة، يجب عند اختيار موضوع الرقابة مقارنة الموارد المتاحة مع التأثيرات المحتملة لذلك الموضوع من حيث توفير فوائد هامة للمالية العمومية وللإدارة، وللجهة الخاضعة للرقابة، أو للعموم. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار جوانب أخرى عند اختيار الموضوع وهي نتائج وتوصيات عمليات الرقابة والفحوصات السابقة، والمدة الزمنية.

### المتطلبات

(98) على المدقق اكتساب المعرفة الجوهرية والمنهجية طيلة مرحلة التخطيط.

### الإيضاحات

(99) لضمان التخطيط الجيد للرقابة على المدقق قبل البدء في عملية الرقابة اكتساب معرفة كافية بالبرنامج أو بنشاط الهياكل المعنية. فمن الضروري عموماً قبل انطلاق الرقابة إجراء البحوث قصد بناء المعرفة واختبار تصاميم الرقابة المختلفة والتحقق من توفّر البيانات الضرورية. وتسمى هذه المرحلة الأولية الدراسة القبلية.

(100) ومن المهم تطوير فهم سليم للبرنامج أو عمل الجهة الخاضعة للرقابة فضلاً عن سياقها والآثار الممكنة قصد تسهيل تحديد المسائل الرقابية الهامة وتنفيذ المسؤوليات الرقابية المحددة. فرقابة الأداء هي عملية تعلم تقتضي تكييف المنهجية المعتمدة كجزء من عملية الرقابة في حد ذاتها.

### المتطلبات

(101) خلال مرحلة التخطيط، على المدقق تصميم إجراءات الرقابة ليتم استخدامها لجمع إثباتات كافية ومناسبة تستجيب لهدف / لأهداف الرقابة ولسؤال / الأسئلة الرقابية.

**الإيضاحات**

(102) يهدف تصميم خطة الرقابة إلى ضمان جمع أدلة كافية ومناسبة تسمح للمدقق بوضع نتائج واستنتاجات وتوصيات تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية.

(103) ومن المستحسن أيضا أن يسمح التخطيط بالمرونة، بحيث يمكن للمدقق أن يستفيد من الأفكار التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة. قد تجد بعض الاعتبارات العملية مثل مدى توفر البيانات من اعتماد أفضل الممارسات. لذلك ينصح بانتهاج المرونة والواقعية في هذا الصدد.

**المتطلبات**

(104) على المدقق أن يقدم خطة الرقابة للمشرف والإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة للمصادقة عليها.

**الإيضاحات**

(105) يجب أن يكون كل من الإدارة العليا والتنفيذية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والفريق الرقابي على دراية كاملة بتصميم الرقابة. وغالبا ما ترجع القرارات بشأن تصميم الرقابة وآثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة، التي يمكنها أن تضمن توفر المهارات والموارد والقدرات اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة.

**التنفيذ:****المتطلبات**

(106) على المدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة بهدف إثبات نتائج الرقابة والوصول إلى استنتاجات تستجيب للأهداف والأسئلة الرقابية وإصدار التوصيات الملائمة في حدود ما تسمح به تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

**الإيضاحات**

(107) ينبغي دعم النتائج الرقابية بأدلة رقابة كافية (كما) ومناسبة (نوعيا) لإقناع شخص على دراية بأن هذه النتائج معقولة.

(108) الكفاية هي مقياس لكمية أدلة الرقابة التي تستخدم لدعم نتائج الرقابة واستنتاجاتها. ويجب على المراجع التقييم مدى كفاية الأدلة الرقابية أن يحدد إذا ما أدت الأدلة التي تم تجميعها لإقناع شخص على دراية بأن نتائج الرقابة معقولة. وتتعلق صفة المناسبة بنوعية الأدلة الرقابية التي يجب أن تكون ملاءمة وصحيحة وموثوقة.

