

ISSAI 4000

معيار رقابة الإلتزام

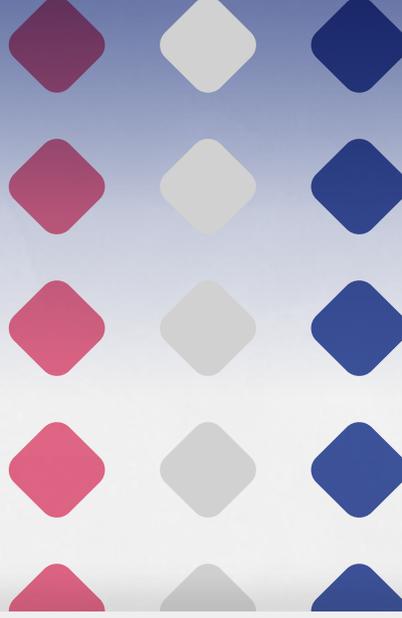
إيتم إصدار معايير وأدلة الإنتوساي من قِبَل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) والتي تعتبر ضمن إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي. ولمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع الإلكتروني www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



إنتوساي، 2019

(1) أقرت كمقاييس ومبادئ توجيهية لمراجعة الأداء إستناداً إلى معايير التدقيق في المعهد الوطني للمحاسبين الماليين والخبرة العملية في عام 2001.

(2) تم إقراره كمعيار لمراجعة الأداء في عام 2016.

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

ISSAI 4000 متاح بجميع اللغات الرسمية للإنتوساي: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية.



جدول المحتويات

5	المقدمة
7	سلطة المعيار
10	الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام
11	رقابة الالتزام التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية
12	هدف رقابة الالتزام
13	خصائص مهمة تأكيد
14	التأكيد المعقول
14	التأكيد المحدود
15	مهمات التقارير المباشرة
15	مهمات التصديق
16	تحديد موضوع الرقابة ونطاقها
17	المتطلبات العامة لرقابة الالتزام
17	الموضوعية وأخلاقيات المهنة
18	مخاطر الرقابة
20	مخاطر الاحتيال الغش
21	اختيار المجالات ذات الجوهرية والمؤثرة للمستخدمين المستهدفين
22	التقدير / الحكم المهني والشك المهني
24	رقابة الجودة

26	التوثيق
28	التواصل
30	متطلبات عملية التخطيط لرقابة الإلتزام
30	تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول
31	تعريف الموضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة
35	تحديد مستوى التأكيد
35	تحديد الأهمية النسبية
37	فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية
38	استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة
41	المتطلبات المتعلقة بالإجراءات الواجب اتباعها للحصول على أدلة الإثبات
41	أدلة إثبات كافية وملائمة
47	عينات الرقابة
49	المتطلبات المتعلقة بتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات
52	المتطلبات المتعلقة بتقارير الرقابة
55	هيكل التقرير - مهمات التقارير المباشرة
57	هيكل التقرير - مهمات التصديق
58	اضافات لهيكل التقرير - الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية
60	الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأعمال غير القانونية المشتبه بها
62	المتطلبات المتعلقة بالمتابعة

المقدمة

- (1) تُعد المعايير المهنية والأدلة الإرشادية أساسية لضمان مصداقية وشفافية وجودة ومهنية الرقابة في القطاع العام. ويهدف معيار لرقابة الإلتزام (ISSAI 4000) الذي وضعته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزيزاً لاستقلالية الرقابة وفعاليتها ودعم أعضاء الإنتوساي في تطوير/ منهج مهني خاص بهم وفقاً لصلاحياتهم /تفويضاتهم وبما يتماشى مع القوانين واللوائح الوطنية.
- (2) للمعايير المهنية غرض مزدوج ألا وهو توفير مؤشر مقارنة للرقابة في القطاع العام وتعزيز ثقة "الأطراف ذات الصلة" في الاستنتاجات الواردة في التقارير.¹
- (3) عرفت المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام (ISSAI 100) غرض وسلطة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وتحدد إطار الرقابة في القطاع العام. وتستند المبادئ الأساسية للرقابة الإلتزام (ISSAI 400) بالمبادئ الأساسية الواردة (ISSAI 100) وتواصل تطويرها بما يتلاءم مع السياق المحدد رقابة الإلتزام.
- (4) يستند (ISSAI 4000) الى المبادئ الأساسية الواردة في (ISSAI 100)، ومعيار رقابة الإلتزام (ISSAI 400).

1 يعرف مصطلح "الأطراف ذات الصلة" في هذه الوثيقة مبدأ إنتوساي 12 كما تم تعريفه في الإيساي أو نظام يمكن أن يؤثر أو يتأثر بأعمال أو أهداف الحكومة أو هيئات القطاع العام. 3/: شخص أو مجموعة أو منظمة أو عضو أو نظام يمكن أن يؤثر أو يتأثر بأعمال أو أهداف الحكومة أو هيئات القطاع العام..

- (5) إن رقابة الإلتزام هي رقابة منفصلة. وعلى الرغم من ذلك، أن بعض المبادئ تتأثر الى حد ما او تشترك مع مبادئ رقابة الاداء والرقابة المالية. ويشير (ISSAI 4000) إلى سلسلة المعايير المالية (ISSAIs 2000) ومعيار رقابة الأداء (ISSAIs 3000) حيثما يكون ذلك مناسباً.
- (6) يحتوي (ISSAI 4000) على متطلبات ملزمة وعلى تفسيرات. وتحتوي المتطلبات على الحد الأدنى الضروري لإجراء عمل رقابي عالي الجودة وهي مصاغة كمقتضيات باستخدام عبارة "ينبغي" ومبينة بخط غامق، بينما التفسيرات توضح المتطلبات بالتفصيل.
- (7) يستخدم مصطلح "المدقق" بالمعنى ذاته الوارد في (ISSAI 100)². وحيثما يكون ملائماً - على سبيل المثال عندما يتعلق الأمر بمسائل مؤسسية - يشار الى الجهاز الأعلى للرقابة ب (ساي).
- (8) تمت هيكلية (ISSAI 4000) الى حد كبير على نفس منوال (ISSAI 400) ويتكون من أربعة أقسام: -
 (أ) يبين القسم الأول سلطة المعيار الدولي لرقابة الإلتزام وكيف يمكن أن تشير الأجهزة العليا للرقابة لهذا المعيار في تقارير الرقابة.
 (ب) يُعرف القسم الثاني رقابة الإلتزام وأهدافها وكذلك المبادئ التي يقوم عليها مفهوم الإلتزام.
 (ج) يحتوي القسم الثالث على المتطلبات العامة لرقابة الإلتزام. وينبغي أخذ تلك المتطلبات بعين الاعتبار قبل البدء في عملية الرقابة وطيلة إنجازها.
 (ث) يحتوي القسم الرابع على المتطلبات التي تتعلق بالمراحل الرئيسية لمسار العملية الرقابية ذاتها.

سلطة المعيار

(9) لن يحل (ISSAI 4000) بأي شكل من الاشكال محل القوانين المحلية أو اللوائح التراتيب أو الصلاحيات التفويضات أو يمنع الجهاز الرقابي من تنفيذ عمليات التقصي أو أي مسؤوليات أخرى غير مشمولة بالتحديد بهذا المعيار.

(10) تقدم هذه الوثيقة المعيار الدولي لرقابة الالتزام للأجهزة العليا للرقابة التي تختار الإشارة بشكل مباشر للمعايير الدولية في أعمالها. ووفقا للمعيار 400 / 9-2، يمكن للأجهزة التي ترغب في الإشارة إلى الإطار المرجعي للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة فيما يتعلق برقابة الالتزام بأحد الخيارين التاليين:

(أ) الخيار الاول: عبر وضع معايير وطنية رسمية/ ذو قوة قانونية متناسق مع مبادئ رقابة الالتزام (ISSAI 400) أو

(ب) الخيار الثاني: بإعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن رقابة الإلتزام، (ISSAIs) (4000- 4899)

(11) بموجب الخيار الاول، تقر منظمة الإنتوساي بأن للأجهزة العليا للرقابة صلاحيات/ تفويضات متنوعة وتعمل في ظروف مختلفة. وبسبب هذه الظروف المختلفة والترتيبات التنظيمات الهيكلية للأجهزة العليا للرقابة قد لا تنطبق كافة المعايير أو الأدلة التوجيهية على جميع المجالات في عملها. ويمكن للمعايير الوطنية أن تحقق المبادئ الواردة في ISSAI 400 بأساليب مختلفة في ضوء الصلاحيات المخولة للجهاز وفقا للدستور الوطني وإطاره القانوني، أو إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة.

(12) كما يمكن للأجهزة العليا للرقابة اختيار وضع معايير رسمية/ ذات قوة قانونية تتماشى مع المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام (ISSAI 100) و (ISSAI 400) ، وفي حال اختيار الجهاز الاعلى للرقابة تطوير معاييره القومية / الوطنية، يجب أن تتضمن تلك المعايير مستوى من التفصيل الضرورية لإنجاز اعمال الرقابة ذات الصلة بالجهاز الأعلى للرقابة، كما يجب أن تتوافق مع المبادئ الأساسية (ISSAI 100) و (ISSAI 400) في جميع الجوانب ذات الصلة والقابلة للتطبيق.

(13) يجب أن يُفصح الجهاز الأعلى للرقابة عن المعايير يطبقها عند إجراء عمليات الرقابة ويجب ان يكون هذا التفسير متاح لمستخدم (مستخدمي) تقارير الجهاز الأعلى للرقابة. ويجب أن تشير الأجهزة العليا للرقابة الى المعايير التي اتبعتها في تقاريرها الرقابية. ولكن، يمكن أن يتم هذا الإفصاح صيغة عامة لنوع محدد من المهام. بحيث يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يذكر في تقاريره انه يتبع المعايير الدولية دون الاشارة الى كل معيار تم استخدامه على حدة في التقرير. والهدف من ذلك هو جعل التقرير أسهل في القراءة على مستخدميه.

(14) بموجب الخيار الثاني، على المدقق والجهاز الأعلى للرقابة الإلتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار (ISSAI 4000) ما لم يكن المتطلبات غير ذي صلة. وفي حال عدم الإلتزام بجميع المتطلبات ذات الصلة، فلا يمكن الإشارة إلى (ISSAI 4000) دون الإفصاح عن هذا الأمر وتقديم كل التفسيرات عن أثر ذلك.

(15) عندما يختار الجهاز الأعلى للرقابة الإشارة المباشرة إلى (ISSAI 4000) ، يجب الاشارة الى ذلك وفقا للمبدأ المحدد في المعيار -10/100 12 والمعيار 9/400. ويمكن اجراء رقابة الإلتزام اما كمهمة مستقلة بذاتها وفقا إلى (ISSAI 4000) او مندمجة مع مهمة رقابة مالية أو رقابة أداء.

(16) بالنسبة إلى المهام الرقابية المندمجة يُقيم المدقق أي المعايير سيستند اليها. فإن كانت رقابة الإلتزام مشتركة مع رقابة مالية فإن الاستنتاج أو الرأي في خصوص الجوانب المتصلة بالإلتزام يجب أن يكون منفصلا بكل وضوح عن الرأي في خصوص القوائم المالية وينبغي أن تتضمن القوانين والتراتب/ اللوائح المطبقة والمحددة جميع القوانين والتراتب التي يمكن أن تؤثر على نتائج (= مبالغ) المعاملات المالية التي أُخذت في الإعتبار او (يتوجب احتسابها) في القوائم المالية.

(17) إن متطلبات وتفسيرات (ISSAI 4000) تنطبق على مهمة رقابة الإلتزام مُنجزه كرقابة مستقلة

بذاتها أو كجزء من مهمة رقابة أداء أو رقابة مالية.

(18) يجوز للأجهزة العليا للرقابة وفقاً لصلاحياتها وتفويضاتها القيام بمهام لا تندرج ضمن مهمات تأكيد. وهذه الأعمال غير مشمولة بهذا المعيار وعليه يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة الإشارة إلى المعايير او المتطلبات للعمل المنجز / المؤدي.

الأطراف الثلاثة في رقابة

الالتزام

(19) تشمل الرقابة في القطاع العام ثلاثة أطراف منفصلة: الطرف المسؤول والمدقق والمستخدم المستهدف

(أ) إن الطرف المسؤول هو الفرع التنفيذي للسلطة المركزية أو المحلية و/أو تسلسلها الهرمي الاساسي من موظفين حكوميين وهيئات مسؤولة عن إدارة الأموال العمومية و / أو ممارسة سلطة تحت رقابة المشرع (السلطة التشريعية). ويكون الطرف المسؤول عن رقابة الالتزام مسؤولاً عن موضوع الرقابة أو المعلومات المتصلة بهذا الموضوع³.

(ب) يسعى المدقق إلى الحصول على أدلة الإثبات الرقابية الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى استنتاج يعزز درجة ثقة المستخدم المستهدف، غير الطرف المسؤول، فيما يخص قياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ذات الصلة⁴.

