جمهورية مصر العربية

رئاسة الجمهورية

الوقائع المصرية

ملحق للجريدة الرسمية

الثمن ١٥ جنيهًا

العدد ٦٠ (تابع)	الصادر فى يوم الخميس ١٣ رمضان سنة ١٤٤٦ الموافق (١٣ مارس سنة ٢٠٢٥)	**السنة ١٩٨هـ**

الجهاز المركزى للمحاسبات

قرار رقم ٥٠٤ لسنة ٢٠٢٥

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات

بعد الاطلاع على قانون الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ ؛

وعلى مذكرتى الإدارة المركزية للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة الواردة بتاريخ ٢٠٢٣/٥/٢٢ ، ٢٠٢٣/١٢/٢٦ ؛

وعلى موافقة مكتب الجهاز بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٠٢٣/٦/٤ ؛

وعلى مذكرة الإدارة المركزية للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة الواردة بتاريخ ٢٠٢٥/١/٩ ؛

وعلى مذكرة مكتب رئيس الجهاز بتاريخ ٢٠٢٥/٢/١٠ ؛

قرر :

مادة (١)

تعتمد المعايير المصرية لرقابة الأداء والمعايير المصرية لرقابة الالتزام المرافقة لهذا القرار .

مادة (٢)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتبارًا من اليوم التالى لتاريخ النشر .

صدر فى ٢٠٢٥/٢/١١

رئيس الجهاز

المستشار/ محمد الفيصل يوسف

المعايير المصرية لرقابة الأداء

الجهاز المركزي للمحاسبات

(٢٠٢٥)

صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول

جمهورية مصر العربية

الجهاز المركزي للمحاسبات

لقد كان ضرورياً تحديث وتطوير أدوات العمل الرقابي للتوافق وأحدث المعايير والمنهجيات المعتمدة، وذلك في إطار الدور الرقابي المنوط بالجهاز ومقتضى أداؤه بجودة عالية في مجال رقابة الالتزام ومتابعة تنفيذ الخطة على الجهات المحددة بقانونه رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته.

لقد تماشت هذه المعايير مع الاصدارات المهنية عن منظمة الانتوساي وفي ضوء المعايير المصرية للمراجعة والتي تتفق مع المعايير الدولية للمراجعة، وذلك بمعرفة نخبة مختارة من السادة أعضاء الجهاز لإعداد وتطوير معايير الأداء والالتزام، وقد سبق ذلك توقيع الجهاز على بيان بشأن التزام الجهاز بتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وفي سبيل ذلك فقد صدرت هذه المعايير لسهولة وتيسير تنفيذ مهام الرقابة على الالتزام في جميع مراحلها وفق أفضل الأساليب والممارسات الجيدة، وذلك وفقاً لسياسات وأهداف وتوجهات الجهاز وبما يتوافق مع معايير الإنتوساي.

وأخيراً فإننا نهيب بالسادة الزملاء أعضاء الجهاز الحرص على الالتزام التام بهذه المعايير للنهوض بواجباتهم وأدائها بأفضل مستوى مهني، كما أنني أتوجه بالشكر إلى السادة أعضاء لجنة إعداد وتطوير المعايير على ما بذلوه من جهد لإصدارها بهذه الصورة المشرفة.

والله ولي التوفيق ،،،،،

صادر في ١١ فبراير ٢٠٢٥

رئيس الجهاز

المستشار / محمد الفيصل يوسف

الإطار العام المصري

لرقابة الأداء

الإطار العام المصري لرقابة الأداء	**٦**
معيار رقابة الأداء رقم (١) – مبادئ رقابة الأداء	**٢٢**
معيار رقابة الأداء رقم (٢) – رقابة الأداء	**٤٥**
الدليل الإرشادي رقم (١) – المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء	**٦٦**
الدليل الإرشادي رقم (٢) – عملية رقابة الأداء	**٩٧**

المطابع الأميرية
صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول

مقدمة	٩
أهداف وسلطة مبادئ رقابة الأداء	٩
إطار رقابة الأداء	١٠
التفويض	١٠
رقابة الأداء وأهدافها	١١
عناصر رقابة الأداء	١٢
الأطراف الثلاثة	١٢
موضوع رقابة الأداء ومعاييره ومعلوماته	١٣
أنواع المهام الرقابية	١٣
الثقة والتأكد في رقابة الأداء	١٤
الحاجة إلى الثقة والتأكد	١٤
أنواع التأكد	١٤
مستويات التأكد	١٤
مبادئ رقابة الأداء	١٤
المتطلبات التنظيمية	١٥
المبادئ العامة	١٦
أخلاقيات المهنة والاستقلالية	١٦
التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني	١٦
رقابة الجودة	١٦

إدارة فريق رقابة الأداء ومهاراته	١٦
مخاطر رقابة الأداء	١٧
الأهمية النسبية	١٨
التوثيق	١٨
الاتصال	١٨
المبادئ المتعلقة بعملية رقابة الأداء	١٩
التخطيط لرقابة الأداء	١٩
تنفيذ رقابة الأداء	٢٠
إعداد التقرير والمتابعة	٢١
مهام التصديق	٢١
المهام المباشرة	٢٢
الرأي	٢٢
المتابعة	٢٢

مقدمة

١ تعد المعايير المهنية والأدلة الإرشادية ضرورية لتحقيق الثقة في عمليات رقابة الأداء وجودتها، وتهدف المعايير المصرية لرقابة الأداء زيادة فعالية واستقلالية هذا النوع من أنواع الرقابة.

٢ تدعم المعايير أعضاء الجهاز في تطوير منهجهم المهني بما يتفق مع الدستور المصري وقرار رئيس الجمهورية رقم ١٣٤٩ لسنة ١٩٦٤ بشأن تشكيل وتنظيم الجهاز المركزي للمحاسبات وقانون إنشاء الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٢ لسنة ٢٠٠٩.

٣ تشكل معايير رقابة الأداء جزءاً من إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات ASA Framework of Professional Pronouncements (AFPP). حيث تتناول معايير رقابة الأداء متطلبات إجراء عمليات رقابة أداء تستند إلى المبادئ المهنية المعترف بها عموماً والتي تدعم رقابة أداء فعالة ومستقلة.

٤ تشكل الأدلة الإرشادية لرقابة الأداء أيضاً جزءاً من إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP). وتوفر التوجيه لدعم أعضاء الجهاز في تعزيز الأداء التنظيمي وتنفيذ وتطبيق المعايير في الممارسة العملية، بينما يمثل **دليل رقابة الأداء** المصري دليل إجراءات للالتزام بمعايير رقابة الأداء والأدلة الإرشادية ذات الصلة.

٥ يحدد الإطار العام المصري لرقابة الأداء المبادئ الأساسية لرقابة الأداء ويوفر إطاراً مرجعياً موثوقاً به للرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات، وتتفق المعايير المصرية لرقابة الأداء مع المبادئ التي يحددها الإطار.

٦ يوفر الإطار العام المصري لرقابة الأداء معلومات مفصلة عن المبادئ الأساسية لها وهي:

- الغرض من المعايير وسلطتها.
- إطار رقابة الأداء.
- عناصر الرقابة الأداء.
- المبادئ الواجب تطبيقها في عمليات رقابة الأداء.

أهداف وسلطة مبادئ رقابة الأداء

٧ يحدد الإطار العام المصري لرقابة الأداء المبادئ الأساسية التي تنطبق على جميع مهام رقابة الأداء، بغض النظر عن شكلها أو سياقها. لا تتجاوز تلك المبادئ بأي حال من الأحوال القوانين أو اللوائح أو تمنع مراجع الأداء من إجراء تحقيقات أو مراجعات أو ارتباطات أخرى لا تغطيها على وجه التحديد المعايير الحالية.

٨ يجب على الجهاز أن يفصح عن معايير رقابة الأداء التي تم تطبيقها عند إجراء عمليات الرقابة، ويجب أن يكون هذا الإفصاح متاحاً لمستخدمي تقارير الجهاز. ويُشجَع الجهاز على جعل هذا الإفصاح جزءاً من تقاريره، ومع ذلك يمكن الإفصاح عن ذلك بشكل عام.

٩ يتم الإفصاح في تقارير رقابة الأداء التي يعدها الجهاز عن الالتزام بمعايير المصرية لرقابة الأداء والتي تستند إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP). وبناء عليه يجب أن تتضمن تقارير رقابة الأداء العبارة التالية:

... لقد أجرينا عمليات رقابة الأداء بناءً على إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) ووفقاً للمعايير المصرية لرقابة الأداء، واللذان يستندا إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP).

١٠ استندت معايير رقابة الأداء التي يتضمنها إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) لإطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP)، كما اعتمدت على مصادر أخري.

١١ يستَند في تطوير إطار ومعايير رقابة الأداء المصرية إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية بالإضافة إلى الإصدارات والدراسات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال رقابة الأداء.

١٢ يمكن إجراء عمليات رقابة الأداء وفقاً لكل من إطار ومعايير رقابة الأداء المصرية، وكذا مصادر أخرى بشرط عدم ظهور أي تناقضات، ويتطلب هذا الأمر العرض على الإدارة المركزية المختصة ومقرر لجنة معايير رقابة الأداء والإدارة العليا للجهاز. وفي مثل هذه الحالات، ينبغي الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمصادر الأخرى التي تم الاعتماد عليها، وقيام الأمانة الفنية للجنتين الفنية الفرعية والمتخصصة لمعايير رقابة الأداء بدراسة إصدار معايير رقابة أداء وأدلة إرشادية لاعتماد المتطلبات التي تضمنتها المصادر الأخرى ضمن الإطار المصري للإصدارات المهنية (AFPP).

إطار رقابة الأداء

التفويض

١٣ يُمارِس الجهاز المركزي للمحاسبات رقابة الأداء وفقاً لما تضمنه الدستور وقانون إنشائه، واللذان يضمنان الاستقلال الكافي ويحددان سلطاته التقديرية في أداء واجباته ويحدد مسؤولياته العامة في مجال رقابة الأداء على الجهات، ويُقدم مزيداً من المتطلبات المتعلقة بمهام الرقابة وغيرها من المهام التي يتعين القيام بها.

١٤ قد يتم تكليف الجهاز بأداء العديد من مهام رقابة الأداء حول أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة والاستخدام المناسب للأموال والأصول العامة، وسيختلف مدى أو شكل هذه المهام والإبلاغ عنها وفقاً لطبيعة التكليف.

١٥ نظراً لأن الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية لا يأخذ شكل الأجهزة العليا للرقابة ذات الصبغة القضائية، فيقوم الجهاز بالتعاون مع السلطات القضائية والأجهزة الرقابية الأخرى بمدهم بتقاريره بما يكفل مساءلة كل من يكلف بالتعامل مع الأموال العامة، وأن يخضع في هذا الصدد للسلطات القضائية والرقابية المختصة.

١٦ يجوز للجهاز اتخاذ قرارات استراتيجية من أجل الاستجابة للمتطلبات الواردة في الدستور وقانون إنشائه. ويمكن أن تشمل هذه القرارات المعايير والأدلة الإرشادية والتطبيقية لرقابة الأداء، والتعليمات التنظيمية التي يصدرها وفقاً للمسؤوليات والسلطات التي يتضمنها الدستور والقانون.

رقابة الأداء وأهدافها

١٧ تساعد رقابة الأداء التي يمارسها الجهاز على الجهات الخاضعة لرقابته على تهيئة الظروف الملائمة وتعزيز التوقع بأن تؤدي تلك الجهات والموظفون العموميون بها وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقية ووفقاً للقوانين والأنظمة السارية.

١٨ يمكن وصف رقابة أداء الجهاز على الجهات الخاضعة للرقابة بأنها عملية منهجية للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتفق مع المعايير المقررة. ورقابة الجهاز على تلك الجهات ضرورية حيث إنها تزود الهيئات التشريعية والرقابية والمكلفة بالإدارة والجمهور بالمعلومات والتقييمات المستقلة والموضوعية المتعلقة بالإشراف على السياسات أو البرامج أو العمليات وأدائها.

١٩ يلعب الجهاز دوراً مهماً في تعزيز إدارة المال العام من خلال التأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء.

٢٠ تبدأ جميع مهام رقابة الأداء من تحديد الأهداف، وقد تختلف تلك الأهداف عن أهداف الأنواع الأخرى للرقابة التي يمارسها الجهاز. إلا أن جميع أنواع تلك الرقابة تسهم في الإدارة الرشيدة عن طريق ما يلي:

- تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالكيانات العامة؛
- تعزيز المساءلة والشفافية، وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام المناسب للأموال والأصول وأداء الإدارة؛
- تعزيز فعالية تلك الجهات في إطار الترتيب الدستوري التي تمارس مهام الرقابة العامة والوظائف التصحيحية، وتلك المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة من المال العام؛
- خلق حوافز للتغيير من خلال توفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات القائمة على أسس جيدة للتحسين.

٢١ بوجه عام، وفقاً للمعايير ولقانون إنشاء الجهاز يوجد ثلاثة أنواع رئيسية من الرقابة: رقابة مالية بشقيها القانوني والمحاسبي، ورقابة التزام (امتثال)، ورقابة على الخطة وتقويم الأداء (رقابة الأداء). ويجب تحديد هدف كل نوع من أنواع الرقابة بشكل محدد.

٢٢ تهدف رقابة الأداء (رقابة الخطة وتقويم الأداء): إلى التحقق من مدى توافر مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في وضع الخطط والموازنات والبرامج والمؤسسات وان التنفيذ الفعلي لتلك البرامج قد تم أيضاً وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، والوقوف عن ما إذا كان هناك مجال للتحسين. بحيث يتم فحص الأداء مقابل معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير أو غيرها من المشكلات. والهدف من ذلك هو الإجابة على أسئلة رقابة الأداء الرئيسة وتقديم توصيات للتحسين.

٢٣ يجوز إجراء مهام رقابة أداء أخرى بشأن أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والاستخدام المناسب للموارد العامة. وقد تشمل هذه المهام، تقارير الاستدامة، والاحتياجات المستقبلية من الموارد. ويجوز أيضاً إجراء عمليات رقابة مشتركة تتضمن الجوانب المالية و/أو جوانب الأداء و/أو الالتزام.

٢٤ تعزز رقابة الأداء ثقة المستخدمين المستهدفين بتوفير المعلومات والتقييمات المستقلة والموضوعية بشأن الانحرافات عن المعايير أو مبادئ الحوكمة الرشيدة المقبولة. وتنطوي جميع مهام الرقابة على نفس العناصر الأساسية:

- الأطراف الثلاثة في رقابة: القائم بمهام الرقابة، والطرف المسؤول، والمستخدمون المستهدفون.
- معايير تقييم الموضوع والمعلومات الموضوعية الناتجة عنه: يمكن تصنيف موضوعات الرقابة إلى نوعان من مهام الرقابة: مهام التصديق (والتي تهدف إلى توافر المعايير الموضوعة للرقابة في كافة العمليات التي تقدم عنها البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة) ومهام تقارير مباشر (والتي تهتم بتقييم التزام موضوع محدد بالمعايير الموضوعة أو التي يتم تحديدها وفقاً لغرض خاص).

عناصر رقابة الأداء

الأطراف الثلاثة

٢٥ تتضمن مهمة الرقابة ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل وهم: المراجع، والطرف المسؤول، والمستخدمون المستهدفون. وينبغي النظر إلى العلاقة بين الأطراف الثلاثة المحددة لكل نوع من أنواع الرقابة.

المراجع: عضو(أعضاء) الجهاز المكلف (المكلفون) بإجراء مهمة رقابة.

الطرف المسؤول: إدارة الجهة الخاضعة للرقابة والتي تكون مسؤولة عن التنفيذ أو توفير المعلومات عن الموضوع أوعن الالتزام بمعالجة بالتوصيات.

المستخدمون المستهدفون: هم الذين يعد لهم مراجع الأداء تقرير الرقابة الأداء: بشكل أساسي للبرلمان ولرئاسة الجمهورية أو قد يكون المستخدمون المستهدفون وزارات أو هيئات رقابية أخري أو مكلفين بالحوكمة.

موضوع رقابة الأداء ومعاييره ومعلوماته

٢٦ موضوع رقابة الأداء: يشير إلى المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه وفقاً لمعايير معينة. يمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة ولها خصائص مختلفة اعتماداً على هدف الرقابة. ويكون الموضوع المناسب قابلاً للتحديد والتقييم أو القياس المتسق وفقاً للمعايير، بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات جمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم رأي مراجع الأداء أو استنتاجه.

٢٧ المعايير: هي المعايير المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. وينبغي أن يكون لكل مهمة رقابة أداء معايير مناسبة. وعند تحديد مدى ملاءمة المعايير، يأخذ مراجع الأداء في الاعتبار أهميتها وفهمها للمستخدمين المستهدفين، وكذلك اكتمالها وموثوقيتها وموضوعيتها (الحياد والقبول العام والقابلية للمقارنة مع المعايير المستخدمة في عمليات الرقابة المماثلة). قد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل، بما في ذلك الأهداف ونوع الرقابة. ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة، ويمكن استخلاصها من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين واللوائح والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات. وينبغي إتاحتها للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية تقييم الموضوع أو قياسه.

٢٨ تشير معلومات الموضوع إلى نتيجة تقييم أو قياس الموضوع باستخدام المعايير. ويمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة ولها خصائص مختلفة تبعاً لهدف رقابة الأداء ونطاقها.

أنواع المهام الرقابية

٢٩ هناك نوعان من مهام الرقابة:

مهام التصديق: فيها يقيس الطرف المسؤول الموضوع باستخدام المعايير ويقدم معلومات الموضوع، والتي يقوم المراجع (مراجع الأداء) بعد ذلك بجمع أدلة رقابة أداء كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن رأيه.

مهام التقرير المباشر: فيها يكون مراجع الأداء هو الذي يقيس أو يقيم الموضوع مقابل المعايير. يختار مراجع الأداء الموضوع والمعايير، مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية. يتم عرض نتائج قياس الموضوع مقابل المعايير في تقرير رقابة الأداء في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. وقد توفر مراجعة الموضوع أيضاً معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة.

٣٠ عادةً ما تكون رقابة الأداء مهام تقرير مباشر، حيث يتم تحديد موضوع رقابة الأداء من خلال أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة. وقد يكون الموضوع برامج أو هيئات أو صناديق محددة أو أنشطة معينة (بمخرجاتها ونتائجها وآثارها)، والحالات القائمة (بما في ذلك الأسباب والأثار)، فضلاً عن معلومات غير مالية أو مالية عن أي من هذه العناصر. ويقيس مراجع الأداء الموضوع أو يقيمه لبيان مدى استيفاء المعايير الموضوعة أو عدم استيفائها.

الثقة والتأكد في رقابة الأداء:

الحاجة إلى الثقة والتأكد

٣١ يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات. ولذلك توفر عمليات رقابة الأداء معلومات تستند إلى أدلة كافية ومناسبة، وينبغي للقائمين بمهام رقابة الأداء أن ينفذوا إجراءات للحد من أو إدارة مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير مناسبة. وينبغي إبلاغ المستخدم المستهدف بطريقة شفافة عن مستوى التأكد الذي تم التمكن من توفيره. وجدير بالذكر أنه نظراً للقيود المتأصلة، لا يمكن لعمليات رقابة الأداء أن توفر تأكيداً مطلقاً.

أنواع التأكد:

٣٢ اعتماداً على الرقابة واحتياجات المستخدمين، يمكن بيان التأكد بطريقتين:

- من خلال الآراء والاستنتاجات التي تبين بوضوح مستوى التأكد. وينطبق هذا على جميع مهام التصديق وبعض مهام التقارير المباشرة.
- في أشكال أخرى. في بعض مهام التقارير المباشرة، لا يقدم مراجع الأداء بياناً صريحاً بالتأكد بشأن موضوع الرقابة. وفي مثل تلك الحالات، يزود مراجع الأداء المستخدمين بالدرجة اللازمة من الثقة من خلال الشرح بشكل صريح لكيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات بطريقة متوازنة ومنطقية، وسبب وصول مجموعات النتائج والمعايير إلى استنتاج عام معين أو توصية معينة.

مستويات التأكد

٣٣ هناك مستويان من التأكد تتضمنهما عمليات رقابة الأداء

- تأكد معقول (مناسب)
- تأكد محدود.

التأكد المعقول (المناسب): مرتفع ولكنه ليس مطلقاً. ويعبر عن استنتاج رقابة الأداء بشكل إيجابي، مما يدل على أنه في رأي مراجع الأداء فإن موضوع رقابة الأداء ملتزم أو غير ملتزم من جميع النواحي الجوهرية، أو، حيثما كان ذلك مناسبا، أن معلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها.

تأكد محدود: ينص استنتاج رقابة الأداء، استناداً إلى الإجراءات المنفذة، إلى أنه لم يلفت انتباه مراجع الأداء شيء يجعل مراجع الأداء يعتقد أن الموضوع غير ملتزم بالمعايير المطبقة. وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكد المحدود محدودة مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكد معقول، ولكن مستوى التأكد يُتَوقع، وفقاً للتقدير المهني للمراجع، أن يكون ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين. ويبين تقرير التأكد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكد المقدم.

مبادئ رقابة الأداء

٣٤ تُعد المبادئ المفصلة أدناه أساسية لإجراء الرقابة عامة ورقابة الأداء على وجه الخصوص. الرقابة هي عملية تراكمية ومتكررة. ومع ذلك، لأغراض العرض، يتم تصنيف المبادئ الأساسية حسب المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز، والمبادئ العامة التي يجب على مراجع الأداء مراعاتها قبل البدء في أكثر من مرحلة أثناء عمليات الرقابة والمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة.

شكل رقم (١)

المجالات التي تغطيها مبادئ الرقابة

على أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز

المبادئ العامة

أخلاقيات المهنة والاستقلالية	التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني	رقابة الجودة	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
مخاطر الرقابة	الأهمية النسبية	التوثيق	التواصل

المبادئ المرتبطة بعملية الرقابة

التخطيط لمهمة الرقابة	تنفيذ مهمة الرقابة	التقرير والمتابعة
تحديد مهام المراجعة المطلوبة تفهم الجهة إجراء تقييم المخاطر لتحليل المشكلة تحديد مخاطر الغش/الاحتيال وضع خطة الرقابة	تنفيذ إجراءات الرقابة المخططة للحصول على أدلة الرقابة تقييم أدلة الرقابة والوصول لرأي عملية الرقابة	إعداد التقرير في ضوء الرأي التي تم الوصول إليه متابعة التقرير واستجابة الجهات الخاضعة للرقابة

المتطلبات التنظيمية

٣٥ يجب على الجهاز وضع والحفاظ على الإجراءات المناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة

على الجهاز وضع إجراءات لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي التي من شأنها أن توفر له تأكداً معقولاً بأن الجهاز ومراجعيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية والقانونية والتنظيمية المعمول بها. "ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ ومعايير وأدلة رقابة وضمان الجودة التي توفر المبادئ والمتطلبات والمواد التطبيقية في هذا الصدد".

المبادئ العامة

أخلاقيات المهنة والاستقلالية

٣٦ يجب أن يلتزم مراجعي الجهاز بالمتطلبات الأخلاقية وأن يحافظوا على استقلاليتهم.

يمكن التعرف على متطلبات الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في السلوك المهني لمراجعي الجهاز من خلال الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (٢١٠٢) لسنة ٢٠٠٩، وقد قام الجهاز بوضع بعض الإجراءات للتأكد من الالتزام بتلك الأخلاقيات والمتمثلة في النزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والسرية والشفافية بجانب المتطلبات الموجودة في هذا الميثاق.

التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني

٣٧ يجب على مراجعي الأداء الحفاظ على السلوك المهني المناسب من خلال تطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة أثناء عملية رقابة الأداء.

يجب أن يتميز موقف مراجع الأداء بالشك المهني والتقدير المهني، واللذان يجب تطبيقهما عند اتخاذ القرارات حول مسار العمل المناسب. ويجب على مراجع الأداء أن يبذل العناية الواجبة لضمان ملاءمة سلوكه المهنى.

الشك المهني: يعني الحفاظ على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها أثناء عملية رقابة الأداء، كما أنه يتطلب البقاء منفتحين ومتقبلين لجميع الآراء والحجج.

التقدير المهني: ينطوي على تطبيق المعارف والمهارات والخبرات الجماعية على عملية رقابة الأداء

العناية الواجبة: تعني أن مراجع الأداء يجب أن يخطط وينفذ عمليات رقابة الأداء بطريقة جدية، وأن يتجنب أي سلوك قد يشوه سمعة عملهم.

رقابة الجودة

٣٨ يجب على (المراجعين) مراجع الأداء إجراء عملية الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة، (علماً بأن) خاصة وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالجهاز تتوافق مع متطلبات المعايير المهنية.

تهدف رقابة الجودة إلى ضمان إجراء عمليات رقابة أداء على مستوٍ عالٍ باستمرار. وتشمل إجراءات رقابة الجودة أموراً من قبيل توجيه عملية رقابة الأداء ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور من أجل التوصل إلى قرارات بشأن الأمور الصعبة أو الخلافية.

إدارة فريق رقابة الأداء ومهاراته

٣٩ يجب أن يمتلك فريق رقابة الأداء المهارات اللازمة أو يمكنهم الحصول إليها.

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة بشكل جماعي المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لإتمام عملية

الرقابة بنجاح. ويشمل ذلك فهماً وخبرة عملية لنوع رقابة الأداء الذي يتم إجرائها، والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها، وفهم عمليات المنشأة، والقدرة والخبرة على ممارسة التقدير المهني.

ويُعد القاسم المشترك بين جميع عمليات الرقابة هو الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة، وتوفير التطوير والتدريب للموظفين، وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بإجراء عمليات الرقابة، وتخصيص موارد كافية لعمليات رقابة الأداء. ويجب على مراجعي الأداء الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.

يجوز لمراجع رقابة الأداء، عند الاقتضاء أو الضرورة استخدام أعمال المراجعين الداخليين أو المراجعين الآخرين أو الخبراء، وبما يتماشى مع قانون الجهاز وسلطاته والتشريعات المعمول بها.

يجب أن توفر إجراءات رقابة الأداء أساساً كافياً لاستخدام أعمال الآخرين، وفي جميع الأحوال يجب أن يحصل مراجع رقابة الأداء على دليل على كفاءة واستقلال المراجعين الآخرين أو الخبراء الآخرين وجودة العمل المنجز. ومع ذلك، يتحمل الجهاز وحده المسؤولية عن أي رأي أو تقرير لرقابة الأداء قد يصدره بشأن الموضوع.

وتختلف أهداف المراجعة الداخلية عن أهداف رقابة الأداء. بيد أن المراجعة الداخلية ورقابة الأداء تعزز الحوكمة الرشيدة من خلال المساهمة في زيادة الشفافية والمساءلة عن استخدام الموارد العامة، بالإضافة إلى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الإدارة العامة. وهذا يتيح فرصاً للتنسيق والتعاون وإمكانية القضاء على الجهود المتكررة.

قد يستخدم الجهاز عمل مراقبي الحسابات الآخرين الذين أنجزوا أعمال مراجعة متعلقة بهدف عملية الرقابة. وينبغي اتخاذ الترتيبات اللازمة لضمان تنفيذ أي عمل من هذا القبيل وفقاً لمعايير رقابة الأداء في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

قد تتطلب عمليات رقابة الأداء تقنيات أو أساليب أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة داخل الجهاز. وفي مثل هذه الحالات، يمكن الاستعانة بالخبراء لتوفير المعرفة أو القيام بمهام محددة أو لأغراض أخرى.

مخاطر رقابة الأداء

٤٠ يجب على مراجعي الأداء إدارة مخاطر تقديم تقرير غير مناسب في ظل ظروف الرقابة

تعد مخاطر رقابة الأداء أن تقرير رقابة الأداء قد يكون غير مناسب. يقوم مراجع الأداء بتنفيذ إجراءات لتقليل أو إدارة مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير مناسبة، مع الاعتراف بأن القيود المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن رقابة الأداء لا يمكن أن توفر أبداً تأكداً مطلقاً عن حالة موضوع الرقابة. وعندما يكون الهدف هو توفير تأكد معقول، يجب على مراجع الأداء تقليل مخاطر رقابة الأداء إلى

مستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف الرقابة. وقد تهدف رقابة الأداء أيضاً إلى توفير تأكد محدود، وفي تلك الحالة يكون الخطر المقبول المتمثل في عدم الالتزام الكامل بمعايير رقابة الأداء أكبر مما هو عليه في رقابة الأداء التي تقدم تأكداً معقولاً. وتوفر رقابة التأكد المحدود مستوى من التأكد، في التقدير المهني لمراجع الأداء، سيكون ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين.

الأهمية النسبية:

٤١ يجب على مراجعي الأداء النظر في الأهمية النسبية أثناء عملية الرقابة.

ترتبط الأهمية النسبية بجميع عمليات رقابة الأداء. ويمكن الحكم على مسألة ما ذات أهمية نسبية إذا كان من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتحديد الأهمية النسبية هو مسألة تقدير مهني يعتمد على تفسير مراجع الأداء لاحتياجات المستخدمين. وقد يتعلق هذا التقدير ببند فردي أو بمجموعة من البنود مجتمعة. وغالباً ما يتم النظر إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة، ولكن لها أيضاً جوانب كمية ونوعية أخرى. قد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود المسألة مهمة نسبياً بطبيعتها. وقد تكون المسألة جوهرية أيضاً بسبب السياق الذي تحدث فيه. وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات المتعلقة بطبيعة إجراءات رقابة الأداء وتوقيتها ومداها وتقييم نتائج رقابة الأداء. وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة، والمتطلبات التنظيمية، والأثار على المجتمع.

التوثيق

٤٢ يجب على مراجعي الأداء إعداد وثائق رقابة الأداء بقدر كاف من التفصيل لتوفير فهم واضح للعمل المنجز، والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

ينبغي أن تتضمن وثائق رقابة الأداء استراتيجية للرقابة وخطة للرقابة. وينبغي لها أن تسجل الإجراءات المنجزة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة لرقابة الأداء. وينبغي أن تكون الوثائق مفصلة بما فيه الكفاية لتمكين مراجع الأداء المتمرس، الذي ليس لديه معرفة مسبقة بعملية رقابة الأداء، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات وتوصيات رقابة الأداء، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل الهامة التي تتطلب ممارسة التقدير المهني، والاستنتاجات ذات الصلة.

الاتصال

٤٣ يجب على مراجعي الأداء إنشاء اتصال فعال أثناء عملية رقابة الأداء

من الضروري إبقاء الجهة الخاضعة للرقابة على علم بجميع المسائل المتعلقة بعملية رقابة الأداء. وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة. وينبغي أن يشمل التواصل الحصول على المعلومات ذات الصلة

برقابة الأداء وتزويد الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الوقت المناسب أثناء فترة المهمة. وقد يتحمل مراجع الأداء أيضاً مسؤولية إبلاغ أصحاب المصلحة الآخرين بالمسائل المتعلقة برقابة الأداء، مثل الهيئات التشريعية والرقابية.

المبادئ المرتبطة بعملية رقابة الأداء

التخطيط لرقابة الأداء

٤٤ يجب على مراجعي الأداء التأكد من أن شروط الرقابة قد تم تحديدها بوضوح

قد تكون عمليات رقابة الأداء مفروضة بموجب قانون، أو تطلبها هيئة تشريعية أو رقابية، أو يجريها الجهاز أو يتم تنفيذها باتفاق مع الجهة الخاضعة للرقابة. وفي جميع الحالات، ينبغي لمراجع الأداء وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم حسب الاقتضاء أن يتوصلوا إلى فهم رسمي مشترك لشروط رقابة الأداء وأدوار ومسؤوليات كل منهم. قد تتضمن معلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والوصول إلى البيانات، والتقرير الذي سينتج عن عملية الرقابة، وأشخاص الاتصال، وأدوار ومسؤوليات أطراف المهمة المختلفة.

٤٥ يجب على مراجعي الأداء فهم لطبيعة الجهة / البرنامج الخاضع للرقابة.

يشمل ذلك فهم الأهداف والعمليات والبيئة التنظيمية والضوابط الداخلية والنظم المالية وغيرها من الأنظمة، والبحث في المصادر المحتملة لأدلة الرقابة. ويمكن الحصول على المعرفة من خلال التفاعل المنتظم مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين. وقد يعني ذلك استشارة الخبراء وفحص الوثائق (بما في ذلك الدراسات السابقة وغيرها من المصادر) من أجل اكتساب فهم واسع للموضوع المراد مراجعته وسياقه.

٤٦ يجب على مراجعي الأداء إجراء تقييم للمخاطر أو تحليل المشكلات ومراجعتها عند اللزوم استجابة لنتائج رقابة الأداء.

تختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقاً لهدف رقابة الأداء. يجب على مراجع الأداء تقييم أنواع مختلفة من المخاطر كأوجه القصور أو الانحرافات أو الأخطاء التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة. وينبغي مراعاة المخاطر العامة والمحددة على حد سواء. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تعمل على فهم الجهة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية ذات الصلة. يجب على مراجع الأداء تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر. ويجب على مراجع الأداء عند تحليل المشكلات، النظر في المؤشرات الفعلية للمشكلات أو الانحرافات عما يجب أن يكون أو ما هو متوقعاً. وتتضمن هذه العملية فحص ودراسة المؤشرات المختلفة للمشكلات من أجل تحديد أهداف الرقابة. وينبغي النظر في تحديد المخاطر وأثرها على عملية الرقابة أثناء عملية رقابة الأداء.

٤٧ يجب على مراجعي الأداء تحديد مخاطر الغش/الاحتيال المتعلقة بأهداف رقابة الأداء وتقييمها.

يجب على مراجعي الأداء إجراء استفسارات وتنفيذ إجراءات لتحديد مخاطر الغش/الاحتيال المتعلقة بأهداف رقابة الأداء والاستجابة لها. وينبغي أن يحافظوا على موقف يتسم بالشك المهني وأن يكونوا متيقظين لإمكانية الغش/الاحتيال أثناء عملية الرقابة.

٤٨ يجب على مراجعي الأداء التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة.

يشمل التخطيط لعملية رقابة الأداء جوانب استراتيجية وتشغيلية.

من الناحية الاستراتيجية، ينبغي أن يحدد التخطيط نطاق رقابة الأداء وأهدافها ومنهجها. وتشير الأهداف إلى ما يقصد من رقابة الأداء تحقيقه. ويتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها مراجعو الأداء لتقييم موضوع الرقابة والتقرير عنه، ويرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهداف. ويصف هذا المنهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة رقابة الأداء. وينبغي التخطيط لعمليات رقابة الأداء للحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى منخفض مقبول.

ومن الناحية التشغيلية، يستلزم التخطيط وضع جدول زمني لرقابة الأداء وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها. ويجب على مراجعي الأداء أثناء التخطيط تعيين أعضاء فريقهم حسب الاقتضاء وتحديد الموارد الأخرى التي قد تكون مطلوبة في مهمة الرقابة، مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة.