- (109) تتعلق ملاءمة أدلة الرقابة بمدى أهميتها وعلاقتها المنطقية مع هدف الرقابة وأسئلتها.
- (110) وتتعلق صحة الأدلة الرقابية بمدى توفير أساس معرفي معقول لقياس ما يتم تقييمه. وبعبارة أخرى، تكون الأدلة صحيحة عندما تعكس حقيقة الأمور. وتعتبر الأدلة الرقابية موثوقة عندما تكون مدعومة ببيانات مؤكدة ومتأينة من مصادر مختلفة أو عندما تؤدي إلى نفس النتائج الرقابية عند إعادة الرقابة.
- (111) في رقابة الأداء، ترتبط طبيعة الأدلة بموضوع الرقابة وأهدافها وأسئلتها. وهو ما يفسر ضرورة تحديد الأدلة المتعلقة بكل مهمة رقابية.

### المتطلبات

- (112) على المدقق تحليل المعلومات التي تم جمعها والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية تم وضعها في سياقها وتستجيب لهدف وأسئلة الرقابة التي يمكن تحيين صياغتها عند الحاجة.

### الايضاحات

- (113) يراعي المدقق بصفة مستمرة عند إنجاز العمليات التحليلية في رقابة الأداء الأسئلة والأدلة الرقابية المجمعة والأساليب المستخدمة. وعند صياغة مسودة التقرير التي تعتبر بدورها جزءا من العمليات التحليلية يتواصل اعتماد النهج التحليلي للإجابة عن الأسئلة الرقابية.
- (114) ومن الضروري التركيز عند تحليل البيانات المجمعة على الهدف والأسئلة الرقابية قصد إحكام تنظيم المعطيات وتوفير دعائم للتحليلات المنجزة. وباعتبار عملية التحليل هي عملية متكررة، قد يحتاج المدقق لإعادة النظر في الهدف الرقابي على ضوء المعطيات التي تم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة وتحيينه وفقا للإجراءات الداخلية اللازمة.
- (115) يتولى المدقق صياغة الاستنتاجات بالاعتماد على النتائج الرقابية. وقد يتطلب ذلك اللجوء إلى ممارسة التقدير المهني والقيام بالدراسات من أجل الإجابة على الأسئلة الرقابية ويختلف ذلك بحسب حساسية وأهمية المسألة التي تتناولها الرقابة. فمن الضروري قبل استخلاص الاستنتاجات النظر في مجال الرقابة وجميع الحجج الداعمة والداخضة ووجهات النظر المختلفة بالإضافة إلى إيجاد المعادلة بين اختيار الدقة أو شروط المعقولية والاقتصاد والملاءمة. كما أنه يوصي بتشريك الإدارة العليا في ذلك.

## التقرير:

### المتطلبات

(116) على المدقق إعداد تقارير رقابة:

(أ) شاملة.

(ب) مقنعة.

(ج) في الوقت المناسب.

(د) سهلة القراءة.

(هـ) متوازنة.

### الايضاحات

(117) يكون تقرير الرقابة شاملا عندما يتضمن كافة المعلومات والحجج اللازمة لتناول هدف وأسئلة الرقابة ويكون مفصلا بما فيه الكفاية لجعل الموضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية مفهومة. كما يختلف محتوى وهيكله التقارير بالنظر إلى تنوع المواضيع التي يتم تناولها في رقابة الأداء. ولضمان الشفافية والمساءلة، يتضمن تقرير رقابة الأداء على الأقل:

(أ) الموضوع،

(ب) هدف أو أهداف الرقابة و / أو أسئلة رقابية،

(ج) معايير الرقابة ومصادرها،

(د) أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها،

(هـ) الفترة الزمنية المغطاة،

(و) مصادر البيانات،

(ز) القيود على البيانات المستخدمة،

(ل) النتائج،

(ط) الاستنتاجات والتوصيات، إن وجدت.