(ت) المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يُعد لهم المدقق تقرير رقابة الإلتزام. وقد يكون مستخدمو التقرير جهات تشريعية أو رقابية/ إشرافية ومسؤولين عن الحوكمة ونيابة عمومية او عموم المواطنين. وعندما لا يوجه التقرير الى الطرف المسؤول فان النتيجة ستكون مفيدة من حيث تحسين أدائه⁵.

ISSAI 400/37	3
ISSAI 400/35	4
ISSAI 400/38	5

رقابة الإلتزام التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية

(20) للأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية صلاحيات إصدار أحكام واتخاذ القرارات بشأن الموظفين العموميين المسؤولين عن حسابات غير مطابقة. ولهذه الأجهزة صلاحية فرض العقوبات وتمثل بالتالي إلى القواعد الأساسية التي يفرضها القانون. ولبعض هذه الأجهزة صلاحية إحالة الحالات ذات الطبيعة الجنائية إلى السلطات القضائية المختصة. ويمكن أن يوجد بالنسبة إلى هذه الأجهزة متطلبات وطنية إضافية إلى جانب متطلبات هذا المعيار.

(21) يمكن للأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية إصدار أحكام وفرض عقوبات على أولئك المسؤولين عن إدارة الأموال العامة والموجودات/ الأصول. ولهذه الأجهزة أن تُقيم ما إذا كان الشخص المعني مسؤولاً عن الخسارة وسوء الاستخدام أو هدر الأموال العمومية وجزاءات وعقوبات الواجب تطبيقها عليهم.

(22) تتبع الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية مسار الرقابة كما ورد في هذه المعايير. غير أنه بعد مراحل التخطيط والتنفيذ وجمع الأدلة هناك مسائل إضافية وخاصة قد تؤدي إلى تبعات قانونية وإلى أحكام قضائية نهائية حول حالات عدم الإلتزام. ومثل هذه المسائل غير مشمولة في ISSAI 4000.

هدف رقابة الالتزام

(23) إن الهدف الرئيسي لرقابة الإلتزام هو تزويد المُستخدمين المُستهدفين بمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الخاضعة للرقابة تلتزم القرارات البرلمانية والقوانين والنصوص التشريعية والسياسات واللوائح والاتفاقيات والتي تشكل المرجعيات ذات الصلة المُنظمة لموضوع الرقابة /الجهات الخاضعة للرقابة. وتتضمن الفقرة 118 من هذا المعيار الخصائص الواجب توافرها في معايير تدقيق الحسابات.

(24) تضم رقابة الإلتزام كلا من الجوانب النظامية (الإلتزام بالمعايير الرسمية مثل التشريعات واللوائح التراتيب والاتفاقيات) و/أو جوانب الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين العموميين). وبغض النظر عن مصدر المعايير فإن المدقق ينجز عملية الرقابة ويضع استنتاجه بمستوى التأكيد الذي يختاره وفقا لمتطلبات (ISSAI 4000).

(25) يمكن أن تحديد معايير الرقابة من خلال تشريع وطني و/أو في ضوء اختصاصات الجهة الخاضعة للرقابة وفي هذه الحالة لن يستطيع للجهاز الأعلى للرقابة التأثير على نطاق العمل الرقابي.

(26) يعزز الجهاز الأعلى للرقابة الحوكمة الرشيدة من خلال الكشف والابلاغ عن الانحرافات عن المعايير، لاتخاذ الاجراءات التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن تلك الأفعال. ويتم تنفيذ رقابة الإلتزام عبر تقييم ما اذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتطابق في كل الجوانب ذات الأهمية النسبية مع المرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة. والغش هو عمل متعمد من اعمال التحريف وهو يتعارض مع الشفافية والمساءلة والإدارة الجيدة.

(27) يتم إجراء رقابة الإلتزام بشكل عام إما:

(أ) كرقابة التزام منفصلة، أو

(ب) في علاقة برقابة على البيانات القوائم المالية، أو

(ت) مندمجة مع رقابة أداء

(28) لا يقدم (ISSAI 4000) تفسيرات مفصلة حول كيفية اجراء عمليات رقابة مندمجة.

(29) يقدم تقرير الرقابة معلومات مهمة كأساس لصنع القرار في القطاع العام. وتمنح عمليات الرقابة هذه المعلومات بناء على أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة. وبالنسبة إلى كل عملية رقابية تأخذ احتياجات المستخدمين المستهدفين بالاعتبار عند تحديد مستوى التأكيد وبموجبه مستوى أدلة الإثبات الكافية والملائمة. ويصمم المدقق عملية الرقابة لتمنح إما مستوى تأكيد معقول او محدود.

خصائص مهمة تأكيد

(30) كل مهمة رقابة التزام هي مهمة تأكيد. ويختار المدقق مستوى التأكيد بناء على احتياجات المستخدمين المستهدفين. ويمنح تقرير المدقق إما تأكيداً معقولاً أو تأكيداً محدوداً.

(31) كل مهمة تأكيد أما أن تكون مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر. وتختلف مهمة تصديق عن مهمة تقرير مباشر حسب الجهة التي تعد وتقيس/ تقييم موضوع الرقابة. ويمكن أن يكون موضوع الرقابة إما منصوفاً عليه ضمن مهام الجهاز الأعلى للرقابة او يتم اختياره من قبله.

(32) بغض النظر عن خصائص المهمة الرقابية، يمكن أن تشمل المعايير الرقابية كلا من الجوانب النظامية والجوانب الانضباطية.

التأكيد المعقول

- (33) يكون التأكيد المعقول هو تأكيد مرتفع وليس مطلق. ويُصاغ الاستنتاج الرقابي فيه بشكل ايجابي، حيث يظهر هذا في رأي المدقق، حيث يتضمن الإلتزام أو عدم الإلتزام في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية أو حيثما كانت ذات صلة، فإن الرأي الرقابي يقدم صورة صحيحة ومُنصفة ومُطابقة للمعايير المنطبقة⁶.
- (34) يتطلب عادة التأكيد المعقول أدلة إثبات أكثر من التأكيد المحدود، وهو ما يعني عادة اجراءات رقابية أكثر شمولاً، سواء فيما يخص تقييم المخاطر مثلاً، والفهم الأفضل لبيئة الرقابة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى أجرة.

التأكيد المحدود

- (35) عند تقديم تأكيد محدود، ينص استنتاج الرقابة أنه بناء على الاجراءات المُنفذة، لم يلفت انتباه المُدقق شيء لجعله يعتقد بان موضوع الرقابة لا يلتزم بالمعايير المنطبقة. ومع ذلك، فإذا اعتقد المحقق بأن موضوع الرقابة غير مُطابق للمعايير، فعليه ان يُنقذ اجراءات محدودة للتوصل إلى الاستنتاج حول ما اذا كان موضوع الرقابة ملتزماً بالمعايير من عدمه.
- (36) ان الاجراءات المُنفذة في عملية رقابة تأكيد محدود محدودة مقارنة بما هو ضروري للحصول على تأكيد معقول، ولكن من المُنتظر أن يكون للتأكيد المحدود معنى لدى المستخدمين المستهدفين بخصوص مستوى التأكيد، بحسب التقدير الحكم المهني للمدقق، وتقرير تأكيد محدود ينقل الطبيعة المحدودة لهذا التأكيد⁷.

ISSAI 100/33 6
ISSAI 100/33 7

مهمات التقارير المباشرة

(37) في مهمات التقارير المباشرة المدقق هو الذي يقيس ويقيم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير. ويكون المدقق مسؤولاً عن تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة. ويختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير الرقابية في ضوء إعتبارات المخاطر والأهمية النسبية. ومن خلال تقييمه لأدلة الإثبات حول موضوع الرقابة بالنسبة للمعايير، سيكون لدى المدقق قدرة على التوصل إلى رأي يعبر عنه في شكل ملاحظات أو إجابات عن أسئلة رقابة محددة أو توصيات أو في شكل رأي⁸.

(38) في مهمة تقرير مباشر بتأكيد معقول، عبر الاستنتاج عن رأي المدقق حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً في كافة الجوانب ذات الأهمية النسبية بإطار المعايير المطبقة.

(39) وفي حال تأكيد محدود، يبدي استنتاج أنه لم يلفت انتباه المدقق شيء يشير إلى أن ما تم التوصل إليه غير مطابق للمعايير. وعندما يكون المدقق مدركاً لوجود حالات عدم الإلتزام، فإن الاستنتاج بحاجة إلى أن يعكس ذلك.

مهمات التصديق

(40) في مهمات التصديق يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة إزاء المعايير ويقدم المعلومات حول الموضوع وعلى أساسها يجمع المدقق أدلة الإثبات الكافية والملائمة كأساس معقول لصياغة استنتاج يعبر عنه في شكل ملاحظات أو استنتاجات أو توصيات أو رأي⁹.

(41) في مهمة تصديق بتأكيد معقول، يعبر استنتاج المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة مطابقة أو غير مطابقة إطار المعايير المطبق.

(42) في مهمة تصديق بتأكيد محدود، يقر المدقق، استناداً إلى الإجراءات المنفذة، عما إذا قد تم لفت انتباهه من عدمه شيء لجعله يعتقد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في كافة جوانبه الهامة بإطار

ISSAI 100/29 8

ISSAI 100/29 9

المعايير المطبق. وأن الإجراءات المنفذة محدودة مقارنة بما هو ضروري للحصول على تأكيد معقول.

تحديد موضوع الرقابة ونطاقها

(43) لبعض الأجهزة العليا للرقابة صلاحيات تفويضات ملزمة أو تتولى تنفيذ عمليات رقابة بناء على طلب من البرلمان، بينما أجهزة عليا للرقابة أخرى لها حرية اختيار نطاق عملها في رقابة الإلتزام. والطريقة التي يتم بها اختيار موضوع الرقابة، لها تأثير على منهجيتها وعلى أدلة الإثبات والموارد.

(44) يحدد النطاق موضوع الرقابة، وما ستم رقابته. ويحدد النطاق حسب احتياجات المستخدمين المستهدفين ومستوى التأكيد المقرر والمخاطر التي تم تقييمها والكفاءات والموارد المتاحة في الجهاز الأعلى للرقابة.

المتطلبات العامة لرقابة الالتزام

الموضوعية وأخلاقيات المهنة

المتطلبات

(45) ينبغي على المدقق الالتزام بالإجراءات ذات الصلة بالموضوعية وبأخلاقيات المهنة والتي تلتزم بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة حول الموضوعية والأخلاقيات.

التفسير

(46) على المدقق أن يتحلّى بسلوك مهني وبنزاهة ويكون موضوعي ويمتلك الكفاءة المهنية المطلوبة ويبدل العناية اللازمة. وعليه أيضا أن يحافظ على الاستقلالية فعليا وظاهريا و على السرية التي تتعلق بكل مسائل الرقابة.

(47) يمكن أن يجد المدقق توجيهات اضافية في مبدأ الإنتوساي 10 إعلان مكسيكو حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والدليل 9030 حول الممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والإيساي 130 حول أخلاقيات المهنة.

المتطلبات

(48) ينبغي على المدقق أن يحرص على البقاء موضوعيا كي تكون ملاحظاته واستنتاجاته حيادية وينظر إليها على هذا النحو من قبل أطراف أخرى.

التفسير

- (49) يبرهن المدقق على الاستقلالية في اختيار أهدافه الرقابية وفي تحديد المعايير. وينبغي على المدقق ضمان أن التواصل مع الأطراف ذات الصلة لا يمس من موضوعية وحيادية الجهاز الأعلى للرقابة.
- (50) يمكن أن يكون موضوع ومعيار الرقابة محدداً بمقتضى التشريع الوطني أو بمقتضى اختصاص الجهة الخاضعة للرقابة. وفي هذه الحالات لن تكون دائماً للجهاز الأعلى للرقابة القدرة على التأثير في نطاق العمل الرقابي، غير أن هذا التقييد لا يؤثر على موضوعية المدقق.
- (51) يحتاج المدقق إلى تجنب التأثير غير المناسب من قبل أي من الجهات ذات الصلة في صياغة تقرير متوازن والحفاظ على موضوعيته لكي يعتبر عمله وتقريره غير متحيز من قبل أطراف أخرى من ذوي المعرفة والخبرة.

مخاطر الرقابة

المتطلبات

- (52) ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات لتقليل مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى منخفض مقبول.

التفسير

- (53) يتضمن تقليل المخاطر الجوانب التالية: توقع المخاطر المعروفة أو الممكنة للعمل المبرمج وما يترتب عليه من وضع الإجراءات لمعالجة تلك المخاطر عند اجراء الرقابة وتوثيق كيفية معالجة تلك المخاطر. وعلى المدقق أن يقيم ما إذا كان نطاق العمل المنجز كاف. وبالإضافة إلى ذلك ينبغي على المدقق عند إعداد الاستنتاجات، تقييم ما إذا كانت أو كان يمتلك دليل الرقابة الملائم والكافي عند تقييم موضوع الرقابة بالمقارنة بالمعايير لصياغة الاستنتاجات بناء على مستوى المخاطر المحدد.