وينبغي أن يستجيب تخطيط رقابة الأداء للتغيرات المهمة في الظروف والأحوال. فهو عملية متكررة تحدث أثناء عملية رقابة الأداء.

تنفيذ رقابة الأداء

٤٩ يجب على مراجعي الأداء تنفيذ إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابة مناسبة كافية لدعم تقرير الرقابة.

تؤثر قرارات مراجع الأداء بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها على الأدلة التي يتعين الحصول عليها. ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطر أو تحليل المشكلات.

تُعَد أدلة رقابة الأداء هي أي معلومات يستخدمها مراجع الأداء لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تتخذ الأدلة أشكالاً عديدة، مثل سجلات المعاملات الورقية والإلكترونية، والتواصل الكتابي والإلكترونية مع الأطراف الخارجية، وملاحظات مراقب الحسابات، والإفادات الشفوية أو الخطية التي تُدلي بها الجهة الخاضعة للرقابة. يمكن أن تشمل طرق الحصول على أدلة الرقابة: التفتيش والملاحظة والاستفسار والتأكيد وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية و/أو أساليب البحث الأخرى. ويجب أن تكون الأدلة كافية (كمياً) لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة ومناسبة (نوعياً) – أي ملائمة وصالحة وموثوقة. يجب أن يكون تقييم مراجع الأداء للأدلة موضوعياً وعادلاً

ومتوازناً. وينبغي إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بالنتائج الأولية ومناقشتها معها للتأكد من صحتها، كما يجب على مراجع الأداء احترام جميع المتطلبات المتعلقة بالسرية.

٥٠ يجب على مراجع الأداء تقييم أدلة الرقابة واستخلاص الاستنتاجات

يقوم مراجع الأداء بعد الانتهاء من إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة من أجل تحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع للرقابة بشكل كاف ومناسب. وقبل استخلاص الاستنتاجات، يعيد مراجع الأداء النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة التي تم جمعها ويحدد ما إذا كانت هناك حاجة إلى تنفيذ إجراءات رقابة إضافية.

يجب على مراجع الأداء تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج رقابة. وأن يأخذ في الحسبان العوامل الكمية والنوعية في الاعتبار.

وبناء على النتائج، ينبغي لمراجع الأداء أن يمارس حكماً مهنياً للتوصل إلى استنتاج بشأن موضوع أو معلومات الرقابة.

إعداد التقرير والمتابعة

٥١ يجب على مراجعي الأداء إعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها

تتضمن عملية رقابة الأداء إعداد تقرير لإبلاغ نتائج الرقابة إلى أصحاب المصلحة وغيرهم من المسؤولين عن الحوكمة وممثلي الشعب. وذلك لتسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية.

يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض وكاملة. وينبغي أن تكون موضوعية وعادلة، وأن تشمل فقط المعلومات التي تدعمها أدلة كافية ومناسبة لرقابة الأداء وضمان وضع النتائج في إطارها وسياقها.

يعتمد شكل التقرير ومحتواه على طبيعة رقابة الأداء والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية. وقد تحدد سلطات الجهاز والقوانين أو اللوائح الأخرى ذات الصلة تصميم أو صياغة التقارير، والتي يمكن أن تظهر في شكل مختصر أو طويل.

تصف التقارير المطولة عموماً بالتفصيل نطاق رقابة الأداء ونتائجها واستنتاجاتها، بما في ذلك الأثار المحتملة والتوصيات البناءة للتمكين من اتخاذ إجراءات تصحيحية.

أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وبشكل عام صياغتها أكثر توحيداً.

مهام التصديق

في مهام التصديق، يجوز لتقرير رقابة الأداء أن يبدي رأياً بشأن ما إذا كانت المعلومات موضوع الرقابة من جميع النواحي الجوهرية خالية من الأخطاء و/أو ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً من جميع النواحي الجوهرية بالمعايير المقررة. ويشار إلى التقرير في مهام التصديق عموماً باسم تقرير مراقب الأداء.

المهام المباشرة

في المهام المباشرة، يجب أن يذكر تقرير رقابة الأداء أهداف الرقابة ويصف كيفية تناولها في رقابة الأداء. ويتضمن النتائج والاستنتاجات بشأن موضوع الرقابة ويمكن أن يتضمن أيضاً توصيات. ويمكن أيضاً تقديم معلومات إضافية عن معايير البيانات ومنهجيتها ومصادرها، وينبغي وصف أي قيود على نطاق رقابة الأداء.

وينبغي أن يوضح تقرير رقابة الأداء كيفية استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها وسبب استخلاص الاستنتاجات الناتجة عنها. وسيمكنها ذلك من تزويد المستخدمين المستهدفين بالدرجة اللازمة من الثقة.

الـــرأي

عندماً يتم استخدام رأي عملية رقابة الأداء لبيان مستوى التأكد، يجب أن يكون الرأي بصيغة موحدة. قد يكون الرأي غير متحفظ أو معدل. ويتم استخدام رأي غير متحفظ عند الحصول على تأكد محدود أو معقول. أما الرأي المعدل قد يكون:

- متحفظاً (فيما عدا) – عندماً لا يوافق مراجع الأداء على بعض البنود في موضوع الرقابة والتي تكون أو يمكن أن تكون جوهرية/ هامة نسبياً ولكنها غير شائعة، أو عندما يكون غير قادر على الحصول على أدلة رقابة أداء كافية ومناسبة حول هذه البنود؛
- عكسي – عندما يَخلُص مراجع الأداء، بعد حصوله على أدلة رقابة كافية ومناسبة، إلى أن الانحرافات أو الأخطاء، سواء بشكل فردي أو جماعي، جوهرية ومنتشرة على حد سواء؛
- عدم إبداء رأي – عندما يكون مراجع الأداء غير قادر على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بسبب عدم اليقين أو قيد على النطاق، والذي يكون هام نسبياً وشائعاً على حد سواء.

وإذا عدل مراجع الأداء الرأي، ينبغي وضع الأسباب في إطارها الصحيح من خلال الشرح الواضح، مع الإشارة إلى المعايير المبينة لطبيعة التعديل ومداه. واعتماداً على نوع رقابة الأداء، يمكن أيضاً أن تدرج في التقرير توصيات باتخاذ إجراءات تصحيحية وأي أوجه قصور مؤثرة في الرقابة الداخلية.

المتابعة

يؤدي الجهاز دوراً أساسياً في رصد الإجراءات التي تتخذها الجهة المسؤولة استجابة للمسائل المثارة في تقرير رقابة الأداء. وتركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة التي تم تقييم أدائها قد عالجت المسائل المثارة معالجة كافية، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقاً. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الجهة الخاضعة للرقابة تقديم تقرير آخر من جانب الجهاز.

معيار رقابة الأداء رقم (١)

"مبادئ رقابة الأداء"

مقدمة	٢٦
أهداف وسلطة مبادئ رقابة الأداء	٢٧
القسم الأول: **إطار رقابة الأداء**	٢٨
تعريف رقابة الأداء	٢٨
الاقتصاد والكفاءة والفعالية	٢٨
أهداف رقابة الأداء	٢٨
إمكانية تطبيق معيار رقم (١) "مبادئ رقابة الأداء"	٢٩
عناصر رقابة الأداء	٣٠
الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء	٣٠
موضوع رقابة الأداء ومعاييرها	٣٠
الثقة والتأكد في رقابة الأداء	٣٠
القسم الثاني: **المبادئ العامة لرقابة الأداء**	٣١
المبادئ العامة	٣١
» هدف الرقابة	٣٢
» منهج الرقابة	٣٢
» المعايير	٣٣
» مخاطر الرقابة	٣٤
» التواصل	٣٤
» المهارات	٣٥
» الشك المهني والتقدير المهني	٣٦
» رقابة الجودة	٣٧
» الأهمية النسبية	٣٧
» التوثيق	٣٨
القسم الثالث: **المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسة لعملية رقابة الأداء ذاتها**	٣٩
التخطيط	٣٩
» اختيار مواضيع الرقابة	٣٩

» تصميم الرقابة	٤٠
التنفيذ	٤١
» الأدلة والنتائج والاستنتاجات	٤١
إعداد التقارير	٤٢
» محتوى التقرير	٤٢
» التوصيات	٤٣
» توزيع التقرير	٤٣
المتابعة	٤٤

المطابع الأميرية
صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول

مقدمة

١. تُعد المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز. وتهدف المعايير التي يصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات –والتي تستند إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)– إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة من طرف الجهاز، وقد قام الجهاز بوضع معايير رقابة الأداء الخاصة به وفقاً لتفويضه وقوانينه ولوائحه.

٢. ويضع "الإطار العام المصري لرقابة الأداء " المبادئ الأساسية لرقابة أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بوجه عام ويوضح سلطة المعايير. أما المعيار (١) "مبادئ رقابة الأداء " فيتوافق مع المبادئ الأساسية للإطار العام للرقابة ويطورها. ويجب أن يُقرأ المعيار (١) "مبادئ رقابة الأداء "ويفهم بالتزامن مع "الإطار العام المصري لرقابة الأداء".

٣. يتكون المعيار (١) "مبادئ رقابة الأداء " من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: إطار رقابة الأداء.

القسم الثاني: المبادئ العامة لمهمات رقابة الأداء التي يجب على مراجع الأداء مراعاتها قبل بدء وأثناء عملية الرقابة.

القسم الثالث: المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسة لعملية رقابة الأداء ذاتها.

ويتبع كل مبدأ شرح موجز له.

أهداف وسلطة مبادئ رقابة الأداء:

٤. يهدف هذا المعيار إلى إرساء فهم مشترك لطبيعة رقابة الأداء، بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى. وقد قام الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية بإصدار معايير لرقابة الأداء تتوافق مع الإطار المصري لرقابة الأداء ولمعيار رقابة الأداء رقم (١)، وبمراعاة الأدلة الإرشادية التي يصدرها بشأن هذا النوع من الرقابة.

٥. تعكس معايير رقابة الأداء الحاجة إلى المرونة في تصميم مهام الرقابة، وأن يكون مراجعو رقابة الأداء متقبلين لفكرة هذا النوع من الرقابة ومبدعين في عملهم، ولديهم القدرة على ممارسة التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة.

٦. قام الجهاز بوضع معايير رقابة أداء **تستند** لمعايير رقابة الأداء الصادرة عن الإنتوساي من جميع الجوانب المعمول بها، وبما يتناسب مع سلطات الجهاز ومسؤولياته وفقاً للتشريعات وتنظيمه الهيكلي.

٧. يتم الإشارة في التقرير إلى أن تلك المعايير **تستند** إلى معايير رقابة الأداء الخاصة بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) ومبادئها الأساسية ويتم ذلك على النحو التالي:

"... لقد أجرينا عمليات رقابة الأداء بناءً على إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) ووفقاً للمعايير المصرية لرقابة الأداء، واللذان يستندا إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP).

٨. لقد اختار الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية الاختيار الذي عرضته معايير الإنتوساي من **الاستناد** إلى معاييرها بجانب مصادر أخري.

القسم الأول: إطار رقابة الأداء

تعريف رقابة الأداء

٩. رقابة الأداء هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به عما إذا كانت تعهدات الجهات الخاضعة لرقابه الجهاز أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.

١٠. تسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً. وتقدم رقابة الأداء معلومات أو معرفة أو قيمة جديدة من خلال ما يلي:

- تقديم رؤى تحليلية جديدة (تحليل أوسع أو أعمق أو وجهات نظر جديدة)؛
- تمكين أصحاب المصلحة المختلفين من الاطلاع على المعلومات الحالية بصورة أفضل؛
- تقديم رأي أو استنتاج مستقل ورسمي استناداً إلى أدلة الرقابة.
- تقديم التوصيات استناداً إلى تحليل نتائج الرقابة.

الاقتصاد والكفاءة والفعالية

١١. يمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية على النحو التالي:

- يقصد بمبدأ الاقتصاد: الحد من تكاليف الموارد. ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار.
- يقصد بمبدأ الكفاءة: استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن. وهو يعني بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت.
- يعني مبدأ الفعالية: تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة.

وغالباً ما تتضمن رقابة الأداء تحليلاً للشروط اللازمة لضمان الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. وقد تشمل هذه الشروط الممارسات والإجراءات الإدارية الجيدة لضمان تقديم الخدمات على نحو صحيح وفي الوقت المناسب. ويجب عند اللزوم أن يراعى كذلك تأثير الإطار التنظيمي أو المؤسسي على أداء الجهة الخاضعة للرقابة.

أهداف رقابة الأداء

١٢. يتمثل الهدف الرئيس لرقابة الأداء في تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالية والكفاءة بصورة بناءة، كما تسهم في تحسين المساءلة والشفافية.

تعزز رقابة الأداء المساءلة من خلال مساعدة المسئولين عن الحوكمة والإشراف على تحسين الأداء وذلك بالبحث فيما إذا كانت القرارات الصادرة معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية، وما إذا كانت هناك أوجه

قصور في الأنظمة أو طريقة تنفيذها تحول دون تحقيق الأهداف المحددة. وتركز رقابة الأداء على المجالات التي يمكن أن تضيف فيها قيمة لأصحاب المصالح والتي يمكن تحسينها بشكل كبير. وتقدم الرقابة حوافز بناءة للأطراف المسئولة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

وتعزز رقابة الأداء الشفافية باطلاع البرلمان، ودافعي الضرائب وغيرها من مصادر التمويل، والمستهدفين بالسياسات الحكومية على كيفية إدارة الأنشطة الحكومية المختلفة ونتائجها. وهي بذلك تسهم بصورة مباشرة في تقديم معلومات مفيدة لأصحاب المصالح بينما تعمل كذلك كأساس للتعلم والتحسينات.

وعند إجراء رقابة الأداء (في ضوء تفويضات الجهاز) يُحَدِد الجهاز ما الجهات التي يُراقِبها ومتى يُراقِبها وكيف يُراقِبها، وآلية نشر تقاريره.

إمكانية تطبيق معيار رقم (١) "مبادئ رقابة الأداء"

١٣. توفر مبادئ رقابة الأداء الأساس لاعتماد أو تطوير معايير رقابة الأداء. وقد صيغت في ضوء الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

١٤. يجب مراعاة النقاط التالية عند التعامل مع حالات التداخل بين أنواع الرقابة (أو الرقابة المركبة):

– بيان المعايير التي تم الاستناد إليها وتطبيقها من جانب أنواع الرقابة الأخرى (الرقابة المالية/ رقابة الالتزام (المطابقة)، وأي تعديلات أجريت عليها لتناسب هذا النوع من الرقابة.

– قد تكون عناصر رقابة الأداء أكثر شمولاً بتغطيتها جوانب من رقابة الالتزام والرقابة المالية.

في حالة التداخل، يجب أن تراعى جميع المعايير المعنية، وقد لا يكون ذلك ممكناً في بعض الحالات، نظراً لأنه قد تتضمن المعايير المختلفة أولويات مختلفة.

في تلك الحالات، يجب أن يوجه الهدف الأساسي للرقابة مراجعي الأداء إلى المعايير التي يجب تطبيقها. وعند تحديد ما إذا كانت اعتبارات الأداء تشكل الهدف الأساسي لمهمة الرقابة، يجب أن يؤخذ في الاعتبار أن رقابة الأداء تركز على النشاط والنتائج بدلاً من التقارير أو الحسابات، وأن هدفها الرئيس هو تعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية وليس إعداد التقارير عن الالتزام.

عناصر رقابة الأداء

١٥. قد تكون لعناصر رقابة الأداء (المراجع، والطرف المسئول، والمستخدمون، والمستهدفون، وموضوع الرقابة، والمعايير، والمعلومات) حسب تعريفها في الإطار العام المصري لرقابة الأداء خصائص مميزة في رقابة الأداء. ويجب على مراجعي الأداء أن يحددوا عناصر كل مهمة رقابة بوضوح وأن يفهموا آثارها كي يتمكنوا من إجراء الرقابة وفقاً لذلك.

الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء

١٦. كثيراً ما يتمتع مراجعو رقابة الأداء بحرية كبيرة في اختيار موضوع الرقابة وتحديد المعايير، وهو ما يؤثر بدوره على تحديد الأطراف المسئولة والمستخدمين المستهدفين المعنيين. ورغم أن مراجعي الأداء يمكنهم تقديم التوصيات، فعليهم أن يحرصوا على عدم تحمل مسئوليات الطرف المسئول. ويعمل مراجعو رقابة الأداء عادة ضمن فريق يتمتع بمهارات مختلفة ومكملة لبعضها البعض.

١٧. قد يشترك عدد من الأفراد أو الجهات في دور الطرف المسئول بحيث يتحمل كل منهم مسئولية جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة. فقد تكون بعض الأطراف مسئولة عن الإجراءات التي تسببت في حدوث المشكلات. وقد يكون غيرهم قادرين على إجراء التغييرات لمعالجة التوصيات الناتجة عن رقابة الأداء. بينما قد يكون أخرون مسئولين عن تزويد مراجع الأداء بالمعلومات أو الأدلة.

١٨. المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يُعِد مراجع الأداء تقرير رقابة الأداء لهم. فقد تكون الهيئة التشريعية والأجهزة الحكومية وأصحاب المصالح جميعهم مستخدمين مستهدفين. كما يمكن أن يكون الطرف المسئول مستخدماً مستهدفاً إلا أنه نادراً ما يكون المستخدم هو المستهدف الوحيد.

موضوع رقابة الأداء ومعاييرها

١٩. لا يجب أن يكون موضوع رقابة الأداء محصوراً في برامج أو هيئات أو موارد محددة، بل يمكن أن يشمل الأنشطة مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها أو الأوضاع القائمة (بما في ذلك الأسباب والنتائج). ومن أمثلة ذلك الخدمات المقدمة من قبل الأطراف المسئولة أو آثار السياسة والأنظمة الحكومية على الإدارة وأصحاب المصلحة والأعمال والمجتمع. ويحدد الهدف موضوع الرقابة الذي يصاغ في أسئلة الرقابة.

٢٠. يشارك مراجع الأداء أحياناً في وضع أو اختيار المعايير الملائمة للرقابة. وتبين الفقرة (٢٧) المتطلبات الخاصة المترتبة على ذلك بالنسبة لمراجع رقابة الأداء.

الثقة والتأكد في رقابة الأداء

٢١. يرغب مستخدمو تقارير رقابة الأداء، كما هو الحال في جميع أنواع الرقابة، في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها في اتخاذ القرارات. ولذا، فإنهم يتوقعون تقارير موثوقة تحدد

موقف الجهاز المستند إلى الأدلة بالنسبة لموضوع الرقابة الذي تمت دراسته. ونتيجة لذلك، يجب على مراجعي الأداء في جميع الحالات أن يقدموا نتائج تستند إلى أدلة مناسبة وكافية وأن يديروا مخاطر إصدار التقارير غير المناسبة بصورة فعالة. إلا أنه لا ينتظر في العادة من مراجعي الأداء تقديم رأي عام، كالرأي حول البيانات المالية، ولكن ينصب الرأي حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية.

٢٢. يجب بيان مستوى التأكد الذي تقدمه رقابة الأداء بصورة واضحة. ويمكن بيان درجة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تم تحقيقها في تقرير رقابة الأداء بطرق مختلفة كما يلي:

- إما من خلال رأي حول جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛ إذا سمح بمثل هذا الاستنتاج هدف وموضوع الرقابة والأدلة التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها.
- بتقديم معلومات محددة أو مجموعة من النقاط التي تشمل هدف الرقابة والأسئلة المطروحة والأدلة التي تم الحصول عليها والمعايير المستخدمة والنتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات المحددة.

٢٣. يجب أن تتضمن تقارير الرقابة فقط النتائج التي تؤيدها أدلة مناسبة وكافية. ويجب – في كثير من الأحيان – تفصيل القرارات المتخذة عند كتابة تقرير متوازن والوصول إلى الاستنتاجات وصياغة التوصيات، لتقديم المعلومات الكافية للمستخدم. ويجب على مراجعي الأداء تحديداً أن يبينوا كيف أدت نتائجهم إلى مجموعة من الاستنتاجات وكذلك إلى الاستنتاج العام المفرد – إن وجد، وذلك يعني تفسير المعايير التي وضعت واستخدمت وسبب ذلك، وبيان أن كل وجهات النظر المعنية قد أُخِذَت في الاعتبار ليتم تقديم تقرير متوازن. وتقدم المبادئ الخاصة بإعداد التقارير مزيداً من التوجيه لهذه العملية.

القسم الثاني: المبادئ العامة لرقابة الأداء

المبادئ العامة

٢٤. تقدم المبادئ العامة المذكورة أدناه التوجيه بشأن جوانب رقابة الأداء ذات الصلة أثناء عملية الرقابة. لا يغطي الإطار العام للرقابة بعض المجالات التي تنطبق عليها هذه المبادئ وهي: اختيار موضوعات الرقابة وتحديد أهداف الرقابة وتعريف منهج ومعايير الرقابة. وتستند المبادئ العامة في مجالات أخرى، كمخاطر الرقابة والتواصل والمهارات والتقدير المهني ورقابة الجودة والأهمية النسبية والتوثيق، إلى مبادئ الإطار العام للرقابة وتوضح كيفية انطباقها تحديداً في رقابة الأداء. وأخيراً، يتم تناول بعض المجالات حالياً، مثل الأخلاقيات والاستقلالية، من قبل الإطار العام للرقابة والميثاق العام المصري لأدأب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

« **هدف الرقابة**

٢٥. يجب على مراجعي الأداء أن يضعوا هدفاً محددة بوضوح للرقابة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ويحدد هدف الرقابة منهج المهمة وتصميمها. ويمكن أن يكون ببساطة لوصف الموقف. غير أن الأهداف القياسية/ المعيارية للرقابة (هل الأمور كما ينبغي أن تكون؟) والأهداف التحليلية للرقابة (لم لا تكون الأمور كما ينبغي أن تكون؟) من الأرجح أن تضيف قيمة ما. وفي جميع الحالات، على مراجعي الأداء أن يراعوا موضوع الرقابة، والمؤسسات والجهات المعنية، والجهة التي يرجح أن تتعلق التوصيات النهائية بها. فأهداف الرقابة المحددة جيدة تتعلق بهيئة واحدة أو مجموعة قابلة للتحديد من مشروعات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها.

ويمكن الجمع بين أهداف الرقابة المتعددة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة. ويجب أن تكون مترابطة من حيث الموضوع، ومكملة بعضها البعض، وغير متداخلة، وشاملة بصورة جماعية في تناول السؤال الرقابي العام. ويجب توضيح جميع المصطلحات المستخدمة في السؤال بصورة جيدة. وصياغة أسئلة الرقابة عملية متكررة تحدد الأسئلة فيها وتصقل مع مراعاة المعلومات المعروفة ذات الصلة بالموضوع بالإضافة إلى الجدوى.

وعوضاً عن تحديد هدف واحد أو سؤال عام للرقابة، قد يختار مراجعو الأداء وضع عدد من الأهداف وقد لا يتم دائماً تقسيمها إلى أسئلة فرعية.

« **منَهج الرقابة**

٢٦. يجب على مراجعي الأداء اختيار منهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة.

ويشكل المنهج العام للرقابة عنصراً محورياً في أية عملية رقابة؛ فهو يحدد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه، كما يحدد المعرفة والمعلومات والبيانات اللازمة، والإجراءات اللازمة للحصول عليها وتحليلها. وتتبع رقابة الأداء بوجه عام أحد المناهج الثلاثة التالية:

- المنَهج المستند إلى النتيجة، الذي يُقيّم ما إذا تم تحقيق الأهداف المنشودة للنتيجة أو المخرجات، أو ما إذا كانت البرامج والخدمات تعمل كما هو مخطط لها.
- المنَهج المستند إلى المشكلة، الذي يبحث في أسباب مشكلات محددة أو انحرافات معينة عن المعايير ويتحقق منها ويحللها.
- المنَهج المستند إلى النظام، الذي يبحث في الأداء السليم للنظم الإدارية، كأنظمة الإدارة المالية.

ويمكن اتباع هذه المناهج الثلاثة من منظور تنازلي أو تصاعدي على حد سواء. وتركز عمليات

الرقابة التنازلية على متطلبات الهيئة التشريعية والحكومة ومقاصدها وأهدافها وتوقعاتها. أما المنظور التصاعدي فيركز على المشكلات التي تهم الناس والمجتمع.

« **المعايير**

٢٧. يجب على مراجعي الأداء وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة رقابة الأداء وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

المعايير هي المقاييس التي تستخدم لتقييم موضوع الرقابة. ومعايير رقابة الأداء هي معايير أداء معقولة وخاصة برقابة الأداء، بالقياس عليها يمكن تقييم مدى اقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات.

وتوفر المعايير أساساً لتقييم الأدلة ووضع نتائج الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات حول أهداف الرقابة. كما تشكل عنصراً مهماً في النقاشات بين أعضاء فريق رقابة الأداء ومع المستويات الإدارية الأعلى بالجهاز وفي التواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة.

ويمكن أن تكون المعايير نوعية أو كمية، ويجب أن تحدد ما سيتم تقييمه في الجهة الخاضعة للرقابة بالقياس إليها. وقد تكون المعايير عامة أو محددة تركز على ما يجب أن يكون وفقاً للقوانين أو الأنظمة أو الأهداف، أو ما هو متوقع وفقاً للمبادئ السليمة والمعرفة العلمية وأفضل الممارسات، أو ما يمكن أن يكون (في ظل أفضل الظروف).

ويمكن استخدام مصادر متنوعة لتحديد المعايير، بما في ذلك أطر قياس الأداء. ويجب أن تُحَدَد المصادر المستخدمة بشفافية، وأن تكون المعايير ملائمة ومفهومة للمستخدمين وكاملة وموثوقة وموضوعية بالنسبة لسياق موضوع وأهداف الرقابة.

ويجب أن تناقش المعايير مع الجهة الخاضعة للرقابة، إلا أن اختيار المعايير المناسبة يُعَد من مسئولية مراجع الأداء في نهاية المطاف. ورغم أن تحديد المعايير وبيانها خلال مرحلة التخطيط قد يعزز موثوقيتها وقبولها العام، فليس من الممكن دائماً وضع المعايير بصورة مسبقة في عمليات الرقابة التي تغطي مسائل معقدة؛ بل تحدد أثناء عملية الرقابة وبينما توجد في بعض أنواع الرقابة معايير تشريعية واضحة، فإن رقابة الأداء تفتقر إلى ذلك في العادة. فأهداف الرقابة وسؤالها ومنهجها تحدد مدى ملائمة المعايير المناسبة ونوعها، وتعتمد ثقة المستخدم في نتائج واستنتاجات رقابة الأداء إلى حيز بعيد على المعايير. ولذا، فلا بد من اختيار معايير موثوقة وموضوعية.

وفي رقابة الأداء المستندة إلى المشكلة، تتمثل نقطة البدء بانحراف معلوم أو متوقع عما يجب أو يمكن أن يكون، والهدف الرئيس لذلك ليس فقط التحقق من المشكلة (الانحراف عن المعيار وآثاره) بل وتحديد الأسباب أيضاً. ويزيد ذلك من أهمية تحديد طريقة دراسة الأسباب والتحقق منها أثناء مرحلة التصميم. وتستند الاستنتاجات والتوصيات بشكل أساسي على عملية تحليل الأسباب والتأكد منها، وإن كانت مستمدة دائماً من المعايير القياسية.

« **مخاطر الرقابة**

٢٨. **يجب على مراجعي الأداء أن يديروا مخاطر رقابة الأداء بصورة فعالة، وهي المخاطر المتمثلة في الحصول على استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة أو لا تضيف قيمة للمستخدمين.**

تتسم العديد من موضوعات رقابة الأداء بالتعقيد والحساسية السياسية. في حين أن تجنب مثل هذه الموضوعات قد يقلل من مخاطر عدم الدقة أو عدم الاكتمال، إلا أنه قد يحد أيضاً من إمكانية إضافة قيمة.

وتتراوح مخاطر الرقابة في إضافة قيمة من احتمالية عدم القدرة على تقديم معلومات أو توقعات جديدة عن مخاطر إغفال عوامل مهمة، ونتيجة لذلك عدم تزويد مستخدمي تقرير الرقابة بالمعرفة أو التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين الأداء.

وقد تشمل الجوانب المهمة للمخاطر الافتقار إلى الكفاءة اللازمة لإجراء تحليل واسع أو عميق بما فيه الكفاية، والافتقار إلى معلومات ذات جودة، والحصول على معلومات غير دقيقة (نتيجة للاحتيال أو الممارسات الشاذة مثلا) والعجز عن توضيح جميع النتائج، والإخفاق في جمع أو تناول الحجج الأكثر صلة بموضوع الرقابة.

ولذا، يجب على مراجعي الأداء أن يديروا المخاطر بصورة فعالة. فالتعامل مع مخاطر الرقابة متضمن في عملية رقابة الأداء ومنهجيتها ككل. ويجب أن توضح وثائق التخطيط للرقابة المخاطر الممكنة أو المعروفة للعمل المخطط له وأن تبين كيفية التعامل مع هذه المخاطر.

« **التواصل**

٢٩. **يجب على مراجعي الأداء المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الجهات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين أثناء عملية الرقابة، وتحديد محتوى وعملية ومتلقي التواصل لكل عملية رقابة أداء.**

هناك عدة أسباب تجعل من تخطيط التواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة ذو أهمية خاصة في رقابة الأداء، ومنها ما يلي:

- بما أن عمليات رقابة الأداء قد لا تتم بانتظام (سنوية مثلا) للجهات الخاضعة للرقابة ذاتها، فقد لا توجد قنوات قائمة للتواصل. وبينما قد يكون هناك تواصل مع الهيئة التشريعية والهيئات الحكومية، قد لا يكون هناك تعامل مسبق مع أصحاب المصالح الأخرى (كالأوساط الأكاديمية والتجارية أو مؤسسات المجتمع المدني).
- قد لا توجد معايير محددة مسبقة (كإطار إعداد التقارير المالية) ولذا، فإن تبادل وجهات النظر بصورة مكثفة مع الجهة الخاضعة للرقابة هو أمر ضروري.
- تتطلب الحاجة إلى إعداد تقارير متوازنة السعي الجاد للاطلاع على وجهات نظر أصحاب المصلحة المختلفين.

يجب على مراجعي الأداء أن يحددوا الأطراف المسئولة وغيرهم من أصحاب المصلحة الرئيسين وأن يبادروا إلى إنشاء تواصل متبادل فعال. حيث أن التواصل الجيد يمكنهم من تحسين إمكانية وصولهم إلى مصادر المعلومات والبيانات والآراء من الجهة الخاضعة للرقابة.

فضلا عن أن استخدام قنوات التواصل لتوضيح أهداف رقابة الأداء لأصحاب المصلحة يزيد من احتمال تنفيذ توصيات الرقابة. ولذا، يجب على مراجعي الأداء أن يسعوا إلى الحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع أصحاب المصلحة المعنيين، وتعزيز التدفق الحر والصريح للمعلومات بالقدر الذي تسمح به متطلبات السرية، وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل، وفهم دور ومسئوليات جميع أصحاب المصلحة. كما ينبغي توخي الحذر لضمان أن التواصل مع أصحاب المصلحة لا يمس الاستقلالية والحيادية سواء على مستوى الجهاز أو على مستوى فريق مهمة الأداء.

يجب على مراجعي الأداء أن يطلعوا الجهات الخاضعة للرقابة على الجوانب الرئيسة لرقابة الأداء، بما في ذلك هدف الرقابة وأسئلتها وموضوعها. ويتم الإبلاغ عادة على شكل خطاب تفهم والتواصل المستمر خلال عملية الرقابة. ويجب على مراجعي الأداء الحفاظ على التواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة من خلال التفاعل البناء عند تقييم النتائج والحجج ووجهات النظر المختلفة.

يجب أن تُمنح الجهات الخاضعة للرقابة فرصة التعليق على نتائج مهمة رقابة الأداء واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الجهاز تقرير رقابة الأداء. ويجب تحليل أية خلافات وتصحيح أية أخطاء في الحقائق. ويجب تدوين دراسة ردود الجهة في أوراق العمل لتوثيق التغييرات في مسودة تقرير الرقابة أو الأسباب الداعية إلى عدم إجراء تغييرات.

« **المهارات**

٣٠. **يجب أن يتمتع فريق الرقابة بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء عملية الرقابة. ويشمل ذلك المعرفة السليمة بالرقابة، وتصميم البحوث، وطرق ومناهج العلوم الاجتماعية، وأساليب التقصي أو التقييم، إلى جانب مواطن القوة الشخصية كمهارات التحليل والكتابة والتواصل.**

قد تطلب إجراء رقابة الأداء توافر مهارات محددة؛ كالمعرفة بأساليب التقييم وطرق ومناهج العلوم الاجتماعية، والقدرات الشخصية كمهارات التواصل والكتابة، والقدرة التحليلية والإبداع والتقبل. كما يجب أن يمتلك مراجعو الأداء معرفة سليمة بالمؤسسات والبرامج والمهام الحكومية؛ فذلك يضمن اختيار المجالات الصحيحة للرقابة وأن يكون لديهم القدرة على تولي رقابة البرامج والأنشطة الحكومية بفعالية.

كما قد تكون هناك أيضاً طرق محددة لاكتساب المهارات اللازمة. ولا بد للمراجعين في كل مهمة رقابة للأداء أن يمتلكوا فهماً كاملاً للتدابير الحكومية موضوع الرقابة، بالإضافة إلى الأسباب الأساسية المعنية والآثار المحتملة. ولا بد من اكتساب هذه المعرفة أو تطويرها باستمرار ولا سيما فيما يتعلق بالمهمة.

وغالباً ما تنطوي رقابة الأداء على عملية تعلم وتطوير للمنهجية كجزء من عملية الرقابة ذاتها. ولذا، يجب أن يتاح لمراجعي الأداء التعلم والتدريب على رأس العمل، وعليهم أن يحافظوا على مهاراتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر. ويشكل الانفتاح على التعلم والثقافة الإدارية المشجعة شرطين مهمين لتعزيز المهارات المهنية الفردية لمراجعي الأداء.

ويمكن الاستعانة بالخبراء الخارجيين في المجالات التخصصية لتكملة معرفة فريق مهمة الرقابة ويجب على الفريق أن يقيموا مدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية والجوانب التي تلزم فيها وأن يجروا الترتيبات اللازمة لذلك.

« **الشك المهني والتقدير المهني**

٣١. **يجب أن يمارس مراجعو الأداء الشك المهني، وأن تكون لديهم استجابة واستعداد للابتكار.**

من الضروري أن يمارس مراجعو الأداء الشك المهني ويتبنوا منهجاً نقدياً مع الإبقاء على مسافة موضوعية من المعلومات المقدمة. وينتظر من مراجعي الأداء أن يجروا تقديرات عقلانية وأن يطرحوا خياراتهم وخيارات الأخرين الشخصية جانباً.