(118) ليكون مقنعا يحتاج التقرير الرقابي إلى أن يكون مهيكلا بطريقة منطقية ويقدم بوضوح العلاقة بين هدف أو أهداف و/أو أسئلة الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها. كما يتعين أيضا تقديم نتائج الرقابة بشكل مقنع ومعالجة جميع الحجج ذات الصلة في المناقشة بالإضافة إلى توشي الدقة. وتتطلب الدقة تقديم الأدلة وجميع نتائج واستنتاجات الرقابة بالشكل المناسب. وهو ما يضمن للقارئ مصداقية وموثوقية التقرير.

(119) يتعين إصدار التقرير في الوقت المناسب قصد توفير المعلومات التي يمكن للإدارة والحكومة والسلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المعنية استخدامها.

(120) وقصد توفير تقارير سهلة الفهم، على المدقق استخدام لغة بسيطة في التقرير في حدود ما يسمح به الموضوع الرقابي. كما يتعين استخدام لغة واضحة لا لبس فيها واللجوء إلى الرسوم البيانية والإيجاز لضمان عدم الإطالة أكثر من اللازم وذلك قصد تيسير تبليغ التقرير ومزيد توضيحه.

(121) لتكون متوازنة، يجب على التقارير أن تكون محايدة في محتواها وطريقة صياغتها. يتعين تقديم كل أدلة الرقابة بطريقة غير متحيزة. فعلى المدقق تجنب المبالغة والتشدد المفرط على مواطن القصور في الأداء. يحتاج المدقق لشرح أسباب وعواقب النقائص الواردة في تقرير الرقابة لتمكين القارئ من فهم معناها. وهو ما يشجع الهيئة الخاضعة للرقابة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية ويؤدي إلى التحسينات.

#### المتطلبات

(122) على المدقق تحديد معايير الرقابة ومصادرها في تقرير الرقابة.

#### الإيضاحات

(123) على المدقق تحديد المعايير الرقابية ومصادرها في تقرير الرقابة نظرا لارتباط ثقة المستخدمين المستهدفين في نتائج الرقابة واستنتاجاتها إلى حد كبير بالمعايير. ويمكن اللجوء في رقابة الأداء إلى مجموعة متنوعة وواسعة من المصادر لتحديد معايير الرقابة.

#### المتطلبات

(124) على المدقق أن يتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على هدف أو أهداف و/أو أسئلتها، أو أن يفسر عدم إمكانية ذلك.

#### الإيضاحات

(125) يجب أن توضع نتائج الرقابة في إطارها الصحيح. كما لا بد من التأكد من التناسق بين الهدف أو الأهداف الرقابية وأسئلتها ونتائجها واستنتاجاتها. وتتمثل الاستنتاجات في البيانات التي يستخلصها المدقق من نتائج الرقابة.

**المتطلبات**

- (126) على المدقق أن يقدم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف أو المشكلات التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائماً وتسمح به تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

**الايضاحات**

- (127) إن التوصية البناءة هي التي تقام على أسس سليمة وتضيف قيمة وتكون عملية وترتبط بهدف أو أهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها. ويجب ألا تكون التوصيات بديهية وأن تعالج أسباب المشكلات دون التعدي على مسؤوليات الإدارة. كما يجب توضيح كيف تساهم التوصية في تحسين الأداء. وعلى التوصيات أن ترتبط منطقياً أو تحليلياً بالحقائق والحجج المقدمة.

- (128) يتم توجيه التوصيات إلى الجهة الخاضعة للرقابة التي تتمتع بالصلاحيات والاختصاص لتنفيذها.

**المتطلبات**

- (129) على المدقق أن يمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الجهاز الأعلى للرقابة تقريره.

- (130) على المدقق تضمين تعليقات الجهة الخاضعة للرقابة في أوراق العمل، بما في ذلك أسباب إجراء تغييرات على تقرير الرقابة أو رفض التعليقات الواردة.