(54) في مهمات التصديق لمخاطر الرقابة ثلاثة مكونات:

أ) المخاطر الكامنة لموضوع الرقابة

ب) مخاطر الرقابة، هي مخاطر أن لا تقابل المخاطر الكامنة ضوابط رقابة داخلية ملائمة أو تعمل على نحو سليم.

ت) مخاطر الاكتشاف، هي المخاطر المتمثلة في أن الإجراءات التي ينجزها المدقق تقود إلى استنتاج / رأي غير صحيح.

ويتم اعتبار المكونات الثلاثة معا في عملية تقييم مخاطر الرقابة.

(55) يشارك المدقق في مهمات التقارير المباشرة في إنتاج المعلومات حول موضوع الرقابة ويمكن أن يطبق المدقق نماذج مخاطر الرقابة في صياغة استنتاج حول الموضوع.

(56) يمكن للمدقق أن يحدد طبيعة ومدى إجراءات جمع الأدلة المطلوبة لاختبار الإلتزام بالمعايير من خلال تحديد وتقييم المخاطر الكامنة للجهة ومخاطر الرقابة. فكلما ارتفع مستوى المخاطر زاد مدى أعمال الرقابة المطلوبة لتقليل مخاطر الاكتشاف بشكل كافي ولتحقيق المستوى المقبول من مخاطر الرقابة.

(57) بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية يمكن أن تتضمن الاعتبارات المتعلقة بمخاطر الرقابة:

أ) تحديد على من تقع مسؤولية أفعال عدم الإلتزام.

ب) تحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن يكون فيها الموظف الحكومي مسؤولا، مع الأخذ في الاعتبار فترة التقادم وذلك من أجل تجنب سقوط الدعوى.

ت) تحديد ما إذا كانت هذه الأفعال قد تسببت في خسارة أو هدر الأموال العامة.

مخاطر الاحتيال الغش

المتطلبات

(58) ينبغي على المدقق الأخذ في الاعتبار مخاطر الغش عبر مسار الرقابة وتوثيق نتائج التقييم.

التفسير

(59) ينبغي أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الاحتيال وأن يحصل على أدلة كافية ومناسبة للمخاطر التي تم تقييمها من خلال وضع وتطبيق الردود ملائمة لمعالجة هذه المخاطر.

(60) بسبب القيود المتأصلة للرقابة، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها لوقوع أفعال غير قانونية بما في ذلك الغش/الاحتيال ولا يكتشفها المدقق. وإن مخاطر عدم اكتشاف الأفعال غير القانونية الناتجة عن الغش/الاحتيال أعلى من مخاطر عدم اكتشاف تلك الناجمة عن الأخطاء. وهذا بسبب أن الغش الاحتيال يمكن أن ينطوي على مخططات منظمة موضوعة لإخفائه، أو على القصور المتعمد في تسجيل المعاملات أو على التزييف المقصود الذي يتعرض له المدقق. وقد تكون مثل محاولات التمويه هذه أصعب بكثير للاكتشاف عندما تكون مصحوبة بالتواطؤ.

(61) إن المدقق مسؤول عن المحافظة على الشك المهني خلال عملية الرقابة مع إدراك حقيقة أن إجراءات الرقابة الفاعلة لكشف الخطأ قد لا تكون فاعلة في اكتشاف الغش/الاحتيال.

(62) عندما يتم كشف الغش/الاحتيال المشكوك فيه يتخذ المدقق الإجراء لضمان المعالجة المناسبة وفق صلاحيات /تفويضات الأجهزة العليا للرقابة وحسب الظروف الخاصة.

(63) تقع المسؤولية الأولية لمنع واكتشاف الغش/الاحتيال على ادارة الجهة عبر وضع وتطبيق والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية مناسب. وعلى الرغم من أن الرقابة يمكن أن تلعب دورا في الوقاية من الاحتيال فهي ليست مصممة لكشف الغش/الاحتيال.

اختيار المجالات ذات الجوهرية والمؤثرة للمستخدمين المستهدفين

المتطلبات

64) عندما يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة السلطة التقديرية لاختيار نطاق رقابة الإلتزام، ينبغي عليه تحديد المجالات التي تكون ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين.

التفسير

65) يكون لدى بعض الأجهزة العليا للرقابة صلاحيات ملزمة متعلقة برقابة الإلتزام (المرجع: الفقرة 25). وفي هذه الحالة تكون المتطلبات أدناه غير ذات صلة.

66) عند تقييم المجالات ذات الأهمية للمستخدمين المستهدفين لرقابة الإلتزام، فإن الجهاز الأعلى للرقابة يقرر إذا كانت الرقابة التي سيتم إجراؤها مهمات تصديق أو مهمات تقارير مباشرة.

67) عندما يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سلطة تقديرية لاختيار نطاق عمليات رقابة الإلتزام، فإنه يقوم بالإجراءات الضرورية لتحديد المجالات المهمة أو المجالات ذات المخاطر المحتملة بعدم الإلتزام. ويأخذ المدقق في اعتباره عند القيام بهذه الإجراءات ما يلي:

أ) المصالح أو التوقعات العامة أو التشريعية.

ب) الأثر على المواطنين.

ت) مشاريع ذات تمويل عام مؤثر.

ث) المستفيدون من الأموال العامة.

ج) أهمية بعض أحكام القانون.

ح) مبادئ الحوكمة الرشيدة.

- (خ) أدوار مختلف جهات القطاع العام.
- (د) حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام.
- (ذ) الانتهاكات المحتملة للقوانين المعمول بها والتراتب اللوائح الاخرى التي تنظم أنشطة الهيئة العامة أو الدين العام والعجز العام والالتزامات الخارجية.
- (ر) عدم الإلتزام بالضوابط الداخلية أو غياب نظام رقابة داخلية ملائم.
- (ز) النتائج المتوصل اليها في عمليات رقابة سابقة.
- (س) مخاطر عدم الإلتزام المبلغ عنها من قبل جهات أخرى.
- (68) عند تنفيذ هذه الإجراءات، فإن المدقق قد يرى من المهم قراءة تقديرات الموازنة والمنشورات وتقارير التقييم، الخ. كما أن المشاركة في المؤتمرات ومجالس النقاش قد تزود المدقق بالمعلومات القيمة لتشكيل الاساس لاختيار موضوع الرقابة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة وتقليل مخاطر اجراء الرقابة على مجالات ذات مخاطر قليلة.
- (69) وقد يصادف المدقق في بعض الأحيان أمثلة لعدم الإلتزام تتعلق بأنواع أخرى من العمل الرقابي التي يتم تنفيذها. وقد يكون من المهم تقديم تقرير حول هذه الملاحظات في إطار مسار تقييم المخاطر للجهاز الأعلى للرقابة للسنة الموالية.
- (70) بعد اختيار مجالات الرقابة ذات الأهمية، فإن المدقق يحتاج الى تحديد الأهمية النسبية المرجع: الفقرة 125).

التقدير / الحكم المهني والشك المهني

المتطلبات

- (71) ينبغي على المدقق ممارسة التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة.

التفسير

(72) ممارسة التقدير المهني أساسية في جميع مراحل المسار الرقابي. ولاستعراض تقدير مهني يشارك المدقق في دورات تدريبية ذات صلة ويستعمل المعارف والخبرة المكتسبة في مجال الرقابة ومعايير أخلاقيات المهنة بما يمكنه من حسن اتخاذ القرارات في جميع مراحل عملية الرقابة.

(73) يستخدم المدقق التقدير المهني عند اتخاذ القرار في خصوص مستوى التأكيد. ويستخدم التقدير المهني عند تقييم المخاطر والأهمية النسبية وتحديد موضوع الرقابة ونطاقها والمعايير الرقابية المنطبقة. ويستخدم الحكم المهني كذلك لتقييم الاجراءات الضرورية لجمع أدلة إثبات ملائمة وكافية ولتقييم مدى ملاءمتها وكفايتها. كذلك يكون التقدير المهني أساسي كذلك عند تحليل أدلة الرقابة وصياغة الاستنتاجات اعتمادا على ما تم التوصل إليه من ملاحظات.

المتطلبات

(74) إذا لم تتوفر الخبرة لدى الفريق الرقابي في مسائل صعبة او خلافية ينبغي طلب مشورة مهنية.

التفسير

(75) يمكن أن تتطلب المسائل الصعبة كفاءة وخبرة قد لا تتوفر لدى فريق الرقابة. وقد تتعلق هذه المسائل بكفاءات تتعلق بنشاط خصوصي أو قانوني أو منهجي.

(76) من المهم توضيح المسائل الخلافية بين فريق الرقابة اوبين فريق الرقابة وأي جهة اخرى معنية بالرقابة.

المتطلبات

(77) ينبغي على المدقق استخدام الشك المهني وأن يحافظ على عقل منفتح وموضوعي.

التفسير

(78) يعد الشك المهني موقفاً يتمثل في المحافظة على عقل منفتح وموضوعي وأن يكون المدقق يقظاً تجاه الظروف التي قد تشير إلى عدم التزام محتمل بسبب الخطأ أو الغش الاحتمالي. ويعتبر الشك المهني مهماً عند تقييم أدلة الإثبات مقارنة بما تم بأدلة أخرى تم الحصول عليها وتجاه المعلومات التي تجلب التساؤل عن مدى موثوقية الأدلة الرقابية على غرار الوثائق والردود على الاستفسارات.

(79) تعد ممارسة الشك المهني ضرورية لضمان أن يتجنب المحقق الانحياز الشخصي وللتأكد من أنه لا يعمم عند صياغة الاستنتاجات من خلال معاييره. إضافة إلى أنه يعمل بشكل عقلائي اعتماداً على التقييم النقدي لجميع الأدلة التي يتم تجميعها.

رقابة الجودة

المتطلبات

(80) ينبغي على المدقق أن يتحمل مسؤولية الجودة الشاملة للرقابة لضمان أن عمليات الرقابة تم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والقوانين واللوائح ذات الصلة، وأن التقارير مناسبة في الظروف المحيطة.

التفسير

(81) في نطاق إجراءات رقابة الجودة، قد يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة نظاماً لضمان الجودة لتأمين الجودة الشاملة للرقابة.

(82) وقد تتضمن إجراءات رقابة الجودة الأشراف وعمليات المراجعة والاستشارة والتدريب المناسب وقد تشمل مرحلة التخطيط والتنفيذ والتقرير.

(83) تعتمد الجودة الشاملة للجهاز الأعلى للرقابة على نظام يتضمن أدواراً ومسؤوليات محددة بشكل واضح.

(84) يضمن الجهاز الأعلى للرقابة تنفيذ الاجراءات المناسبة وعمليات المراجعة في مسار الرقابة وتوثق عمليات رقابة الجودة في ملف الرقابة.

المتطلبات

(85) ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن بأن الفريق الرقابي يمتلك بشكل جماعي الكفاءة المهنية اللازمة للقيام بالرقابة.

التفسير

(86) تتضمن رقابة الجودة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان فريق الرقابة يمتلك الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء الرقابة وأن يكون قادرا على اختيار المعايير بدون تحيز ولديه حرية الوصول للمعلومات الحقيقية والنظر في المعلومات المتاحة و لديه الوقت الكافي لإنهاء مهمة الرقابة.

(87) يتم تشكيل فريق الرقابة على أساس تمتعه بالكفاءة اللازمة والمعرفة والمهارات والخبرة للقيام بالرقابة وفقا للمعايير المهنية.

وبحسب موضوع الرقابة، فان ذلك قد يشمل:

(أ) مهارات الرقابة والمهارات المتعلقة بجمع وتحليل البيانات.

(ب) الكفاءة القانونية .

(ت) الخبرة العملية وفهم نوع الرقابة الذي يجري الاضطلاع به.

(ث) معرفة المعايير المطبقة والمرجعيات.

(ج) فهم عمليات الجهة الخاضعة للرقابة والخبرة المناسبة لنوع الجهة والعمليات قيد الرقابة.

(ح) القدرة والخبرة لإبداء التقدير الحكم المهني.

(خ) انتاج تقرير متناسب مع الظروف.

(88) ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة تخصيص موارد تتمتع بالمهارات الكافية تكون متاحة عند الحاجة

في المراحل المختلفة لعملية الرقابة. وعندما تكون الأساليب أو الطرق أو المهارات التخصصية غير متوفرة ضمن فريق أو الجهاز الأعلى للرقابة يمكن الاستعانة بخبرات خارجية بطرق مختلفة على سبيل المثال لتوفير معلومات أو تنفيذ عمل معين. وعند الاستعانة بالخبرة الخارجية، يقيم الجهاز الأعلى للرقابة ما إذا كان الخبراء لديهم ما يلزم من الاستقلالية والكفاءة والقدرات والموضوعية. ويحدد الجهاز الأعلى للرقابة أيضا ما إذا كان عملهم ملائما لأهداف الرقابة. وحتى لو تم الاستعانة بخبراء خارجيين لانجاز العمل بالنيابة عن الجهاز الأعلى للرقابة، يبقى الأخير مسؤولا عن الاستنتاجات.