وعليهم في الوقت ذاته أن يكون متقبلين للآراء والحجج؛ فذلك أمر ضروري لتفادي أخطاء التقدير أو الانحياز المعرفي. كما يحتل الاحترام والمرونة والفضول والرغبة في الابتكار نفس القدر من الأهمية. وينطبق الابتكار على عملية الرقابة ذاتها، كما ينطبق على العمليات أو الأنشطة الخاضعة للرقابة.

ويُنتظر من مراجعي الأداء أن ينظروا إلى الموضوعات من وجهات نظر مختلفة وأن يحتفظوا بموقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج؛ فإذا لم يكونوا منفتحين فقد يحول دون الحصول على حجج أو أدلة مهمة. وبينما يعمل مراجعو الأداء على تنمية المعارف الجديدة، يجب عليهم أن يكونوا مبدعين ومفكرين ومرنين وماهرين ومهنيين في سعيهم لجمع البيانات وتفسيرها وتحليلها.

ولا بد من الحفاظ على مستو عال من السلوك المهني أثناء عملية الرقابة؛ بدءاً باختيار موضوع الرقابة والتخطيط لها، ومروراً بعملية تنفيذ الرقابة وانتهاءً بإعداد التقرير. ولا بد أن يعملوا بطريقة منهجية مع بذل العناية الواجبة والموضوعية وتحت إشراف مناسب.

« **رقابة الجودة**

٣٢. يجب أن يطبق مراجعو الأداء إجراءات رقابة الجودة مع التأكد من استيفاء الشروط المعمول بها والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة التي تضيف قيمة وتجيب عن أسئلة الرقابة.

ولا بد من تناول الأمور المحددة التالية أثناء إجراء رقابة الأداء:

- رقابة الأداء هي عملية فيها يقوم فريق الرقابة بجمع كمية كبيرة من المعلومات الخاصة بالرقابة، ويمارس قدراً كبيراً من التقدير المهني والاجتهاد فيما يخص المسائل ذات الصلة، وهو ما يجب مراعاته في رقابة الجودة، ويجب أن ينظر إلى ضرورة توفير بيئة عمل يتسم بالثقة المتبادلة والمسئولية، وتقديم الدعم لفرق الرقابة، كجزء من إدارة الجودة. وقد يستلزم ذلك تطبيق إجراءات رقابة الجودة ذات الصلة والتي تسهل إدارتها والتأكد من تقبل مراجعي الأداء للملاحظات "التغذية العكسية" من رقابة الجودة. وإذا حدث اختلاف في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة، يجب اتخاذ الخطوات المناسبة لضمان مراعاة وجهة نظر فريق الرقابة بالقدر الكافي وثبات سياسة الجهاز.
- في رقابة الأداء، حتى إذا كان التقرير مستند إلى الأدلة وموثقاً بصورة جيدة ودقيقة فقد يظل غير ملائم أو غير كاف إذا أخفق في تقديم رأي متوازن ومحايد أو إذا تضمن عدد قليلاً جداً من وجهات النظر الملائمة أو إذا تناول أسئلة الرقابة على نحو غير مرض. ولذا، يجب أن تشكل هذه الاعتبارات جزءاً أساسياً من تدابير رقابة الجودة.
- نظراً لاختلاف أهداف الرقابة بصورة كبيرة باختلاف مهام الرقابة، لا بد من التحديد الواضح لما يشكل التقرير ذو الجودة العالية في السياق المحدد لمهمة الرقابة. ولذا، يجب تكملة التدابير العامة لرقابة الجودة بتدابير خاصة بالرقابة.

لا يمكن لأية إجراءات من إجراءات رقابة الجودة على مستوى الرقابة الفردية أن تضمن الجودة العالية لتقارير رقابة الأداء. كما أنه من المهم بنفس القدر أن يمتلك مراجعو رقابة الأداء الكفاءة والدافع وأن يحافظوا عليهما. ولذا، يجب إكمال آليات الرقابة بالدعم، كتدريب وتوجيه فريق الرقابة على رأس العمل.

« **الأهمية النسبية**

٣٣. يجب على مراجعي الأداء أن يراعوا الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة. ويجب ألا يُنْظر إلى الجانب المالي وحده بل وإلى العوامل الأخرى لموضوع الرقابة، بغية تقديم أعلى قيمة مضافة ممكنة.

يمكن فهم الأهمية النسبية بأنها أهمية مسألة ما في السياق الذي ينظر إليها فيه. ويجب أن يراعي في الأهمية النسبية لموضوع الرقابة حجم الآثار المترتبة عليه. وتعتمد على ما إذا كان النشاط بسيطاً نسبياً وما إذا كانت أوجه القصور في المجال المعني يمكن أن تؤثر على الأنشطة الأخرى في الجهة

الخاضعة للرقابة. وتعتبر مسألة ما ذات أهمية نسبية إذا اعتبر الموضوع ذا أهمية خاصة وإذا كان للتحسينات أثر كبير. وتقل أهمية المسألة إذا كان النشاط ذا طبيعة روتينية وكان الأثر المترتب على ضعف الأداء محصوراً في مجال صغير.

في رقابة الأداء، قد تكون الأهمية النسبية المقاسة بالقيمة المالية هي مصدر الاهتمام الأساسي، ولكن هذا ليس ضرورياً دائماً. كما يجب على مراجع الأداء عند تحديد الأهمية النسبية أن يراعي الجوانب المهمة الأخرى وأن يتذكر أن ذلك يختلف بمرور الوقت ويعتمد على وجهة نظر المستخدمين المعنيين والأطراف المسئولة. وبما أن موضوعات رقابة الأداء قد تختلف اختلافاً كبيراً والمعايير الرقابية كثيراً ما تكون غير محددة بتشريع، فقد تختلف وجهة النظر هذه من عملية رقابة لأخرى. ويتطلب تقييمها تقديراً دقيقاً من جانب المراجع.

وتُعنَي الأهمية النسبية بجميع جوانب رقابة الأداء، كاختيار الموضوعات وتحديد المعايير وتقييم الأدلة والتوثيق وإدارة مخاطر إصدار تقارير أو نتائج رقابة غير ملائمة أو ذات تأثير بسيط.

« **التوثيق**

٣٤. يجب على مراجعي الأداء أن يوثقوا الرقابة وفقاً للظروف الخاصة بها. ويجب أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة بقدر كاف لتمكين مراجع الأداء المتمرس الذي لا تربطه صلة مسبقة بعملية الرقابة من تحديد العمل الذي تم القيام به للوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

كما هو الحال في جميع عمليات الرقابة، على مراجعي الأداء أن يحتفظوا بسجل كتابي مناسب للتحضير لكل عملية رقابة وإجراءاتها ونتائجها. ومع ذلك فإن الغرض من التوثيق وسياقه محددان نوعاً ما في رقابة الأداء.

كثيراً ما يكتسب مراجع الأداء معرفة تخصصية عن موضوع الرقابة. وبما أن منهجية ومعايير الرقابة قد تكون وضعت خصيصاً لمهمة واحدة، فعلى مراجع الأداء مسئولية خاصة تتمثل في جعلها منطقيه واضحة.

إلى جانب احتواء تقرير رقابة الأداء على النتائج والتوصيات فإنه يصف الإطار ووجهة النظر والهيكل التحليلي المعتمد والعملية المتبعة للوصول إلى الاستنتاجات. ويؤدي التقرير إلى حد ما الوظائف المقدمة من قبل المعايير العامة أو وثائق الرقابة في الأنواع الأخرى من الرقابة.

ولا يجب أن يؤكد التوثيق صحة الحقائق فحسب، بل وأن يضمن أن يقدم التقرير دراسة متوازنة وعادلة وكاملة لسؤال أو موضوع الرقابة. ولذا، فقد يكون من الضروري مثلاً أن يتضمن التوثيق إشارة إلى الحجج المرفوضة في التقرير أو أن يصف التقرير كيفية التعامل مع وجهات النظر المختلفة.

كثيراً ما يكون الهدف من تقرير رقابة الأداء هو إقناع المستخدمين بتقديم رؤى جديدة

عوضاً عن التقرير الرسمي عن التأكد. وكما تحدد أهداف الرقابة طبيعة الأدلة اللازمة، فإنها تحدد طبيعة التوثيق كذلك.

إن الحفاظ على التوثيق الكافي ليس جزءاً من رقابة الجودة فحسب (مثلاً من خلال المساعدة على ضمان تنفيذ العمل بصورة مرضية وتحقيق أهداف الرقابة) بل يُعد جزءاً من التطور المهني؛ إذ يمكن أن يحدد شكل الممارسة الجيدة لعمليات الرقابة المماثلة في المستقبل.

القسم الثالث: المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسة لعملية رقابة الأداء ذاتها

٣٥. تتألف رقابة الأداء من الخطوات الرئيسة التالية:

- **التخطيط:** أي اختيار الموضوعات والدراسة المسبقة وتصميم الرقابة.
- **التنفيذ:** أي جمع البيانات والمعلومات وتحليلها.
- **إعداد التقرير:** أي عرض نتائج الرقابة والإجابات عن أسئلة الرقابة والنتائج والاستنتاجات والتوصيات للمستخدمين.
- **المتابعة:** أي تحديد ما إذا كانت الإجراءات المتخذة استجابة للنتائج والتوصيات قد حلت المشكلات الأساسية و/أو مواطن الضعف.

وقد تتكرر هذه الخطوات. فعلى سبيل المثال قد تحتم الرؤى الجديدة التي تتضح في مرحلة تنفيذ العملية إجراء تغييرات على خطة الرقابة وقد يتم تصميم عناصر مهمة من عناصر الرقابة (كالوصول إلى الاستنتاجات مثلا) أو حتى إكمالها خلال مرحلة تنفيذ العملية.

التخطيط

« **اختيار مواضيع الرقابة:**

٣٦. يجب على مراجعي الأداء اختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز بتحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات.

إن تحديد عمليات الرقابة التي سيتم إجراؤها عادةً ما تكون جزءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي. وعلى مراجعي الأداء إذا كان ذلك مناسباً أن يساهموا في هذه العملية وفقاً لمجالات خبرة كل منهم. وقد يقدمون معرفتهم المكتسبة من عمليات الرقابة المسبقة، كما قد تكون المعلومات المستقاة من عملية التخطيط الاستراتيجي مرتبطة بالعمل اللاحق لمراجع الأداء.

في هذه العملية، يجب على مراجعي الأداء أن يراعوا أن تكون موضوعات الرقابة مهمة بقدر كاف وقابلة للرقابة ومتماشية مع تفويض الجهاز. ويجب أن تهدف عملية اختيار الموضوع إلى تعظيم الأثر المتوقع للرقابة مع مراعاة قدرات الرقابة (كالموارد البشرية والمهارات المهنية).

ويمكن للأساليب الرسمية لإعداد عملية التخطيط الاستراتيجي، كتحليل المخاطر أو تقييمات المشكلة، أن تساعد في تنظيم العملية إلا أنه لا بد أن يكملها التقدير المهني لتجنب التقديرات أحادية الجانب.

« **تصميم الرقابة**

٣٧. **يجب على مراجعي الأداء التخطيط للرقابة على نحو يسهم في الوصول إلى رقابة ذات جودة عالية تجري على نحو يتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الجيدة.**

ولا بد من مراعاة ما يلي عند التخطيط للرقابة:

- المعرفة والمعلومات الأساسية اللازمة لفهم الجهات الخاضعة للرقابة بما يسمح بتقييم المشكلة أو المخاطر، والمصادر المحتملة للمشكلة، والقابلية للرقابة ومدى أهمية المجال المعني للرقابة.
- أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها وموضوعها ومنهجيتها (بما في ذلك الأساليب التي ستستخدم لجمع الأدلة وإجراء التحليل لعملية الرقابة).
- الأنشطة الضرورية وما يلزم من موظفين ومهارات (بما في ذلك استقلالية فريق الرقابة والموارد البشرية والخبرة الخارجية المحتملة) ، والتكلفة التقديرية للرقابة ، والإطار الزمني والمراحل الرئيسة، والضوابط الرئيسة.

ولضمان التخطيط للرقابة بصورة صحيحة ، على مراجعي الأداء الحصول على المعرفة الكافية بالموضوع. فرقابة الأداء بوجه عام تتطلب الحصول على المعرفة الخاصة بالرقابة والمعرفة الموضوعية والمعرفة المنهجية قبل البدء بالرقابة (الدراسة المسبقة).

عند التخطيط للرقابة، يجب على مراجع الأداء أن يصمم إجراءات الرقابة لاستخدمها في جمع أدلة الرقابة المناسبة والكافية، ويمكن تناول ذلك على مراحل عدة وهي:

- تحديد التصميم الشامل لعملية الرقابة (الأسئلة التي ستطرح ، كأن تكون تفسيرية/ وصفية/ تقييمية)،
- تحديد مستوى الملاحظة (كالنظر في عملية أو ملفات منفردة)،
- تحديد المنهجية المتبعة (كالتحليل الكامل لمجتمع العملية أو أخذ عينة)،
- تحديد الأساليب المتبعة لجمع البيانات (كالمقابلة أو مجموعة التركيز، ويجب اختيار طرق جمع البيانات وأساليب أخذ العينات بعناية).

كما يجب أن تتضمن مرحلة التخطيط عملاً بحثياً يهدف إلى بناء المعرفة واختبار تصاميم الرقابة المختلفة والتحقق من مدى توفر البيانات الضرورية؛ فذلك يسهل اختيار أنسب الطرق للرقابة.

ويجب أن تدرك الإدارة العليا وفريق الرقابة التصميم العام للرقابة وما ينطوي عليه إدراكاً تاماً. وغالباً ما ترجع القرارات بشأن التصميم العام للرقابة وآثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز التي يمكنها أن تضمن توافر المهارات والموارد والقدرات اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة.

ويجب أن يسمح التخطيط بالمرونة كي يستطيع مراجعو الأداء الاستفادة من الرؤى التي يتم الحصول عليها أثناء الرقابة. ويجب أن تكون طرق الرقابة المختارة هي أفضل الطرق التي تسمح بجمع بيانات الرقابة بكفاءة وفعالية. وفي حين أنه يجب على مراجعي الأداء أن يسعوا إلى تبني أفضل الممارسات، فقد تُحد الاعتبارات العملية كمدى توفر البيانات من إمكانية اختيار الطرق. ولذا، ينصح بالمرونة والواقعية بهذا الخصوص. ولهذا السبب، لا ينبغي أن تكون إجراءات رقابة الأداء موحدة أكثر من اللازم. فقد يعيق الإفراط في التوجيه المرونة والتقدير المهني والمهارات التحليلية اللازمة في رقابة الأداء. وفي بعض الحالات – حين تتطلب الرقابة مثلاً جمع البيانات في عدة أقاليم أو مناطق مختلفة أو أن يُجرِي الرقابة عدد كبير من مراجعي الأداء – فقد يلزم وضع خطة رقابة أكثر تفصيلاً تحدد فيها أسئلة الرقابة وإجراءاتها بصورة واضحة.

ويجب على مراجعي الأداء عند التخطيط للرقابة أن يقيِّموا خطر الاحتيال. فإذا كان كبيراً في سياق أهداف الرقابة، يجب عليهم أن يفهموا نظم الرقابة الداخلية المعنية والبحث عما إذا ما كانت هناك علامات دالة على المخالفات التي تعيق الأداء.

كما يجب عليهم أن يحددوا ما إذا كانت الجهات المعنية قد اتخذت الإجراء المناسب للاستجابة لأية توصيات من عمليات الرقابة السابقة أو الاختبارات الأخرى المتعلقة بأهداف الرقابة. وأخيراً، عليهم أن يسعوا للاتصال بأصحاب المصلحة بما فيهم الأكاديميين أو غيرهم من الخبراء في هذا المجال؛ لتكوين المعرفة الصحيحة بخصوص الممارسات الجيدة أو أفضل الممارسات مثلاً. ويتمثل الهدف العام في مرحلة التخطيط بتحديد أفضل السبل لإجراء الرقابة وذلك بتكوين المعرفة والنظر في مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات.

التنفيذ

« **الأدلة والنتائج والاستنتاجات**

٣٨. **يجب على مراجعي الأداء الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية لإثبات النتائج، والوصول إلى الاستنتاجات استجابةً لأهداف وأسئلة الرقابة، وإصدار التوصيات.**

يجب أن تكون جميع نتائج واستنتاجات الرقابة مدعومة بأدلة مناسبة وكافية. ويجب وضع ذلك في سياقه الصحيح والنظر في جميع الحجج المؤيدة والمعارضة ووجهات النظر المختلفة ذات العلاقة قبل استخلاص الاستنتاجات. ويتم تحديد طبيعة أدلة الرقابة اللازمة لاستخلاص النتائج في رقابة الأداء من خلال موضوع وهدف وأسئلة الرقابة.

ويجب على مراجع الأداء أن يقيم الأدلة بهدف الحصول على نتائج الرقابة. وبناءً على النتائج، يجب على مراجع الأداء أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج. فالنتائج والاستنتاجات هي نتائج التحليل استجابةً لأهداف الرقابة، وتجيب على أسئلة الرقابة.

ويمكن أن تستند النتائج إلى الأدلة الكمية التي يتم الحصول عليها باستخدام الطرق العلمية أو أساليب أخذ العينات. وقد تتطلب صياغة الاستنتاجات الكثير من التقدير والتفسير للإجابة عن أسئلة الرقابة؛ إذ قد تكون أدلة الرقابة مقنعة «توجه إلى الاستنتاج...» وليست حاسمة «صواب/خطأ». ويجب موازنة الحاجة إلى الدقة بما هو معقول واقتصادي وملائم لهذه الأهداف. ويوصي بمشاركة الإدارة العليا في ذلك.

وتنطوي رقابة الأداء على سلسلة من العمليات التحليلية التي تتطور تدريجياً من خلال التفاعل المتبادل، لتسمح للأسئلة والطرق المستخدمة أن تزداد عمقاً وتعقيداً. وقد ينطوي ذلك على جمع البيانات من مصادر مختلفة والمقارنة بينها واستخلاص استنتاجات أولية وجمع النتائج لبناء الفرضيات التي يمكن اختبارها عند اللزوم أمام المزيد من البيانات. وترتبط العملية بأسرها ارتباطاً وثيقاً بعملية صياغة تقرير الرقابة والتي يمكن النظر إليها باعتبارها جزءاً أساسياً من العملية التحليلية التي تتوج بالإجابات عن أسئلة الرقابة. ولا بد أن يكون مراجعو الأداء موجهين لتحقيق الأهداف وأن يعملوا بصورة ممنهجة مع بذل العناية الواجبة والموضوعية.

إعداد التقارير

« محتوى التقرير

٣٩. يجب على مراجعي الأداء أن يسعوا جاهدين لتقديم تقارير رقابة شاملة ومقنعة وفي الوقت المناسب وسهلة القراءة ومتوازنة

ولكي يكون التقرير شاملاً يجب أن يتضمن جميع المعلومات اللازمة لتناول موضوع الرقابة وأسئلتها، وأن يكون مفصلاً بالقدر الكافي لتقديم فهم لموضوع الرقابة والنتائج والاستنتاجات. ولكي يكون التقرير مقنعاً فلا بد أن يكون منظماً تنظيماً منطقياً وأن يعرض علاقة واضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها. كما يجب أن يتناول جميع الحجج المعنية.

وفي رقابة الأداء، يبلغ مراجعو الأداء نتائجهم بشأن مدى الاقتصاد والكفاءة في الحصول على الموارد واستخدامها ومدى فاعلية تحقيق الأهداف. وقد تتباين التقارير تبايناً كبيراً في نطاقها وطبيعتها، كتقييم مدى سلامة استخدام الموارد مثلاً والتعليق على تأثير السياسات والبرامج والتوصية بتغييرات تهدف لتحقيق التحسينات.

ويجب أن يتضمن التقرير معلومات عن هدف الرقابة، وأسئلتها والإجابات عنها، والموضوع، والمعايير، والمنهجية، ومصادر البيانات، وأية قيود على البيانات المستخدمة، ونتائج الرقابة. ويجب أن يجيب بوضوح عن أسئلة الرقابة أو يشرح سبب تعذر ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على مراجعي الأداء التفكير في إعادة صياغة أسئلة الرقابة بما يتلاءم مع الأدلة التي تم الحصول عليها والوصول بذلك إلى وضع يُمّكن من الإجابة عن الأسئلة. ويجب أن يتم وضع نتائج الرقابة في منظورها الصحيح، وضمان الانسجام بين هدف الرقابة وأسئلة الرقابة والنتائج والاستنتاجات. ويجب أن يوضح التقرير لماذا وكيف تعيق المشكلات المشار إليها نتائج الأداء وذلك لتشجيع الجهة الخاضعة للرقابة أو مستخدم التقرير على اتخاذ الإجراء التصحيحي. ويجب عند اللزوم، أن يتضمن توصيات لتحسين الأداء.

ويجب أن يكون التقرير واضحاً ومقتضباً بالقدر الذي يسمح به موضوع الرقابة وأن يصاغ بلغة بعيدة عن الغموض. ويجب بوجه عام أن يكون بنّاء وأن يُسهم في تحسين المعرفة ويبرز أية تحسينات ضرورية.

« **التوصيات**

٤٠. **يجب على مراجعي الأداء أن يسعوا إلى تقديم توصيات بنّاءة من شأنها أن تسهم إسهاماً كبيراً في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة، إذا كان ذلك ملائماً وسمح به تفويض الجهاز.**

يجب أن تكون التوصيات بناءة وأن تضيف قيمة. كما يجب أن تتناول أسباب المشكلات و/أو مواطن الضعف. غير أنها يجب أن تصاغ بطريقة تبتعد عن البديهية أو تعكس ببساطة استنتاجات الرقابة، كما يجب ألا تتعدى على مسئوليات الإدارة. ويجب أن يكون واضحاً بها ما تم معالجته في كل توصية، والجهة المسئولة عن اتخاذ أية خطوات، وماذا تعنى التوصيات – أي كيف ستسهم في تحسين الأداء. ويجب أن تكون التوصيات عملية وموجهة إلى الجهات المسئولة والمختصة بتنفيذها.

ويجب أن تكون التوصيات واضحة ومعروضة بطريقة منطقية وعقلانية. ويجب أن ترتبط بأهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها. ويجب أن تؤدي، مع النص الكامل للتقرير، إلى إقناع القارئ بأن من شأنها أن تحسن تنفيذ العمليات والبرامج الحكومية بقدر كبير؛ مثلاً بتقليل التكاليف وتبسيط الإدارة، أو بتعزيز جودة وحجم الخدمات، أو بتحسين الفعالية أو الأثر أو الفوائد العائدة على المجتمع.

« **توزيع التقرير**

٤١. **يجب على مراجعي الأداء أن يسعوا إلى نشر تقاريرهم وفقاً لتفويض الجهاز.**

على مراجعي الأداء أن يتذكروا أن توزيع تقارير الرقابة على نطاق واسع يمكن أن يعزز مصداقية مهمة الرقابة .ولذا، يجب أن توزع التقارير على الهيئات الخاضعة للرقابة والهيئة التنفيذية و/أو الهيئة التشريعية وأن تتاح وفقاً لتفويض الجهاز.

المتابعة

٤٢. يجب على مراجعي الأداء أن يتابعوا نتائج وتوصيات الرقابة السابقة عند اللزوم. ويجب إعداد التقارير عن المتابعة بصورة مناسبة لتوفير التعليقات/ التغذية العكسية للهيئة التشريعية إلى جانب الاستنتاجات والآثار المترتبة على جميع الإجراءات التصحيحية المعنية؛ إن أمكن.

تشير المتابعة إلى دراسة مراجعي الأداء للإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسئول أخر بُناءً على نتائج رقابة الأداء. وهو نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة بتقوية تأثير الرقابة ووضع الأساس للتحسينات المستقبلية في أعمال الرقابة. كما تشجع الجهات الخاضعة للرقابة والمستخدمين الآخرين للتقارير على أخذ التقارير بجدية، وتقدم للمراجعين دروساً نافعة ومؤشرات الأداء. ولا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات وإنما تركز على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل كافي وصححت الوضع الأساسي بعد فترة زمنية معقولة.

ويجب على مراجع الأداء عند إجراء متابعة تقرير الرقابة أن يركز على النتائج والتوصيات التي ما تزال ملائمة وقت المتابعة وأن يعتمد منهجاً مستقلاً محايداً.

وقد يتم إعداد التقارير عن نتائج المتابعة بصورة منفردة أو كتقرير موحد قد يشمل بدوره تحليل عمليات رقابة مختلفة، وربما يبرز الاتجاهات والموضوعات المشتركة في عدد من مجالات إعداد التقارير. ويمكن للمتابعة أن تسهم في تحسين القيمة المضافة برقابة الأداء في فترة زمنية أو مجال معين.

معيار رقابة الأداء رقم (٢)

"رقابة الأداء"

مقدمة	٤٧
١-نطاق المعيار	٤٧
٢- تعريفات رقابة الأداء	٤٩
٣- المتطلبات العامة لرقابة الأداء	٤٩
الاستقلالية وأخلاقيات المهنة	٤٩
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة	٥٠
الموضوع	٥٠
الثقة والتأكيد في رقابة الأداء	٥١
أهداف الرقابة	٥١
منهج الرقابة	٥٢
معايير الرقابة	٥٢
مخاطر الرقابة	٥٣
التواصل	٥٤
المهارات	٥٥
الإشراف	٥٥
الشك المهني والتقدير المهني	٥٦
رقابة الجودة	٥٧
الأهمية النسبية	٥٨
التوثيق	٥٨
٤-المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسة لرقابة الأداء	٥٩
التخطيط - اختيار الموضوعات	٥٩
التخطيط – تصميم الرقابة	٥٩
التنفيذ	٦١
التقرير	٦٢
المتابعة	٦٥

مقدمة

١ تعد المعايير والأدلة المهنية ضرورية لتحقيق الثقة في عمليات رقابة الأداء وجودتها، يهدف معيار رقابة الأداء رقم (٢) "رقابة الأداء" الصادر عن الجهاز المركزي للمحاسبات إلى دعم أعضاء الجهاز وزيادة فعالية واستقلالية رقابتهم وتطوير نهجهم المهني وذلك في ضوء القوانين واللوائح.

٢ يحدد الإطار العام المصري لرقابة الأداء بجانب بعض الاعتبارات الأخرى هدف وإلزامية معايير رقابة الأداء. ويقدم معيار رقم (١)"مبادئ رقابة الأداء " تطوير المبادئ الأساسية للإطار العام لرقابة الأداء، في حين يمثل معيار رقابة الأداء رقم (٢) "رقابة الأداء" المعيار الأساسي لرقابة الأداء وينبغي أن يقرأ ويفهم في ضوء الإطار العام المصري لرقابة الأداء ومعيار رقم (١) "مبادئ رقابة الأداء " .

٣ يجب الالتزام بكل شروط معيار رقم (٢) "رقابة الأداء" حيث يتضمن هذا المعيار متطلبات الممارسة المهنية لمهام رقابة الأداء ويليها تفسيرات من أجل شرح وتوضيح هذه المتطلبات.

٤ كتبت المتطلبات في شكل فقرات إلزامية بخط عريض. وهي تتضمن المحتويات الإلزامية والضرورية لإنجاز أعمال الرقابة بجودة عالية. وتحدد هذه المتطلبات لمراجعي الأداء ما هو متوقع منهم من أصحاب المصلحة وما يمكن توقعه من أعمال الرقابة، وتصف الإيضاحات شرح المتطلب حيث تمت صياغتها بمزيد من التفصيل.

٥ كما تقدم الأدلة الإرشادية التفسيرية التي تصدر تالية لهذا المعيار تفسيرات تكميلية استرشاديه أقل درجة من إلزامية المعايير. حيث يوفر الدليل الإرشادي رقم (١) "المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء" الإرشادات المتعلقة بمفاهيم الرقابة حيث يتضمن توضيحات بشأن المتطلبات، بينما يوفر الدليل الإرشادي رقم (٢) "عملية رقابة الأداء" إرشادات تتعلق بعملية الرقابة حيث يتضمن وصفاً لكيفية تنفيذ تلك المتطلبات.

٦ يستخدم معيار رقم (٢) "رقابة الأداء" مصطلح "مراجع أداء" ويحدد ما هو مطلوب منه لإجراء عملية الرقابة بجودة عالية.

٧ يعتمد معيار رقم (٢) "رقابة الأداء" إلى حد كبير نفس الهيكلة المعتمدة في معيار رقم (١) "مبادئ رقابة الأداء " ويتألف من أربعة أقسام رئيسية:

١- نطاق المعيار.

٢- تعريف رقابة الأداء وأهدافها.

٣- المتطلبات العامة لرقابة الأداء الواجب الالتزام بها في بداية وأثناء عملية الرقابة.

٤- المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسة لعملية الرقابة.

١- نطاق المعيار

٨ يتفق هذا المعيار مع الخيارات التي أتاحتها معايير الإنتوساي المتعلقة برقابة الأداء للاسترشاد بها حيث وضعت ثلاثة خيارات الأول أن يتم الاستناد لمعايير الإنتوساي فضلاً عن الاستناد لمصادر أخرى، والخيار الثاني أن يتم إصدار معايير وطنية تتوافق مع معايير الإنتوساي، والخيار الثالث والذي يتمثل في اعتماد معايير الإنتوساي.

٩ تم وضع هذا المعيار والأدلة الإرشادية وفقاً للخيار (١)، بحيث تستند لمعايير الإنتوساي وتتفق مع قانون الجهاز وطبيعة العمل فيه وكذا التشريعات والبيئة القانونية والدستورية.

١٠ يتضمن هذا المعيار التفاصيل الضرورية لإنجاز مهام رقابة الأداء المكلف بها الجهاز والتي تتوافق مع المبادئ الأساسية لرقابة الأداء في جميع الجوانب المعمول بها والمعنية.

١١ يمكن أن يتحقق معيار رقابة الأداء بأساليب ووسائل مختلفة تتناول بعضها الأدلة الإرشادية، ولذلك فيحتوي هذا المعيار على مستوى مناسب من التفاصيل لتوجيه مراجعي الأداء. حيث توفر الأدلة الإرشادية لرقابة الأداء أدوات يمكن استخدامها مباشرة أو كأحد أساليب التطبيق.

١٢ لا يمكن لهذا المعيار في أي حال من الأحوال أن يتجاوز القوانين واللوائح أو التفويضات الخاصة بالجهاز، أو يمنع من إجراء التحقيقات والمراجعات أو التعهدات الأخرى التي لا يغطيها هذا المعيار على وجه التحديد.

١٣ يُعتمد هذا المعيار كمعيار رسمي لرقابة الأداء والإشارة إليه مباشرة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على مراجعي الأداء أن يتوافقوا مع كل متطلبات هذا المعيار إلا إذا اتضح من خلال ظروف الرقابة عدم إمكانية تطبيق أحد المتطلبات لارتباطه بشرط غير متوفر. وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن ذلك وتقديم المزيد من الإيضاحات حول الآثار المترتبة عن ذلك.

١٤ وللإشارة مباشرة إلى هذا المعيار، ينبغي صياغة الإشارة على النحو المنصوص عليه في الفقرة (٩) من الإطار العام لرقابة الأداء التالية:

... لقد أجرينا عمليات رقابة الأداء بناءً على إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) ووفقاً للمعايير المصرية لرقابة الأداء، واللذان يستندا إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP).

١٥ يمكن أن تشمل رقابة الأداء مجموعة واسعة من الموضوعات وطرق البحث. ونتيجة لذلك، فإن مستوى تفاصيل المتطلبات يضمن قدراً من المرونة ويترك مساحة كافية لاعتماد مناهج رقابة مختلفة. وهو ما يشجع أيضاً مستخدمي هذا المعيار على الاستفادة الكاملة من المبادئ الإرشادية ذات الصلة بالموضوعات المحددة.

ويمكن إجراء عمليات الرقابة وفقاً لهذا المعيار ومعايير ومصادر أخرى شريطة عدم وجود تناقض بينها. وفي هذه الحالة، لا بد من الإشارة إلى كل من المعايير الأخرى التي تم الاعتماد عليها بالإضافة لهذا المعيار.

١٦ يمكن أن تكون رقابة الأداء جزءاً من عملية رقابة واسعة تغطي أيضاً رقابة الالتزام والرقابة المالية. وفي هذه الحالة (الرقابة المركبة) يحتاج مراجع الأداء للرجوع إلى جميع المعايير ذات الصلة وتحديد المجالات التي تختلف فيها الأولويات والهدف الأساسي من عملية الرقابة لتحديد المعيار الذي سيتم اعتماده.

٢- تعريفات رقابة الأداء وأهدافها

١٧ رقابة الأداء: هي فحص مستقل موضوعي وموثوق به عما إذ كانت تعهدات الجهات الخاضعة لرقابته أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.

١٨ تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز. كما تهدف إلى المساهمة في تحقيق المتطلبات البيئية والتنمية المستدامة والحوكمة الرشيدة والمُساءلة والشفافية. تسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً.

١٩ وغالباً ما تتضمن رقابة الأداء تحليلاً للأوضاع الضرورية لضمان احترام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

٢٠ يوفر الدليل الإرشادي (١) تفاصيل حول تعريف الاقتصاد والكفاءة والفعالية وحول كيفية توفير رقابة الأداء لمعلومات جديدة.

٣- المتطلبات العامة لرقابة الأداء

الاستقلالية وأخلاقيات المهنة

المتطلب

٢١ يجب على مراجعي الأداء الالتزام بإجراءات الجهاز المتعلقة بالاستقلالية وبأخلاقيات المهنة والتي يتطلبها الميثاق المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩، وتنظمها التعليمات التنظيمية الصادرة في هذا الشأن.

الإيضاحات

٢٢ تشمل الاستقلالية استقلالاً حقيقاً واستقلالاً ظاهرياً. يُمكن الاستقلال الحقيقي مراجعي الأداء من القيام بالمهام التي يكلفوا بها دون التعرض لتأثيرات تهدد التقدير المهني إضافة إلى العمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني. ويتمثل الاستقلال الظاهري في غياب الظروف التي من شأنها أن تدفع أصحاب المصلحة الذين لديهم معرفة بالموضوع إلى الشك في نزاهة المراقب وموضوعيته وتقديره المهني، أو أن يُستنتج أنه تم تهديد هذه المبادئ، ولقد وضع الجهاز نماذج للتعهدات الإلزامية التي يجب استيفاؤها.

المتطلب

٢٣ يجب على مراجع الأداء أن يحرص على الحفاظ على استقلاليته كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة ويراها المستخدمون المستهدفون كذلك.

الإيضاحات

٢٤ حيث إن التهديدات التي تضمنها الميثاق العام لآداب وسلوكيات المهنة قد وردت على سبيل المثال

لا الحصر حيث قد توجد تهديدات أخرى للاستقلالية، فعلى مراجعي الأداء أن يأخذوا بعين الاعتبار المخاطر المهددة لاستقلاليتهم. بحيث يكون لكل منهم دور خاص في تحديد معايير الرقابة، وقياسها، وصياغة تقرير متوازن. وفي هذا الصدد، يحتاجوا أن يبقوا مستقلين بحيث يقدموا تقارير محايدة ويحافظوا على السلوك الأخلاقي للفريق الرقابي. ومن المهم أيضاً أن يتم النظر في مواقف أصحاب المصلحة ذوي الصلة ومصالحهم وإنشاء تواصل جيد معهم دون المساس باستقلالية المراجع.

المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة

المتطلب

٢٥ يجب على مراجع الأداء أن يحدد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة أثناء عملية الرقابة والنظر في أدوارهم بهدف مراعاة ذلك عند إجراء عملية الرقابة.

الإيضاحات

٢٦ المستخدمون هم الأفراد الذين يعد مراجع الأداء تقرير رقابة الأداء لخدمتهم وقد تتمثل في السلطة التشريعية أو التنفيذية، والأجهزة الحكومية والأطراف المعنية باستخدام تقرير الرقابة بخلاف أصحاب المصالح الآخرين.

٢٧ 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 تجري مراقبته. وقد يكون الطرف المسؤول المكلف بإجراء التغييرات المطلوبة لمعالجة التوصيات. في بعض الأحيان تكون الجهة المسؤولة أيضاً أحد المستخدمين المقصودين، وفي هذه الحالة لا يمكن أن تكون المستخدم الوحيد.

٢٨ ومن المهم أيضاً النظر في احتياجات ومصالح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة. وبذلك يضمن مراجع الأداء أن يقدم لهم تقريراً أكثر فائدة وفهماً. ومع ذلك، لا ينبغي بأي حال من الأحوال المساس باستقلالية مراجع الأداء وموضوعيته الذي يبقى مطالباً باتباع منهج رقابي متوازن يضمن المصلحة العامة.

الموضوع

المتطلب

٢٩ يجب على مراجع الأداء تحديد موضوع رقابة الأداء.

الإيضاحات

٣٠ يتعلق موضوع الرقابة بالسؤال "ماذا راقبنا " ويتم تعريفه في نطاق الرقابة. قد يمثل موضوع رقابة الأداء برامج محددة أو مشروعات أو أنظمة أو مؤسسات أو أموال وقد يشمل أنشطة (مع مخرجاتها ونتائجها

وآثارها) أو الأوضاع القائمة بما في ذلك الأسباب والنتائج. ويضبط نطاق الرقابة حدودها المرتبط مباشرة بأهدافها. ويحدد نطاق الرقابة الموضوع الذي سيقوم مراجع الأداء بمراقبته وتقييمه والوثائق أو السجلات التي سيتم فحصها والفترة والمواقع المعنية.

٣١ إن العديد من الموضوعات في رقابة الأداء ذات طبيعة خاصة لأنها قد تتعلق بأداء البرامج العامة ذات الأولوية من قبل الحكومة. كما تفحص رقابة الأداء أثر كفاءة وفعالية إعداد وتنفيذ القرارات المتخذة من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية، وقد يتعلق الأمر بفحص ما إذا كان هناك أية أوجه قصور في القوانين واللوائح أو تنفيذها قد حالت دون تحقيق الأهداف المحددة.

الثقة والتأكد في رقابة الأداء

المتطلب

٣٢ يجب على مراجع الأداء أن يمنح التأكد حول نتائج موضوع الرقابة وفقاً للمعايير وذلك بطريقة شفافة.

الإيضاحات

٣٣ يقصد بالتأكد أنه يمكن للمستخدمين أن يثقوا في النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير. يقدم مراجع الأداء التأكد للمستخدمين من خلال شرح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ويبرهَن على ذلك من خلال تقديم الأسباب التي أدت به إلى النتائج والاستنتاجات.

٣٤ قد يحتاج مراجع الأداء إلى التواصل بشفافية حول أهداف التقرير ونطاقه والمنهجية المتبعة والبيانات التي تم جمعها وأية قيود من شأنها أن توفر استنتاجات خاطئة للمستخدمين.

أهداف الرقابة

المتطلب

٣٥ يجب على مراجع الأداء أن يحدد هدف أو أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/ أو الفعالية.

٣٦ يجب على مراجع الأداء تحديد تفاصيل الهدف/الأهداف الرقابية بغرض توضيح الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها وتصميم الرقابة حسب تطور منطقي.

٣٧ إذا تمت صياغة أهداف الرقابة في شكل أسئلة رقابية وتم تقسيمها إلى أسئلة فرعية، يجب على مراجع الأداء أن يتثبت بعد ذلك أنها مرتبطة بالموضوع، ومتكاملة، وغير متداخلة وشاملة بشكل جماعي في تناول السؤال الرقابي العام.

الإيضاحات

٣٨ يمكن اعتبار الهدف أو الأهداف الرقابية هي الأسئلة التي يتم صياغتها حول الموضوع والتي يسعى مراجع الأداء لتقديم الإجابة عليها استناداً إلى الأدلة الرقابية التي تحصل عليها. فأهداف الرقابة المحددة

جيداً تتعلق بتعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها التي ترتبط بموضوع الرقابة. وتتم صياغة الأسئلة الرقابية في شكل عملية متكررة تحدد هذه الأسئلة مراراً وتصقلها مع مراعاة المعلومات المعروفة ذات الصلة بالموضوع.

٣٩ يمكن الجمع بين أهداف الرقابة المتعددة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة. وعوضاً عن تحديد هدف واحد أو سؤال عام للرقابة قد يختار مراجع الأداء وضع عدة أهداف للرقابة وليس من الضروري دائماً تقسيمها إلى أسئلة فرعية.

منهج الرقابة

المتطلب

٤٠ على مراجع الأداء اختيار منهج للرقابة يستند على النتائج أو المشكلة أو النظام، أو مزيجا من تلك المناهج.

الإيضاحات

٤١ يحدد منهج الرقابة طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه وهو حلقة وصل هامة بين هدف أو أهداف الرقابة ومعاييرها وعملية جمع الأدلة.

٤٢ ويدرس المنهج المستند إلى النظام الأداء السليم للنظم الإدارية. وفي كثير من الأحيان، تساعد المبادئ الأساسية للإدارة الجيدة في دراسة شروط الكفاءة والفعالية وذلك حتى في صورة غياب إجماع واضح على مشكلة ما أو عندما لا يتم إدراج النتائج أو المخرجات بشكل واضح.

٤٣ يقيم المنهج المستند إلى النتائج مدى تحقيق النتائج والمخرجات للأهداف المنشودة أو ما إذا كانت البرامج والخدمات قد تمت وفقاً لما تم التخطيط له. ويمكن اعتماد هذا المنهج بسهولة أكثر عندما يكون هناك تحديد واضح للنتائج أو المخرجات المطلوبة (مثلاً في القانون أو في استراتيجية معدة من قبل الأطراف المسؤولة).

٤٤ ويدرس المنهج المستند إلى المشكلة أسباب مشكلات أو انحرافات معينة عن المعايير. ويتحقق منها ويحللها. ويمكن استخدام هذا المنهج 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.

معايير الرقابة

المتطلب

٤٥ يجب على مراجع الأداء وضع المعايير الملائمة، والتي تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/ أو الفعالية.

الإيضاحات

٤٦ المعايير هي المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. ولا يمكن دائماً تحديد المعايير بصفة مسبقة في المهمات الرقابية التي تغطي مسائل معقدة. وقد يجد مراجع الأداء معايير أكثر تفصيلاً أثناء عملية الرقابة على سبيل المثال اعتماد أفضل ممارسات بالهيئات المثيلة. وعلى عكس الأنواع الأخرى من الرقابة، لا تكون المعايير عادة واضحة في رقابة الأداء، فقد لا تتوافر بسهولة – في كل الحالات – لمراجع الأداء. ويتم تحديدها عادة على أساس معرفة أفضل الممارسات لكيفية تنفيذ الأنشطة باقتصاد وكفاءة (أو لتحديد أحسن الظروف بغرض 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.

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

٤٨ توفر معايير الرقابة أساساً مناسباً ومعقولاً لتقييم أهداف الرقابة. ويجب أن تكون المعايير ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوقة وموضوعية في سياق موضوع وأهداف و/أو أسئلة الرقابة.

المتطلب

٤٩ يجب على مراجع الأداء مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة خلال مرحلة التخطيط و/أو تنفيذ الرقابة.

الإيضاحات

٥٠ يجب مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة، ويبقى اختيار المعايير الرقابية الملائمة مسؤولية مراجع الأداء في نهاية المطاف.

٥١ 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 يكون ضرورياً تطوير المعايير وصقلها أثناء فترة العمل الرقابي.

مخاطر الرقابة

المتطلب

٥٢ يجب على مراجع الأداء التحكم في مخاطر الرقابة بشكل نشط لتجنب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتوفير معلومات غير متوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة.

الإيضاحات

٥٣ يشمل التحكم في مخاطر الرقابة ما يلي: توقع المخاطر المحتملة أو المعروفة للعمل المتوقع، وتطوير منهجيات الرقابة لمعالجة تلك المخاطر من خلال تخطيط واختيار أساليب الرقابة وتوثيق كيف سيتم التعامل مع تلك المخاطر.

٥٤ كما يشمل التحكم في مخاطر الرقابة النظر في مدى توافر كفاءات كافية ومناسبة في فريق العمل لإجراء الرقابة وفي إمكانية نفاذة إلى معلومات دقيقة وموثوقة وملائمة وجيدة وفي أخذه بعين الاعتبار لأية معلومات جديدة متاحة ولوجهات النظر البديلة.

التواصل

المتطلب

٥٥ يجب على مراجع الأداء أن يخطط ويحافظ على تواصل فعال وسليم حول الجوانب الرئيسة للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين أثناء عملية الرقابة.

إيضاحات

٥٦ يكتسب التواصل الفعال أهمية بالغة، حيث يساعد التواصل الجيد مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة في تحسين الوصول إلى المعلومات والبيانات، وأن يساعد مراجع الأداء في الحصول على رؤى أفضل لآراء الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين.

٥٧ تشمل الجوانب الرئيسة للرقابة التي ينبغي على مراجع الأداء التواصل حولها مع الجهة الخاضعة للرقابة موضوع الرقابة وهدفها أو أهدافها و/أو أسئلتها ومعاييرها والفترة الزمنية المحددة لها والجهات و/ أو البرامج التي شملتها.

٥٨ 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 للمراجع الحفاظ على تفاعل بناء مع الجهة الخاضعة للرقابة من خلال تبادل نتائج الرقابة والحجج والآراء كما تم تناولها وتقييمها خلال عملية الرقابة.

المتطلب

٥٩ يجب على مراجع الأداء أن يحرص على ضمان ألا يحد التواصل مع أصحاب المصلحة من استقلالية وحياد الجهاز.

إيضاحات

٦٠ يجب على مراجع الأداء 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 وحياده.

المتطلب

٦١ على الجهاز التواصل بوضوح حول المعايير التي تم اتباعها لإجراء رقابة الأداء.

الإيضاحات

٦٢ يمكن إدراج إشارة إلى المعيار الذي يتم اعتماده في جميع مهام رقابة الأداء في التقرير الرقابي المعني أو إدراج بيان عام يغطي مجموعة المهام في التقرير السنوي. وعندما يستند المعيار المعتمد على عدة مصادر مجتمعة، من الضروري الإشارة إلى ذلك.

المهارات

المتطلب

٦٣ على الجهاز الحرص على توافر الكفاءة المهنية اللازمة لأداء الرقابة في فريق الرقابة مجتمعاً.

الإيضاحات

٦٤ تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء المعرفة السليمة بالرقابة وبتصميم البحوث وطرق ومناهج العلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق أو التقييم. كما تتضمن القدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الصياغة ومهارات التواصل والإبداع وتقبل الآراء والحجج. كما تتطلب رقابة الأداء المعرفة السليمة بالجهات الحكومية والبرامج والمهام ذات الصلة بموضوع الرقابة. وقد تحتاج إلى خبرات في المجالات الاجتماعية والمادية والإعلامية أو غيرها من العلوم بالإضافة إلى الخبرة القانونية.

٦٥ إذا ما تطلب الأمر الاستعانة بخبراء خارجين لاستكمال معرفة الفريق الرقابي عليه استشارة الأفراد الذين لديهم الخبرة المطلوبة من داخل الجهاز وخارجه. ومن الضروري أن يكون الخبير الخارجي مستقلاً وأن يتجنب الوضعيات والعلاقات التي يمكن أن تؤثر في موضوعيته. وبالرغم أنه يمكن لمراجع الأداء الاعتماد على عمل الخبراء كدليل رقابي، إلا إنه يبقى مسؤولاً بالكامل عن الأعمال الرقابية والاستنتاجات الواردة في التقرير الرقابي.

الإشراف

المتطلب

٦٦ على الجهاز أن يضمن الإشراف السليم على عمل فريق المهمة في كل مرحلة ومستوى من العمل الرقابي ككل.

الإيضاحات

٦٧ يتمثل الإشراف في توفير الإرشاد والتوجيه الكافي لفريق المهمة الرقابية. ومن المفروض توفر الكفاءة والمعرفة بخصوص منهجيات الرقابة والتخطيط والمتابعة وإدارة المشروعات والتفكير الاستراتيجي وبُعد النظر وحل المشكلات. وقد تختلف مستويات الإشراف تبعاً لكفاءة الفريق الرقابي وخبرته ودرجة تعقيد موضوع الرقابة.

الشك المهني والتقدير المهني

المتطلب

٦٨ **يجب على مراجع الأداء ممارسة الشك المهني والتقدير المهني والنظر في القضايا من زوايا مختلفة وتناول مختلف الآراء والحجج بانفتاح وموضوعية.**

الإيضاحات

٦٩ تتطلب رقابة الأداء تقديراً وتحليلاً مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.

٧٠ يتعلق التقدير المهني بتطبيق المعرفة الجماعية والمهارات والخبرات في عملية الرقابة. ويعتمد مراجع الأداء 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.

٧١ يقصد بالشك المهني: الحفاظ على مسافة مهنية من الجهة الخاضعة للرقابة وتوخي الانتباه والتساؤل عند تقييم مدى كفاية أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة وملاءمتها.

٧٢ تسمح ممارسة الشك المهني والتقدير المهني للمراجع 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 مراجع الأداء على تجنب الأخطاء في التقدير أو التحيز المعرفي ويسمح بالتوصل إلى استنتاجات موضوعية تستند إلى تقييم نقدي لكافة أدلة الرقابة التي تم جمعها.

المتطلب

٧٣ **يجب على مراجع الأداء تقييم مخاطر الغش/الاحتيال عند التخطيط لعمليّة الرقابة والتأهب لاحتمال حدوث الغش/الاحتيال في جميع مراحل العملية الرقابية.**

الإيضاحات

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

المتطلب

٧٥ يجب على مراجع الأداء الحفاظ على مستوٍ عالٍ من السلوك المهني.

الإيضاحات

٧٦ يتطلب توخي سلوك مهني ما يلي:

أ- تطبيق المعايير المهنية باحترافية لتنفيذ العمل بجدارة ودون تحيز.

ب- عدم قيام مراجع الأداء بعمل ليس مؤهلاً لأدائه.

ج- معرفة ومتابعة تطبيق القوانين والتراتيب والاتفاقيات والسياسات والإجراءات والممارسات.

د- الحصول على فهم جيد للمبادئ والقواعد الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.

هـ- عدم الانخراط في السلوك الذي يسيء لسمعة الجهاز.

و - احترام المبادئ والمتطلبات الأخلاقية.

المتطلب

٧٧ يجب على مراجع الأداء أن يكون على استعداد للابتكار في جميع مراحل عملية الرقابة.

الإيضاحات

٧٨ يحتاج مراجع الأداء لأن يكون خلاقاً ومرناً ويستعمل ذكاءه ليتمكن من استغلال الفرص المتاحة لتطوير مناهج رقابية مبتكرة لجمع المعلومات وتفسيرها وتحليلها. ومن المهم إدراك أن فرص الابتكار تختلف حسب مراحل العملية الرقابية. وتتاح للمراجع خلال مرحلة التخطيط أهم فرصة للابتكار وذلك عند تحديد أفضل منهجيات الرقابة وتقنياتها.

رقابة الجودة

المتطلب

٧٩ على الجهاز وضع نظام لضمان الجودة والمحافظة عليها، ويجب على مراجع الأداء الالتزام بمتطلبات تطبيقه لضمان استيفاء جميع المتطلبات، وتقديم تقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة قادرة على تقديم قيمة مضافة وتجيب على الأسئلة الرقابية.

الإيضاحات

٨٠ في إطار نظام رقابة وضمان الجودة، تقوم الإدارة المركزية للتفتيش الفني ومراقبة الجودة بالاستعانة بالمحتوي الوارد بمعايير رقابة الجودة والذي يوفر إطاراً لتطوير مثل هذا النظام في ضوء الطبيعة الخاصة لرقابة الأداء، وعادة ما تكون سياسات وإجراءات نظام رقابة وضمان الجودة لرقابة الأداء مناسبة ومرنة. ومن المهم أيضاً وضع سياسات وإجراءات ملائمة وإعلام جميع الموظفين بها، والتي يمكن اعتمادها لحل الخلافات في الرأي بين المشرفين وفرق رقابة الجودة. واستخدام ذلك في تطوير

التوجيهات الأخرى والتدريب عليها أثناء العمل الميداني لاستكمال آليات رقابة الجودة.

٨١ تكون التدابير التي تضمن جودة عملية الرقابة والتقرير فعالة حيث إنها تضمن أن تكون رقابة الجودة توفر رؤية متوازنة وغير منحازة وتضيف قيمة وتأخذ بعين الاعتبار جميع وجهات النظر ذات الصلة وتعالج الأسئلة الرقابية.

٨٢ وترتبط أيضاً 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

المتطلب

٨٣ يجب على مراجع الأداء مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن.

الإيضاحات

٨٤ ويمكن تعريف الأهمية النسبية لمسألة ما بما تمثله من أهمية في المجال الذي يجري دراسته. وتقاس الأهمية النسبية بالإضافة إلى القيمة النقدية بالعناصر الأخرى الاجتماعية والسياسية ومبادئ الالتزام والشفافية والحوكمة والمساءلة. ومن المهم أن يأخذ مراجع الأداء في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية مع مرور الوقت وارتباطها بتوجهات المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.

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

التوثيق

المتطلب

٨٦ يجب على مراجع الأداء توثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة وكافية.

الإيضاحات

٨٧ يتيح التوثيق الجيد فهماً واضحاً لأعمال الرقابة المتبعة ومن شأنه أن يُمكّن مراجع الأداء 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، والأسباب الكامنة وراء جميع الأمور الهامة التي تم اعتمادها عند ممارسة التقدير المهني.

٨٨ ومن المهم أن يوفر مراجع الأداء الوثائق الرقابية في الوقت المناسب ويوفرها أثناء فترة الرقابة وأن يستكملها إلى أقصى حد ممكن قبل إصدار تقرير الرقابة.

٤- المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسة لرقابة الأداء

التخطيط – اختيار الموضوعات

المتطلب

٨٩ يقوم مراجع الأداء باختيار موضوعات الرقابة خلال عملية التخطيط الاستراتيجي وذلك عبر تحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات.

٩٠ يراعي مراجع الأداء عند اختيار موضوعات الرقابة الهامة والقابلة للرقابة أن تتفق مع قانون الجهاز.

٩١ عند اختيار موضوعات الرقابة يستهدف مراجع الأداء الموضوعات ذات الآثار بالغة الأهمية مع مراعاة القدرات الرقابية المتوفرة.

الإيضاحات

٩٢ ينطلق اختيار موضوع الرقابة في مرحلة أولى خلال عملية التخطيط الاستراتيجي الذي يشمل تحليل المجالات المحتملة للرقابة ويحدد بكفاءة الطريقة المثلى لتخصيص الموارد اللازمة.

٩٣ يمكن عند التخطيط الاستراتيجي اعتماد أساليب مثل تحليل المخاطر وتقييم المشكلات بالإضافة إلى التقدير المهني للأخذ بالاعتبار تفويضات الجهاز وضمان أن الموضوعات الهامة والقابلة للرقابة قد تم اختيارها.

٩٤ من المتطلبات الهامة للتخطيط هي قابلية الموضوع للرقابة. فعلى مراجع الأداء 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 سبباً في اختيار المجال المعني لإجراء رقابة عليه.

٩٥ يجب عند اختيار موضوع الرقابة مقارنة الموارد المتاحة مع التأثيرات المحتملة لذلك الموضوع من حيث توفير فوائد هامة للمال العام، وللجهة الخاضعة للرقابة، ولمستخدمي التقرير. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار جوانب أخرى عند اختيار الموضوع وهي نتائج وتوصيات عمليات الرقابة والفحوصات السابقة، والمدة الزمنية.

التخطيط – تصميم الرقابة

المتطلب

٩٦ يجب على مراجع الأداء التخطيط لعملية الرقابة بطريقة تضمن جودة الأعمال الرقابية التي تنجز باقتصاد وكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب، ووفقاً لمبادئ الإدارة الرشيدة للمشروعات.

الإيضاحات

٩٧ لإنجاز رقابة عالية الجودة ضمن إطار زمني محدود، يجب على مراجع الأداء التعامل مع رقابة الأداء

كمشروع بمعنى أنها تتطلب تخطيط وتنظيم وتأمين وقيادة والتحكم في الموارد لتحقيق أهداف محددة. وذلك يتطلب إنجاز رقابة الأداء كمشروع يعتمد على منهجيات واستراتيجيات إدارة المشروع.

المتطلب

٩٨ **يجب على مراجع الأداء اكتساب المعرفة الجوهرية والمنهجية أثناء مرحلة التخطيط.**

الإيضاحات

٩٩ لضمان التخطيط الجيد للرقابة يجب على مراجع الأداء قبل البدء في عملية الرقابة اكتساب معرفة كافية بالبرنامج أو بنشاط الجهات المعنية. فمن الضروري عموماً قبل انطلاق الرقابة إجراء البحوث بغرض بناء المعرفة واختبار تصاميم الرقابة المختلفة والتحقق من توفر البيانات الضرورية. وتسمى هذه المرحلة الأولية الدراسة القبلية.

١٠٠ من المهم تطوير فهم سليم للبرنامج أو عمل الجهة الخاضعة للرقابة والآثار الممكنة بغرض تسهيل تحديد المسائل الرقابية الهامة وتنفيذ المسؤوليات الرقابية المحددة. فرقابة الأداء هي عملية تَعلُّم تقتضي تَكْييف المنهجية المعتمدة كجزء من عملية الرقابة في حد ذاتها.

المتطلب

١٠١ **خلال مرحلة التخطيط، يجب على مراجع الأداء تصميم إجراءات الرقابة ليتم استخدامها لجمع إثباتات كافية ومناسبة تستجيب لهدف/ لأهداف الرقابة ولسؤال / الأسئلة الرقابة.**

الإيضاحات

١٠٢ يهدف تصميم خطة الرقابة إلى ضمان جمع أدلة كافية ومناسبة تسمح لمراجع الأداء بوضع نتائج واستنتاجات وتوصيات تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية.

١٠٣ يجب أن تتسم عملية التخطيط بالمرونة، بحيث يمكن للمراجع أن يستفيد من الأفكار التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة. قد تجد بعض الاعتبارات العملية مثل مدى توفر البيانات بشأن أفضل الممارسات. لذلك ينصح بانتهاج المرونة والواقعية في هذا الصدد.

المتطلب

١٠٤ **يجب على مراجع الأداء أن يقدم خطة الرقابة للمستويات الإدارية الأعلى، والإدارة العليا بالجهاز لاعتمادها.**

الإيضاحات

١٠٥ يجب أن يكون كل من الإدارة العليا والتنفيذية للجهاز والفريق الرقابي على دراية كاملة بتصميم الرقابة. وغالباً تُسند القرارات بشأن تصميم الرقابة وآثارها من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز، التي يمكنها أن تضمن توفر المهارات والموارد والقدرات اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة.

التنفيذ

المتطلب

١٠٦ يجب على مراجع الأداء الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة من أجل تحديد نتائج الرقابة والتوصل إلى استنتاجات تستجيب لهدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة وإصدار التوصيات الملائمة في حدود ما تسمح به تفويض الجهاز.

الإيضاحات

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

١٠٨ الكفاية هي مقياس لكمية أدلة الرقابة التي تستخدم لدعم نتائج الرقابة واستنتاجاتها. ويجب على مراجع الأداء عند تقييم 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.

١٠٩ تتعلق ملاءمة أدلة الرقابة بمدى أهميتها وعلاقتها المنطقية مع هدف الرقابة وأسئلتها.

١١٠ وتتعلق صحة الأدلة الرقابية بمدى توفير أساس معقول لقياس ما يتم تقييمه. وبعبارة أخرى، تكون الأدلة صحيحة عندما تعكس حقيقة الأمور. وتعتبر الأدلة الرقابية موثوقة عندما تكون مدعومة ببيانات مؤكدة ومن مصادر مختلفة أو عندما تؤدي إلى نفس النتائج الرقابية عند إعادة الرقابة.

١١١ في رقابة الأداء، ترتبط طبيعة الأدلة بموضوع الرقابة وأهدافها وأسئلتها. وهو ما يفسر ضرورة تحديد الأدلة المتعلقة بكل مهمة رقابية.

المتطلب

١١٢ يجب على مراجع الأداء تحليل المعلومات التي تم جمعها والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية تم وضعها في سياقها وتستجيب لهدف/ أهداف وأسئلة الرقابة التي تم صياغتها. وإعادة صياغة هدف /أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة حسب الحاجة

الإيضاحات

١١٣ يراعي مراجع الأداء بصفة مستمرة عند إنجاز العمليات التحليلية في رقابة الأداء الأسئلة والأدلة الرقابية المجمعة والأساليب المستخدمة. وعند صياغة مسودة التقرير – التي تعتبر بدورها جزءاً من العمليات التحليلية– يتواصل اعتماد المنهج التحليلي للإجابة عن الأسئلة الرقابية.

١١٤ ومن الضروري التركيز عند تحليل البيانات المجمعة على الهدف والأسئلة الرقابية بغرض إحكام تنظيم المعطيات وتوفير دعائم للتحليلات المنجزة. وباعتبار عملية التحليل هي عملية متكررة، قد يحتاج مراجع الأداء لإعادة النظر في الهدف الرقابي على ضوء المعطيات التي تم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة.

١١٥ يتولى مراجع الأداء 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 الأدلة المؤيدة والمعارضة ووجهات النظر المختلفة بالإضافة إلى إيجاد المعادلة بين اختيار الدقة أو شروط المعقولية والاقتصاد والملائمة، على أن يعرض على الإدارة المركزية.

التقرير

المتطلب

١١٦ يجب على مراجع الأداء إعداد تقارير رقابة

أ) شاملة،

ب) مقنعة،

ج) في الوقت المناسب،

د) واضحة،

هـ) متوازنة.

الإيضاحات

١١٧ يكون تقرير الرقابة شاملاً عندما يتضمن كافة المعلومات والأدلة اللازمة لتناول هدف وأسئلة الرقابة ويكون مفصلاً بدرجة كافية لجعل الموضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية مفهومة. كما يختلف محتوى وهيكلة التقارير بتنوع الموضوعات 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،

ح) النتائج،

ط) الاستنتاجات والتوصيات.

١١٨ يحتاج التقرير الرقابي ليكون مقنعاً إلى أن يكون مهيكلاً بطريقة منطقية ويقدم بوضوح العلاقة بين هدف أو أهداف و/أو أسئلة الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها. كما يتعين أيضاً تقديم نتائج الرقابة بشكل مقنع ومعالجة جميع الأدلة ذات الصلة في المناقشة بالإضافة إلى توخي الدقة. وتتطلب الدقة تقديم الأدلة وجميع نتائج واستنتاجات الرقابة بالشكل المناسب. وهو ما يضمن للقارئ مصداقية وموثوقية التقرير.

١١٩ يتعين إصدار التقرير في الوقت المناسب لتوفير المعلومات التي يمكن للإدارة والحكومة والسلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المعنية استخدامها.

١٢٠ يجب استخدام لغة بسيطة في التقرير في حدود ما يسمح به الموضوع الرقابي لتوفير تقارير سهلة الفهم، ويتعين استخدام لغة واضحة لا لبس فيها واللجوء إلى الرسوم البيانية والإيجاز لضمان عدم الإطالة أكثر من اللازم وذلك بغرض تيسير تبليغ التقرير وتوضيحه.

١٢١ يجب على التقارير أن تكون محايدة في محتواها وطريقة صياغتها، يتعين تقديم كل أدلة الرقابة بطريقة غير متحيزة ومتوازنة، فيجب تجنب المبالغة والتشدد المفرط على مواطن القصور في الأداء. يحتاج مراجع الأداء شرح أسباب وعواقب القصور الواردة في تقرير الرقابة لتمكين مستخدم التقرير من فهمها. وهو ما يشجع الجهة الخاضعة للرقابة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المتطلب

١٢٢ يجب على مراجع الأداء تحديد معايير الرقابة ومصادرها في تقرير الرقابة.

الإيضاحات

١٢٣ يجب على مراجع الأداء تحديد المعايير الرقابية ومصادرها في تقرير الرقابة نظراً 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.

المتطلب

١٢٤ يجب على مراجع الأداء التأكد من نتائج الرقابة تستخلص بوضوح من خلال هدف / أهداف الرقابة و/أو أسئلتها، على أن يشرح سبب عدم توصله للإجابة عن بعض الأسئلة.

الإيضاحات

١٢٥ يجب أن توضع نتائج الرقابة في إطارها الصحيح. كما لابد من التأكد من التناسق بين الهدف أو الأهداف الرقابية وأسئلتها ونتائجها واستنتاجاتها. وتتمثل الاستنتاجات في البيانات التي يستخلصها مراجع الأداء من نتائج الرقابة.

المتطلب

١٢٦ يجب على مراجع الأداء أن يقدم توصيات بنّاءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف أو المشكلات التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائماً وتسمح به تفويضات الجهاز.

الإيضاحات

١٢٧ 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.

١٢٨ يتم توجيه التوصيات إلى الجهة الخاضعة للرقابة التي تتمتع بالصلاحيات والاختصاص لتنفيذها.

المتطلب

١٢٩ يجب على مراجع الأداء أن يمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الجهاز تقريره.

١٣٠ يجب تضمين نتائج فحص المراجع للجهة الخاضعة للرقابة في أوراق العمل، بما في ذلك أسباب إجراء تغييرات على تقرير الرقابة أو رفض التعليقات الواردة.

الإيضاحات

١٣١ تساهم تعليقات الجهة الخاضعة للرقابة على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها في كتابة تقرير متوازن وتساعد على حل أية خلافات وتصحيح أي أخطاء واقعية قبل وضع الصيغة النهائية لتقرير الرقابة. على التقرير الرقابي أن يعكس بالإضافة إلى أراء مراجع الأداء ووجهات نظر الجهة الخاضعة للرقابة.

١٣٢ يجب تسجيل فحص الردود التي تم تلقيها، وتضمينها في أوراق العمل من خلال توثيق أي تغييرات أدخلت على مشروع التقرير أو أسباب عدم اعتمادها. وتعزز هذه الوثائق الشفافية حول سبب إدخال تغيرات على مشروع التقرير من عدمه وكذلك أسباب اتخاذ مراجع الأداء لهذه القرارات.

المتطلب

١٣٣ تقديم تقارير رقابة بمراعاة التشريعات حول سرية التقارير.

الإيضاحات

١٣٤ يعزز توزيع تقارير الرقابة 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 بشكل مباشر وباستخدام وسائل النشر مع مراعاة متطلبات السرية.

١٣٥ المستخدمون الرئيسون لتقارير مراجعة الأداء هو السلطة التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية وأصحاب المصالح. وتمكن رقابة الأداء الجيدة المشرع من فحص أداء الحكومة وهياكلها بشكل فعال ومن التأثير على صانعي القرار في الحكومة وفي المرفق العام لإجراء تغييرات تؤدي إلى تحسين مخرجات الأداء. ومع ذلك، يمكن لأصحاب المصلحة مثلاً أن يهتموا بمخرجات تقرير رقابة الأداء من زوايا مختلفة.

المتابعة

المتطلب

١٣٦ يجب على مراجع الأداء عند الاقتضاء متابعة نتائج وتوصيات عمليات الرقابة السابقة، وعلى الجهاز أن يرفع إن أمكن تقريراً إلى السلطة التشريعية حول الاستنتاجات والآثار بخصوص كافة الإجراءات التصحيحية.

الإيضاحات

١٣٧ تتعلق المتابعة بفحص الإجراءات 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 الجهة الخاضعة للرقابة، وغيرهم من المستخدمين لتقارير الرقابة، على التعامل مع تقرير الرقابة ونتائجه بجدية وتوفر للمراجع دروساً مفيدة ومؤشرات الأداء. وتعتبر المتابعة ذات أهمية في مجال التعلم الداخلي وتطوير الجهة الخاضعة للرقابة وكذلك الجهاز.

١٣٨ يتعين تقديم تقريراً عن نتائج أعمال المتابعة على النحو المطلوب من السلطة التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة. وتساعد المعلومات الموثوقة حول تنفيذ التوصيات وتأثير عمليات الرقابة والإجراءات التصحيحية المتخذة في توضيح قيمة وفائدة الجهاز.

المتطلب

١٣٩ يجب على مراجع الأداء أن يركز على متابعة ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل مناسب وصححت الوضعية الأساسية بعد فترة مناسبة.

الإيضاحات

١٤٠ لا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات ولكن ترتكز على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل كاف وصححت الوضع الأساسي بعد فترة مناسبة.

١٤١ يجب على مراجع الأداء أن يقرر أي التوصيات (إن لم تكن كلها) ستتم متابعتها وكيف سيتم إجراء المتابعة (عن طريق رقابة جديدة أو إجراء مبسط).

الدليل الإرشادي رقم (١)

المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء

مقدمة	٦٨
تعريف رقابة الأداء	٦٩
الاقتصاد والكفاءة والفعالية	٦٩
المفاهيم الرئيسة لرقابة الأداء	٧٠
الاستقلالية والأخلاقيات	٧٠
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة	٧٢
موضوع رقابة الأداء	٧٣
الثقة والتأكد في رقابة الأداء	٧٤
أشكال تقديم مستوى التأكد	٧٥
الهدف أو الأهداف الرقابية	٧٥
»الاقتصاد	٧٦
»الكفاءة	٧٧
»الفعالية	٧٧
»الفعالية من حيث التكلفة	٧٩
»منهج الرقابة	٨٠
معايير الرقابة	٨١
مخاطر الرقابة	٨٣
التواصل	٨٣
»الجهة الخاضعة للرقابة	٨٤
» أصحاب المصلحة الآخرون	٨٥
المهارات	٨٥
»استخدام خبراء خارجيين	٨٧
الإشراف	٨٧
الشك المهني والتقدير المهني	٨٨
رقابة الجودة	٩٢
»رقابة الجودة (عند إجراء الرقابة)	٩٢
»ضمان الجودة (بعد الانتهاء من الرقابة)	٩٤
الأهمية النسبية	٩٥
التوثيق	٩٥

مقدمة

١. إن المعايير المهنية والأدلة الإرشادية ضرورية لتحقيق المصداقية والجودة والكفاءة المهنية لرقابة الأداء، ويتناول "الإطار العام لرقابة الأداء" أهداف وسلطة ومبادئ وإطار رقابة الأداء من بين أمور أخرى. هذا وتستند المبادئ الأساسية لرقابة الأداء الواردة بمعيار رقابة الأداء المصري رقم ١ "مبادئ رقابة الأداء" على الإطار العام لرقابة الأداء المصري وتطورها لتلائم السياق الخاص برقابة الأداء.