**الايضاحات**

- (131) تساهم تعليقات الجهة الخاضعة للرقابة على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها في كتابة تقرير متوازن وتساعد المدقق على حل أية خلافات وتصحيح أي أخطاء واقعية قبل وضع الصيغة النهائية لتقرير الرقابة على التقرير الرقابي أن يعكس بالإضافة إلى آراء المدقق وجهات نظر الجهة الخاضعة للرقابة.

- (132) قصد فحص الردود التي تم تلقيها، يتم تضمينها في أوراق العمل من خلال توثيق أي تغييرات أدخلت على مشروع التقرير أو أسباب عدم اعتمادها. وتعزز هذه الوثائق الشفافية حول سبب إدخال تغييرات على مشروع التقرير من عدمه وكذلك أسباب اتخاذ المدقق لهذه القرارات.

**المتطلبات**

- (133) على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات.

**الايضاحات**

(134) يعزز توزيع تقارير الرقابة على نطاق واسع مصداقية وظيفة الرقابة. لذلك، لا بد من توزيعها على الجهة الخاضعة للرقابة، للسلطة التنفيذية و/أو السلطة التشريعية والجهات المسؤولة الأخرى. كما يتعين جعل التقارير في متناول أصحاب المصلحة الآخرين والجمهور بشكل مباشر و عبر وسائل الإعلام باستثناء المعلومات السرية.

(135) الجمهور الرئيسي لتقارير مراجعة الأداء هو السلطة التشريعية والتنفيذية والهيكل الحكومية والمواطن. وتمكن رقابة الأداء الجيدة المشرع من فحص أداء الحكومة وهيكلها بشكل فعال ومن التأثير على صانعي القرار في الحكومة وفي المرفق العام لإجراء تغييرات تؤدي إلى تحسين مخرجات الأداء. ومع ذلك، ويمكن لعامة الجمهور وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل القطاع الخاص ووسائل الإعلام أن يهتموا بمخرجات تقرير رقابة الأداء من زوايا مختلفة.

**المتابعة:****المتطلبات**

(136) على المدقق عند الاقتضاء متابعة نتائج عمليات الرقابة السابقة والتوصيات وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يرفع إن أمكن تقريراً إلى السلطة التشريعية حول الاستنتاجات والآثار بخصوص كافة الإجراءات التصحيحية ذات الصلة.

**الايضاحات**

(137) تتعلق المتابعة بفحص المدقق للإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة أو الجهات الأخرى المسؤولة وذلك بناء على نتائج رقابة الأداء. وهي نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة من خلال تعزيز تأثيرها وتوفير أساس لإجراء تحسينات عليها في المستقبل. كما تشجع الهيئة الخاضعة للرقابة، وغيرهم من المستخدمين لتقارير الرقابة، على التعامل مع تقرير الرقابة ونتائجه بجدية وتوفر للمدقق دروساً مفيدة ومؤشرات الأداء. وتعتبر المتابعة ذات أهمية في مجال التعلم الداخلي وتطوير الجهة الخاضعة للرقابة وكذلك الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

(138) يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يقدم تقريراً عن نتائج أعمال المتابعة على النحو المطلوب من أجل إعلام السلطة التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة والجمهور. وتساعد المعلومات الموثوقة حول تنفيذ التوصيات وتأثير عمليات الرقابة والإجراءات التصحيحية المتخذة في توضيح قيمة وفائدة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

### المتطلبات

(139) على المدقق أن يركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشاكل بشكل مناسب وصحت الوضعية الأساسية بعد فترة معقولة.

### الإيضاحات

(140) لا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات ولكن تركز على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشاكل بشكل كاف وصحت الوضع الأساسي بعد فترة معقولة. 141. على المدقق أن يقرر أي التوصيات (إن لم تكن كلها) ستتم متابعتها وكيف سيتم إجراء المتابعة (عن طريق رقابة جديدة أو إجراء مبسط).

(141) على المدقق أن يقرر أي توصيات (إن لم يكن كلها) سيتم متابعتها وكيف سيتم إجراء المتابعة (عن طريق إجراءات رقابة جديدة أو إجراء مبسط)