التوثيق

المتطلبات

(89) ينبغي على المدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها ويجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويجري لها تحيينا طيلة عملية الرقابة وإتمام توثيق ادلة الاثبات الداعمة للملاحظات قبل إصدار تقرير الرقابة.

التفسير

(90) الغاية من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية بشأن العمل المنجز لتمكين المدقق المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم المسائل الهامة التي تظهر خلال المهمة الرقابية والاستنتاجات/الآراء. وتتضمن الوثائق حسب ما يقتضيه الأمر:

(أ) شرح لموضوع الرقابة

(ب) تقييم المخاطر وخطة واستراتيجية الرقابة والوثائق المرتبطة بها.

(ت) الطرق المطبقة والفترة الرقابية المغطاة.

(ث) طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة المنفذة ونطاقها ومداهها.

- (ج) نتائج اجراءات الرقابة المنجزة وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.
- (ح) تقييم أدلة الرقابة الداعمة للملاحظات والاستنتاجات والآراء والتوصيات.
- (خ) الأحكام التقديرات المجراة خلال مسار الرقابة لبلوغ هذه الاستنتاجات/الآراء والمتضمنة للاستشارات المهنية والأسباب التي تكمن وراءها.
- (د) أعمال التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وردود فعل هذه الأخيرة.
- (ذ) المراجعات من قبل المشرفين وضمانات رقابة الجودة الأخرى.
- (91) من الضروري أن يكون التوثيق كافيا لبيان كيف حدد المدقق هدف الرقابة وموضوعها والمعايير والنطاق¹⁰، فضلا عن بيان أسباب اختيار منهج تحليلي معين. ولهذا الغرض، ينبغي تنظيم الوثائق بما يمكن من تقديم صلة ارتباط واضحة ومباشرة بين الملاحظات وأدلة الإثبات الداعمة لها.
- (92) على وجه التحديد وفيما يتعلق بمرحلة التخطيط، من الضروري أن تتضمن الوثائق المحتفظ بها من قبل المحقق ما يلي:
- (أ) المعلومات الضرورية لفهم الجهة التي تجري رقابتها وبيئتها بما يساعد على تقييم مخاطر الرقابة،
- (ب) تقييم الأهمية النسبية لموضوع الرقابة،
- (ت) ضبط مصادر أدلة الإثبات الممكنة.
- (93) من الضروري أن يضع المدقق اجراءات مناسبة للحفاظ على سرية وسلامة وثائق الرقابة، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والترتيبية والادارية والمتطلبات المهنية لحفظ السجلات وللقيام بأعمال المتابعة لعملية الرقابة.
- (94) يعتبر توثيق القرارات الرئيسية المتخذة مهما لبيان استقلالية وحياد تحاليل المحقق. ويقتضي وجود مسائل حساسة توثيق الوقائع ذات الصلة التي أخذها المدقق بعين الاعتبار في اختيار توجه معين في العمل او قرارات معينة. بهذه الطريقة، تكون الأعمال والقرارات مفسرة وشفافة.
- (95) بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية، التوثيق الضروري لتقديم مقترحات بشأن

10 من الضروري أن يحصر النطاق المسائل بما يمكن المدقق من حسن إجراء الرقابة.

المسؤولية الشخصية، هو خارج نطاق هذا المعيار المهني.

التواصل

المتطلبات

96) على المدقق أن يتواصل خلال عملية الرقابة بطريقة فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة خلال عملية الرقابة.

التفسير

97) يمكن أن تتضمن الأمور المسائل التي يتم تبليغها إلى الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة مكتوبة: موضوع الرقابة والمعايير ومستوى التأكيد والفترة الزمنية للرقابة والمشاريع الحكومية والمنظمات الهيئات و/او البرامج المدرجة في الرقابة، بما يعني إقرارا لعناصر المهمة الرقابية. ومن شأن تبليغ هذه المسائل أن يساعد على تحقيق فهم متبادل لمسار الرقابة و عمليات الهيئات الخاضعة للتدقيق.

98) من الضروري أن يتكيف شكل التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة خلال عملية الرقابة مع الظروف المحيطة. ويأخذ المدقق بعين الاعتبار توقيت عمليات التواصل وإذا كانت ستنفذ بشكل شفاهي او كتابي أو بكلتا الطريقتين.

المتطلبات

99) ينبغي التبليغ عن حالات عدم الإلتزام ذات الأهمية النسبية إلى المستوى الملائم في الإدارة و(إن اقتضى الأمر) إلى القائمين على الحوكمة. كما ينبغي التبليغ عن المواضيع المهمة الأخرى الناشئة عن الرقابة التي ترتبط بشكل مباشر بالهيئة الخاضعة للرقابة.

التفسير

100) بالنسبة إلى الملاحظات التي لا تعتبر ذات أهمية نسبية أو التي لا يكون تضمينها في تقرير الرقابة مبررا يمكن تبليغها إلى الإدارة خلال عملية الرقابة. ويمكن أن يساعد إيصال مثل هذه الملاحظات إلى الجهة الخاضعة للرقابة على معالجة حالات عدم الإلتزام وتجنب الحالات المشابهة في المستقبل.

متطلبات عملية التخطيط لرقابة الإلتزام

تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول

المتطلبات

(101) الآثار المترتبة عن تلك الأدوار بغية إجراء الرقابة والتواصل وفقاً لذلك.

التفسير

(102) المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يعد المدقق لفائدتهم تقرير رقابة الإلتزام. ويمكن أن يكون المستخدم المستهدف جهة تشريعية أو إشرافية والقائمون على الحوكمة أو النائب العام أو الاعلام و عموم المواطنين بشكل عام. ويكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن موضوع الرقابة وأي موضوع يخص الرقابة.

(103) عند التخطيط للرقابة، يختار المدقق الأهمية النسبية، استناداً إلى احتياجات المستخدمين المستهدفين.

(104) ويعد تحديد الطرف المسؤول مهماً عند تحديد معايير الرقابة. ينبغي على الطرف المسؤول الإلتزام بالمعايير المستمدة من القوانين واللوائح وقوانين الموازنة واللوائح المالية. وبحسب موضوع الرقابة يختار المدقق معيار الرقابة ذي الصلة. ويحتاج المدقق أيضاً أن يتواصل مع الطرف المسؤول في مناسبات عديدة خلال مسار الرقابة.

105) يحتاج المدقق الى تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم عند تحديد مستوى التأكيد الواجب توفيره وطرق التواصل حول مستوى التأكيد.

106) بالنسبة لبعض مواضيع الرقابة قد يكون من الملائم اشراك أكثر من طرف مسؤول. حيث يمكن أن تكون هذه الحالة مثلا موجودة حين تكون أكثر من جهة معنية بتنفيذ الميزانية. وقد يزداد عدد المستخدمين المستهدفين في هذه الحالات.

تعريف الموضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة

المتطلبات

107) إذا كان للجهاز الأعلى للرقابة صلاحية تحديد نطاق رقابة الإلتزام، فإنه ينبغي على المدقق أن يحدد موضوع الرقابة المقرر قياسه أو تقييمه مقارنة بالمعايير.

التفسير

108) يحدد المدقق موضوع الرقابة بناء على مجالات الرقابة المحددة (راجع الفقرة 67).

109) ينبغي أن يكون موضوع الرقابة قابلا للتحديد وممكن التقييم بالرجوع إلى معايير الرقابة المناسبة. وينبغي أن يكون ذي طبيعة تمكن المدقق من الاستنتاج بالمستوى اللازم من التأكيد. وهذا يعني جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة من أجل دعم الاستنتاج الرقابي أو الرأي.

المتطلبات

110) عندما يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة صلاحية تحديد نطاق رقابة الإلتزام، ينبغي على المدقق أن يحدد مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة ليكون الأساس للاستنتاج/الرأي المتعلق بموضوع الرقابة.

التفسير

(111) هناك ترابط وتناسق بين كل من موضوع ومعايير الرقابة. ويعد تحديد ما يقابل الموضوع من معايير رقابية مسارا تكراريا.

(112) عند التدقيق في موضوع الرقابة، ينبغي على المحقق أن يتأكد من وجود ما يقابله من معايير

رقابية

(113) قد يكون موضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة محددة من خلال صلاحيات/تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريع الوطني¹¹. وفي مهمة التصديق فإن معايير الرقابة تعطي بشكل ضمني في تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة. وفي هذه الحالة، يحتاج المدقق إلى تحديد معايير الرقابة المناسبة للاستدلال حول صحة المعايير المقدمة ضمنا في معلومات الموضوع من قبل الطرف المسؤول.

(114) من الممكن أن تستمد المعايير القانونية من:

(أ) القواعد واللوائح التراتيب.

(ب) المعاهدات الدولية والاتفاقيات الأخرى.

(ج) مدونات السلوك المهني.

(115) تتناول رقابة الإلتزام النظامية أو الانضباط (التقيد بالمبادئ العامة التي تحكم الادارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). ومع أن النظامية تكون محور الاهتمام في رقابة الإلتزام فإن الانضباط يعد وثيق الصلة أيضا بالنظر إلى سياق القطاع العام الذي ينطوي على بعض الانتظارات فيما يتعلق بالإدارة المالية وسلوك الموظفين الحكوميين. وبحسب صلاحيات/تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة فإن عمليات الرقابة قد تفحص الإلتزام بالمبادئ المقبولة بشكل عام وبأفضل الممارسات المقررة

11 تستمد معايير الرقابة ذات الصلة من التشريعات الأساسية وتحدد على أساس التشريعات الموضوعية من قبل صناع القانون والسلطات والهيئات البرلمانية والخ. ويمكن تعريف التشريعات الأقل درجة تلك التي سنتها سلطات/ هيئات مفوض لها بموجب التشريع الأساسي. وتشتمل معايير الرقابة من الدستور والمعاهدات الدولية والتي تتضمن انشاء المنظمات الدولية او فوق الوطنية والمعاهدات محتوي جباي أو مالي ملزم أو الميزانية والقواعد القانونية الصادرة من قبل الهيئات المختصة للمنظمات الدولية أو فوق الوطنية مع تأثير مباشر وملزم في النظام القانوني لكل دولة عضو والقوانين والأنظمة الصادرة من قبل المؤسسات المختصة في كل دولة وفقا للدستور بما في ذلك القوانين الدستورية للميزانية وقوانين الميزانية السنوية والقوانين واللوائح الأخرى مع الأثر المالي في الإدارة العامة والحوكمة العامة والمشتريات العامة وتضارب المصالح وحماية الأموال العامة ووقاية الأصول العامة والكشف عن الاحتيال والفساد والمبادئ المحاسبية ذات الصلة. كما أنها قد تشمل القرارات القضائية التي تتخذها المحاكم الدولية فوق الوطنية أو الوطنية، والمستمدة من الدستور والمعاهدات الدولية التي تستمد منها المحاكم سلطاتها. ويمكن أن تشمل أيضا على أنظمة أساسية وقواعد وتراتب لوائح ومواصفات وأوامر وتوجيهات حكومية أو وزارية وأدلة واتفاقيات وشروط تعاقدية

بشكل عام والتي تحكم سلوك الموظفين الحكوميين (الانضباط)¹². وتكون معايير الرقابة المناسبة لرقابة الإلتزام فيما يتعلق بالانضباط إما المبادئ المقبولة بشكل عام أو أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية. وقد تكون في بعض الحالات غير مدونة أو ضمنية أو مستندة إلى المبادئ القانونية السائدة¹³. وسيوفر هذا مرونة كافية للأجهزة العليا للرقابة لتبني معايير ذات دلالة البلدانهم في الرقابة ازاء الانضباط.

(116) يمكن أن تستمد معايير الانضباط المناسبة من:

(أ) انتظارات ادارة المال العام مثل الإلتزام بنظام رقابة داخلية فاعل وكفاء.

(ب) انتظارات المستفيدين فيما يتعلق بالفائدة من السلع المواد أو جودة الخدمات والاعمال.

(ج) متطلبات التخصيص الشفاف وغير المتحيز للأموال العامة والموارد البشرية.

(117) في بعض الحالات تتطلب القوانين والتراتب اللوائح تفسيراً اضافياً لاستخلاص معايير الرقابة ذات الصلة. وإذا ظهرت وضعيات حيث توجد أحكام متضاربة أو هنالك شك حول ما هو التفسير الصحيح للقانون أو التراتيب اللوائح أو المرجعيات الأخرى ذات الصلة، عندها قد يجد المحقق من المفيد أن تؤخذ بعين الاعتبار نوايا المشرع وشرح الأسباب عند وضع القانون أو استشارة الجهة المسؤولة عن التشريع. وقد يضع المدقق في اعتباره القرارات السابقة ذات الصلة التي اصدرتها السلطات القضائية.