٢. إن معيار رقابة الأداء المصري رقم (٢) "معيار رقابة الأداء" ينبغي أن يُقرأ ويفهم بالتوازي مع الإطار العام المصري لرقابة الأداء ومعيار رقابة الأداء المصري رقم (١) مبادئ رقابة الأداء. ويوفر هذا المعيار متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء تليها تفسيرات من أجل تعزيز سهولة قراءة هذا المعيار وتوضيحه. ويعتبر معيار رقابة الأداء رقم (٢) " رقابة الأداء" هو المعيار الإلزامي لرقابة الأداء وبالتالي يجب أن يلتزم بمتطلباته الجهاز.

٣. يتم دعم كل متطلب في معيار رقابة الأداء رقم (٢) بالأدلة الإرشادية غير الإلزامية المتعلقة بالمفاهيم الرئيسة لرقابة الأداء بالدليل الإرشادي رقم (١)، بينما يتناول الدليل الإرشادي رقم (٢) الإرشادات غير الإلزامية المتعلقة بمسار رقابة الأداء.

٤. يهدف الدليل الإرشادي رقم (١) إلى مساعدة مراجع الأداء على تفسير المفاهيم الرئيسة لرقابة الأداء المستخدمة في معيار رقابة الأداء رقم (٢) "رقابة الأداء". وبالتالي فإن الإرشادات الواردة في هذا الدليل يجب أن تيسر فهم المتطلبات الواردة في معيار رقابة الأداء رقم (٢) وتنفيذها.

٥. ينقسم هذا الدليل الإرشادي إلى قسمين. يعرّف القسم الأول رقابة الأداء ويتوسع في معنى الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويتناول القسم الثاني المفاهيم الرئيسة، وبعض من هذه المفاهيم ذات صلة بعملية الرقابة مثل المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة وموضوع الرقابة والثقة والضمان وهدف/أهداف الرقابة ومنهج الرقابة ومعايير الرقابة ومخاطر الرقابة ورقابة الجودة والأهمية النسبية. بينما البعض الآخر ذات صلة بمراجع الأداء مثل مفهوم الاستقلالية والأخلاقيات والمهارات والإشراف والشك المهني والتقدير المهني. وترتبط مفاهيم أخرى بالمهام الأساسية مثل التواصل والتوثيق.

٦. ينبغي أن يُقرأ الدليلين الإرشاديين رقمي (١) و(٢) معاً للحصول على فهم أعمق للمفاهيم الرئيسة في جميع مراحل عملية الرقابة.

تعريف رقابة الأداء

الاقتصاد والكفاءة والفعالية

٧. تعتبر رقابة الأداء التي يقوم بها الجهاز فحصاً مستقلاً وموضوعياً وموثوقاً للنظر فيما إذا كانت تعهدات الحكومة والنظم والعمليات والبرامج والأنشطة أو الهياكل تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وعما إذا كان هناك مجال للتحسين.

٨. ويمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية كما يلي:

أ- يعني مبدأ الاقتصاد تخفيض تكاليف الموارد وتوفير الموارد المستخدمة في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار.

ب- يعني مبدأ الكفاءة الحصول على أقصى النتائج بالموارد المتاحة وتهتم بالعلاقة بين استخدام الموارد وتحقيق النتائج من حيث الكمية والنوعية والتوقيت.

ج- ويتعلق مبدأ الفعالية بتحقيق الأهداف المحددة وبلوغ النتائج المرجوة.

٩. تعزز رقابة الأداء المساءلة من خلال مساعدة المديرين والمسؤولين في تحسين الأداء. وذلك من خلال فحص ما إذا كانت قرارات السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية تستجيب لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية عند إعدادها وتنفيذها وعما إذا كان دافعو الضرائب أو المواطنون قد تلقوا قيمة مضافة. وتعزز رقابة الأداء الشفافية من خلال تمكين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ودافعي الضرائب وغيرهم من مصادر التمويل وتلك المستهدفة من قبل سياسات الحكومة ووسائل الإعلام من الاطلاع على أداء الإدارة ومختلف مخرجات الأنشطة الحكومية المختلفة. (للمزيد من الإرشادات حول مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، انظر هدف الرقابة).

المفاهيم الرئيسة لرقابة الأداء

الاستقلالية والأخلاقيات

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجعي الأداء الالتزام بإجراءات الجهاز المتعلقة بالاستقلالية وبأخلاقيات المهنة والتي يتطلبها الميثاق المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩، وتنظمها التعليمات التنظيمية الصادرة في هذا الشأن. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٢١)

توجيه

١٠. تعني الأخلاقيات مختلف مبادئ الفرد المعنوية والتي تتضمن الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

وأن يكون مراجع الأداء مستقلاً ويُنظر إليه كذلك، ويتطلب منه أن يكون بمنأى عن الوضعيات التي يمكن أن تؤثر على موضوعيته. وتشمل الاستقلالية:

أ- الاستقلال الحقيقي – وتسمح للمراجع بأداء مهامه دون أن يكون عرضة للتأثيرات التي تحد من التقدير المهني وأن يتصرف بنزاهة ويمارس عمله بموضوعية وباعتماد الشك المهني.

ب- الاستقلال الظاهري – غياب الظروف التي من شأنها أن تتسبب في حدوث شك معقول لدى أصحاب المصلحة المستنيرين والمطلعين حول السلامة والموضوعية والشك المهني للمراجع، أو الاستنتاج أنه قد تم الحد منها.

١١. تعتبر الاستقلالية هامة في سياق رقابة الأداء وذلك للقرارات الرئيسة التي يتخذها مراجع الأداء مثل:

أ- تحديد وضبط موضوع الرقابة.

ب-وضع هدف الرقابة.

ج- تحديد المعايير المطبقة.

د- تحديد منهجية للرقابة.

هـ- تقييم أدلة الرقابة وضبط الاستنتاجات.

و- مناقشة معايير الرقابة والنتائج مع الجهة الخاضعة للرقابة.

ز- تقييم مواقف مختلف أصحاب المصلحة.

ح- كتابة تقرير عادل ومتوازن.

١٢. يجب على مراجع الأداء أن يكون بمنأى عن الموضوعات أو الحالات التي قد تهدد استقلالية الجهاز و/أو أعضاء الفريق الرقابي.

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
يجب على مراجع الأداء أن يحرص على الحفاظ على استقلاليته كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة ويراها المستخدمون المستهدفون كذلك. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٢٣)

توجيه

١٣. بالإضافة إلى تأكيد استقلاليته في جميع مراحل المسار الرقابي، يجب على مراجع الأداء أن يتواصل بشكل جيد مع الطرف المعني بالرقابة حول مدى استيعابه لاستقلالية المراجع.

١٤. يجب الأخذ بعين الاعتبار التهديدات التي قد تحد من الالتزام بمتطلبات الاستقلالية قبل وأثناء عملية الرقابة. وقد تكون التهديدات في واحدة أو أكثر من المجالات التالية:

أ- المصلحة الذاتية: يحدث هذا الخطر حينما يمكن للمراجع أن يستفيد بشكل مباشر أو غير مباشر من مصلحة أو علاقة مع الطرف المسؤول.

ب- التأييد: يحدث هذا التهديد عندما يروج مراجع الأداء لموقف أو لرأي لدرجة أن الحياد و/أو الموضوعية قد يكون، أو قد ينظر إليه على أنه تم الحد منه.

ج- التهديدات المألوفة: يحدث هذا التهديد عندما ينحاز مراجع الأداء لمصالح الطرف المسؤول ويتعاطف معه بحكم وجود علاقة وثيقة تربطه به.

د- الترهيب: يحدث هذا التهديد عندما لا يتمكن مراجع الأداء من التصرف بموضوعية وممارسة الشك المهني، بفعل التهديدات الفعلية أو المفترضة من الجهة المسؤولة.

هـ- المراجعة السابقة للجهة: يحدث هذا التهديد عندما يحتاج كل تقدير أو استنتاج من وضعية سابقة للتقييم بغرض التوصل إلى استنتاجات في الوضعية الحالية.

١٥. تختلف طبيعة التهديدات وآليات الرقابة اللازمة لإزالتها أو الحد منها إلى مستوٍ مقبول اعتماداً على خصوصية كل عملية رقابة.

١٦. عند النظر في أهمية أي مسألة معينة، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار العوامل النوعية. ويمكن اعتبار المسألة غير مهمة إذا كانت غير منطقية أو غير مجدية.

١٧. إذا كان التهديد غير مهم، يجب ضبط آليات الرقابة المتاحة للكشف عنه وإزالته، أو الحد منه إلى مستويات مقبولة. وإذا كان مراجع الأداء لا يستجيب لمتطلبات الاستقلالية، يجب على الجهاز النظر في إمكانية اللجوء إلى الإجراءات التأديبية والتي قد تصل إلى الفصل من العمل.

١٨. يزيل تطبيق آليات الرقابة التهديدات أو يقلل منها إلى مستوٍ مقبول. وتكون الضمانات ضرورية عندما تكون التهديدات المحددة عند المستوى الذي من المحتمل أن يخلص فيه مراجع موضوعي إلى أن الالتزام بالمتطلبات المرتبطة بالأخلاقيات أو بالاستقلالية ذات الصلة قد تكون عرضة للخطر.

١٩. ويمكن أن تشمل أمثلة آليات الرقابة الخاصة على ما يلي:

أ- دعوة شخص آخر لمراجعة العمل أو تقديم المشورة عند الضرورة، دون المساس باستقلالية المراجع. هذا الشخص يكون من داخل الجهاز، ولا يكون عضواً ضمن فريق الرقابة. ويجب أن يكون هذا الشخص مستقلاً عن الطرف المسؤول، ولا يمكن أن يعد من فريق الرقابة نظراً للمراجعة أو النصيحة التي قدمها.

ب- استشارة طرف ثالث، مثل لجنة المديرين المستقلين أو هيئة تعديلية مهنية أو زميل من المهنة.

ج- تناوب مراجعي الأداء لرقابة الأداء على جهات مختلفة بعد بضع سنوات وذلك لمواجهة التهديدات المألوفة.

د- على جميع مراجعي الأداء في عملية الرقابة تأكيد استقلاليتهم قبل بدء عملية الرقابة وفي جميع مراحل العملية الرقابية.

هـ - إبعاد مراجع من فريق الرقابة عندما قد تمثل مصالحه المالية وعلاقاته أو أنشطته تهديداً للاستقلالية.

المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء أن يحدد صراحة المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة أثناء عملية الرقابة والنظر في أدوارهم بهدف مراعاة ذلك عند إجراء عملية الرقابة. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٢٥)

توجيه

٢٠. المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يعد لهم مراجع الأداء تقرير رقابة الأداء. السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والأجهزة الحكومية جميعهم معنيون بالتقرير الرقابي ويمكن للجمهور أن يكون كذلك من المستخدمين المستهدفين. كما يمكن أن يكون الطرف المسؤول مستخدماً مستهدفاً إلا أنه نادراً ما يكون المستخدم هو المستهدف الوحيد. في كثير من الحالات تكون السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية المستخدم المستهدف الأول من تقرير الرقابة. ومع ذلك، قد يوجد مستخدمون مستهدفون آخرون سواء داخل السلطة التنفيذية أو خارجها. يمكن للمواطنين استخدام النتائج بغرض اتخاذ قرارات مستنيرة ويكونون بالتالي مستخدمين مستهدفين. من المستحسن معرفة من هم المستخدمون المستهدفون المعنيون وذلك في المراحل المبكرة جداً من عملية الرقابة.

٢١. هناك مجموعة خاصة من المستخدمين المستهدفين وهم الخبراء في مجال رقابي معين. وتستفيد التقارير الرسمية من دعمهم. من ناحية أخرى، قد يشكل طعن الخبراء في الاستنتاجات والتوصيات خطراً يحد من قوة التقرير.

٢٢. إن الأطراف المسؤولة في المقام الأول هي تلك التي من المفترض أن تعمل على الاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير الرقابي. وقد يكون دور الأطراف المسئولة مشتركاً بين مجموعة من الأفراد ويكون كل طرف مسؤولاً عن جانب معين من الموضوع. ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أولئك المعنيين بالموضوع الذي تمت مراقبته سواء في دور الإشراف و/أو التنفيذ. في نهاية سلسلة المساءلة سيكون هناك دائماً طرفاً مسئولاً (على سبيل المثال وزير) الذي سيُدعى للمساءلة من طرف السلطة التشريعية عن الإنفاق والأداء في مجال معين.

٢٣. يتمتع مراجع الأداء في رقابة الأداء في كثير من الأحيان بحرية كبيرة في اختيار الموضوع وتحديد المعايير، الأمر الذي يؤثر بدوره على تحديد الأطراف المسؤولة والمستخدمين المستهدفين. ويحتاج مراجع الأداء إلى النظر في أدوار المستخدمين المستهدفين عند تصميم عملية الرقابة وتنفيذها وإلى الحفاظ على استقلاليته في نفس الوقت.

موضوع رقابة الأداء

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء تحديد موضوع رقابة الأداء. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٢٩)

توجيه

٢٤. يتعلق موضوع رقابة الأداء بما سيتم مراقبته. وليس من الضروري حصر موضوع رقابة الأداء في برامج معينة أو جهات أو موارد محددة ولكن يمكن أن يشمل الأنشطة أو الأوضاع القائمة (بما في ذلك الأسباب والنتائج). ومن ذلك تقديم الخدمات من قبل الجهات المسؤولة أو آثار السياسات الحكومية واللوائح على الإدارة وأصحاب المصالح والأعمال والمواطنين والمجتمع. ويحدد الهدف موضوع الرقابة الذي يصاغ في أسئلة الرقابة.

٢٥. قد يمنع تفويض رقابة الأداء في الجهاز مراقبة السياسات والبرامج الحكومية في مدة قصيرة. في هذه الحالات، فإن رقابة الأداء لا تشكك في جدوى أهداف السياسات لكن يمكن أن تنطوي على فحص الإجراءات المتخذة لتصميم وتنفيذ أو تقييم نتائج هذه السياسات. ويمكن أن ينطوي على فحص مدى تلاؤم المعطيات التي أدت إلى اتخاذ قرارات بشأن تلك السياسات.

٢٦. يعكس موضوع رقابة الأداء المخاطر والأهمية النسبية في المجال الرقابي المعني. وهذا أمر هام باعتباره يعطي قيمة مضافة ويؤكد دقة الاختيار الرقابي. وغالباً ما يتم تحديد الموضوع على أساس تحليل المخاطر. ويشير موضوع الرقابة إلى ما سيتم مراجعته في حين يوضح نطاقها حدود الموضوع.

الثقة والتأكد في رقابة الأداء

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء أن يمنح التأكد حول نتائج موضوع الرقابة وفقاً للمعايير وذلك بطريقة شفافة. (معيار رقابة الأداء رقم ٣٢/٢)

توجيه

٢٧. تهدف مختلف الأعمال الرقابية إلى تقديم تأكد. وهذا يعني أن مراجع الأداء يقدم معلومات موثوقة وصحيحة إلى المستخدم المستهدف (عادة السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية) حول الأنشطة التي يقوم بها الطرف المسؤول (عادة منظمة حكومية أو السلطة التنفيذية). وفي هذا السياق فإن "المعلومات الموثوقة والصحيحة" تستوجب أن تكون الاستنتاجات بشأن موضوع الرقابة مرتبطة منطقياً بالهدف أو بالأهداف الرقابية وبالمعايير ومدعمة بأدلة كافية ومناسبة. ولتحقيق ذلك، فإن الاستنتاج أو الاستنتاجات يجب أن تكون مرتبطة بشكل واضح بهدف أو بأهداف الرقابة وبالمعايير وأن تكون مكتوبة بطريقة تعزز الثقة لدى المستخدمين المستهدفين حول تقييم الموضوع واستناداً إلى الأدلة.

٢٨. وبالتالي، فإن الهدف من التأكد الذي تقدمه التقارير الرقابية هو تعزيز الثقة للمستخدمين المستهدفين وأن نتائج الرقابة تعكس الموضوع الرقابي. ببساطة، يجب على المستخدمين المستهدفين من التقارير أن يكونوا متأكدين بصفة معقولة من موثوقية النتائج وصحتها.

٢٩. ولتحقيق ذلك، فإن الاستنتاج أو الاستنتاجات يجب أن تكون مرتبطة بشكل واضح بالهدف أو بالأهداف الرقابية ومستندة للمعايير ومصاغة بطريقة تعزز الثقة لدى المستخدمين المستهدفين حول تقييم الموضوع الرقابي واستناده إلى الأدلة.

٣٠. التوصل إلى الاستنتاجات من عملية الرقابة هو عمل استنتاجي ينطوي على تقدير كبير. وبسبب هذا فمن المهم جداً أن تكون جميع جوانب الاستنتاج أو الاستنتاجات مدعومة بالنتائج المستندة إلى المعايير الرقابية. من ناحية أخرى، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار كل النتائج عند صياغة الاستنتاج. المنطق هو: "تقديم النتائج "أ" و "ب " و "ج" و "د" بالاستناد إلى المعيار المنطبق "ز" وبالتالي فإن الاستنتاج الطبيعي هو على النحو الآتي".

٣١. من أجل التوصل إلى استنتاج، من المهم جداً أن تستند النتائج إلى أدلة كافية ومناسبة. وكل خلل في الأدلة يجعل النتائج والاستنتاجات معيبة.

٣٢. يقتضي توفير تأكد، أن تكون الاستنتاجات مبنية على نتائج قوية مقارنة بالمعايير وأن تستند النتائج على أدلة دامغة. ومع ذلك، فمن المهم أيضاً أن تكون هذه الروابط واضحة للمستخدمين المستهدفين. ويتم ذلك من خلال توخي الوضوح عند استخلاص النتائج والمعايير والاستنتاجات بطريقة متوازنة ومعقولة وكيف أن العلاقة بين النتائج والمعايير تؤدي إلى استنتاج معين أو مجموعة من الاستنتاجات (الإطار العام لرقابة الأداء فقرة ٣٢) وإذا تم ذلك بشكل صحيح، يكون المستخدمون المستهدفون واثقين من صحة الاستنتاجات ويكون مراجع الأداء قد قدم مستوى من التأكد.

أشكال تقديم مستوى التأكد

٣٣. يمكن تقديم مستوى التأكد بطرق مختلفة. وفيما يلي بعض الأمثلة ولكن ليس على سبيل الحصر:

أ- من خلال نظرة شاملة على جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية. حيث أن الهدف الرقابي والموضوع والأدلة التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها تؤدي إلى ما تم استخلاصه.

ب- من خلال توفير معلومات محددة عن مجموعة من النقاط بما في ذلك الهدف الرقابي والأسئلة التي طرحت والأدلة التي تم الحصول عليها والمعايير المستخدمة والنتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات المستخلصة.

٣٤. من الممارسات الجيدة اتخاذ قرار مستنير معتمداً على الظروف، بالنظر إلى بيان مستوى التأكد بصورة واضحة. ومن المهم أيضاً عدم الخلط بين البدائل.

أ- مع رأي رسمي ينقل بوضوح مستوى التأكد (طبقاً لمعيار رقابة الأداء رقم ٢١/١). إن الرأي العام مثلاً حول البيانات المالية غير ممكن في رقابة الأداء. وبالتالي فإن التأكد سوف يندرج تحت عنوان "في أشكال أخرى" كما هو موضح في (الإطار العام لرقابة الأداء فقرة ٣٢)

الهدف أو الأهداف الرقابية

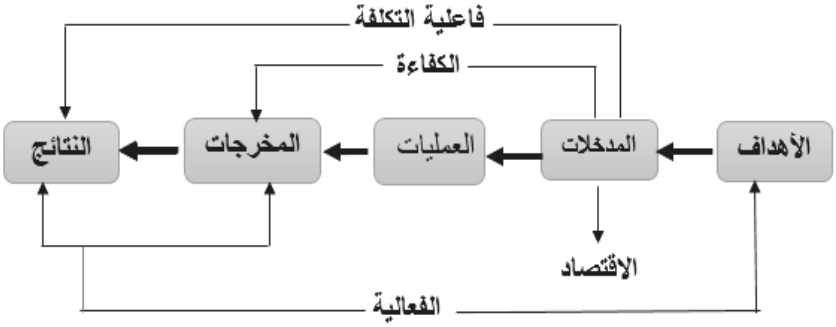
المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء أن يحدد هدف أو أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/ أو الفعالية. (معيار رقابة الأداء رقم ٣٥/٢)

توجيه

٣٥. يحدد الهدف أو الأهداف الرقابية ما يسعى مراجع الأداء إلى تحقيقه من خلال إجراء العمل الرقابي. ويحتاج / تحتاج الهدف أو الأهداف الرقابية إلى أن تتم صياغته بطريقة تسمح بإمكانية تقييم مدى بلوغ تلك الأهداف وذلك بعد الانتهاء من العملية الرقابية.

٣٦. ومن الممارسات الجيدة وضع الهدف أو الأهداف الرقابية في وقت مبكر من عملية التخطيط للمساعدة في تحديد المسائل التي يجب أن تتم مراقبتها ومتابعتها. إن ضبط الهدف أو الأهداف الرقابية يمكن من تحديد الموضوع وتتم صياغته في شكل أسئلة رقابية ويجيب عن الهدف من العملية الرقابية. يُعد الهدف أو الأهداف من العملية الرقابية مرتبطة بنطاق الرقابة ويجب النظر فيهما معا. المزيد من المعلومات حول تحديد الهدف أو الأهداف الرقابية بالدليل الإرشادي رقم (٢).

٣٧. تحتل مبادئ الاقتصاد والفعالية والكفاءة مكانة أساسية في تعريف رقابة الأداء. وتُفسر العلاقة بين هذه المبادئ الثلاثة في الشكل ١ أدناه. وتشير المدخلات في هذا الشكل إلى الموارد المالية والبشرية، وإلى الموارد المادية المستخدمة في التدخل الحكومي (التعهد الحكومي والسياسات والنظم والعمليات والبرامج أو الأنشطة أو المنظمات). وتشير المخرجات إلى المنتجات والسلع والخدمات التي تنجم عن تدخل الحكومة. وتشير النتائج إلى الآثار المحتملة أو التي تحققت من مخرجات التدخل. ويمكن أن تكون هذه النتائج على المدى القصير والمتوسط أو حتى على المدى الطويل (يمكن أن يقصد بالنتائج على المدى الطويل "الآثار").



شكل رقم (١)

« الاقتصاد

٣٨. تركز الرقابة على الاقتصاد حول كيفية تقليل الجهة الخاضعة للرقابة من تكلفة الموارد (المدخلات) مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة لهذه الموارد. ويركز هذا النوع من الرقابة على المدخلات فقط. ويتمثل السؤال الرئيس في: "هل أن الموارد المستعملة متوفرة في الوقت المناسب، بالكمية والنوعية المناسبة، وبأفضل سعر؟" وتعتبر الجودة مفهوماً هاماً في مجال المدخلات (في الاقتصاد وكذلك في الكفاءة).

« **الكفاءة**

٣٩. تركز الرقابة على الكفاءة حول ما إذا كانت الموارد المستخدمة قد وضعت على الوجه الأمثل أو المرضي أو ما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها أو نتائج مماثلة من حيث الكمية والنوعية والوقت بموارد أقل. وتشير الكفاءة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات. وتتمثل الأسئلة الرئيسة في: "هل أننا نحصل على أفضل المخرجات من حيث الكمية والنوعية –من مدخلاتنا؟" أو "هل يمكن أن نحقق نفس المخرجات مع أقل المدخلات؟"

٤٠. يمكن أن تشمل الرقابة على الكفاءة الجانب الفني (على سبيل المثال، هل يمكن تبسيط العمليات لتحسين الأداء؟) أو الجانب التخصيصي (على سبيل المثال، يمكن تحسين الكفاءة من خلال تخصيص الموارد بطريقة مختلفة، كنقلها إلى الموارد التي تساهم أكثر في تحقيق النتائج؟) أو التوزيع أو الدمج (على سبيل المثال، يمكن أن تتحقق نفس المخرجات مع أقل المدخلات عبر تقاسم الوسائل أو المسارات، أو حتى دمج النظم؟).

٤١. الكفاءة هي مفهوم نسبي. وتختلف الكفاءة حسب المسارات والبرامج والوسائل. وهذا يعني أن هناك حاجة إلى نوع من المقارنة عند رقابة الكفاءة. من ذلك المقارنة بين أنشطة مماثلة في جهات قابلة للمقارنة أو مقارنة عملية واحدة (في جهة واحدة) مع نفس العملية في وقت سابق أو مقارنة عملية قبل وبعد اعتماد سياسة أو إجراء معين أو مقارنة كفاءة منظمة مع مجموعة من خصائص المنظمات الفعالة. ويمكن للرقابة على الكفاءة أيضاً فحص العمليات من المدخلات حتى المخرجات للوقوف على أوجه القصور في هذه العمليات أو في تنفيذها. ويمكن أن يؤدي هذا إلى فهم أفضل لمدى كفاءة العمليات دون الحاجة لقياس الكفاءة نفسها.

« **الفعالية**

٤٢. تتعلق الفعالية بمدى استيفاء أهداف السياسة بالنظر إلى النتائج التي تم بلوغها. وتختص بالعلاقة بين الأهداف من جهة والمخرجات من جهة أخرى. كما هو مبين في الشكل رقم (١) فإن الفعالية تتجزأ إلى قسمين: الأول، إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف، والثاني، هل يعزى ذلك إلى مخرجات السياسة المتبعة. وسيتم مناقشة القسمين أدناه.

الجودة

تعتبر الجودة عاملاً مهما في تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. إذا كانت تكاليف المنتجات أو الخدمات قد تراجعت في نفس الوقت الذي تراجعت فيه جودتها، يمكن للمرء أن يتساءل عما إذا تم بلوغ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ولذلك فمن المهم تقييم مدى تأثير السعي إلى الاقتصاد والكفاءة و/أو الفعالية على الجودة وكيفية ذلك. يتم في بعض الأحيان تحديد معايير واضحة لجودة منتجات أو خدمات معينة، ويمكن استخدامها لعمليات التقييم. ومن بين الطرق الممكنة لتقييم جودة المنتجات أو الخدمات لقياس درجة الرضا قياس رضا العملاء.

٤٣. السؤال الأول: "إلى أي مدى تم تحقيق أهداف البرنامج أو السياسة " يمكن الإجابة عليه عبر منهج الرقابة المستند إلى النتائج. في هذا الإطار يكون التركيز الرئيس على الأهداف (هل هي محددة وقابلة للقياس؟) وعلى المقارنة بين النتائج الفعلية و/أو هذه الأهداف (انظر أيضاً المنهج القائم على النتائج في الفقرة ٦١).

٤٤. قياس ومقارنة المخرجات أو النتائج بالأهداف في المنهج المستند للنتائج قد يكون مؤشراً على الفعالية ولكن لا يؤسس لوجود علاقة سببية بين النتيجة والبرنامج محل الرقابة. كما أنها لا تقدم معطيات عن أسباب الأداء. الجزء الثاني من السؤال المتعلق بالفعالية يبحث في مدى مساهمة البرنامج في تحقيق الأهداف. عند رقابة الفعالية، ينبغي التعرف على العلاقة بين تحقيق الأهداف وتنفيذ البرنامج. وتعتبر "نظرية التغيير" وسيلة هامة لذلك.

نظرية التغيير

تصف كيف ولماذا من المتوقع أن تعمل مبادرة ما أو برنامج. وهي أكثر من وصف شكلي للمدخلات المتوقعة والمخرجات والنتائج المرتبطة بالأسهم الواردة بالشكل ١. وتصف الافتراضات وراء السهام كيفية مساهمة المدخلات في بلوغ النتيجة المرجوة وكيف ستؤدي النتيجة إلى التأثيرات المرجوة. وبعبارة أخرى، كيف سيحدث التغيير. تحديد النظرية وراء برنامج أو سياسة ما يمكن أن يتم عن طريق تحليل الوثائق الرئيسة التي تصف تلك السياسة أو إجراء مقابلات مع المسؤولين عن السياسة أو البرنامج. ويمكن أن تساعد مراجع الأداء (وأحيانا أيضاً المسؤولين) للحصول على وصف واضح وفهم أفضل للفرضيات الممكنة حول العلاقة السببية بين المخرجات والنتيجة المرجوة (الأهداف) من السياسة أو البرنامج.

٤٥. يمكن قياس الفعالية بطرق مختلفة. وتقارن الأساليب الأكثر تطوراً الوضع قبل اعتماد السياسة أو البرنامج وبعده. وتنطوي على قياس سلوك المجموعة التي لم تخضع للسياسة أو البرنامج (المجموعة المخالفة). ويمكن أن يتم ذلك بصفة عشوائية أو من خلال شبه تجربة. ولكن هذا النوع من الأسلوب ليس دائماً ممكناً. وأحياناً تعتبر الأساليب النوعية هي الأكثر ملائمة لاكتساب المعرفة حول العلاقات السببية بين السياسة أو البرنامج وتأثيره وذلك خصوصاً للإجابة على تساؤلات مثل "ما يعمل ولمن وفي أي ظروف؟". عند صياغة الاستنتاجات حول العلاقة السببية بين السياسة أو البرنامج والآثار من المهم إبراز نقاط القوة والضعف في الأساليب المستخدمة بكل شفافية. هناك العديد من كتيبات التقييم التي توفر توجيهات لاختيار الطرق الصحيحة.

٤٦. هناك أسلوب آخر غالباً ما يستخدم في رقابة الأداء يتمثل في التركيز على الشروط التي هي (أو يعتقد أنها) لازمة لضمان الفعالية وليس قياس الفعالية في حد ذاتها. ويمكن أن تشمل هذه الشروط الممارسات والإجراءات الجيدة لضمان الأداء السليم للخدمات وفي الوقت المناسب (انظر المخرجات في الشكل في الفقرة ٨). وهناك شروط أخرى كمدى التوصل إلى المجموعات المستهدفة أو مستوى الأداء. وغالباً ما تتميز هذه الأنواع من العمليات الرقابية بالمنهج المستند إلى العمليات أو تقييم البرامج. ويمكن للبيانات المستقاة من أنظمة إدارة الأداء أن تكون مفيدة جداً لهذه الأنواع من الرقابة. ومع ذلك يكتسب تقييم نوعية هذه البيانات أهمية كبيرة.

٤٧. ترتكز الرقابة في كثير من الأحيان على مبدأ فقط من المبادئ الثلاثة المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية، وعلى الرغم من أن عملية رقابة الكفاءة غالباً ما تستغرق وقتاً طويلاً ويمكن أن تتطلب خبرة معينة. فمن المستحسن عدم دراسة جوانب الاقتصاد أو الكفاءة أو الفعالية كل واحدة على حدة. فعلى سبيل المثال قد يؤدي البحث في الاقتصاد دون النظر أيضاً وعلى الأقل في نتائج السياسة إلى تدخلات غير فعالة. وعلى عكس ذلك قد يرغب مراجع الأداء في رقابة الفعالية أيضاً في النظر في جوانب الاقتصاد والكفاءة: نتائج الجهة الخاضعة للرقابة والنشاط والبرنامج أو العملية قد تبلغ النتيجة المرجوة. ولكن هل أن الموارد فعلاً مكلفة؟

٤٨. لا تركز عملية الرقابة بالضرورة على الآثار المرتقبة من السياسة فحسب. يمكن أيضاً أن تكون الآثار غير المنتظرة (إيجابية أو سلبية) ذات أهمية للمراجع للنظر فيها. ويمكن على سبيل المثال كشف الآثار غير المنتظرة من خلال مقابلة الفئة المستهدفة من تلك السياسة أو منتقدي البرنامج الخاضع للرقابة أو غيرها من الجهات المعنية. قد تكون معالجة الآثار غير المنتظرة مهمة إذا كان الطرف الخاضع للرقابة يجهل هذه الآثار أو إذا لم يتم تضمين هذه الآثار في نظرية التغيير كما تم توضيحها في الوثائق الرئيسة للسياسة أو البرنامج موضوع الرقابة.

« **الفعالية من حيث التكلفة**

٤٩. تجمع الفعالية من حيث التكلفة كل من الكفاءة والفعالية (انظر الشكل ١) وذلك من خلال تحليل العلاقة بين نتائج وسيلة ما أو مشروع أو برنامج والمدخلات من حيث الأموال والموارد البشرية. ويمكن التعبير عن نتيجة هذا التحليل من خلال النسبة التالية: التكلفة لكل وحدة من النتائج أو المخرجات لكل وحدة من حيث التكلفة. ومثال على ذلك تكلفة خفض انبعاثات ثاني أكسيد الكربون. ويمكن التعبير عن ذلك عبر "X جنيه/ كجم تجنب انبعاثات ثاني أكسيد الكربون" أو العكس " تجنب X كجم من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون إنفاق/جنيه ".

مبدأ الإنصاف ورقابة الأداء

يَعتَبِر الجهاز الإنصاف المبدأ الرابع إلى جانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويعني هذا أن يكون كل شخص قادر على ممارسة حقوقه المدنية (على سبيل المثال حرية التعبير أو الوصول إلى المعلومات أو حرية الربط أو حرية التنظيم أو حرية الانتخاب والمساواة بين الجنسين) والحقوق السياسية والاجتماعية (على سبيل المثال الصحة والتعليم والسكن والأمن). وتلعب السياسات العامة الحماية والاجتماعية دوراً رئيسياً في تركيز مبدأ الإنصاف. ويمكن أن تعالج قضايا المساواة بوصفها موضوعاً إضافياً في رقابة الأداء أو كموضوع فعالية عندما يكون هدف السياسة أو موضوع البرنامج واضحاً. وقد ينطوي فحص الإنصاف، على سبيل المثال، على المساواة في الحصول على الخدمات أو في توزيع الناتج وتأثير ذلك على الفوارق بين الجهات.

« **منهج الرقابة**

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء اختيار منهج للرقابة يستند على النتائج أو المشكلة أو النظام، أو مزيجا من تلك المناهج. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٤٠)

توجيه

٥٠. يحدد منهج الرقابة طبيعة الفحص الذي سيتم إجراؤه. ويعتبر منهج الرقابة حلقة وصل هامة بين هدف أو أهداف الرقابة ومعاييرها ومسار جمع الأدلة. وتتبع رقابة الأداء عموماً أحد المنهج الثلاث أو الخلط بينها:

أ– المنهج المستند للنتائج، وهو الذي يقيم ما إذا تم تحقيق الأهداف المنشودة للنتيجة أو المخرجات أو ما إذا كانت البرامج والخدمات تعمل على النحو المخطط له.