(118) تتوفر في معايير الرقابة المناسبة، سواء تعلق الأمر بالنظامية أو بالانضباط، الخصائص التالية:

(أ) الصلة الدلالة: تنتج المعايير ذات الدلالة من المعلومات الخاصة بموضوع الرقابة التي تساعد في صنع القرار من قبل المستخدمين المستهدفين.

(ب) الاكتمال: تكون المعايير مكتملة عندما تكون المعلومات عن موضوع الرقابة المعدة وفقاً لها لا تهمل العوامل ذات الصلة التي يتوقع أن تؤثر بشكل معقول على قرارات المستخدمين المستهدفين التي اتخذت استناداً الى معلومات هذا الموضوع.

(ج) الموثوقية: ينتج عن المعايير الموثوقة استنتاجات متناسقة عند استخدامها وتفحصها بنفس

ISSAI 400/13 12

ISSAI 400/32 13

الاسلوب من قبل مدقق آخر في نفس الظروف.

(د) الحيادية: ينتج عن المعايير المحايدة معلومات خاصة بموضوع الرقابة تكون خالية من الانحياز بشكل مناسب في ظروف المهمة.

(هـ) قابلية الفهم: ينتج عن المعايير المفهومة معلومات خاصة بموضوع الرقابة يمكن فهمها من قبل المستخدمين المستهدفين.

(و) الفائدة: ينتج عن المعايير المفيدة نتائج واستنتاجات تلبى حاجات المستخدمين من المعلومات.

(ز) قابلية المقارنة: المعايير القابلة للمقارنة هي تلك المعايير المماثلة لتلك المستخدمة في عمليات رقابة الإلتزام الوكالات أو نشاطات أخرى مشابهة ومع تلك المستخدمة في عمليات رقابة سابقة للجهة الخاضعة للرقابة.

(ح) المقبولية: المعايير المقبولة هي المعايير التي عادة ما يتفق عليها الخبراء المستقلون في هذا المجال والجهات الخاضعة للرقابة والسلطة التشريعية والاعلام وعامة الناس.

(ط) الإتاحة: هي المعايير المتاحة للمستخدمين المستهدفين بكيفية تجعلهم يفهمون طبيعة العمل الرقابي المنجز وأساس تقرير الرقابة.

(119) عندما يتم تحديد معايير مناسبة بناء على الخصائص المذكورة أعلاه، ينبغي بعد ذلك أن تستخدم بطريقة مناسبة في الظروف الخاصة بكل عملية رقابة للتمكن من الوصول إلى استنتاجات ذات معنى.

(120) إذا اكتشف المدقق أثناء اجرائه للرقابة خروقات لمعايير رقابية أخرى ذات صلة إضافة إلى تلك المعايير المحددة في مرحلة التخطيط، يتحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن هذه الخروقات.

تحديد مستوى التأكيد

المتطلبات

(121) بحسب صلاحيات تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة وخصائص موضوع الرقابة واحتياجات المستخدمين المستهدفين، يقرر المدقق اذا كانت الرقابة ستقدم تأكيدا محدودا أو معقولا.

التفسير

(122) عند تقييم مستوى التأكيد، يأخذ المدقق في الاعتبار احتياجات المستخدمين المستهدفين. ويمكن القيام بذلك عن طريق التواصل مع المستخدمين المستهدفين أو مع القائمين على الحوكمة. كما أنه من الممكن أن يكون هناك معايير مقبولة في المحكمة لدعم المحقق في تحديد مستوى التأكيد.

(123) يتطلب تقديم التأكيد المعقول المناسب عملا رقابيا أكثر توسعا (المرجع: الفقرة 34).

(124) لدى البعض من الأجهزة العليا للرقابة متطلبات بمقتضى صلاحياتها/تفويضاتها تحدد مستوى التأكيد.

تحديد الأهمية النسبية

المتطلبات

(125) ينبغي على المدقق أن يحدد الأهمية النسبية لتكون الأساس لتخطيط الرقابة وإعادة تقييمها طيلة عملية الرقابة.

التفسير

(126) تعكس الأهمية النسبية احتياجات المستخدمين المستهدفين التي تم تقييمها (المرجع: الفقرة 64).

وينبغي تحديد هذه الاحتياجات عند التخطيط لعملية الرقابة. وبناء على مواضيع الرقابة المختارة، تضبط الأهمية النسبية بتحديد مستوى عدم الإلتزام الذي من المحتمل أن يؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين. وفي تحديد الأهمية النسبية، يولي المدقق اهتماما بمجالات تركيز السلطة التشريعية واهتمامات عموم المواطنين أو انتظاراتهم والطلبات والتمويل العام المهم بالإضافة إلى الاحتيال¹⁴

(127) يتضمن مفهوم الأهمية النسبية الطبيعة والسياق والقيمة. فمن الممكن أن تركز الأهمية النسبية على عوامل كمية على سبيل المثال عدد الأشخاص أو الجهات الخاضعة للرقابة المتأثرة بموضوع الرقابة الخاص أو مبالغ نقدية متضمنة بالإضافة إلى ذلك سوء استخدام الموارد العامة بغض النظر عن المبلغ. وكثيرا ما ينظر إلى الأهمية النسبية من ناحية القيمة ولكن من الممكن أن تجعل الطبيعة الكامنة لعنصر أو مجموعة من العناصر المسألة هامة (عوامل نوعية).

(128) يطبق المدقق الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة وفي تقييم أثر حالات عدم الإلتزام. ففي مرحلة التخطيط يساعد تقييم الأهمية النسبية المدقق في تحديد أسئلة الرقابة والتي هي ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين. وفي تنفيذ الرقابة يستخدم المحقق الأهمية النسبية في أخذ قرار مدى إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها ولتقييم أدلة الرقابة. ويستخدم المدقق الأهمية النسبية في تقييم وانهاء عملية الرقابة التقييم نطاق العمل ومستوى عدم الإلتزام لتحديد الأثر على الاستنتاج/الرأي.

(129) يتم تحديد الأهمية النسبية الكمية عن طريق تطبيق نسبة مئوية مقارنة بمؤشر يتم اختياره كنقطة بداية (المراجع: الفقرة 186). ويتضمن هذا ممارسة التقدير الحكم المهني ويعكس المقاييس التي من الممكن أن يعتبرها مستخدمو المعلومات مهمة. وغالبا ما تستخدم الأهمية النسبية الكمية في مهمات التصديق. وعند القيام بمثل هذه المهمات من الممكن أن يرغب المدقق في اختيار مستويات منفصلة للأهمية النسبية لأصناف من المعاملات أو الأرصدة التي هي أكثر أهمية بالنسبة للمستخدمي الحسابات أو ذات مخاطر كبيرة لعدم الإلتزام بطبيعتها أو في السياق.

(130) في بعض الحالات، تكون العوامل النوعية أكثر أهمية من العوامل الكمية. فانتظارات واهتمامات عموم المواطنين هي أمثلة للعوامل النوعية التي من الممكن أن تؤثر في تحديد المدقق للأهمية النسبية. فحالات الإنفاق الزائد على الاعتمادات التي رخصت فيها السلطة التشريعية أو تقديم خدمة جديدة غير المنصوص عليها في التراخيص المصادق عليها التي من الممكن أن تكون حالات لعدم الإلتزام والتي هي ليست بذات أهمية نسبية إلا أنها تستوجب الإبلاغ إلى الجهة الخاضعة للرقابة بالنظر لطبيعتها.

فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية

المتطلبات

(131) ينبغي أن يفهم المدقق الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفاعل للرقابة.

التفسير

(132) يحتاج المدقق إلى فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها وكيف يمكن أن يؤثر ذلك في موضوع الرقابة ومعلومات موضوع الرقابة.

(133) لفهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها، من الممكن أن يعتبر المحقق الأنشطة والقوانين والتراتبية ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة الخاضعة للرقابة وقواعد الحوكمة والأهداف والاستراتيجيات أو قيس الأداء. ومن الممكن توثيق هذا الفهم في إستراتيجية الرقابة.

(134) يحتاج المحقق إلى فهم الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة ذات الصلة بعملية الرقابة. وعندما يتم تحديد موضوع الرقابة، يحدد المدقق الضوابط الداخلية الموجودة للحد من مخاطر عدم الإلتزام بالمعايير أو من الأخطاء الجوهرية في معلومات موضوع الرقابة. وباستخدام التقدير الحكم

المهني، يقرر المدقق ما اذا كانت الضوابط ذات صلة بالرقابة من عدمه.

(135) يتألف نظام الرقابة الداخلية من السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة لمخاطر عدم الإلتزام بالمعايير. ومن الممكن أن يضمن النظام الفاعل أصول الجهة الخاضعة للرقابة ويسهل رفع التقارير داخليا وخارجيا ويساعد الجهة الخاضعة للرقابة على الإلتزام بالمرجعيات ذات الصلة. ويحتاج المحقق الى فهم جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية: بيئة الرقابة ومسار تقييم مخاطر الجهة الخاضعة للرقابة ونظام المعلومات وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمهمة الرقابية ومراقبة ضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمهمة.

(136) لفهم الرقابة الداخلية قد يكون من المهم اعتبار تواصل وتفعيل الجهة الخاضعة للرقابة لمفهوم النزاهة والقيم الأخلاقية والتزامها بالكفاءة والمشاركة من قبل القائمين على الحوكمة وفلسفة الإدارة والأسلوب في التسيير والهيكل التنظيمي ومستوى نشاط الرقابة الداخلية وتوزيع السلطة والمسؤولية وسياسات الموارد البشرية والممارسات.

استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة

المتطلبات

(137) ينبغي أن يضع المدقق ويوثق إستراتيجية رقابة وخطة رقابة تصف سويا كيف سيتم انجاز عملية الرقابة لإصدار تقارير تكون مناسبة في الظروف المتاحة والموارد الضرورية للقيام بذلك والجدول الزمني للعمل الرقابي.

التفسير

(138) إن إستراتيجية الرقابة هي الأساس لتحديد إن كان بالإمكان إجراء الرقابة. وتصف استراتيجية الرقابة ماذا سيتم القيام به وتصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك.

(139) إن الهدف من إستراتيجية الرقابة هو توثيق وضع مجمل القرارات ويمكن أن تتضمن التالي:

- (أ) هدف الرقابة وموضوع الرقابة والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الإلتزام مع مراعاة صلاحيات/تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة.
- (ب) نوع المهمة (مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر).
- (ت) مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره.
- (ث) تركيبة وتوزيع العمل على فريق الرقابة، بما في ذلك أي حاجة للخبراء وتواريخ رقابة الجودة.
- (ج) التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة و/أو مع القائمين على الحوكمة.
- (ح) التقرير حول المسؤوليات بالإضافة الى الجهة التي سيرفع إليها التقرير وموعد القيام بذلك وفي أي شكل.
- (خ) الجهات المشمولة بعملية الرقابة
- (د) تقييم الأهمية النسبية.
- 140) يضع المدقق خطة رقابة الإلتزام، وتمثل إستراتيجية الرقابة مدخلا أساسيا لخطة الرقابة ويمكن أن تشمل خطة الرقابة
- (أ) طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.
- (ب) تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالرقابة.
- (ت) إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر.
- (ث) أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة.
- 141) يقوم المحقق بتحديث كل من إستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة كلما لزم الأمر ذبك طوال عملية الرقابة.
- 142) عند تخطيط وتنفيذ رقابة الإلتزام، يمكن للمدقق الذي يعمل في الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية أن يأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى:
- (أ) تحديد الشخص (الاشخاص) الذي يمكن يحمل مسؤولية أفعال عدم الإلتزام.

ب) الأخذ بعين الاعتبار فترة التقادم المنطبقة.

ت) التمييز بين المسؤولية الشخصية عن أفعال عدم الإلتزام عن المسؤولية عن الأفعال غير القانونية (الاشتباه في حالة غش/احتيال).

143) في بعض المحاكم، يمكن أن تجرى عمليات رقابة الإلتزام كجزء مكمل لرقابة البيانات المالية. ويمكن أن يجد المحقق فعالا تضمين استراتيجية وخطة واجراءات الرقابة المطلوبة لرقابة الإلتزام في تلك المطلوبة لرقابة البيانات المالية.

المتطلبات المتعلقة بالإجراءات الواجب اتباعها للحصول على أدلة الإثبات

أدلة إثبات كافية وملائمة

المتطلبات

144) ينبغي على المدقق أن يخطط وينفذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة الصياغة استنتاج بمستوى التأكيد الذي تم اختياره.

التفسير

145) حدد طبيعة ومصادر أدلة الإثبات الضرورية حسب مستوى التأكيد الذي تم اختياره والمعايير والأهمية النسبية والموضوع ونطاق الرقابة.

146) ترتبط كفاية أدلة الإثبات بالقرار حول مستوى التأكيد. ولصياغة استنتاج بتأكيد معقول، على المدقق الحصول على أدلة أكثر مما هو ضروري في مهمة تأكيد محدود. كذلك تختلف طبيعة أدلة الإثبات بالنسبة إلى نوعي المهمات الرقابية. فبالنسبة إلى مهمة تأكيد محدود غالباً ما تكون أدلة الرقابة منبثقة عن اجراءات تحليلية وفحوصات في حين بالنسبة لمهمات تأكيد معقول فان المحقق يحتاج عادة إلى استعمال جميع تقنيات الرقابة (المرجع الفقرة 160).

147) الكفاية هي مقياس لكمية الأدلة الضرورية لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات. وعند تقييم مدى كفاية الأدلة فان المدقق يحتاج إلى تحديد ما اذا كانت الأدلة التي قد تم الحصول عليها

كافية الإقناع شخص مطلع بان الملاحظات معقولة.

(148) الملاءمة مقياس الجودة الأدلة، وتشمل وثيقة الصلة/الدلالة والصحة والموثوقية. وتشير الدلالة/ وثيقة الصلة إلى المدى الذي تكون فيه الأدلة ذات علاقة منطقية وأهمية مع المسألة التي تتم معالجته. وتستند الصحة إلى المدى الذي تكون فيه الأدلة أساسا معقولا وذو معنى لقياس ما يتم تقييمه. وبعبارة أخرى تشير الصحة إلى مدى تمثيلية الأدلة لما يستهدف تمثيله. وتشير الموثوقية إلى المدى الذي تكون فيه أدلة الرقابة قد تم جمعها وإنتاجها بطريقة شفافة وقابلة للتكرار.

(149) من الضروري أن يخطط المدقق معالجات مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها. وتتضمن هذه الإجابات تصميم إجراءات رقابية تعالج المخاطر مثل اجراءات الرقابة المعمقة واختبار ضوابط الرقابة. وتحتوي الاجراءات الرقابية المعمقة كل من الاختبارات التفصيلية والاجراءات التحليلية وإذا كان المدقق ينوي الاعتماد على فعالية اشتغال ضوابط الرقابة الداخلية فإنه يحتاج أن يتحصل على أدلة تثبت أن هذه الضوابط تشتغل بفعالية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الرقابية المعمقة. ويمكن أن تقيم ضوابط الرقابة الرئيسية ذات العلاقة بموضوع الرقابة في تصميمها وتطبيقها بأنها مقبولة/مناسبة.

(150) تستمر عملية جمع الأدلة حتى يثق المدقق بوجود الأدلة الكافية والملاءمة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه ولدعم استنتاج المدقق او رأيه.

(151) كمية الأدلة المطلوبة مرتبطة بمخاطر الرقابة (كلما كانت المخاطر اكبر كلما زاد حجم الادلة المطلوب) وبجودة مثل هذه الأدلة (كلما كانت الجودة أعلى كلما كانت الادلة المطلوبة أقل). ولكن في نفس الوقت ينبغي على المدقق دائما أن يقيم مدى كفاية الأدلة حسب خصائص رقابة معينة، وليس فقط حسب كمية او نوعية الأدلة وتبعاً لذلك، فان كفاية الأدلة وملاءمتها أمران مترابطان.

(152) مجرد الحصول على المزيد من الأدلة لا يعوض عن قلة جودتها. وتتأثر موثوقية الادلة بمصدرها وطبيعتها وترتبط بالظروف الخصوصية التي تم فيها التحصل بها على الأدلة. وينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار كلا من دلالة وموثوقية المعلومات التي سيستخدمها كأدلة رقابة.

المتطلبات

153) ينبغي على المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ذي سلطة قضائية تنفيذ اجراءات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بمسؤولية الموظف العمومي الذي قد يتحمل المسؤولية عن حالات عدم الإلتزام/ اعمال غير قانونية.

التفسير

154) عند تخطيط وتنفيذ عمليات الرقابة، يحتاج المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ذي سلطة قضائية الى جمع أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بمسؤولية الموظف العمومي الذي قد يتحمل المسؤولية عن حالات عدم الإلتزام/ اعمال غير قانونية.

155) تستمر عملية جمع الأدلة حتى يكون المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ذي سلطة قضائية راضيا بكفاية وملائمة أدلة الإثبات لتوفير أساس لاستنتاجه حول ما إذا كان الأشخاص المسؤولين عن عدم الإلتزام يمكن تحميلهم مسؤولية الخسارة أو سوء الاستخدام أو هدر الأموال العامة أو يمكن إخلاء مسؤوليتهم عن سوء التصرف.

156) يقيم المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ذي سلطة قضائية بالاستناد إلى تقديره /حكمه المهني ما إذا كان هناك ادلة كافية وملائمة لاعتبار الموظف العمومي مسؤولا شخصا عن حالات عدم الإلتزام.

157) يمكن أن يتضمن التقدير الحكم المهني في عملية تحديد مسؤولية الموظف العمومي الشخصية عن حالات عدم الإلتزام من عدمها ما يلي:

(أ) تقييم الطريقة التي تفت بها المسؤوليات المنصوص عليها بالقانون او التي تم تضمينها في الوصف الوظيفي للموظف العمومي.

(ب) تحديد ما اذا كانت حالات عدم التزام الموظف العمومي أو فعله غير القانوني قد سببت الخسارة وسوء الاستخدام او هدر المال العام أو السلع.

(ت) تقييم ظروف امكانية الاعفاء من المسؤولية (الظروف القاهرة والظروف التي لا يمكن التنبؤ بها).

(ث) تقييم العلاقات بين المحاسبين والمتصرفين العموميين والأسباب والآثار المحتملة للحالات عدم الإلتزام.

المتطلبات

158) ينبغي على المدقق اختيار مجموعة من التقنيات الرقابية بما يمكنه من صياغة استنتاج بمستوى التأكيد المختار.

التفسير

159) ينجز المدقق اجراءات تدقيق ناجعة بما يتوافق مع خطة الرقابة لجمع أدلة الإثبات وبلوغ اهداف الرقابة. وسيحتاج المدقق في الغالب إلى دمج الأدلة ومقارنتها بأدلة من مصادر اخرى باستخدام تقنيات وطرق مختلفة بهدف تحقيق متطلبات الكفاية والملاءمة. على سبيل المثال، بإجراء محاورات مع الادارة والموظفين قد يحصل المدقق على فهم حول كيفية تقاسم الادارة آراءها حول الممارسات والسلوك الأخلاقي مع الأعوان. ويمكن حينئذ للمدقق أن يعرف ما إذا ضوابط ذات صلة قد تم تطبيقها مثلا إن كانت للإدارة مدونة سلوك مكتوبة وإن كانت متبعة في الواقع. ويمكن على سبيل المثال إخضاع الموظفين لاستبيان يوضح مدى التزام الادارة بمدونة السلوك. وبالاستناد الى نطاق العملية الرقابية سيجمع المدقق أدلة إثبات كمية ونوعية او مزيجا من النوعين.

160) يتم جمع أدلة الإثبات باستخدام طرق مختلفة مثلما يلي:

أ) الملاحظة (المعاينة).

ب) الفحص.

ت) طلب المعلومات (أو الاستفسار).

ث) الإقرار الخارجي ر- إعادة الأداء.

ج) إعادة الاحتساب

ح) الاختبارات المعمقة

خ) اختبار الضوابط الرقابية الأساسية

هـ) الاجراءات التحليلية.

161) تتمثل الملاحظة (المعاينة) في النظر في مسار أو إجراء يتم تنفيذه من قبل أطراف أخرى. وتمنح

الملاحظة (المعينة) أدلة إثبات حول الأداء المرتبط بالمسار أو الاجراء ولكنها محدودة باعتبار انحصارها في الزمن الذي وقعت فيه المعينة وكذلك باعتبار أن هذا المسار أو الاجراء يمكن أن يتأثر بمفعول المعينة المجراة عليه.

(162) يشمل الفحص الوثائق والسجلات والملفات، سواء الداخلية أو الخارجية والتي تأخذ شكلا ورقيا او الكترونيا ويشمل ايضا الفحص المادي. ويأخذ المدقق بعين الاعتبار موثوقية أي وثيقة يتم فحصها ويبقي واعيا لمخاطر الاحتيال /الغش وإمكانية أن تكون الوثائق التي يتم فحصها أصلية وغير مزورة.

(163) يتضمن الاستفسار/طلب المعلومات البحث عن معلومات من الأشخاص ذوي الصلة من داخل وخارج الهيئة الخاضعة للرقابة. وحسب موضوع الرقابة ونطاقها فإن المحاورات والاستبيانات في اغلب الحالات لن تكون أدلة إثبات كافية وملائمة. وينبغي اعتبار اساليب اخرى الجمع الأدلة مثل الوثائق المكتوبة من الهيئة الخاضعة للرقابة.

(164) يمثل الإقرار الخارجي دليل إثبات يحصل عليه المدقق في شكل إجابة خطية مكتوبة مباشرة من طرف ثالث. إذ يحصل المدقق على ردود فعل مباشرة ممن استفادوا أو لم يستفيدوا من منح أو أموال عامة تؤكد الجهة الخاضعة للرقابة أنها قامت بدفعها أو تأكيد لاستخدام هذه الأموال للأغراض المحتدة لها والمنصوص عليها في بنود المنحة او اتفاقية التمويل.

(165) تتمثل اعادة التنفيذ/الأداء في انجاز نفس الاجراءات التي سبق انجازها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة وضوابط الرقابة الداخلية التي تم انجازها في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للجهة. ويمكن أن تتم عملية اعادة التنفيذ يدويا أو باستخدام تقنيات الرقابة بمساعدة الكمبيوتر وقد تتم الاستعانة بخبراء خارجيين عندما يتعلق الأمر بمسائل ذات تقنية عالية.

(166) تتمثل تقنية اعادة الاحتساب التثبيت من دقة العمليات الحسابية للوثائق او السجلات. ويمكن انجاز اعادة الاحتساب يدويا أو الكترونيا.

(167) تتمثل الاختبارات المعمقة في اختبار المعاملات او الأنشطة بالتفصيل مقارنة بالمعايير الرقابية. وغالبا ما تستخدم الاختبارات المعمقة في مهمات التصديق وينبغي دائما أن تدرج كتقنية في مثل هذه

المهمات. ولكن إجراء اختبارات معمقة فقط لا يكون ناجعا إلا في حالات نادرة وبالتالي عادة ما تدمج هذه التقنية مع تقنيات رقابية أخرى.

(168) يتضمن اختبار الضوابط الرقابية اختبار الضوابط التي وضعتها الإدارة لتقليل مخاطر عدم الإلتزام او مخاطر وجود بيانات مادية كاذبة في المعلومات الخاصة بموضوع الرقابة. وتعتبر هذه التقنية طريقة فعالة للحصول على أدلة إثبات بالنسبة إلى معظم المواضيع الرقابية.

(169) تستخدم الاجراءات التحليلية على حد سواء كجزء من تحليل المخاطر ولجمع أدلة الإثبات ويمكن جمع الأدلة اما من خلال مقارنة البيانات او التحقيق في التغيرات او تحديد الصلات/التفاعلات التي تبدو غير متماشية مع ما كان متوقعا بالاستناد الى البيانات التاريخية او خبرة المدقق السابقة. ويمكن أن تساعد تقنيات تحليل الانحدار (regression analysis) أو الأساليب الحسابية مدققي القطاع العام في مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة. ولا يمكن في اي حال ان تستخدم تقنية الاجراءات التحليلية لوحدها. وفي مهمات التأكيد المحدودة تعتبر تقنيات الفحص والاجراءات التحليلية كافيان لصياغة استنتاج بتأكيد محدود في حين أنه يجب أن تتم صياغة الاستنتاجات بتأكيد معقول على اساس دمج تقنيات الرقابة المذكورة في الفقرة 158.

المتطلبات

(170) بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية ينبغي أن يجري الاستفسار/ طلب المعلومات بشكل كتابي إذا نص القانون الوطني على ذلك.

التفسير

(171) يمكن للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية بصفة خاصة استخدام تقنية الاستفسار كما تنص عليه القوانين المنظمة للاجراءات الرقابية. وهذا الأمر يستدعي اعداد وإرسال وسيلة تبليغ مكتوبة الى الأشخاص المسؤولين المعنيين يتم بمقتضاها طلب معلومات محددة يعتبرها فريق الرقابة مهمة لدعم الاستنتاجات.

عينات الرقابة

المتطلبات

(172) ينبغي أن يستخدم المدقق عينات الرقابة حيث يكون ذلك ملائماً لتقديم كمية كافية من العناصر لاستخلاص الاستنتاجات حول المجموعة التي تم انتقاء العينة منها. وعند وضع عينة الرقابة يأخذ المدقق بعين الاعتبار الغرض من الاجراء الرقابي وخصائص المجموعة التي سيتم انتقاء العينة منها.