ب– المنهج المستند للمشاكل، يفحص ويتثبت ويحلل أسباب مشكلات معينة أو الانحرافات عن معايير الرقابة.

ج– المنهج المستند للنظام، ويدرس الأداء السليم للنظم الإدارية.

٥١. يتناول المنهج المستند للنتيجة أساساً الأسئلة التالية:

"ما هو الأداء أو ما هي النتائج التي تحققت، وهل تم بلوغ الأهداف والمتطلبات؟ في هذا المنهج، يدرس المراجع الأداء الفعلي والنتائج والمخرجات وربطهم (القائمة على المعايير) بأهداف وبرامج السياسة. وتكون النتائج غالباً في شكل انحراف عن المعايير. وتهدف غالباً التوصيات إذا ما تم تقديمها إلى إزالة مثل هذه الانحرافات. وتكون وجهة النظر في هذا الإطار معيارية بالأساس.

٥٢. يتناول المنهج المستند إلى المشكلات خاصية التحقق من المشكلة وتحليلها. وللمشكلة نقطة انطلاق أو انحراف "معروف" عما ينبغي أو يمكن أن يكون. وتكتسب معايير الرقابة أهمية أقل مما هي عليه في المنهج القائم على النتائج. وهي تستخدم أساساً لتحديد المشكلة أو المشكلات كنقطة انطلاق العملية الرقابية. ومن المهام الرئيسة في عملية الرقابة التحقق من وجود مشاكل وتحليل أسبابها من وجهات نظر مختلفة (المشاكل ذات الصلة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية في تعهدات الحكومة أو البرامج). ويتناول المنهج الموجه للمشكلة أسئلة مثل: "ما هي المشكلة؟ ما هي أسبابها؟ إلى أي مدى يمكن للحكومة حل هذه المشكلة؟ ما هو برنامج الحكومة لحل هذه المشكلة؟

٥٣. ترتكز وجهة النظر في هذا الإطار على التحليلات والآليات. والهدف من ذلك هو تقديم معلومات معينة عن المشاكل المذكورة وكيفية التعامل معها. ويمكن للمراجع استخدام أساليب

مختلفة في تحليله للمشكلة. وقد يعتمد هذا المنهج على تقديم إجابات للأسئلة الرقابية أو التركيز على اختبار الفرضيات المطروحة. ويتم الأخذ بعين الاعتبار جميع الأسباب المادية الممكنة (تؤخذ الأهداف العامة فقط). ولا يتم استبعاد مقترحات لتعديل القوانين واللوائح وهيكلة التعهدات الحكومية إذا ثبت أن الهيكلة الحالية تؤدي إلى مشاكل هامة.

٥٤. لا يرتكز المنهج المستند للنظم مبدئياً على السياسة أو الأهداف ولكن على العمل السليم للنظم الإدارية كشرط للسياسات الفعالة والكفاءة. ومن هذه الأنظمة أنظمة الإدارة المالية أو نظم التقييم وأنظمة التحكم أو نظم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. ويستخدم هذا النوع من الرقابة أسئلة وصفية مثل:

أ- ما هو الهدف من هذا النظام؟

ب- من هي الجهات الفاعلة المسؤولة داخل النظام؟

ج- ما هي مسؤوليات كل طرف؟

د- ماهي أهم القواعد والأنظمة والإجراءات ذات الصلة؟

هـ - ما هي المعلومات ذات الصلة التي يمكن استخلاصها؟

يمكن أن تضاف إليها الأسئلة التقييمية مثل:

أ- إلى أي مدى هناك خطة سليمة؟

ب- هل هناك نظام مراقبة جيد؟

ج- هل أن المقارنة بين معطيات نظام الرقابة والخطة تؤدي إلى تعديلات، إذا لزم الأمر؟

د- هل أن التخطيط والمتابعة والتعديلات المسجلة تتم بطريقة منظمة، وتضمن المساءلة على مستوى إداري عالي؟

هـ- هل أن مختلف المسارات يتم تقييمها بصفة دورية وبطريقة مناسبة؟

معايير الرقابة

وفقاً لمتطلبات معيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء وضع المعايير الملائمة، والتي تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/أو الفعالية. (معيار رقابة الأداء رقم ٤٥/٢)
على مراجع الأداء مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة خلال مرحلة التخطيط و/أو تنفيذ الرقابة. (معيار رقابة الأداء رقم ٤٩/٢)

توجيه

٥٥. تمثل معايير الرقابة المقاييس التي يتم اعتمادها للحكم على أدلة الرقابة. وتكون معايير رقابة الأداء معقولة وقابلة للتحقيق. ويمكن على أساس المعايير المتعلقة بالأداء تقييم وتقدير الاقتصاد والكفاءة

والفعالية لتحديد ما إذا كان الأداء يرقى أو يتجاوز التوقعات من عدمه. وتهدف معايير الرقابة إلى توجيه التقييم (مساعدة مراجع الأداء على الإجابة على أسئلة مثل " على أي أساس يمكن تقييم الأداء الفعلي؟ ما هو المطلوب أو المتوقع؟ ما هي النتائج الواجب تحقيقها وكيف ذلك؟").

٥٦. يحتاج مراجع الأداء عند تحديد معايير الرقابة، للنظر فيما إذا كانت ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوق بها، وموضوعية. ويمكن وصف ذلك على النحو التالي:

أ- تساهم معايير الرقابة الملائمة في بلوغ الاستنتاجات التي تساعد على اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المستهدفين والاستنتاج الذي يجيب على الأسئلة الرقابية.

ب- تكون معايير الرقابة مفهومة عندما يتم وضعها بوضوح وتسهم في بلوغ الاستنتاجات ويفهمها المستخدمون المستهدفون ولا يخضع تفسيرها لاختلافات واسعة.

ج- تكون معايير الرقابة كاملة عندما تكون كافية للغرض وللإجابة على هدف الرقابة ولا تغفل عن العوامل ذات الصلة وتكون ذات معنى وتسمح بتوفير نظرة واقعية للمستخدمين المستهدفين حتى يتسنى اتخاذ القرار.

د- تؤدي معايير الرقابة الموثوقة إلى نفس النتيجة المعقولة والمتسقة بالاستنتاجات حتى من قبل مراجع آخر في نفس الظروف.

هـ - معايير الرقابة الموضوعية هي تلك التي يحددها مراجع الأداء أو الجهة الخاضعة للرقابة دون انحياز.

٥٧. يمكن أن تكون معايير الرقابة نوعية أو كمية ويمكن أن تكون عامة أو خاصة وتركز على ما هو متوقع وفقاً للمبادئ السليمة وللمعرفة العلمية ولأفضل الممارسات أو في ظروف أفضل أو على ما ينبغي أن يكون وفقاً للقوانين واللوائح أو الأهداف. يمكن استخدام إلى جانب التشريع مصادر متنوعة لتحديد معايير الرقابة بما في ذلك الأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات وأطر قياس الأداء والسياسات والإجراءات التنظيمية.

٥٨. يمكن أن تضطلع المعايير بسلسلة من الأدوار الهامة للمساعدة على إجراء عملية رقابة الأداء،بما في ذلك:

أ- توفير أساس لوضع إجراءات بغرض تجميع الأدلة الرقابية.

ب- توفير أساس لتقييم الأدلة، والتوصل إلى نتائج الرقابة وإلى الاستنتاجات بشأن الأهداف الرقابية.

ج- المساعدة على صياغة شكل وهيكل الملاحظات.

د- تشكيل أساس مشترك للتواصل بين أعضاء الفريق الرقابي من جانب ومع إدارة الجهاز من جانب أخر بشأن طبيعة الرقابة.

هـ- تشكل أساساً للتواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة.

٥٩. تحتاج المفاهيم العامة للاقتصاد والكفاءة والفعالية في رقابة الأداء إلى تفسير متصل بسياق الموضوع. وتختلف دائماً المعايير التي يتم التوصل إليها من عملية رقابية إلى أخرى. ومع ذلك، قد تكون تلك المعايير مفيدة أيضاً لعمليات رقابية أخرى لنفس الجهة الخاضعة للرقابة أو لإجراء عمليات رقابية لهيئات ذات حالٍ مماثل.

٦٠. يتم وضع معايير الرقابة من قبل مراجعي الأداء. ومع ذلك يجب أن تناقش مع الجهة الخاضعة للرقابة (وربما مع أصحاب المصلحة الآخرين) وذلك خلال مرحلة التخطيط، أو على أقصى تقدير في مرحلة إجراء الرقابة. وتضمن مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وجود فهم مشترك وموحد لما سيتم استخدامه كمعايير عند تقييم الجهة الخاضعة للرقابة. ولذلك فمن المهم أن تحدد بوضوح المعايير التي سيتم على أساسها تقييم هذه الجهة.

مخاطر الرقابة

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء التحكم في مخاطر الرقابة بشكل نشط لتجنب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتوفير معلومات غير متوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة. (معيار رقابة الأداء رقم ٥٢/٢)

توجيه

٦١. تتمثل مخاطر الرقابة في احتمال أن تكون النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها مراجع الأداء غير صحيحة أو غير مكتملة نتيجة لعوامل مثل عدم كفاية أو عدم ملائمة الأدلة أو العملية الرقابية أو إهمال متعمد أو استعمال معلومات خاطئة بسبب تحريف أو تزوير.

٦٢. يعد التعامل مع مخاطر الرقابة جزء لا يتجزأ من العملية الرقابية بأكملها ومنهجيتها. ويحتاج مراجع الأداء لإدارة مخاطر الرقابة إلى:

أ- تحديد المخاطر.

ب- تقييم هذه المخاطر.

ج- وضع وتنفيذ استراتيجيات لمنع وتخفيف المخاطر.

د- التحكم في المخاطر والتخفيف من آثارها عبر عملية الرقابة وإجراء التعديلات اللازمة عند تغير الظروف وتطبيق منهجية إدارة المخاطر عند معالجة مخاطر الرقابة.

التواصل

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء أن يخطط ويحافظ على تواصل فعال وسليم حول الجوانب الرئيسة للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين أثناء عملية الرقابة. (معيار رقابة الأداء رقم ٥٥/٢)
على مراجع الأداء أن يحرص على ضمان ألا يحد التواصل مع أصحاب المصلحة من استقلالية وحياد الجهاز. (معيار رقابة الأداء رقم ٥٩/٢)
على الجهاز التواصل بوضوح حول المعايير التي تم إتباعها لإجراء رقابة الأداء. (معيار رقابة الأداء رقم ٦١/٢)

توجيه

٦٣. غالباً ما يكون تطوير علاقات خارجية جيدة ومناسبة عاملاً رئيسياً لبلوغ عملية رقابية فعالة وكفاءة للبرامج الحكومية. ويتم تعزيز تطور نتائج الرقابة إذا كان فريق الرقابة قادراً على الحصول على اتصال جيد وعلى تعزيز الثقة من خلال المحافظة على منهج مهني بحت أثناء عملية الرقابة. ويجب الأخذ في عين الاعتبار أن الجهاز هو الذي يسعى إلى الوصول إلى مصادر البيانات والحجج في عملية الرقابة. وفي غياب تواصل جيد قد يكون من الصعب خلق الظروف الملائمة لذلك.

« **الجهة الخاضعة للرقابة**

٦٤. تبدأ عملية التواصل بين مراجع الأداء والجهة الخاضعة للرقابة في مرحلة التخطيط وتستمر أثناء عملية الرقابة من خلال تفاعل بنّاء خاصة وأنه سيتم تقييم مختلف النتائج والحجج ووجهات النظر.

٦٥. يحتاج مراجع الأداء في أقرب وقت ممكن بعد قرار بدء عملية الرقابة إلى إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة حول موضوع الرقابة وهدفها أو أهدافها ومعاييرها وأسئلتها والفترة الزمنية التي ستتم تغطيتها والتعهدات الحكومية والهياكل و/أو البرامج التي ستدرج في الرقابة.

٦٦. يقدم التواصل حول الجوانب الرئيسة صورة واضحة عن العملية الرقابية وسبب القيام بها وما قد ستكون نتيجتها وكيف ستؤثر العملية الرقابية على الجهة الخاضعة للرقابة (مثل الوقت والوثائق والموارد) وذلك قبل بدء الرقابة. وعلاوة على ذلك، فإنه يخلق أساساً لتبادل وجهات النظر وتجنب سوء الفهم وتسهيل الرقابة. وهذا لا يعني أن الجهة الخاضعة للرقابة تملي الشروط أو تتحكم في عملية الرقابة ولكن ينطوي ذلك على مسار تفاعلي بنّاء. وكقاعدة عامة، فإن مساعدة الأفراد من الجهة الخاضعة للرقابة ضرورية لإجراء رقابة فعالة. ويجعل الحوار النشط أثناء عملية الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة والخبراء وغيرهم أمراً أكثر سهولة، للتحقق باستمرار من فهم مراجع الأداء واستيعاب النتائج الأولية للرقابة.

٦٧. قد تكون الموضوعات التالية بمثابة أمثلة لمزيد من التواصل بين مراجع الأداء والجهة الخاضعة للرقابة:

أ- نطاق الرقابة ومعاييرها والمنهجية المتبعة في العملية الرقابية ومسارها المتوقع.

ب-الوظائف والأشخاص الأساسيين لجمع البيانات والذين يعتمد عليهم الجهاز في التنسيق وأنواع وكميات الوثائق التي يمكن أن يطلبها الجهاز.

ج- كيفية جعل إدارة الجهاز على علم بسير عملية الرقابة والنتائج التي ستتولد عنها.

د- القدرة على تنفيذ أعمال الرقابة كما هو مخطط لها (مثل الموارد والجدول الزمني والنطاق).

٦٨. عندما تؤدي عملية الرقابة إلى نتائج هامة، يحتاج الجهاز إلى التواصل بشأنها مع القائمين على إدارة الجهة المعنية في الوقت المناسب.

٦٩. وأخيراً، من الضروري التذكير بأهمية رد فعل الجهة الخاضعة للرقابة حول عملية الاتصال أثناء عملية الرقابة وإذا كان هناك مجال للتحسين. ومن المهم أيضاً متابعة ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة تعتبر التقرير عادلاً ومتوازناً ومفيداً.

« **أصحاب المصلحة الآخرون**

٧٠. تعتبر العلاقات الخارجية الجيدة مهمة على المدى القصير للوصول إلى المعلومات وتحقيق الفهم الجيد للموضوع وكذلك على المدى الطويل إذ تُكسب الجهاز الثقة والاحترام والمصداقية مع الجهات المعنية.

٧١. من بين المجموعات الرئيسة لأصحاب المصلحة:

أ- السلطة التشريعية.

ب-السلطة التنفيذية (باستثناء الجهة الخاضعة للرقابة).

ج-المواطنون.

د- وسائل الإعلام.

هـ - المجتمع الأكاديمي.

و - المنظمات غير الحكومية.

٧٢. يجب على مراجع الأداء خلال التواصل مع أصحاب المصلحة أن يكون بعيداً عن التأثيرات التي قد تمس موضوعيته أو من الجهاز ويجب أن ينظر إليه كذلك. ووفقاً لذلك، يجب أن يكون مراجع الأداء مستقلاً. يتم توفير مزيد من المعلومات حول الاستقلالية في القسم الخاص ب "الاستقلالية والأخلاقيات".

٧٣. ويمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول عملية التواصل في الدليل الإرشادي رقم (٢).

المهارات

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على الجهاز الحرص على توفير فريق الرقابة مجتمعا على الكفاءة المهنية اللازمة لأداء الرقابة. (معيار رقابة الأداء رقم ٦٣/٢)

توجيه

٧٤. تعتبر رقابة الأداء نشاطاً تحقيقياً استقصائياً معقداً وقائماً على المعرفة والقيم المهنية التي تحتل مكانة مركزية. وتشمل هذه القيم ضرورة إعطاء الفرصة للمراجع لتطوير مهاراته وتحقيق نتائج جيدة في أعماله الرقابية. ويشمل ذلك خلق بيئة محفزة تعزز الجودة.

٧٥. هناك حاجة لتوافر مجموعة واسعة من المهارات والتخصصات لتصبح مراجع أداء أو قائد فريق رقابة الأداء أو مدير رقابة الأداء، بما في ذلك:

أ- تصميم البحث.

ب- العلوم الاجتماعية،

ج- أساليب التحقيق / التقييم العلمي والخبرة اللازمة لتطبيق هذه المعرفة.

د- معرفة جيدة بالتنظيم الإداري،

هـ – معرفة المؤسسات الحكومية والبرامج والوظائف،

و – الصفات الشخصية بما في ذلك النزاهة والإبداع والحكم والمهارات التحليلية والعمل الجماعي،

ز – القدرة على التواصل بوضوح وفاعلية شفوياً وكتابياً خاصةً حسب طبيعة الرقابة أو المعرفة الفنية.

ح – مهارات بالموضوع المعني.

٧٦. يعتبر التعرف على مختلف المجالات الوظيفية التي ستتم مراقبتها أساسياً، وقد لا يكون دائماً اكتساب المهارات المتقدمة والعميقة في مجال المحاسبة والرقابة المالية ضرورياً في رقابة الأداء. ومن المهم التأكد على أن الكفاءة تُبنَي خطوة بخطوة، وعلى تحفيز تبادل المعرفة والتعلم. ويمكن أن يساعد العمل والتعلم والتدريب مراجع الأداء على تطوير المعرفة المهنية والمهارات اللازمة لرقابة الأداء.

٧٧. يقوم الجهاز في كثير من الأحيان بتنظيم رقابة الأداء بشكل منفصل عن الرقابة المالية ورقابة الالتزام، مع اختيار مراجعين ذوي خلفيات ومهارات مختلفة. ولبلوغ متطلبات الجودة، فلا بد من وجود برنامج تدريب وتطوير للموظفين للمحافظة على الكفاءة المهنية للمراجعين وتطويرها عبر التعلم والتدريب المستمر ويعتبر ذلك من الممارسات الجيدة للجهاز. وتعتبر الممارسة العملية للرقابة عاملاً أساسياً في عملية التطوير والتعلم.

٧٨. ويمكن أن يشمل التعلم والتدريب المستمر موضوعات مثل التطورات الراهنة في منهجية رقابة الأداء وتصميم البحوث والإدارة أو الإشراف وأساليب التحقيق الوصفية وتحليل دراسة الحالة وأخذ العينات الإحصائية وتقنيات جمع البيانات الكمية وتقييم التصميم وتحليل البيانات. ويمكن أن تشمل أيضاً الموضوعات المتعلقة بالعمل الميداني للمراجع مثل الإدارة العمومية والسياسة والهيكلة العامة والسياسة الإدارية للحكومة والاقتصاد والعلوم الاجتماعية أو تقنيات المعلومات. ومن الممارسات الجيدة أن يُطلَب من مراجع الأداء للحفاظ على مهاراتهم بلوغ عدد معين من ساعات التدريب المهني المستمر كل سنة أو على مدة سنتين.

٧٩. باعتبار أن رقابة الأداء هي عمل جماعي، فإن إنجاز مراجع الأداء لعملية رقابية بمفرده لا يعد من الممارسات الجيدة خاصة وأن الموضوعات المعنية برقابة الأداء معقدة. ونتيجة لذلك، ليس من الضروري على كل أعضاء الفريق الرقابي امتلاك كل المهارات المذكورة أعلاه. وعلاوة على ذلك، فإنه قد لا يكون من الممكن دائماً للجهاز انتداب مراجعين تنطبق عليهم جميع الشروط. وبالتالي يمكن تطوير المهارات المطلوبة بممارسة العمل الرقابي، كما أنه على المرشحين للتعيين إبراز استعدادهم وإظهار إمكانياتهم التي تتماشى ورقابة الأداء.

٨٠. يحتاج مراجع الأداء لامتلاك الكفاءة المهنية الكافية لأداء مهامه. ويحتاج الجهاز إلى انتداب مراجعين من ذوي المؤهلات المناسبة، واعتماد السياسات والإجراءات المناسبة لتطوير وتدريب مراجعي الأداء حتى يتسنى لهم أداء مهامهم على نحو فعال وإعداد أدلة رقابية ودعم المهارات والخبرات المتوفرة بالجهاز الرقابي ومراجعة الإجراءات الداخلية.

« **استخدام خبراء خارجيين**

٨١. غالباً ما يتم اللجوء إلى الخبراء في رقابة الأداء لتعزيز مهارات الفريق الرقابي وتحسين جودة أعماله. ويمكن أن يكون الخبير شخصاً أو مؤسسة تمتلك مهارات خاصة والمعرفة والخبرة اللازمة في مجال معين بعيداً عن الرقابة. ويحتاج مراجع الأداء قبل الاستعانة بخبير التأكد من أن لديه الكفاءة اللازمة المطلوبة للعملية الرقابية وأنه على علم بالشروط والأخلاق المطلوبة. ويجب أن يكون الخبير على دراية جيدة بقواعد السرية. ويجب أن يكون كل خبير خارجي يتم الاستعانة به في الرقابة مستقلاً عن الوضعيات والعلاقات التي يمكن أن تؤثر على موضوعيته. وعلى الرغم من أن مراجع الأداء قد يستخدم تقرير الخبير كدليل، فإنه يتحمل المسؤولية الكاملة في النتائج الواردة في التقرير الرقابي.

الإشراف

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على الجهاز أن يضمن الإشراف السليم على عمل مراجعي الأداء في كل مرحلة ومستوى من العمل الرقابي ككل. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٦٦)

توجيه

٨٢. يعتبر الإشراف ضرورياً لضمان تحقيق الأهداف الرقابية وجودة العمل الرقابي. لذلك فإن الإشراف الصحيح والمراقبة ضروريان في جميع الحالات بغض النظر عن كفاءة المراجع. ويشمل الإشراف الصحيح توفير الإرشاد الكافي وتوجيه الفريق الرقابي لمعالجة أهداف الرقابة وإتباع منهجية قابلة للتطبيق، والاطلاع على الإشكاليات التي يمكن التعرض لها ومراجعة العمل المنجز. وبشكل أكثر تحديداً، يتضمن الإشراف ما يلي :

أ- التأكد من استيعاب جميع أعضاء الفريق الأهداف الرقابية؛

ب- ضمان أن إجراءات الرقابة كافية وتم إتباعها بشكل صحيح؛

ج- ضمان أن أدلة الرقابة ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وكافية وموثقة؛

د- ضمان تطبيق المعايير الوطنية للرقابة؛

هـ – متابعة تطور التعهدات لضمان تنفيذ الميزانيات والجداول الزمنية؛

و – وبالنظر إلى كفاءة وقدرات كل عضو من أعضاء الفريق الرقابي، يتم النظر في الوقت اللازم لإنجاز الرقابة وفقاً للمنهجية التي تم تخطيطها؛

ز – معالجة الأمور الهامة التي تنشأ أثناء التعهد بالرقابة والوقوف على أهميتها وتعديل المنهج المخطط له وفقاً لذلك؛

ح – دعم مراجع الأداء للتغلب على التحديات في العمل الرقابي كلما لزم الأمر؛

ط – توفير التدريب العملي والدعم في حل القضايا التي قد تنشأ؛

ى – تحديد موضوعات المهمة والتي تحتاج إلى التشاور في شأنها من قبل أعضاء الفريق الرقابي ذوي الخبرة؛

ك – مراجعة العمل الرقابي.

٨٣. تختلف طبيعة الإشراف ونطاقه، وكذلك إجراءات العمل الرقابي وأدلته حسب عدد من العوامل مثل حجم فريق العمل وأهمية ودرجة تعقيد العملية الرقابية وخبرة مراجعي الأداء.

٨٤. يحتاج العمل الرقابي إلى المراجعة من قبل أحد كبار مراجعي الأداء مع تقدم عملية الرقابة وخاصة قبل أن يتم صياغة التقارير الرقابية. وتعزز المراجعة الخبرة في أكثر من مستوى من الحكم على العملية الرقابية، وتحتاج إلى ضمان ما يلي:

أ– أن العمل الرقابي قد أنجز وفقاً للمخطط الرقابي؛

ب– أن طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي تم إتباعها تتفق مع البرنامج الرقابي؛

ج– أن نتائج الرقابة والأدلة التي تم الحصول عليها تعكس بوضوح وثائق الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

د– وأنه قد تم إجراء المشاورات على الوجه المطلوب، وأنه تم توثيق وتنفيذ ما ترتب عنها.

هـ – أن الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير.

الشك المهني والتقدير المهني

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء ممارسة الشك المهني والتقدير المهني والنظر في القضايا من زوايا مختلفة وتناول مختلف الآراء والحجج بانفتاح وموضوعية. (معيار رقابة الأداء رقم ٦٨/٢)

توجيه

٨٥. يتمثل التقدير المهني في تطبيق التدريب والمعرفة والخبرات ذات الصلة والتي تمكن من اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن مسارات العمل التي تتناسب مع ظروف العملية الرقابية.

٨٦. علاوة على الفريق الرقابي المعني برقابة الأداء يمكن أن يتطلب التقدير المهني التنسيق مع أصحاب المصلحة الآخرين ومختصين خارجيين والمديرين بالجهاز الرقابي.

٨٧. يعتبر التقدير المهني ضرورياً لحسن سير عملية الرقابة. وفيما يلي أمثلة عن التقدير المهني المطلوب في سياق رقابة الأداء:

أ– تحديد وتقييم التهديدات التي قد تمس الاستقلالية، بما في ذلك التهديدات في الظاهر.

ب– ضبط ما ستتم رقابته.

ج– تحديد المستوى المطلوب لفهم الموضوع الرقابي والظروف ذات الصلة.

د– تحديد هدف الرقابة أو أهدافها وأسئلتها ونطاقها.

هـ – تحديد المعايير.

و – تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات الرقابة ومداها.

ز – تحديد إجراءات الرقابة والتشاور المطلوبة للرقابة وكيفية استغلالها.

ح – تحديد النتائج التي لها دلالة كافية للتقرير.

ط – تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة للرقابة وإذا كان هناك ما يتعين القيام به للإجابة على أسئلة الرقابة واستخلاص الاستنتاجات.

ى – صياغة استنتاجات تستند على أدلة رقابية بالمقارنة مع المعايير والهدف أو الأهداف الرقابية.

ك – تحديد التوصيات في هذا الشأن.

٨٨. يعني الشك المهني الحفاظ على مسافة مهنية من الجهة الخاضعة للرقابة والتنبيه والتساؤل عند تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها في جميع مراحل العملية الرقابية. ومن المهم أن يمارس مراجع الأداء الشك المهني وأن يتبنى منهجاً نقدياً، ويقوم بتقديرات عقلانية ولا يأخذ بعين الاعتبار الاختيارات الفردية. وفيما يلي أمثلة تعكس أهمية الشك المهني في سياق رقابة الأداء:

أ– النظر في نزاهة الإدارة؛

ب–التساؤل حول الاستفسارات والمعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة ومن القائمين على الحوكمة؛

ج– مراجعة تقييم المخاطر وذلك تطبيقاً للأهمية النسبية أو لأهمية المعلومات غير المتسقة؛

د– التخطيط لإجراءات كافية تسمح بتقييم موثوقية البيانات التي سيتم استخدامها أثناء عملية الرقابة؛

هـ – توخي الحذر عند مراجعة الأدلة التي تتناقض مع أدلة الرقابة الأخرى التي تم الحصول عليها.

٨٩. وغالباً ما يظهر الشك المهني في إطار المناقشات التي تجرى مع فريق الرقابة والإدارة والقائمين على الحوكمة. وفيما يلي أمثلة غير حصرية عن كيفية تطبيق وتقييم الشك المهني في كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية:

أ– يقيم مراجع الأداء ويعدل عند الضرورة معقولية الحجج الرقابية والبدائل الممكنة والآراء المقدمة وذلك بدلاً من الاعتماد فقط على الأدلة المؤيدة للاستنتاج النهائي.

ب– لا يأخذ مراجع الأداء وجهات نظر الإدارة والافتراضات كمسلمات ولا يكتفي بقبولها.

ج– يقيم مراجع الأداء موثوقية مصدر الوثائق.

٩٠. يجب أن يكون مرجع الأداء متقبلاً للآراء والحجج وينظر للقضايا من وجهات نظر مختلفة. وهذا أمر ضروري لتفادي الأخطاء في الحكم أو الانحياز المعرفي. وبالتالي، فمن المهم أن يمارس مراجع الأداء الشك المهني ويتبنى منهجاً نقدياً، ويقوم بتقديرات عقلانية ولا يأخذ في الاعتبار الخيارات الشخصية ومصالح الآخرين.

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء تقييم مخاطر الغش/الاحتيال عند التخطيط لعمليّة الرقابة والتأهب لاحتمال حدوث الغش/الاحتيال في جميع مراحل العملية الرقابية. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٧٣)

توجيه

٩١. يعرف الغش/الاحتيال باعتباره عملاً مقصوداً من فرد أو أكثر من بين الموظفين والمديرين والقائمين على الحوكمة، أو الأطراف التي تستخدم الغش/الاحتيال للحصول على ميزة غير مستحقة أو غير قانونية مثل :

أ- عدم الالتزام بمتطلبات الثقة.

ب- التواطؤ في منح التبرعات والمنح.

ج-التواطؤ في منح عقود.

د- الأفعال غير الأمينة.

هـ-التمثيل الخاطئ.

و- إخفاء الغش/الاحتيال.

ز-الأعمال غير المشروعة.

ح-الأخطاء المتعمدة.

ط-المخالفات.

ي-العمولات.

ك-العمولات السرية.

ل-السرقة.

٩٢. على عكس الخطأ فإن الغش/الاحتيال مقصود، وعادة ما ينطوي على إخفاء متعمد للحقائق. وقد يشمل عضواً أو أكثر من الجهة الخاضعة للرقابة أو أطراف ثالثة. وتقع المسؤولية الأساسية لمنع أو اكتشاف الغش على القائمين على الحوكمة في الجهة الخاضعة للرقابة وعلى إدارة الجهة الخاضعة للرقابة على حدٍ سواء. وتعود للمراجع مسؤوليات تحديد وتقييم مخاطر الغش/الاحتيال. ويحتاج مراجع الأداء أيضاً إلى ضبط إجراءات الرقابة لمجابهة تلك المخاطر.

٩٣. يحتاج مراجع الأداء للحفاظ على الشك المهني أثناء مرحلة التخطيط وأثناء عملية الرقابة، لأنه عادة ما يسعى المديرون والموظفون المهتمون بالغش إلى إخفائه عن مراجع الأداء وعن غيره من داخل وخارج الجهة الخاضعة للرقابة. وعند إجراء عمليات الرقابة، يحتاج مراجع الأداء لليقظة حول إمكانية حدوث الغش/الاحتيال في مجال موضوع الرقابة (على سبيل المثال التعاقد أو المنح والتبرعات). وإذا شك مراجع الأداء أو واجه الغش/الاحتيال، فله أن يرفع الأمر إلى المشرف وإلى الجهات ذات العلاقة لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء الحفاظ على مستوٍ عالٍ من السلوك المهني. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٧٥)

توجيه

٩٤. من التوقعات المرتفعة لمهنة الرقابة، الالتزام بجميع الالتزامات القانونية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة وتجنب أي تصرف قد يسيء إلى سمعة عمل مراجع الأداء، بما في ذلك الإجراءات التي من شأنها أن تؤدي بطرف ثالث موضوعي وعلى دراية بالمعلومات ذات الصلة إلى الاستنتاج بالقصور المهني لعمل المراجع. ويتوقع من مراجع الأداء اتباع منهج رقابي منظم وبذل العناية اللازمة في جميع مراحل عملية الرقابة. ويقصد ببذل العناية اللازمة عموماً الرعاية التي يقوم بها الشخص اليقظ العادي عند أدائه لعمل معين. وهذا يشمل الرعاية الكافية عند تخطيط الرقابة وجمع وتقييم الأدلة وعند الإبلاغ عن النتائج والاستنتاجات والتوصيات. ويجب على الفريق الرقابي وعلى الجهاز بذل العناية الواجبة والحرص على الالتزام بمعايير الرقابة.

٩٥. ينتظر المواطنون والسلطة التشريعية من الجهاز ومن مراجعي الأداء الحفاظ على مستوى عالٍ من الكفاءة. وهذا يؤكد ضرورة الحفاظ على المهارات المهنية الفردية والكفاءة من خلال مواكبة ومسايرة التطورات في المعايير المهنية والتشريعات ذات الصلة. وعند بذل العناية اللازمة يُنتَظر من مراجع الأداء العمل بجدية وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها عند تنفيذ عمليات رقابة الأداء. ويعني الحرص ومسؤولية العمل بعناية واحترام التعهدات.

٩٦. يحتاج مراجع الأداء إلى التحلي بمستوى عال من السلوك المهني خلال عملية الرقابة، منذ اختيار الموضوع والتخطيط إلى تقديم التقرير. ومن المهم بالنسبة للمراجع العمل بشكل منتظم وبموضوعية مع بذل العناية اللازمة. ومن الممارسات الجيدة استخدام برامج الرقابة وهي خطط عمل تفصيلية لتوجيه إنجاز العمل.

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء أن يكون على استعداد للابتكار في جميع مراحل عملية الرقابة. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٧٧)

توجيه

٩٧. يعتبر مراجع الأداء في وضع مناسب لتحديد الفرص المتاحة للابتكار في مناهج الرقابة لجمع وتفسير وتحليل المعلومات وذلك لاعتباره خلاقاً ومرناً. ومن المهم أن ندرك أن المراحل المختلفة من عملية

الرقابة تمنح مستويات مختلفة من فرص الابتكار. فخلال مرحلة التخطيط، قد تكون للمراجع أعظم فرصة للابتكار فهو لا يزال في عملية تحديد أفضل السبل للرقابة والتقنيات القابلة للتطبيق.

٩٨. تتطور المنهجيات في إطار الرقابة ومجالات التقييم والعلوم الاجتماعية، ويمكن خلق تقنيات وتكنولوجيات جديدة لجمع الأدلة والتحليل والتي من شأنها تعزيز جودة التقرير والرقابة. وبما أن الجهاز يتبنى التقنيات والتكنولوجيات الجديدة، فيجب على مراجع الأداء أن يكون متقبلاً ومستعداً لتجربتها. ويمكن استخدام أدوات مثل تحليل المعطيات واستخراج البيانات، على سبيل المثال، لتحديد الاتجاهات والأنماط. ويمكن أن يؤدي استعمال بيانات تحليلية متطورة إلى تقييم المخاطر بشكل أكثر تركيزاً، وإلى تنفيذ الرقابة بكفاءة أكبر، وإلى إصدار تقرير بأكثر فعالية. ومن الأمثلة الأخرى للابتكار الاستخدام الواسع لأوراق العمل الإلكترونية ونظم إدارة المعلومات لتبادل المعطيات التي يمكن أن تكون مفيدة لأكثر من فريق رقابي.