التفسير:

(173) تعرف عينات الرقابة بأنها تطبيق لإجراءات الرقابة على نسبة أقل من نسبة 100% من العناصر صلب مجموعة ذات دلالة رقابية.

(174) تكون العينة كمية أو نوعية حسب نطاق الرقابة ومدى الحاجة الى معلومات لتسليط الضوء على موضوع الرقابة من عدة زوايا

(175) يتم استخدام العينات الكمية عندما يحتاج المحقق الى استخلاص استنتاج حول مجموعة كاملة من خلال اختبار عينة من العناصر المنتقاة من ضمنها. وينبغي في العينات الكمية أن يتم التقليل في مستوى خطر العينة إلى أدنى مستوى مقبول. ولكن هذه المنهجية التقنية للعينات الكمية يمكن أن تستدعي تقنيات احصائية. وإن لم يمتلك فريق الرقابة مهارات لتطبيقها يمكن أن يكون ضروريا اللجوء إلى خبير في الإحصاء.

(176) تعتبر العينات النوعية¹⁵ اجراء انتقائيا يتم انجازه كإجراء منظم /مدرّس وآلي لتحديد عوامل التغيير في موضوع الرقابة. ويقوم المدقق بانتقاء العينة على اساس خصائص الأفراد أو المجموعات أو الأنشطة أو المسارات في الجهة الخاضعة للرقابة ككل. وتتطلب العينات النوعية دائما تقييما دقيقا ومعرفة كافية بموضوع الرقابة.

15 كأمثلة على هذه التقنيات يمكن أن تكون عينات غير متجانسة 9 critical case deviant case sampling (similar sampling)

177) عندما يختار المدقق حالات ليُجري عليها دراسة معمقة، فعادة ما يؤدي ذلك إلى عينات صغيرة نسبياً يمكن أن تجيب عن الأسئلة الأكثر استكشافية أو تقدم معلومات جديدة وتحاليل وتبر حول موضوع الرقابة.

178) قد يكون من الملائم استخدام العينات على أساس المخاطر بدلا عن المنهجية الاحصائية عند انتقاء العناصر التي سيقع اختبارها ولا سيما عند معالجة مخاطر هامة.

المتطلبات المتعلقة بتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات

المتطلبات

179) ينبغي أن يقارن المدقق أدلة الإثبات التي تحصل عليها مع المعايير الرقابية المضبوطة الصياغة الملاحظات التي تم الوقوف عليها والتي تؤدي إلى استنتاجات الرقابة.

التفسير

- 180) يتم تقييم الأدلة التي تم جمعها وأراء الجهات باستخدام الحكم التقدير والشك المهنيين.
- 181) في مسار التقييم، يقيم المحقق فيما إذا كان هناك ادلة رقابة كافية وملائمة لصياغة استنتاج.
- 182) للوصول إلى نظرة موضوعية ومتوازنة، فان عملية التقييم تقتضي الأخذ بعين الاعتبار جميع الأدلة التي تم توفيرها في علاقة بالملاحظات الرقابية.
- 183) من خلال تقييم نطاق العمل المنفذ، يحدد المدقق إذا كان قادرا على صياغة استنتاج. في حال كان نطاق العمل غير كافي، فان المدقق قد يأخذ بعين الاعتبار اجراء المزيد من الاجراءات او تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق.

المتطلبات

184) استنادا الى الملاحظات التي تم الوقوف عليها والأهمية النسبية، ينبغي على المدقق أن يستخلص استنتاجا حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية

النسبية بالمعايير المنطبقة.

التفسير

185) استنادا الى الأهمية النسبية، يقيم المحقق إذا كانت الملاحظات التي تم الوقوف عليها هامة بالحد الكافي للاستنتاج بأن موضوع الرقابة ومن جميع النواحي ذات الأهمية النسبية غير ملتزم بالمعايير الرقابية. وبحسب خصائص موضوع الرقابة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار كلا من القيمة والطبيعة والسياق. وهذا يعني ان حالات عدم الإلتزام والتي يمكن أن يعتبرها المستخدمون المستهدفون هامة بطبيعتها او لسياقها يمكن أن تؤدي ايضا الى استنتاج بعدم الإلتزام.

186) الأهمية النسبية باعتبار القيمة يمكن أن تشمل المبالغ المعنية (مبالغ نقدية) او مقاييس كمية اخرى مثل عدد المواطنين او الهيئات المعنية أو مستويات انبعاثات الكربون أو التأخير فيما يتعلق بالمواعيد المتفق عليها و غيرها (المرجع : الفقرة 129).

187) قد يدرج المدقق ايضا :

أ) الضوء المسلط على البرنامج وحساسيته (مثلا هل هو موضوع يتعلق بالمصلحة العامة وهل يؤثر على المواطنين في وضعية هشة إلخ)

ب) حاجيات وانتظارات السلطة التشريعية أو عموم المواطنين او مستخدمين آخرين لتقرير الرقابة.

ت) طبيعة المرجعيات ذات الصلة.

المتطلبات

188) ينبغي أن يبلغ المدقق مستوى التأكيد الذي تم توفيره بطريقة شفافة.

التفسير

189) يحتاج المحقق الى منح المستخدمين المستهدفين الثقة بنتائج الرقابة. ويجرى ذلك من خلال تفسير

كيف أن الملاحظات والمعايير والاستنتاجات تم التوصل إليها بطريقة مدروسة ومتوازنة وكيف أن مجمل الاستنتاجات أو التوصيات تم بلوغها استنادا إلى الملاحظات التي تم الوقوف عليها.

(190) بالنسبة إلى مهمات التقارير المباشرة، يحتاج المدقق إلى ان يبين ضمنية ما اذا كانت الاستنتاجات قد قدمت بتأكيد محدود او معقول. أما بالنسبة إلى مهمات التصديق، فان مستوى التأكيد سيبلغ من خلال الاستخدام المناسب للرأي الرقابي حسب المعايير المعتمدة

المتطلبات المتعلقة بتقارير الرقابة

المتطلبات

191) ينبغي على المدقق أن يبلغ عن الاستنتاج في تقرير الرقابة. ويمكن أن يعبر عن الاستنتاج إما كرأي او كخلاصة أو كإجابة عن اسئلة رقابة محددة أو كتوصيات.

التفسير

192) الرأي هو بيان واضح مكتوب للمدقق يعبر عنه بصيغة موحدة اما معدلة أو غير معدلة ويذكر في تقرير الرقابة هل أن حالات عدم الالتزام منتشرة متعددة (pervasive). ويستخدم الرأي عادة في مهمات التصديق.

193) عند عدم تحديد حالات هامة عن عدم الالتزام فان الرأي غير معدل. وقد يكون المثل لصيغة الرأي غير المعدل في مهمة التأكيد المعقول (عند ادراج صياغة مناسبة بين قوسين حسب الحاجة) كما يلي، ”حسب رأينا [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة يلتزم] بالمعايير المطبقة في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية“.

194) يعدل المدقق رأيه رأياً في الحالات التالية :

أ) الحالات الهامة لعدم الإلتزام بحسب مدى عدم الالتزام وهذا قد يؤدي الى:

1. رأي متحفظ (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة لكنها غير متعددة): ”استنادا الى عمل الرقابة المنفذ، وجدنا أن موضوع الرقابة في الجهة الخاضعة للرقابة باستثناء (صف

الاستثناء يلتزم في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية بل المعايير المطبقة [...” أو
 2. راي معاكس (إذا كانت انحرافات عدم الإلتزام هامة ومتعددة: ”حسب رأينا، [موضوع الرقابة
 لا يلتزم ...” في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية ب (المعايير المطبقة)... وأن انحرافات
 الإلتزام متعددة.

(ب) تحديد النطاق. بحسب مدى التحديد قد يؤدي ذلك إلى ما يلي :

3 . رأي متحفظ (إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي وكانت
 التأثيرات المحتملة هامة و لكنها غير شاملة):“ برأينا فيما عدا [وصف الاستثناء، لم يكن
 بوسع المدققين الحصول على دليل رقابي واضح وكاف ومن الممكن أن تكون التأثيرات
 المحتملة هامة ولكن غير شاملة“، أو

4. حجب الرأي (في حال عدم قدرة المدقق على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الإلتزام
 بالمرجعيات وتكون الآثار المحتملة هامة وشاملة): ”اننا لا نبدي رأيا حول موضوع الرقابة.
 حيث لم نكن قادرين على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي لتوفير أساس لإبداء الرأي..“.

(195) في مهمة التأكيد المحدود كمثال على الرأي غير المعدل يمكن أن يكون ما يلي: ”بناء على العمل
 المنجز الموصوف في هذا التقرير، لم يلفت انتباهنا أية أمور تجعلنا نعتقد أن موضوع الرقابة لا
 يتوافق في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية مع المعايير المطبقة آراء موحدة حسب المعايير).
 ويمكن أن يقيد الرأي المعدل بأنه: بناء على العمل المنجز الموصوف في هذا التقرير، عدا (وصف
 الاستثناء) لم يلفت انتباهنا أية أمور تجعلنا نعتقد أن الموضوع لا يتوافق من جميع النواحي ذات
 الأهمية النسبية مع المعايير المطبقة.

(196) ينبغي أن تعكس صياغة الرأي صلاحيات/تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة. وبالتالي من الممكن
 أن يستخدم المدقق مصطلحات على غرار ”قانوني ومنتظم“ أو ”منتظم“ أو ”تم تطبيقه لأغراض
 تشريعية معينة“.

(197) في مهمة التأكيد المعقول مع رأي غير معدل، يبين المدقق بأن الدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه
 واضح وكاف ويوفر الأساس لإبداء الرأي.

198) في مهمة التصديق يقدم المدقق التأكيد عن طريق بيان واضح لمستوى هذا التأكيد، إما من خلال رأي مصاغ حسب المعايير المعتمدة أو استنتاجات.

199) في مهمات التقارير المباشرة، بإمكان المدقق تقديم التأكيد إما من خلال:

أ- بيان واضح لمستوى التأكيد عبر استنتاجات تبالغ بوضوح عن مستوى التأكيد، أو ب- شرح كيف أن الملاحظات التي تم الوقوف عليها والمعايير والاستنتاجات تمت بلورتها بطريقة متوازنة ومنطقية وبيان كيف أن الدمج بين الملاحظات والمعايير نتج عنه مجمل الاستنتاجات أو التوصيات .

200) في مهمة التأكيد المعقول، يجمع المدقق أدلة رقابة واضحة وكافية ليستنتج ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية بالمعايير المناسبة الذي تم تحديده، وأنه يقدم تقريراً بصيغة تأكيد إيجابي.

201) وفي مهمة التأكيد المحدود، يجمع المدقق أدلة رقابة واضحة وكافية لبلوغ هدف المهمة، ومع ذلك تكون الإجراءات محدودة مقارنة بما هو ضروري لمهمة التأكيد المعقول. ومن ثم يستنتج المدقق، إذا كان ذلك ملائمة، بأنه لا يوجد أي شيء يثير انتباهه ويجعله يعتقد بأن موضوع الرقابة لا يتوافق من جميع النواحي ذات الأهمية مع المعايير المطبقة.

المتطلبات

202) على المدقق إعداد تقرير رقابة بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد.

التفسير

203) في مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة ينبغي أن تكون النتائج واضحة بشكل كافي لإزالة مخاطر سوء التفسير.

204) يعتبر التقرير أحد الأجزاء الرئيسية للرقابة. وقد تكون نماذج التقارير محددة بمقتضى القانون أو

صلاحيات/تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة. وينبغي عند الانتهاء من كل عملية رقابة إعداد تقرير مكتوب، يتضمن الملاحظات التي تم الوقوف عليها والآراء والاستنتاجات والتوصيات بصيغة مناسبة وقابلة للتطبيق.

(205) يتطلب مبدأ الإكتمال أخذ المدقق بعين الاعتبار جميع ملاحظات الرقابة ذات الدلالة قبل إصدار التقرير.

(206) يتطلب مبدأ الموضوعية أن يعمل المدقق الحكم المهني والشك المهني بهدف ضمان أن التقرير فعال صحيح وأن طريقة تقديم النتائج والاستنتاجات اتسمت بالدلالة والانصاف والتوازن.

(207) يعني مبدأ التوقيت المناسب إعداد التقرير في الوقت المناسب ليكون وثيق الصلة بالمستخدمين المستهدفين.

(208) يعني مبدأ الدقة والتشاور فحص مدى صحة الوقائع مع الجهة الخاضعة للرقابة.

(209) يعني مبدأ حق الرد إدراج إجابات الجهة المسؤولة عندما يكون ذلك مناسباً وإعطاء الإجابات والتقييمات الخاصة لهذه الاجابات.

هيكل التقرير - مهمات التقارير المباشرة

المتطلبات

(210) ينبغي أن يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب):

أ) العنوان.

ب) تحديد المعايير المعتمدة في إنجاز العمل الرقابي.