٩٩. على الجهاز تعزيز ثقافة الابتكار، ويحتاج مراجعو الأداء إلى التعلم من بعضهم والإقدام على فعل الأشياء بشكل مختلف، وبعبارة أخرى، فعلى الجهاز أن:

أ- يشجع على إيجاد طرق مبتكرة ومنخفضة التكاليف ومستدامة ومعلوماتية لتبادل الآراء والوثائق والخبرات.

ب- يشجع على عمليات الرقابة المشتركة في الموضوعات وتعزيز التجارب ذات الصلة بالمناهج الجديدة وبالتقنيات وبالتقارير.

ج- يكون مثالاً يحتذى به في عمله وفي الحوكمة.

د- يسعى إلى التقييم المستقل لطريقة العمل الخاصة به ولحوكمته.

هـ - ييسر العمل لتطوير قدرته على تبليغ الرسالة بطريقة فعالة.

و - يبقى على دراية بمنهجيات التقييم الجديدة.

رقابة الجودة

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢): على الجهاز وضع نظام لضمان الجودة والمحافظة عليها، وعلى مراجع الأداء الالتزام بمتطلبات تطبيقه لضمان استيفاء جميع المتطلبات، وتقديم تقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة قادرة على تقديم قيمة مضافة وتجيب على الأسئلة الرقابية. (معيار رقابة الأداء رقم ٢/٧٩)

توجيه

« **رقابة الجودة (عند إجراء الرقابة)**

١٠٠. يشمل نظام رقابة الجودة السياسات والإجراءات التي تم وضعها لتقديم تأكيد معقول بأن الجهاز وموظفيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. والهدف من ذلك هو ضمان أن

عمليات الرقابة تجرى بصفة مستمرة بمستوٍ عالٍ. وتشمل إجراءات رقابة الجودة مسائل مثل الإدارة والإشراف ومراجعة عملية الرقابة وضرورة التشاور من أجل التوصل إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

١٠١. يتم وضع نظام رقابة الجودة بما يتناسب مع تفويض الجهاز والظروف القائمة ويكون قادراً على الاستجابة لمخاطر تلك الظروف على الجودة. وليكون نظام رقابة الجودة فعالاً، يحتاج إلى أن يكون جزءاً من استراتيجية الجهاز وثقافته وسياساته وإجراءاته. وبهذه الطريقة، تُبنَى الجودة في أداء الرقابة وفي إصدار التقرير، بدلاً من أن تكون عملية إضافية بعد إصدار التقرير (انظر ضمان الجودة أدناه). إن الحفاظ على نظام رقابة الجودة يتطلب المتابعة المستمرة والالتزام بالتحسين المستمر.

١٠٢. تحتاج إجراءات رقابة الجودة لتكون جزءاً لا يتجزأ من كل مهمة رقابة أداء للحد من مخاطر الخطأ ودفع التناغم. وتحتاج هذه الإجراءات إلى أن تكون موثقة وتشمل، على سبيل المثال، مختلف المراحل في عملية الرقابة والتثبت الذي يتعين القيام به (مثل مراجعة الإدارة، مراجعة النظير لمشروع العمل ومراجعة صياغة التقارير النهائية). وقد يكون من المفيد للجهاز أولاً أن يعرف خصائص التقرير الرقابي ذو الجودة العالية.

١٠٣. يُعد التشاور الرسمي وغير الرسمي الذي يتم داخل الفريق الرقابي، وبين فرق الرقابة، ومع المتخصصين من الداخل أو الخارج أحد الجوانب الرئيسة لأية مهمة رقابة أداء. ويعتبر التشاور أثناء مهمة التأكد مهماً، لأنه يساعد على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق التقدير المهني، فضلاً عن الحد من مخاطر الأخطاء. ويعتبر التشاور مفيداً للوصول إلى استنتاجات سليمة ولضمان تقرير مناسب وعادل ومتوازن ويضيف قيمة. ومن الممارسات الجيدة توثيق المشاورات الرئيسة التي تجري وطبيعة المشورة المقدمة والطريقة التي تعامل بها فريق الرقابة مع النصيحة.

١٠٤. ومن المكونات الرئيسة لرقابة الجودة هي التعهد بمراجعة مراقبة الجودة. والمتعهد بمراجعة رقابة الجودة هو فرد مستقل عن فريق الرقابة، يقوم بتقييم موضوعي للموضوعات الهامة، بما في ذلك المخاطر التي تم تحديدها والأحكام الهامة التي أدلى بها فريق الرقابة، والنتائج التي توصل إليها عند صياغة تقرير الرقابة. ويعتبر تعيين المتعهد بمراجعة رقابة الجودة ممارسة جيدة للرقابة ذات المخاطر العالية والتي يحددها الجهاز الأعلى للرقابة.

١٠٥. من الصعب على الجهاز تطوير إجراءات فعالة فردية لرقابة الجودة لتضمن جودة عالية لتقارير رقابة أداء. ولذلك فمن الضروري وضع مثل هذه الإجراءات على المستوى المؤسسي. ومن المهم أيضاً بالنسبة للمراجع أن يكون – ويبقى – كفأً ومتحفزاً وكذلك منفتحاً على ردود الفعل ومتقبلاً لنتائج رقابة الجودة. لذا فإن إجراءات الرقابة تحتاج إلى أن تدعم بالتدريب المستمر وبتوجيه فريق الرقابة.

١٠٦. انظر الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم ٢٠١٢ لسنة ٢٠٠٩بشأن مراقبة الجودة.

« **ضمان الجودة (بعد الانتهاء من الرقابة)**

١٠٧. تسمح عملية ضمان الجودة بالتقييم المستقل لعمليات الرقابة بعد إنجازها على أساس ثابت ووفقاً لمعايير محددة. ويتمثل الغرض الرئيس من عملية ضمان الجودة في مراقبة نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز وفقاً لما تم تصميمه وتقييم ما إذا كانت ضوابط الرقابة التي تم وضعها تعمل بالشكل اللازم. إن إجراء عملية مراقبة الجودة الموضحة أعلاه سيكون الخطوة الأولى التي ستراجعها عملية ضمان الجودة ويمكن للجهاز تطوير معاييره الخاصة بناءً على ظروفه الخاصة، مع وضع أمثلة عن أسئلة حول المعايير تتضمن:

أ- إلى أي مدى يصف التقرير بوضوح السياق الذي يتم فيه تنفيذ الدراسة؟

ب- إلى أي مدى يعتبر التقرير مهيكلاً ومصاغاً بشكل جيد وهل يتضمن لملخص تنفيذي فعال؟

ج- إلى أي مدى تم تحديد النطاق بوضوح؟

د- وهل تم ضبط منهجية الرقابة بوضوح؟

هـ - إلى أي مدى كانت النتائج والاستنتاجات الواردة في التقرير والتوصيات متوازنة ومنطقية ومتسقة ومؤيدة بأدلة؟

و - إلى أي مدى نجحت الرقابة في بلوغ أهدافها وتوفير معلومات مفيدة للمساعدة في تحسين القطاع العام؟

ز - هل هناك توثيق كاف حول كفاءة الفريق الرقابي وحول إجراءات الرقابة التي تم إتباعها والأدلة المستعملة لدعم النتائج والمشاورات وحول مدى معالجة الملاحظات التي تلقاها الفريق الرقابي وحول الإشراف؟

١٠٨. ومن المستحسن أن يكون المكلفون بالعملية المستقلة لضمان الجودة بطريقة مستقلة من كبار أعضاء وحدة رقابة الأداء (دون التدخل في سير عملية الرقابة) أومن خارجها. ويوفر الضمان الخارجي للجودة فرصة للجهاز لإثبات خضوعه للمساءلة أمام أصحاب المصلحة وفهم أن الغاية الرئيسة لضمان الجودة هي تحسين عمليات الرقابة ومسارها ونظام رقابة الجودة. ويمكن للجهاز استخدام نتائج مراجعة ضمان الجودة من خلال تعميم الأمثلة الجيدة لتقارير رقابة الأداء داخل الجهاز لصالح كل المراجعين. وعندما تكون تقارير رقابة الأداء في حاجة إلى التعزيز، فعلى كبار الموظفين تقييم نظام رقابة الجودة لتحديد الضوابط التي تحتاج إلى التدعيم لإصدار تقارير رقابة أداء تتماشى ومعايير الجهاز والعمل مع الفرق الرقابية لاستخلاص العبر وتحديد مجالات التكوين والتوجيه والتدريب في مجالات محددة.

الأهمية النسبية

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة. (معيار رقابة الأداء رقم ٨٣/٢)

توجيه

١٠٩. يمكن فهم الأهمية النسبية بأنها أهمية مسألة ما في السياق الذي ينظر إليها فيه، والذي يمكن أن يغير أو يؤثر في قرارات مستخدمي التقرير مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية. ويمكن مراعاة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي وطبيعتها وأثرها على الموضوع ومصالح المستخدمين أو المستفيدين المستهدفين. بالإضافة إلى القيمة المالية، تشمل الأهمية النسبية قضايا اجتماعية وسياسية هامة، وكذلك الالتزام والشفافية والحوكمة والمساءلة. ويمكن أن تتغير الأهمية النسبية مع مرور الوقت ويمكن أن تعتمد على وجهة نظر المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.

١١٠. ويمكن أن تشمل العوامل النوعية التالي:

أ- ما إذا كانت النتيجة هي نتاج عمل مقصود (الغش) أو غير مقصود.

ب- ما إذا كان جانب من البرنامج أو الجهة ذا دلالة بالنظر إلى طبيعة ووضوح الرؤية وحساسية البرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة.

ج- ما إذا كان هناك تأثير على صحة وسلامة المواطنين.

د-ما إذا كانت النتيجة ترتبط بالشفافية أو بالمساءلة.

١١١. تعتبر مراعاة الأهمية النسبية مهمة في جميع مراحل عمليات رقابة الأداء. لذلك يحتاج مراجع الأداء للنظر في الأهمية النسبية عند اختيار الموضوعات الخاضعة للرقابة وتحديد الهدف أو الأهداف الرقابية والأسئلة والنطاق وتحديد المعايير وتقييم الأدلة وتوثيق النتائج وتطوير الاستنتاجات والتوصيات .

١١٢. وتعد النتائج ذات أهمية نسبية، عندما يتوقع تأثيرها بشكل فردي أو في مجموعها على القرارات ذات الصلة والصادرة عن المستخدمين المستهدفين على أساس تقرير الرقابة. إن مراعاة الأهمية النسبية من قبل مراجع الأداء تندرج في إطار التقدير المهني، وتتأثر بنظرة مراجع الأداء للمعلومات التي يحتاجها المستخدمون المستهدفون.

١١٣. وتتعلق العوامل الكمية بحجم النتائج التي يتم التعبير عنها عددياً. ويحتاج مراجع الأداء للنظر في التأثير الكلي للنتائج الفردية غير المهمة.

التوثيق

المتطلب وفقاً لمعيار رقابة الأداء رقم (٢):
على مراجع الأداء توثيق العمليّة الرقابيّة بطريقة كاملة ومفصّلة وكافية. (معيار رقابة الأداء رقم ٨٦/٢)

توجيه

١١٤. يجب على مراجع الأداء الحفاظ على جميع الوثائق ذات الصلة التي تم جمعها أو توصل إليها خلال رقابة الأداء. ومن بين الأمثلة على أنواع السجلات المتوقع توثيقها عموماً بمعظم عمليات رقابة الأداء ما يلي: (أ) تفاصيل خطة الرقابة والمنهجية (ب) نتائج العمل الميداني والتحليل (ج) التواصل ورد الفعل مع الجهة الخاضعة للرقابة (د) المراجعة الناتجة عن الإشراف وغيرها من الضمانات لرقابة الجودة. ومع ذلك، تحدد الظروف الخاصة لرقابة الأداء الغرض والسياق الخاص لتوثيق الرقابة. ويشمل ذلك البريد الإلكتروني والمراسلات المتعلقة بالتقرير من وإلى المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة أو طرف خارجي له علاقة بالرقابة وكذلك التسجيلات الموثقة والتي ساهمت في تحسين العمل الرقابي وتاريخ الانتهاء منه. ويجب توثيق العمل الرقابي بشكل كاف لتمكين مراجع الأداء ذي الخبرة والذي لا تتوفر لديه دراية سابقة بالرقابة محل النظر من فهم :

أ– طبيعة العمل الذي أُجرِي ومداه وتوقيته.

ب–نتائج العمل الرقابي وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها.

ج– الأمور الهامة التي تنشأ أثناء عملية الرقابة (على سبيل المثال تغييرات في نطاق أو منهج الرقابة والقرارات المتعلقة بالمخاطر التي وجدت أثناء الرقابة، الإجراءات التي تم اتخاذها نتيجة خلاف بين الفريق الرقابي والجهة الخاضعة للرقابة) والاستنتاجات التي تم التوصل لها، والأحكام المهنية الهامة التي أدت إلى تلك النتائج.

١١٥. عندما يقوم مراجع الأداء في إطار رقابة الأداء بجمع البيانات أو المعلومات عن الجهة، فعليه ضمان حمايتها بصفة كافية. إذا تعتبر طبيعة وحساسية المعلومات من عوامل تحديد الحماية المناسبة.

١١٦. يحتاج مراجع الأداء عموماً إلى مزيد من الوثائق الرقابية لتحديد طبيعة ومدى توثيق عملية رقابية ما أو لإجراء معين، وذلك في الحالات التالية:

أ– خطر مرتفع (المخاطر المرتبطة بإجراء الرقابة أو عندما تكون النتيجة ذات أهمية أو حساسة أو مثيرة للجدل).

ب–هناك حاجة إلى تعميق الحكم في أداء الرقابة أو تقييم النتائج.

ج–أدلة أكثر أهمية (مثال أدلة يصعب من خلالها استخلاص الأهداف الرقابية).

١١٧. من المستحسن عند التوثيق وضع نظام ربط بين مراجع التقرير الرقابي وأوراق العمل.

١١٨. يحتاج مراجع الأداء إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة للحفاظ على السرية وحفظ أوراق العمل. ويحتاج أيضاً إلى الحفاظ على أوراق العمل لفترة كافية وذلك للالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية لحفظ السجلات وللقيام بأعمال المتابعة.

الدليل الإرشادي رقم (٢)

عملية رقابة الأداء

مقدمة	١٠٠
١- التخطيط	١٠١
اختيار الموضوعات	١٠١
اختيار موضوع الرقابة كجزء من عملية التخطيط الاستراتيجي	١٠١
تقييم موضوعات الرقابة المحتملة من حيث المخاطر والأهمية النسبية والمشكلات المحددة	١٠٢
اختيار موضوعات الرقابة القابلة للرقابة	١٠٣
تصميم عملية الرقابة	١٠٤
تقييم قابلية الرقابة	١٠٥
فهم ما يتم رقابته	١٠٦
تحديد هدف (أهداف) الرقابة وأسئلة الرقابة	١٠٦
وضع أسئلة الرقابة	١٠٧
تحديد نطاق الرقابة	١٠٨
وضع معايير الرقابة	١٠٨
اختيار طرق جمع أدلة الرقابة	١١٠
مثال على مصفوفة التصميم	١١٢
الإدارة الجيدة للمشروع وتقديم الخطة للمشرفين وإدارة الجهاز	١١٣
» إدارة مخاطر الرقابة	١١٤
التواصل في مرحلة التخطيط	١١٥
٢- التنفيذ	١١٦
» الأدلة	١١٦
كيفية الحصول على أدلة كافية ومناسبة	١١٧
تقييم ما إذا كانت الأدلة كافية ومناسبة	١١٨
» النتائج والاستنتاجات	١٢٠
» الوصول إلى نتائج الرقابة	١٢١
» تطوير الاستنتاجات بعد النظر في النتائج	١٢٣
» إدارة مخاطر الرقابة في مرحلة التنفيذ	١٢٤

» التوثيق في مرحلة التنفيذ	١٢٥
» مناقشة النتائج الأولية والاستنتاجات – داخليا وخارجيا	١٢٥
٣- التقرير	١٢٦
» محتوى التقرير	١٢٦
كتابة تقارير شاملة	١٢٧
كتابة تقارير مقنعة	١٢٧
كتابة التقارير في الوقت المناسب	١٢٧
كتابة تقارير واضحة	١٢٨
تلبية احتياجات المستخدمين	١٢٨
هيكل تقرير فعال	١٢٨
كتابة واضحة	١٢٩
كتابة تقارير متوازنة	١٢٩
» التوصيات	١٣٠
» التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة	١٣١
إحالة مشروع التقرير إلى الإدارة الوسطى	١٣٢
» توزيع التقرير	١٣٢
توزيع التقارير على الأطراف المسؤولة وأصحاب المصلحة والجمهور	١٣٢
يمكن عرض النتائج بطرق مختلفة	١٣٣
٤ –المتابعة	١٣٣
لماذا المتابعة	١٣٤
التركيز على المتابعة	١٣٤
كيفية القيام بالمتابعة	١٣٥
كيفية الإبلاغ عن نتائج المتابعة	١٣٥

مقدمة

١. تعد المعايير والمبادئ الإرشادية المهنية ضرورية للمصداقية والجودة والكفاءة المهنية في رقابة الأداء. ويحدد الإطار العام المصري لرقابة الأداء المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، ويتناول مع المعايير الأخرى أهداف وسلطة المعايير المصرية لرقابة الأداء، بينما يتناول معيار رقابة الأداء (١) "مبادئ رقابة الأداء" بما يتفق مع الإطار العام المصري لرقابة الأداء ويطوره وفقاً للسياق المحدد لرقابة الأداء.

٢. ويجب قراءة معيار رقابة الأداء رقم (٢) وفهمه في ضوء الإطار العام المصري لرقابة الأداء المصري ومعيار رقابة الأداء رقم (١)، حيث يتناول المعيار رقم (٢) المتطلبات الأساسية للممارسات المهنية لرقابة الأداء، ويتبع كل متطلب تفسير له من أجل تعزيز وضوح وسهولة قراءة المعيار. وحيث يعتبر المعيار المصري رقم (٢) لرقابة الأداء هو المعيار الإلزامي لرقابة الأداء، فيجب الالتزام لكل متطلب من متطلباته.

٣. توفر الأدلة الإرشادية رقم (١)، (٢) إرشاداً لدعم كل متطلب منصوص عليه في معيار رقابة الأداء رقم (٢)، بتوفير إرشادات داعمة ولكنها أقل إلزامية من المعايير حيث إنه يمكن الوفاء بمتطلبات المعايير بأساليب أخرى، وقد تناول الدليل الإرشادي رقم (١) "المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء"

٤. يهدف الدليل الإرشادي رقم (٢) إلى مساعدة مراجع الأداء على تفسير المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الأداء رقم (٢)، وتقديم المشورة للمراجع حول كيفية تلبية هذه المتطلبات وكيفية تقديم التقدير المهني.

٥. يتم تنظيم الدليل الإرشادي رقم (٢) وفقاً للمراحل المختلفة في عملية الرقابة على الأداء، حيث تضمن القسم الأول ما يتعلق بالتخطيط لعملية الرقابة – كيفية اختيار موضوعات الرقابة وتصميم الرقابة، ويتعلق القسم الثاني بإجراء الرقابة من أجل الحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم نتائج واستنتاجات مراجع الأداء، بينما يتعلق القسم الثالث بالتقرير – شكل التقرير ومحتويات التقرير وتصنيفه. أما القسم الرابع فيتضمن متابعة النتائج والتوصيات السابقة الواردة في تقارير الرقابة على الأداء، لتحديد وتوثيق أثر الرقابة والتقدم المحقق في معالجة المشكلات.

٦. يجب قراءة الدليلين الإرشاديين رقمي (١)، (٢) معاً للحصول على فهم أعمق لكيفية النظر في المفاهيم الأساسية أثناء عملية الرقابة.

١- التخطيط

تخطيط | تنفيذ | تقرير | متابعة

٧. يحتوي هذا القسم على متطلبات وإرشادات لتخطيط عمليات الرقابة على الأداء. الغرض من هذه المتطلبات هو وضع المنهج العام للمراجع لتطبيقه عند التخطيط للرقابة على الأداء.

يتكون هذا القسم من جزئين رئيسيين.

الجزء الأول: يتعلق باختيار الموضوعات وخاصة بعملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز.

الجزء الثاني: يتعلق بالتصميم المنفرد لكل عملية رقابة، مع التركيز على ما يجب رقابته، وما هي المعايير التي يتعين تطبيقها، وأساليب جمع البيانات وتحليلها التي يتعين استخدامها.

اختيار الموضوعات

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢)
يقوم مراجع الأداء باختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي وذلك عبر تحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات. (معيار رقابة الأداء ٢/ ٨٩).
يراعي مراجع الأداء عند اختيار موضوعات الرقابة الهامة والقابلة للرقابة أن تتفق مع قانون الجهاز. (معيار رقابة الأداء ٢/٩٠)
عند اختيار موضوعات الرقابة يستهدف مراجع الأداء الموضوعات ذات الآثار بالغة الأهمية مع مراعاة القدرات الرقابية المتوفرة. (معيار رقابة الأداء ٢/٩١)

توجيه

اختيار موضوع الرقابة كجزء من عملية التخطيط الاستراتيجي

٨. يُعد تحديد عمليات الرقابة التي سيتم إجراؤها جزءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز. وتوفر استراتيجية الجهاز الاتجاه الرئيس لعمله وبالتالي أيضاً لمهمة الرقابة على الأداء. وتغطي الاستراتيجية عادة عدة سنوات وتوجه مراجع الأداء في اختيار الموضوعات أو البرامج للرقابة. في حين أن عدد الموضوعات والبرامج والموضوعات المحتملة عادة ما يكون مرتفعاً، إلا أن قدرة الجهاز قد تكون محدودة، وبالتالي، يجب اتخاذ قرارات اختيار مراجعي الأداء بعناية.

٩. وعادة ما ينتج عن عملية التخطيط الاستراتيجي خطة الرقابة تشغيلية للجهاز تغطي سنة أو أكثر. وبالنظر إلى الطبيعة الديناميكية للقطاع العام والأولويات المتغيرة في السياسات العامة، يوصى بتنقيح خطة الرقابة التشغيلية سنوياً.

١٠.قد يختار الجهاز موضوعات بناء على اعتبارات استراتيجية تتعلق بنوع رقابة الأداء والإصلاحات داخل الوحدات الخاضعة للرقابة. ويتمثل أحد الخيارات الاستراتيجية الممكنة في المساهمة في تحديث إدارة الوحدات الخاضعة للرقابة من خلال التركيز على مراجعة البرامج والجهات التي تعاني من مشكلات كبيرة في الأداء. وقد يختار الجهاز موضوعات بناءً على معايير اختيار أخرى، على سبيل المثال فيما يتعلق بنوع معين من رقابة النشاط مثل قطاع المستشفيات أو مشروعات كبار المستثمرين وقد يكون الخيار البديل هو التركيز ببساطة على الرقابة على بعض وحدات الجهاز الإداري للدولة وأدائها من أجل تحقيق الأهداف والغايات فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

١١.ستكون خطة الرقابة التشغيلية للجهاز بمثابة أساس للتخطيط التشغيلي وتخصيص الموارد. ويمكن للخطة سرد مجالات الرقابة وتقديم سرد موجز للمشكلات المحتملة والأسئلة والمبررات الأخرى التي تدعم كل واحدٍ منهم. وقد يختلف المنهج المتبع في اختيار موضوعات الرقابة التي ستدرج في خطة الرقابة. فقد يتبع منهج من أسفل إلى أعلى، حيث يشارك مراجع الأداء في عملية الاختيار. أو يتبع منهج من أعلى إلى أسفل، حيث تختار الإدارة موضوعات الرقابة ولا يشارك مراجع الأداء في عملية الاختيار. وقد يتبع مزيج من كلاً المنهجين، وهو ما يتبعه الجهاز في تحديد الخطة التشغيلية حيث يتم تحديد موضوعات الرقابة من خلال الإدارة المركزية للخطة وتقويم الأداء ويتم اعتمادها من الإدارة العليا للجهاز.

تقييم موضوعات الرقابة المحتملة من حيث المخاطر والأهمية النسبية والمشكلات المحددة

١٢.قد يتم اختيار موضوعات الرقابة بناء على عملية تقييم المخاطر وتحليل المشكلات والنظر في الأهمية النسبية. فالمخاطر هي احتمال تأثير حدث ما على تحقيق أهداف المنظمة. ولا تتعلق الأهمية النسبية بالجوانب الكمية فقط، بل تتعلق أيضاً بجوانب نوعية أخري (الاجتماعية و/أو السياسية، مثل عدد الأشخاص المتأثرين بقانون أو إصلاح، والشفافية، والحوكمة الرشيدة.....).

١٣.في رقابة الأداء، قد تنطوي المخاطر على مجالات ضعف الأداء المحتملة التي تهم المستفيدين أو يكون لها تأثير كبير على مجموعات محددة من المواطنين. وقد يمثل تراكم هذه المؤشرات أو العوامل المرتبطة بجهة أو برنامج حكومي إشارة هامة للمراجع ويمكن أن يؤدي بمراجع الأداء إلى التخطيط

لعمليات الرقابة بناء على المخاطر أو المشكلات المكتشفة. وتتضمن العوامل التي قد تشير إلى ارتفاع مخاطر الرقابة ما يلي:

أ- المبالغ المالية أو بنود الميزانية كبيرة القيمة، أو تغييرات هامة في الميزانية.

ب- المناطق المعرضة عادة للمخاطر (على سبيل المثال أنظمة تكنولوجيا المعلومات والمشتريات والتكنولوجيا والقضايا البيئية والصحة).

ج- أنشطة جديدة أو عاجلة أو تغييرات في الظروف.

د- هياكل الإدارة المعقدة، مع احتمال الخلط في تحديد المسؤوليات.

هـ- عدم وجود معلومات موثوقة ومستقلة ومحدثة عن الاقتصاد أو كفاءة أو فعالية برنامج حكومي.

١٤.ينبغي أن يراعي تحليل الموضوعات المحتملة زيادة الأثر المتوقع للرقابة إلى أقصى حد. عند تحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات، ينصح مراجع الأداء بالأخذ في الاعتبار ما يلي:

أ- كلما زاد الخطر على الأداء من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية أو ثقة المستخدمين؛ كلما كانت المشكلات أكثر أهمية.

ب- إضافة قيمة تدور حول توفير المعرفة ووجهات النظر الجديدة. ويمكن تحقيق قيمة مضافة أكبر من خلال رقابة السياسات أو الموضوعات التي لم يتم تغطيتها من قبل عمليات الرقابة.

اختيار موضوعات الرقابة القابلة للرقابة

١٥.تقييم مدى قابلية الموضوعات للرقابة هو شرط مهم في اختيار موضوع الرقابة. في هذه الحالة، يعتمد تحديد ما إذا كان الموضوع قابلاً للرقابة أم لا على ما إذا كانت موضوعات الرقابة تقع ضمن تفويض الجهاز وما إذا كان يتمتع الجهاز بالقدرات الرقابية اللازمة لإجراء الرقابة. عند تصميم الرقابة، يجب النظر في قابلية الرقابة مرة أخرى، لمزيد من التفصيل (انظر القسم الخاص بتصميم الرقابة أدناه).

تصميم عملية الرقابة

المتطلبات وفقاً للمعيار المصري لرقابة الأداء (٢) :
• يجب على مراجع الأداء التخطيط لعملية الرقابة بطريقة تضمن جودة الأعمال الرقابية التي تنجز باقتصاد وكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب، ووفقاً لمبادئ الإدارة الرشيدة للمشروعات. (معيار رقابة الأداء ٩٦/٢)
• يجب على مراجع الأداء اكتساب المعرفة الجوهرية والمنهجية أثناء مرحلة التخطيط. (معيار رقابة الأداء ٩٨/٢)
• يجب على مراجع الأداء تحديد تفاصيل الهدف/الأهداف الرقابية بغرض توضيح الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها وتصميم الرقابة حسب تطور منطقي. (معيار رقابة الأداء ٣٦/٢)
• إذا تمت صياغة أهداف الرقابة في شكل أسئلة رقابية وتم تقسيمها إلى أسئلة فرعية، يجب على مراجع الأداء أن يتثبت بعد ذلك أنها مرتبطة بالموضوع، ومتكاملة، وغير متداخلة وشاملة بشكل جماعي في تناول السؤال الرقابي العام. (معيار رقابة الأداء ٣٧/٢)
• خلال مرحلة التخطيط، يجب على مراجع الأداء تصميم إجراءات الرقابة ليتم استخدامها لجمع إثباتات كافية ومناسبة تستجيب لهدف/ لأهداف الرقابة ولسؤال / الأسئلة الرقابة. (معيار رقابة الأداء ١٠١/٢)
• يجب على مراجع الأداء أن يقدم خطة الرقابة للمستويات الإدارية الأعلى، والإدارة العليا بالجهاز لاعتمادها. (معيار رقابة الأداء ١٠٤/٢)
• يجب على مراجع الأداء التحكم في مخاطر الرقابة بعناية لتجنب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتوفير معلومات غير متوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة. (معيار رقابة الأداء ٥٢/٢)

توجيه

١٦. بعد أن يختار الجهاز موضوع الرقابة، يتعين على مراجع الأداء تصميم محدد للرقابة. حيث يقوم بتصميم الرقابة بطريقة تساهم في إجراء رقابة عالية الجودة يتم إجراؤها بطريقة مستقلة وفعالة وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الجيدة للمشروع. فالتصميم المدروس جيداً لا غنى عنه بشكل عام في رقابة الأداء. غالباً ما يطلق على هذا العمل الأولي اسم دراسة قبلية.

١٧. يُعد الغرض من مرحلة التصميم هو تحديد ما إذا كانت شروط الرقابة موجودة، وذلك لإنتاج مقترح الرقابة مع خطة عمل وتصميم مدروس.

١٨. عادة ما يتم تنفيذ مرحلة التصميم في فترة قصيرة إلى حد ما. يمكن إجراء تصميم لموضوع معين في أقل من شهر، في حين يمكن إجراء موضوع أوسع عادة في غضون ثلاثة أشهر. وعموماً، ينبغي استخدام معظم الوقت المخصص لعملية الرقابة لإجراءات الرقابة.

١٩. يُنصح مراجع الأداء بالنظر في احتياجات ومصالح المستخدمين المستهدفين الأساسيين، بما في ذلك الأطراف المسؤولة عند تصميم الرقابة. ويمكن أن تؤثر احتياجات ومصالح المستخدمين على اختيار

أهداف الرقابة وأنواع التحليل التي يجريها فريق الرقابة. في نهاية المطاف، من خلال مراعاة احتياجات ومصالح المستخدمين المستهدفين الأساسيين، يمكن للمراجع التأكد من أن تقرير الرقابة مفيد ومفهوم.

ومع ذلك، من المهم أن يظل مراجع الأداء مستقلاً ويركز على الدور الرئيس لكي يعمل للصالح العام. وينبغي أن تشمل مرحلة التصميم العناصر المعروضة في المربع (١) التالي:

مربع ١

العناصر في مرحلة التصميم
أ– تقييم قابلية الرقابة
ب– فهم ما يتم رقابته
ج– تحديد موضوعية هدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة
د– تحديد نطاق الرقابة
هـ – وضع معايير الرقابة
و – اختيار طرق لجمع أدلة الرقابة
ز – الإدارة الجيدة ومراجعة الخطة والموافقة عليها من قبل الجهاز
o إدارة مخاطر الرقابة
o التواصل في مرحلة التخطيط

تقييم قابلية الرقابة

٢٠.تقييم قابلية الرقابة هو شرط مهم في عملية التصميم. يجب على مراجع الأداء النظر فيما إذا كان إجراء الرقابة مناسباً وفعالاً من حيث التكلفة. وقد يتعين عليه أن ينظر، على سبيل المثال، فيما إذا كانت هناك معايير متاحة أو ما إذا كان من المرجح أن تكون المعلومات أو الأدلة المطلوبة متاحة. وحتى إذا كان الموضوع المختار متسقاً مع استراتيجية الجهاز، فقد يلاحظ مراجع الأداء خلال مرحلة التصميم أن المشكلة المتوقعة يتم التعامل معها بالفعل من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. وربما تكون مؤسسات أخرى قد أجرت بالفعل دراسات مماثلة تغطي أهدافاً مماثلة، أو لا توجد معايير ذات صلة متاحة ولا يوجد أساس معقول لوضع معايير الرقابة. وثمة سبب آخر قد يتمثل في أن المعلومات أو الأدلة المطلوبة من غير المرجح أن تكون متاحة ولا يمكن الحصول عليها بكفاءة. ومن ناحية أخرى، يمكن أن يكون غياب المعلومات والبيانات نتيجة مهمة، ويجب ألا يمنع مراجع الأداء من إجراء مزيد من الاستفسارات. وفي مثل هذه الظروف، من المهم أن يبلغ مراجع الأداء إدارة الجهاز بهذه الاعتبارات حتى تتمكن من تقرير ما إذا كانت ستمضي قدماً أم لا.

فهم ما يتم رقابته

٢١.الهدف في بداية مرحلة التصميم هو تطوير فهم سليم للموضوع ("ما يتم رقابته")، وفهم المخاطر والتحديات ذات الصلة. رقابة الأداء هي عملية تعلم والحصول على المعرفة المطلوبة وهي عملية مستمرة وتراكمية لجمع وتقييم المعلومات في جميع مراحل الرقابة. لذلك قد يكون من الضروري جمع المزيد من المعلومات واختبار الفرضيات الأولية في مرحلة التصميم بمجرد اختيار موضوع الرقابة. ستساعد هذه المعلومات مراجع الأداء على اتخاذ قرار بشأن المنهج الأكثر صلة بالرقابة. من المهم أن يوازن مراجع الأداء تكاليف الحصول على المعلومات مقابل القيمة الإضافية للمعلومات إلى الرقابة. المعلومات التي تم جمعها في مرحلة التخطيط قد تجعل من الضروري تعديل ما سيتم رقابته.

٢٢.لفهم ما يتم رقابته، قد تتضمن مصادر المعلومات ما يلي:

أ– التشريعات والإصدارات التشريعية.

ب– البيانات الوزارية والتقارير الحكومية والقرارات.

ج– ملف مخاطر الجهة الخاضعة للرقابة.

د– تقارير الرقابة الأخيرة، وأوراق العمل من المراجعين الآخرين، والاستعراضات، والتقييمات، والاستفسارات.

هـ – الدراسات والبحوث العلمية (بما في ذلك تلك الواردة من بلدان أخرى).

و – الخطط الاستراتيجية والمؤسسية وبيانات المهام والتقارير السنوية.

ز – الموازنات الحالية.

ح – ملفات سياسات الجهة ومحاضر لجنة الإدارة ومجلس الإدارة.

ط – تقييم البرامج وخطط وتقارير المراجعة الداخلية.

ى – وجهات نظر الخبراء في هذا المجال.

ك – مناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة الرئيسيين.

ل – نظم المعلومات الإدارية أو غيرها من نظم المعلومات ذات الصلة.

م – الإحصاءات الرسمية.

ن – التغطية الصحفية.