ت) الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الأمر).

(ث) وصف موضوع ونطاق الرقابة (مدي وحدود عملية الرقابة).

(ج) المعايير الرقابية.

(ح) شرح وتبرير للطرق/الأساليب المستخدمة.

(خ) النتائج.

(د) الاستنتاجات بالاعتماد على إجابات على أسئلة أو آراء محددة.

(ذ) اجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الأمر).

(ر) التوصيات (إذا اقتضى الأمر).

التفسير

(211) يساعد الملخص التنفيذي للعمل المنجز والطرق المتبعة المستخدمين المستهدفين على فهم استنتاج المحقق. وهناك إمكانية التنوع الواسع في الإجراءات للعديد من عمليات الرقابة. إلا أنه يتعذر عمليا الإبلاغ عنها بوضوح ومن دون أي غموض. لذلك فإن الملخص التنفيذي حول العمل المنجز والطرق المتبعة تقدم شرحا موجزا للقارئ الخارجي عن كيفية تنفيذ الرقابة.

(212) يمكن أن يبين القسم المخصص لمعايير الرقابة القوانين والتشريع والقواعد واللوائح التي تم استخدامها في تقرير الرقابة وينبغي أن يتم تحديدها بنحو جلي في تقرير الرقابة.

(213) يتضمن القسم المخصص للنتائج مقارنة المدقق للأدلة التي تم الحصول عليها ازاء معايير الرقابة المعلن عنها وكيف أدت تلك المقارنة لنتائج الرقابة.

(214) تقدم إجابات الجهة الخاضعة للرقابة المدرجة إشارة للاتفاق على اتخاذ الإجراءات حول المسائل الموجودة بالتقرير. وتساعد مناقشة مسودة التقرير حول النتائج مع الجهة الخاضعة للرقابة التأكد من أنها كاملة ودقيقة ومقدمة على نحو منصف.

(215) عند تضمن التقرير انحرافات كبيرة تقدم توصيات في الحالات التي تكون فيها إمكانية التحسين مهمة. وبالنسبة للمستخدمين قد يكون من المفيد أن يلقي المدقق الضوء على الإجراءات التصحيحية.

216) رغم أن التوصيات العملية والبناءة تساعد في تعزيز الإدارة السليمة للقطاع العام، فإن المحقق يكون حذرا في عدم تقديم توصيات مفصلة كي لا يحل محل الادارة وبالتالي يتعرض لخطر إضعاف موضوعيته.

217) قد يتم إصدار التوصيات على نحو منفصل عن التقرير باعتبارها تكتب بالأساس لإدارة الجهة الخاضعة للرقابة. وفي هذه الحالة قد يتم إصدار التوصيات على نحو منفصل في رسالة موجهة للإدارة.

هيكل التقرير - مهمات التصديق

المتطلبات

218) يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب):

أ) العنوان

ب) المرسل إليه

ت) وصف المعلومات حول موضوع الرقابة، وإن اقتضى الأمر موضوع الرقابة الكامن الضمني

ث) نطاق وحدود الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية التي تغطيها.

ج) المسؤوليات التي تقع على عاتق الطرف المسؤول والمدقق.

ح) معايير الرقابة.

خ) تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكيد.

د) خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة ذات الاستنتاج /الرأي.

ر) الردود من الجهات الرقابية (حسب الحاجة).

ز) تاريخ التقرير.

(س) التوقيع.

التفسير

(219) تقوم بعض الأجهزة العليا للرقابة برفع تقارير عن نتائج رقابة الإلتزام مع رقابة البيانات المالية. ومن ثم يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بالتأكد من أن المتطلبات تمت تغطيتها إما عبر عناصر رقابة الإلتزام او كجزء من عناصر الرقابة المالية.

(220) عادة لا يتم ادراج التوصيات في تقارير مهمات التصديق. ويمكن اصدار التوصيات بشكل منفصل ضمن رسالة يوجهها الى الادارة.

اضافات لهيكل التقرير - الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية

المتطلبات

(221) في الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية، ينبغي على المدقق ان يأخذ في الاعتبار دور النيابة العمومية او اولئك المسؤولين عن معالجة المسائل القضائية صلب الجهاز الرقابي، وينبغي أن يضمن - حسب الضرورة العناصر التالية في كل من التقارير المباشرة وتقارير مهمات التصديق:

أ- تحديد الأطراف المسؤولة والجهات الخاضعة للرقابة.

ب. الشخص الأشخاص المسؤولين المعني (ين) ومسؤولياته (م).

ت- تحديد المعايير التي اعتمدها في انجاز العمل الرقابي.

ث- مسؤوليات المدقق.

ج- ملخص العمل المنجز.

ح- العمليات والمسارات إلخ المعنية بعدم الإلتزام و/أو الأعمال غير القانونية الممكنة، وهذا يتضمن وحسب الحاجة ما يلي :

• وصف للملاحظات التي تم الوقوف عليها وأسبابها.

• التشريعات النصوص القانونية التي تم خرقها (معايير الرقابة).

• تبعات/ آثار الأفعال التي تشكل عدم التزم و/او الاعمال غير القانونية المحتملة.

خ- الاشخاص المسؤولين وتفسيراتهم بشأن الأفعال التي تشكل عدم التزم او التصرفات غير القانونية الممكنة، عند الحاجة.

د- الحكم التقدير المهني للمدقق الذي يحدد ان كان هنالك مساءلة شخصية للأفعال التي تشكل عدم الإلتزام .

ذ. قيمة الخسائر /سوء الاستخدام الهدر الناشئ والمبلغ المستحق الناتج عن المسؤولية الشخصية.

ر- اي اجراءات يتخذها الأشخاص المسؤولين خلال الرقابة لجبر الخسائر/سوء الاستخدام /هدر المال العام.

ز- التبريرات المقدمة من قبل الإدارة بشأن الأفعال التي تشكل عدم الإلتزام أو أعمالا غير قانونية.

التفسير

(222) بالنسبة إلى مهمات الرقابة التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية، فإن من بين مستخدمي تقارير رقابة الإلتزام النيابة العمومية المدعي العام أو أولئك المسؤولين عن التعامل مع الأحكام القضائية في الجهاز الرقابي.

(223) قد تتوصل الأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية إلى الإقرار بالإعفاء عن المسؤولية الشخصية عن أفعال عدم الإلتزام. وتكون هذه عادة مقترحات والقرارات النهائية حول المسؤولية الشخصية والعقوبات يتم اتخاذها في إطار مسار قضائي. ويمكن أن تقاس المسؤولية الشخصية حسب مدى

اشترك هذا الشخص في المعاملات التي شابها عدم التزم (غير قانونية، غير ضرورية، مفرطة، مبالغ فيها، غير معقولة) حسب ما يتبن من وثائق المتعلقة بهذه المعاملات والتي قام بتوقيعها.

(224) يحتاج المدقق وضمن التقرير الى تفسير الطرق التي طبقها في تحديد إن كان الشخص المسؤول المشارك في ادارة او التصرف أو استعمال أو مراقبة الأموال العمومية او الموجودات الأصول يعتبر مسؤولا شخصيا عن الأفعال التي تشكل عدم الإلتزام أم لا.

الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأعمال غير القانونية المشتبه بها

المتطلبات

(225) عند إجراء مهمات رقابة الإلتزام، وحينما تعترض المدقق حالات عدم الإلتزام التي قد تدل على أفعال غير قانونية او غش/احتيال ، ينبغي عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة والحيطة وأن يقوم بتبليغها إلى الجهات المسؤولة. وينبغي على المدقق ان يبذل العناية الواجبة حتى لا يكون هنالك تداخل مع التتبعات القانونية أو التحقيقات المستقبلية المحتملة.

التفسير

(226) عند اكتشاف أفعال غير قانونية محتملة بما فيها الغش/الاحتيال، وهو ليس الهدف الرئيسي من اجراء رقابة الإلتزام، فان المحقق يعمل على ادراج عناصر مخاطر الغش الاحتيال في تقييم المخاطر وعليه أن يبقى متيقظا لمؤشرات أفعال غير قانونية، بما فيها الغش/الاحتيال، عند إجرائه لأعماله.

(227) يمكن للمدقق ان يأخذ بمشورة مستشار قانوني او سلط تعديلية مختصة. وكذلك، يمكنهم إبلاغ شكوكهم الى المستويات الملائمة بالإدارة أو إلى القائمين على الحوكمة والقيام بالمتابعة بغية التحقق من اتخاذ التدابير المناسبة. وباعتبار الصلاحيات التفويضات المختلفة والتنظيمات الهيكلية على الصعيد الدولي، فان الجهاز الاعلى للرقابة هو من يقرر في خصوص التدابير الواجب اتخاذها تجاه

حالات عدم الإلتزام ذات العلاقة بالغش/الاحتيال أو المخالفات الخطرة.

(228) يمكن للمحاكم العدلية أن تحدد إن كانت معاملة معينة غير قانونية وتشكل جريمة جنائية او لا. ولكن يمكن للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية ايضا ان تستنتج بأن معاملة معينة غير قانونية ويمكن أن تبرر فرض العقوبات على الشخص المسؤول وتحدد المبالغ الواجب استرجاعها من الأموال والموجودات المختلصة والمدفوعات غير المستحقة أو غير السليمة.

(229) على الرغم من أن المدققين لا يحددون إن كان الفعل غير القانوني يشكل مخالفة جنائية او اذا ما حصلت مسؤولية مدنية فان عليهم المسؤولية تقييم ما اذا كانت المعاملات المعنية مطابقة للقوانين والتراتب المعمول بها وما اذا كانت تشكل مخالفات تؤدي الى فرض عقوبات من قبل المحاكم المختصة او طلب استرجاع للمدفوعات غير المستحقة أو غير الصحيحة وللموجودات المختلصة.

(230) يمكن للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية التبليغ عن الأفعال غير قانونية إلى النيابة العمومية التي تقرر بدورها إذا كانت الحالة تقتضي إحالتها إلى المحاكم العدلية.

(231) في حالة بروز شكوك بوجود افعال غير قانونية خلال المهمة الرقابية فيمكن للمحقق أن يبلغ هذا الأمر إلى المستويات المناسبة في الادارة والمسؤولون عن الحوكمة. ويمكن أن يتمثل المسؤولون عن الحوكمة في هيئات وزارية او ادارية عالية في أعلى هرم المعنيين بالتقرير. وحيثما امكن وكان معقولا قد يتابع المدقق ويتأكد من أن الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة قد اتخذوا الاجراءات المناسبة تجاه تلك الشكوك كأن يتم التبليغ عن هذا الأمر للسلط المعنية بالتبغات. كما يمكن للمدقق أن يقوم بالتبليغ عن مثل هذه الأمور مباشرة للسلط المعنية بالتبغات.

المتطلبات المتعلقة بالمتابعة

المتطلبات

(232) ينبغي على المدقق أن يقرر متابعة الآراء الاستنتاجات التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة متى كان ذلك مناسبة.

التفسير

(233) للجهاز الأعلى للرقابة دور هام في مراقبة الاعمال التي اتخذها الطرف المسؤول يتمثل في متابعة المسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة. ويتم كتابة خطة للمتابعة بعد نشر التقرير تحتوي على الاسئلة المتعلقة بما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد عالجت المسائل التي تمت إثارتها- وقد تستدعي تدابير غير كافية أو غير مرضية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة إعداد تقرير اضافي من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.

(234) تسهل عملية المتابعة التطبيق الفاعل الناجع للإجراءات التصحيحية وتمنح ردود فعل مفيدة للهيئة الخاضعة للرقابة ولمستخدم (مستخدمي) تقرير الرقابة ولعموم المواطنين والمدقق لتخطيط مهمة رقابة مستقبلية.

(235) ستختلف الحاجة لمتابعة حالات عدم الالتزام المبلغ عنها سابقا حسب طبيعة موضوع الرقابة وحالات عدم الالتزام التي تم الوقوف عليها والظروف الخاصة بمهمة الرقابة. وقد تتضمن المتابعة في بعض الأجهزة العليا للرقابة بما فيها تلك التي تتمتع بسلطة قضائية اصدار تقارير او قرارات قضائية ملزمة قانونا. وفي عمليات الرقابة التي تم تنفيذها على اساس منتظم قد تكون اجراءات

المتابعة جزءاً من عملية تقييم مخاطر السنة التالية. وقد يتضمن هذا الأمر ابلاغاً رسمياً يقدمه المحقق إلى السلطة التشريعية وإلى الهيئة الخاضعة للرقابة أو الهيئات المناسبة الأخرى. وقد تتضمن عملية المتابعة تقارير ومراجعات داخلية وتقييمات أعدتها الهيئة الخاضعة للرقابة أو أطراف أخرى أو مهمة رقابية للمتابعة.

(236) يمكن أن تدرج عمليات المتابعة ضمن صلاحيات / تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة. ومثل تلك العمليات قد تكون بناءً للهيئة الخاضعة للرقابة.