٢٣.وغالباً ما تكون التقييمات وعمليات الرقابة السابقة مصدراً مفيداً للمعلومات. ويمكنها أن تساعد في تجنب العمل غير الضروري في فحص المجالات التي خضعت للرقابة مؤخراً وتسليط الضوء على أوجه القصور التي لم يتم علاجها بعد.

تحديد هدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة

٢٤.يجب أن يحدد مراجع الأداء هدف/أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد أو الكفاءة أو الفعالية (انظر معيار رقابة الأداء ٣٧/٢). الهدف/الأهداف تحدد منهج وتصميم الرقابة.

٢٥. يمكن أن يكون هدف/أهداف الرقابة بمثابة سؤال الرقابة الشامل المتعلق بالموضوع (على سبيل المثال برنامج أو نشاط حكومي) الذي يسعى مراجع الأداء للحصول على إجابة له. ولذلك، يلزم صياغة هدف الرقابة بطريقة تسمح بالتوصل إلى نتيجة واضحة لا لبس فيها. ويمكن التعبير عن هدف/أهداف الرقابة في شكل سؤال شامل واحد للرقابة ثم يتم تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر تفصيلاً/تحديداً.

٢٦. وغالباً ما يستند هدف الرقابة إلى منظور شامل، أي منظور من أعلى إلى أسفل. وهي تركز أساساً على متطلبات ونوايا وأهداف وتوقعات الهيئة التشريعية والحكومة. ومع ذلك، من الممكن أيضاً إضافة منظور موجه نحو مستخدم تقارير الرقابة، والتركيز على إدارة الخدمة، ووقت الانتظار، وغيرها من القضايا ذات الصلة بأصحاب المصالح أو المستخدمين المعنيين.

٢٧. يمكن لمراجع الأداء إجراء دراسة للبرامج الجارية، على سبيل المثال لتحديد مستوى تحقيق الهدف، أو لتقييم التقدم المحرز.

٢٨. ومن المهم أن يستند هدف/أهداف الرقابة إلى اعتبارات عقلانية وموضوعية. عند تحديد هدف/أهداف الرقابة، يجب على مراجع الأداء تحديد أين توجد أكبر المشكلات أو المخاطر، وأين يمكن للرقابة أن تضيف أكبر قيمة، للمساعدة في تحديد هدف/أهداف الرقابة المناسبة، يمكن للمراجع إجراء مقابلات مع أصحاب المصلحة والخبراء الرئيسيين، وتحليل المشكلات المحتملة من وجهات نظر مختلفة.

٢٩. يجب أن يقدم هدف/أهداف الرقابة معلومات كافية للجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة الآخرين حول تركيز الرقابة. وتتعلق هدف/أهداف الرقابة المحددة جيداً بجهة واحدة خاضعة للرقابة أو مجموعة محددة من الأنشطة أو الأنظمة أو العمليات أو البرامج الحكومية أو الجهات الفاعلة أو المنظمات.

٣٠. ومن الممارسات الجيدة وصف هدف/أهداف الرقابة بأكبر قدر ممكن من البساطة. إن عرض هدف/أهداف الرقابة بأكبر قدر ممكن من الوضوح والإيجاز يمنع فريق الرقابة من القيام برقابة غير ضرورية أو مفرطة في الطموح. ينصح مراجع الأداء بتجنب الأهداف المتعددة حيث يتم طرح أكثر من سؤال رئيس واحد حتى يتمكن من الوصول إلى استنتاجات واضحة (انظر نطاق الرقابة أدناه).

وضع أسئلة الرقابة

٣١. من الممارسات الجيدة أن يقوم مراجع الأداء بإنشاء مهام رقابة تتناول هدف/أهداف الرقابة، وسيساعد ذلك في تحديد وهيكلة الرقابة.

٣٢. ومن المهم أن تكون مسائل الرقابة مترابطة موضوعياً ومتكاملة وغير متداخلة وشاملة بشكل جماعي في معالجة هدف/أهداف الرقابة. والهدف من ذلك هو تغطية جميع جوانب هدف الرقابة من خلال

أسئلة محددة للرقابة. يجب تحديد جميع المصطلحات المستخدمة في الأسئلة بوضوح. يتم ذكر الأسئلة في شكل محايد، حتى لو كان مراجع الأداء يتوقع العثور على مشكلات فيما يتعلق بالأسئلة.

٣٣.قد تكون أسئلة الرقابة تحليلية أو معيارية أو وصفية. وحتى إذا كان من المستحسن صياغة أسئلة الرقابة بطريقة معيارية أو تحليلية، فإن إضافة أسئلة وصفية يمكن أن تكون مفيدة في بعض الأحيان في الرقابة، ولا سيما عند إعداد عمليات الرقابة في مجال تفتقر فيه المعلومات المتعلقة بالاقتصاد و/أو الكفاءة و/أو الفعالية.

٣٤.صياغة أسئلة الرقابة هي عملية تكرارية يقوم فيها مراجع الأداء بتحديد الأسئلة وصقلها بشكل متكرر، مع مراعاة المعلومات المعروفة والجديدة حول الموضوع وكذلك جدوى الحصول على إجابات. الغرض من صياغة أسئلة الرقابة في مرحلة التخطيط هو توجيه الانتباه بشكل منهجي إلى ما يحتاج مراجع الأداء إلى معرفته لتحقيق هدف الرقابة.

يجب تعديل أسئلة الرقابة لتعكس الموضوع بشكل أفضل حيث يصبح مراجع الأداء أكثر دراية أثناء الرقابة (انظر الإجراء في معيار رقابة الأداء هذا)، ولكن لا ينبغي القيام بذلك بشكل متكرر. وبما أنه يوصى بإبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بأسئلة الرقابة، فإن تغيير أسئلة الرقابة أثناء تنفيذ عملية الرقابة قد يثير تساؤلات بشأن الكفاءة المهنية والموضوعية والعدالة في الرقابة.

تحديد نطاق الرقابة

٣٥.يجب أن يكون هناك ترابط بين أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة ونطاقها ويلزم النظر فيها معاً، وحتى التغييرات الطفيفة في الهدف/الأهداف أو مسائل الرقابة قد يكون لها تأثير كبير على النطاق العام للرقابة.

٣٦.يحدد نطاق الرقابة حدود عملية الرقابة. ولتحديد النطاق يحتاج مراجع الأداء إلى تحديد الجهات التي يتعين إدراجها في الرقابة أو أي برنامج معين، أو جانب من جوانب البرنامج يحدد حدود الرقابة. ويجب على مراجع الأداء أيضاً أن يحدد الفترة الزمنية التي يتعين تغطيتها، وإذا كان ذلك مناسباً تحديد المواقع التي يتعين الرقابة عليها. ولتجنب الرقابة المفرطة في التعقيد أو مرتفعة التكلفة، يمكن لنطاق الرقابة أن يستبعد أنشطة أو جهات معينة من الرقابة، حتى لو كانت الأنشطة أو الجهات من حيث المبدأ ذات صلة بهدف الرقابة.

٣٧.مناقشة عملية الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة في وقت ممكن من الممارسات الجيدة للرقابة، وقد يكون من المفيد أيضاً توضيح ما تشمله عملية الرقابة صراحة. مما يساعد على تقليل الخطأ في المفاهيم أو التوقعات.

وضع معايير الرقابة

٣٨. يحتاج مراجع الأداء إلى وضع معايير رقابة مناسبة تتوافق مع هدف/أهداف الرقابة وأسئلته (معيار رقابة الأداء ٤٧/٢). معايير الرقابة هي الأسس أو القواعد المستخدمة لتقييم الموضوع من أجل تحديد

ما إذا كان البرنامج يلبي التوقعات أو يتجاوزها. وتوفر المعايير أساساً لتقييم الأدلة، والتوصل إلى النتائج، ووضع استنتاجات بشأن هدف/أهداف الرقابة.

٣٩. يمكن أن تكون المعايير نوعية أو كمية وتحدد على أي أساس سيتم تقييم الجهة الخاضعة للرقابة. وقد تكون معايير الرقابة عامة أو محددة، وقد تعكس نموذجاً معيارياً للموضوع قيد الرقابة، وقد تمثل أفضل الممارسات أو الممارسات الجيدة، أو توقعاً "لما ينبغي أن يكون" وفقاً للقوانين أو اللوائح أو الأهداف. وقد تكون معايير الرقابة أيضاً "ما هو متوقع"، وفقاً للمعرفة العلمية وأفضل الممارسات، أو "ما يمكن أن يكون" (في ظل ظروف أفضل). تحدد طبيعة الرقابة وأسئلة الرقابة المعايير الأكثر ملاءمة.

٤٠. يمكن لمراجع الأداء استخدام العديد من المصادر المختلفة لتحديد معايير الرقابة، على سبيل المثال:

أ– القوانين واللوائح المعمول بها بالجهة الخاضعة للرقابة.

ب– الأهداف السياسية أو البيانات الصادرة عن السلطة التشريعية.

ج– القرارات التي تتخذها السلطة التشريعية أو التنفيذية.

د– مؤشرات الأداء الرئيسة التي تضعها الجهة الخاضعة للرقابة أو الحكومة.

هـ – إجراءات مفصلة لمهمة أو نشاط.

و – قواعد من البحوث أو الأدبيات أو المنظمات المهنية و/ أو الدولية.

ز – المرجعيات الدولية للأداء الجيد.

ح – الأداء المقابل في القطاع الخاص.

ط – مرجعيات نفس الجهة عن سنوات مختلفة لنفس الجهة، أو جهات مختلفة لنفس النشاط.

ى – وثائق التخطيط والعقود والميزانيات من الجهة الخاضعة للرقابة.

ك – المعايير المستخدمة سابقاً في عمليات رقابة مماثلة أو من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأخرى.

ل – القواعد التي يضعها مراجع الأداء، ربما بعد التشاور مع خبراء الموضوع.

م – تحديد ما يمكن أن يكون (في ظل ظروف أفضل).

٤١. في بعض الأحيان يكون من السهل تحديد معايير الرقابة، على سبيل المثال عندما تكون الأهداف التي حددتها الهيئة التشريعية أو الحكومة واضحة ودقيقة وذات صلة. ومع ذلك، هذا ليس هو الحال في كثير من الأحيان. قد تكون الأهداف مصاغة بشكل غامض أو متضاربة أو غير موجودة. لا ينبغي أن يمنع هذا الموقف مراجع الأداء من إجراء الرقابة. وفي ظل هذه الظروف، قد يضطر مراجع الأداء إلى وضع معايير تعكس النتيجة المثالية أو المتوقعة التي يمكن على أساسها قياس أداء الجهة. ويتمثل أحد الاحتمالات في وضع معايير من خلال السماح للخبراء بالإجابة على أسئلة مثل "ما الذي ينبغي أن تعطى أفضل النتائج الممكنة للظروف ووفقاً لأشهر الممارسات المقارنة؟" وإذا استخدم مراجع الأداء، من ناحية أخرى، معايير الأداء أو القواعد التي وضعتها الجهة الخاضعة للرقابة، فإنه يحتاج

إلى توخي الحذر. والوفاء بهذه المعايير لا يساوي بالضرورة الأداء الجيد، وينبغي للمراجع أن يدرك أن الجهة الخاضعة للرقابة قد تضع قواعد غير معقولة ومتراخية للتأكد من الوفاء بها.

المربع ٢

نصائح لوضع معايير رقابة جيدة. تأكد من أنها:

أ. ذات صلة ومرتبطة منطقياً أو سببياً بمسائل الرقابة

ب. مفهومة وقصيرة وواضحة أي لا لبس فيها وسهلة الفهم

ج. كاملة وشاملة بشكل جماعي لكل سؤال رقابة – إذا ما تم تجميعها معاً، فهي كافية للإجابة على أسئلة الرقابة

د. موضوعية، خالية من أي تحيز

هـ– قابلة للاختبار بحيث يكون من الممكن تحديد الإجراءات والأدلة اللازمة لتقديم إجابة والاستنتاج مقابل المعايير.

٤٢. وفقاً لمعيار رقابة الأداء ٥١/٢، يجب على مراجع الأداء، كجزء من التخطيط أو إجراء الرقابة، مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وربما مع أصحاب المصلحة المعنيين. ويمكن بعد ذلك تحديد الخلاف حول المعايير ومناقشته، ونأمل أن يتم حله في مرحلة مبكرة. ويكتسب هذا الأمر أهمية خاصة عندما توضع معايير خاصة بالمشاركة أو عندما لا تكون المعايير غير بديهية وقد تؤدي إلى نزاع مع الجهة الخاضعة للرقابة.

٤٣. من المهم أن يستمع مراجع الأداء إلى الحجج الجيدة من الجهة الخاضعة للرقابة عند مناقشة المعايير، ولكنه في الوقت نفسه يدرك مصلحتها المحتملة في إخفاء نقاط الضعف. يجب موازنة الحقائق والحجج التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة مقابل الحقائق والحجج الأخرى ذات الصلة (من مصادر أخرى وخبراء وما إلى ذلك) ويجوز للمراجع قبول وجهة نظر الجهة الخاضعة للرقابة بشأن المعايير بعد دراسة متأنية. ومع ذلك، فإن القرار النهائي بشأن وضع المعايير هو قرار مراجع الأداء ومن المهم أن يظل مراجع الأداء مستقلاً أثناء هذه العملية.

اختيار طرق جمع أدلة الرقابة

٤٤. جزء مهم من التخطيط لكيفية إجراء الرقابة هو تحديد الطرق التي سيتم استخدامها لجمع البيانات وتحليلها. إن هدف/أهداف الرقابة، وأسئلة الرقابة، ونطاق الرقابة، ومعايير الرقابة هي العوامل التي توجه الأدلة المطلوبة والأساليب الأكثر ملاءمة للحصول على تلك الأدلة.

٤٥. أثناء مرحلة التصميم، الغرض من اختيار الأساليب هو التركيز بشكل منهجي على ما يحتاج مراجع الأداء إلى معرفته للإجابة على أسئلة الرقابة ومعالجة المعايير، ومن أين وكيف يمكن للمراجع الحصول على المعلومات. في هذا الصدد، من المستحسن إجراء اختبار تجريبي يختبر فيه مراجع الأداء طريقة جمع البيانات. والهدف من ذلك هو اعتماد أفضل الأساليب والمعايير، ولكن المشكلات العملية المتعلقة بتوافر البيانات، أو جدوى وتكلفة جمعها، قد تكمن في اختيار الأساليب. قد يضطر مراجع الأداء إلى الاكتفاء بثاني أفضل الحلول.

٤٦. إذا كانت هناك مشكلة في توافر البيانات الثانوية، أو كانت جودة البيانات رديئة، فقد يقرر مراجع الأداء جمع البيانات الأولية، من خلال تطوير الاستبيانات، والسجلات الإحصائية، والملاحظات، وما إلى ذلك. في حين أن البيانات الأولية التي يطورها مراجع الأداء عادة ما تكون الأكثر موثوقية، فإن البيانات الثانوية التي يتم جمعها و/ أو تحليلها من قبل الآخرين (على سبيل المثال تقارير تقويم الأداء والتقارير الداخلية وما إلى ذلك) يمكن أن تكون مصدراً مهماً للمعلومات في عمليات رقابة الأداء.

٤٧. قد يتعين على مراجعي الأداء أيضاً التفكير في تغيير تصميم الرقابة. ويتعين على مراجع الأداء أن يقرر ما هي الأساليب المناسبة لاستخدامها في الرقابة، أي ما هي المزايا والعيوب وما إذا كانت الأساليب مكلفة للغاية بحيث لا يمكن استخدامها مقارنة بالنتيجة المتوقعة. وفي مثل هذه الحالات، يلزم النظر في الأهمية والقيمة المضافة عن طريق تغيير التصميم، كما يلزم إجراء تغييرات في أقرب وقت ممكن من الرقابة.

٤٨. يمكن أن تعتمد عمليات رقابة الأداء على مجموعة كبيرة ومتنوعة من تقنيات جمع البيانات التي يشيع استخدامها في العلوم الاجتماعية، مثل الدراسات الاستقصائية والمقابلات والملاحظات وجمع البيانات الإدارية والوثائق المكتوبة. وقد تسمح أساليب أخذ العينات الإحصائية والدراسات الاستقصائية بإجراء تقديرات لجميع مفردات المجتمع، وتوفر دراسات الحالة المقترنة بأدلة أخرى فرصة لإجراء تحليل متعمق.

٤٩. ويمكن الحصول على أنواع مختلفة من أدلة الرقابة باستخدام أساليب مختلفة لجمع البيانات، على النحو المبين في الجدول أدناه.

الجدول ١. الربط بين أنواع أدلة الرقابة والأساليب المختلفة

أدلة الرقابة	طرق جمع البيانات
أدلة الشهادات	مقابلات الشخصية الدراسات الاستقصائية والاستبيانات مجموعات التركيز المجموعات المرجعية
الأدلة المستندية	فحص الملفات فحص المستندات استخدام الإحصاءات القائمة استخدام قواعد البيانات القائمة
الأدلة المادية	الملاحظة المباشرة فحص الأشياء أو العمليات التجارب، على سبيل المثال مستوى أمن بيانات الكمبيوتر
الأدلة التحليلية	على سبيل المثال: طرق جمع البيانات الكمية. تحليل الانحدار. الحسابات والمقارنات وفصل المعلومات إلى مكونات والحجج العقلانية

٥٠.من المهم أن يضع مراجع الأداء استراتيجية مناسبة للرقابة من خلال الجمع بين تصاميم الدراسة وأساليبها وتقنياتها في الرقابة لتناسب السياق والهدف/الأهداف والأسئلة والمعايير ومهارات مراجع الأداء وموارده، بالإضافة إلى توافر البيانات.

مثال على مصفوفة (نموذج) التصميم

٥١.عند تصميم الرقابة، يجب على مراجع الأداء أن يربط بين هدف/أهداف الرقابة، ونطاق الرقابة وأسئلته، ومعايير الرقابة وطرق جمع البيانات وتحليلها. لا يوجد نموذج قابل للتطبيق عالمياً حول كيفية تخطيط وتصميم عمليات رقابة الأداء. تمثل الطريقة أدناه ممارسة جيدة وغالباً ما تكون قابلة للتطبيق. قد لا تناسب جميع عمليات الرقابة ولكنها مفيدة للارتباطات المعقدة. في كل حالة، يجب على مراجع الأداء التفكير فيما إذا كانت الطريقة المعروضة أدناه مناسبة، أو إذا كان هناك بديل أفضل.

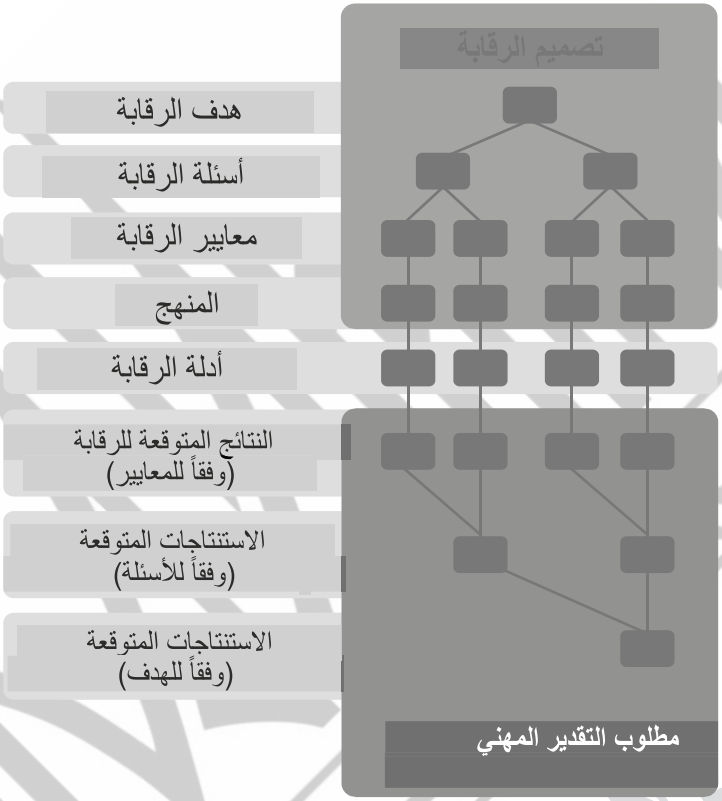
٥٢.الغرض من مصفوفة التصميم هو توضيح جدوى التوصل إلى استنتاج بشأن هدف الرقابة، وضمان سلسلة منطقية من التفكير والتحليل من هدف الرقابة إلى معايير الرقابة والأساليب المستخدمة. وتحث المصفوفة مراجع الأداء على فرض نمط منطقي ومنضبط على تصميم الدراسة وضمان النظر في جميع جوانب هدف الرقابة. والأهم من ذلك، تتطلب مصفوفة التصميم من مراجع الأداء أن يوضح في مرحلة التخطيط مصادر الأدلة التي يمكن اختبار معايير الرقابة عليها.

٥٣.ويبين الشكل كيف يمكن تقسيم هدف/أهداف الرقابة إلى أسئلة محددة تتعلق بالرقابة وكيفية ربط كل سؤال من أسئلة الرقابة بمعايير الرقابة. عند استخلاص الاستنتاجات، يستخدم مراجع الأداء التقدير المهني الذي يأخذ في الاعتبار نتائج الرقابة المختلفة، وأهمية النتائج وطبيعة الخلل التي تم الكشف عنها أثناء الرقابة.

٥٤.من المهم أن يحدد مراجع الأداء بوضوح في مصفوفة (نموذج) التصميم نوع التحليل المطلوب حتى يتمكن من الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة من أجل تحديد النتائج. وهذا يتطلب من مراجع الأداء وصف نوع المعلومات والبيانات التي سيتم جمعها، والمصادر المحددة، والتقنيات اللازمة لجمع البيانات، ونوع الأساليب التي سيتم استخدامها لتحليل البيانات.

٥٥.وكما هو مبين في الشكل أدناه، ترتبط نتائج الرقابة المتوقعة ارتباطاً مباشراً بمعايير الرقابة. سيتعين على مراجع الأداء تقييم ما إذا كان البرنامج أو الجهة يستوفي المعايير. إذا كانت الرقابة توضح كيفية استيفاء بعض المعايير في حين أن البعض الآخر لا يتم الوفاء به، فيجب على مراجع الأداء استخدام حكمه المهني للنظر فيما سيكون عليه استنتاج الرقابة.

الشكل ٢: مصفوفة (نموذج) تصميم الرقابة (مثال)



الإدارة الجيدة للمشروع وتقديم الخطة للمشرفين وإدارة الجهاز

٥٦.نظراً لأهمية رقابة الأداء فمن الضروري أن يتم التخطيط للرقابة بشكل صحيح، وأن يتم رصد تنفيذ الخطة بانتظام ويمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية عند التنفيذ. يجب كتابة خطة الرقابة وتوثيقها ثم تقديمها إلى الإدارة للموافقة عليها.

٥٧.يجب أن يتمتع فريق رقابة الأداء بشكل جماعي بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة. ويحتاج جميع أعضاء الفريق إلى توحيد فهم معنى أسئلة الرقابة، واختصاصات العمل، وطبيعة المسؤوليات المطلوبة منهم بموجب قواعد الرقابة المعمول بها. ويتم تعيين شخص واحد، عادة ما يكون مراجع الأداء الأكثر خبرة أو الأعلى درجة، قائداً. قائد الفريق مسؤول عن تنفيذ أعمال الرقابة، وتخصيص المهام لأعضاء الفريق. يضمن وجود قائد الفريق تحقيق جودة عالية وإنجاز فريق الرقابة الأعمال المطلوبة في الوقت المناسب، وذلك يؤدي إلى تطوير فريق الرقابة أثناء أعمال الرقابة. مثال على ذلك هو اختيار مراجع أقل خبرة كقائد للفريق مع الدعم والتدريب من مراجع أكثر خبرة.

٥٨.عند وضع خطة رقابة، من المهم تحديد الجدول الزمني والموارد اللازمة. ويتعين على قائد الفريق أيضاً أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى التشاور مع خبراء داخليين أو خارجيين (استشاريين ومراجعين آخرين) من أجل تحسين نوعية الرقابة. قد تساعد الخطة الرئيسة الفريق على تقسيم عملية الرقابة إلى أجزاء أصغر. وهذا يسهل على الفريق تقييم مدى واقعية استخدام الموارد مقارنة بالعمل المطلوب. إذا أظهرت الخطة أن الجداول الزمنية ضيقة للغاية، فقد يحتاج الفريق إلى زيادة مدة البرامج الزمنية، وقضاء الوقت والموارد وفقاً لتلك البرامج. في بعض الأحيان يمكن الإجابة على الأسئلة الأقل أهمية باستخدام طرق جمع بيانات أقل استهلاكاً للوقت، مثل استخدام المصادر الثانوية المتاحة بدلاً من استخدام بيانات البحث أو بيانات المقابلة.

٥٩.ومن الممارسات الجيدة توثيق استخدام الموارد المدرجة في الموازنة وأيام العمل، فضلاً عن الإنجازات التي تحققت. يمكن القيام بذلك إلكترونياً أو توثيقه في أوراق العمل إلى جانب الأحداث الهامة في الرقابة. وفيما يتعلق بعمليات الرقابة الأكثر تعقيداً، قد ينظر الجهاز في تعيين مشرف خبرة أو لجنة إرشادية لتوجيه فريق الرقابة ورصد التقدم المحرز في عملية الرقابة.

٦٠.ويقدم مشرفو الرقابة الإرشاد والإشراف للموظفين المعينين للرقابة من أجل تحقيق أهداف الرقابة واتباع المتطلبات المعمول بها. وفي الوقت نفسه، يبقون على اطلاع دائم بالمشكلات الكبيرة التي يواجهونها، ويستعرضون العمل المنجز، ويقدمون تدريباً فعالاً أثناء العمل. قد تختلف طبيعة ومدى الإشراف على الموظفين ومراجعة أعمال الرقابة اعتماداً على عدد من العوامل: مثل حجم الجهة الخاضعة للرقابة، وأهمية العمل، وخبرة فريق العمل. وعادة ما يكون من المستحسن أيضاً إبقاء الإدارة العليا على علم منتظم بالتقدم المحرز في الرقابة والنتائج والاستنتاجات والتوصيات الناشئة.

« **إدارة مخاطر الرقابة**

٦١.من الممارسات الجيدة تضمين مناقشة مخاطر الرقابة التي تم تحديدها وكيف يخطط مراجع الأداء للتخفيف منها في خطة الرقابة أو الدراسة القبلية. ويمكن أن يتخذ تقييم المخاطر أشكالاً عديدة ويتم القيام به من خلال معالجة الأسئلة التالية:

أ- هل هناك ما يكفي من البيانات المتاحة وهل هذه البيانات ذات نوعية جيدة؟

ب- هل يمتلك فريق الرقابة مهارات ومعارف كافية لهذه الرقابة بالذات؟

ج- هل الإطار الزمني والموارد اللازمة (وقت/أموال) لإجراء الرقابة ممكنة؟

د- هل موضوع الرقابة حساس أو مرئي للغاية أو مثير للجدل؟

هـ- هل الرقابة و/أو الموضوع معقد للغاية؟

و - هل هناك خطر يتعلق بنزاهة الإدارة أو علاقات الجهات؟

٦٢.إذا كانت مخاطر الرقابة كبيرة، فمن الضروري وضع استراتيجيات للتخفيف من المخاطر و / أو تعديل خطة الرقابة. يمكن بعد ذلك تطوير وتعديل استراتيجية جمع الأدلة لتقليل مخاطر الرقابة. على سبيل المثال، قد يكون من المفيد مراعاة ما يلي:

أ- إنشاء مزيج من أعضاء فريق رقابة مختلفين – على سبيل المثال تتضمن كبار الموظفين.

ب- استخدام متخصصين داخليين أو خارجيين إضافيين.

ج- تعديل استراتيجية وأساليب جمع البيانات وتحليلها.

د- وضع ترتيبات اتصال محددة مع الجهة الخاضعة للرقابة.

هـ – وضع تدابير محددة لمراقبة الجودة.

التواصل في مرحلة التخطيط

٦٣. من المستحسن تخطيط التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين خلال مرحلة التصميم وأثناء عملية الرقابة من أجل إبقائهم على علم مستمر بالتقدم المحرز في الرقابة.

٦٤. قد تختلف أساليب التواصل. ويفضل تزويد الجهة الخاضعة للرقابة- وخاصة الإدارة العليا – بمعلومات مفصلة عن تصميم الدراسة، حيث أن مشاركتها المبكرة يمكن أن تساعد في طمأنة الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف المسؤولة حول طبيعة ونطاق معايير الرقابة. وحتى بدون تقديم معلومات مفصلة، من الأساليب الجيدة للتواصل عموماً تزويد الجهة بمعلومات عن الافتراضات والأسباب الكامنة وراء قرار تنفيذ مرحلة التصميم. والمناقشات الأولية مع الجهة الخاضعة للرقابة أمر حيوي لاطلاعها على التصميم، وما يمكن أن تكون عليه الرقابة المحتملة ولماذا يمكن إجراؤها.

٦٥. المناقشات مع المديرين والموظفين في الجهة الخاضعة للرقابة مهمة لاكتساب المعرفة الأساسية بمجال الرقابة ووظائفها وظروفها. لتجنب سوء الفهم، من المستحسن إبلاغ الجهة بمراجع الأداء المعني بجهات اتصال. وقد تؤدي الحوارات مع الجهة الخاضعة للرقابة إلى إعادة توجيه الأهداف الأصلية للرقابة. وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون من المهم أيضاً إجراء مناقشات مع المراجعين الداخليين والاستفادة من خبراتهم.

مربع ٣

قد يكون الموضوعات التالية بمثابة أمثلة للمناقشة مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء مرحلة التصميم:

أ- ما إذا كانت الرقابة مطلوبة من قبل آخرين، مثل الهيئة التشريعية، أو كانت بمبادرة من الجهاز نفسه؛

ب- ما إذا كانت الرقابة تعالج خطراً عاماً، أو تنطوي على تقييم استراتيجي أو ما إذا كانت تتعلق بقضايا الاقتصاد أو الكفاءة أو الفعالية، وإذا كان الأمر كذلك فما هي الأسباب؛

ج- الغرض من الدراسة التمهيدية وأهدافها؛

د- تصميم الرقابة ونطاق الرقابة وتوقيته ومنهجيته

هـ – معايير الرقابة؛

و- نوع المعلومات التي قد يحتاج الجهاز إلى الحصول عليها من الجهة الخاضعة للرقابة في هذه المرحلة من أجل بناء المعرفة واختبار التصاميم المحتملة وما إلى ذلك.

٦٦.بالإضافة إلى الاجتماعات والمناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة، يمكن استخدام عدة طرق لدعم عملية الاتصال في مرحلة التصميم:

أ– إرسال خطاب مباشرة إلى رئيس الجهة الخاضعة للرقابة. وسيكفل ذلك تقديم الرقابة على النحو السليم إلى الإدارة العليا. يمكن عمل نموذج لضمان تقديم المعلومات بنفس الطريقة لجميع عمليات الرقابة.

ب– إصدار نشرة تعرض تفويض ومبادئ رقابة الأداء بالإضافة إلى مخطط لعملية الرقابة. وهذا من شأنه أن يسهل فهم ما يدور حوله رقابة الأداء وما الذي ستسفر عنه عملية الرقابة. يمكن وضعها على موقع الجهاز للحصول على مقدمة عامة لرقابة الأداء.

ج– تحديد جهات الاتصال في الجهة الخاضعة للرقابة لتمكين مراجع الأداء من الاتصال المباشر مع الجهة الخاضعة للرقابة وجعل عملية الرقابة تسير بسهولة. من المهم إبقاء الإدارة العليا في كلا الجانبين على اطلاع على الأمور المهمة، وهو أمر يمكن تسهيله من خلال شخص الاتصال.

٦٧.تقع على عاتق مراجع الأداء مسؤولية تسهيل الحوار والتواصل المناسبين. ومع ذلك، إذا حدث خلاف، فمن المهم التعامل معه بطريقة مهنية وعادلة – الاستماع بعناية، والتركيز على الحقائق، والتحلي بالموضوعية والحفاظ على نزاهة المرء.

٢- التنفيذ

٦٨.يحتوي هذا القسم على متطلبات وإيضاحات لإجراء عمليات رقابة الأداء. الغرض من هذه المتطلبات هو وضع المنهج العام للمراجع لتطبيقه عند إجراء رقابة الأداء. وتتعلق المتطلبات أولاً بتوافر أدلة مراجعة كافية ومناسبة وثانياً باستخدام هذه الأدلة للإجابة على أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة.

« **الأدلة**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء ٢:
يجب على مراجع الأداء الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة من أجل تحديد نتائج الرقابة والتوصل إلى استنتاجات تستجيب لهدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة وإصدار التوصيات الملائمة في حدود ما تسمح به تفويض الجهاز.(٢/ ١٠٦)

توجيه

٦٩.من أجل الإجابة على أسئلة الرقابة والقدرة على التوصل إلى استنتاج بشأن هدف/أهداف الرقابة، يتعين على مراجع الأداء جمع الأدلة اللازمة. وتتخذ القرارات المتعلقة بكيفية المضي قدماً في عملية جمع البيانات هذه عموماً عندما يتم تصميم المراجعة (انظر التخطيط أعلاه). اعتماداً على مدى تفصيل خطة الرقابة العامة، قد يكون من الضروري في بداية الرقابة الفعلية تقديم مزيد من التفاصيل حول مكان وكيفية جمع الأدلة اللازمة. قد يكون من المفيد إعداد خطط رقابة مفصلة، إذا لم يتم ذلك في مرحلة التخطيط.

٧٠.عند الحصول على أدلة الرقابة، يتعين على مراجع الأداء تقييم ما إذا كانت الأدلة كافية ومناسبة. وبناء على هذا التقييم، يتعين على مراجع الأداء أن يقرر ما إذا كانت هناك حاجة إلى أدلة أكثر أو مختلفة.

كيفية الحصول على أدلة كافية ومناسبة

٧١.في عمليات رقابة الأداء، نادراً ما تكون الأدلة قاطعة (نعم/لا أو صواب/خطأ). وبشكل أكثر شيوعاً، تكون أدلة الرقابة مقنعة ("تشير إلى استنتاج أن..."). عند العمل في المجالات التي تكون فيها الأدلة غير قاطعة، قد يكون من المفيد إجراء مناقشات في مرحلة التخطيط أو في بداية مرحلة إجراء البحوث مع الخبراء في هذا المجال حول طبيعة الأدلة التي سيتم الحصول عليها والطريقة التي سيتم تحليلها وتفسيرها من قبل مراجعي الأداء. هذا المنهج يقلل من خطر سوء فهم الأدلة وقد يقلل من مدة عملية الرقابة. من المهم أيضاً أن يسعى مراجع الأداء للحصول على معلومات من مصادر مختلفة، نظراً لأن المنظمات والأفراد في المنظمة والخبراء والأطراف المهتمة لديهم وجهات نظر وحجج مختلفة لطرحها.

٧٢.الهدف من مرحلة التخطيط هو التخطيط السليم والدقيق للرقابة من أجل التمكن من تطبيق طرق جمع البيانات الموضحة في وثائق التخطيط. ومع ذلك، في مرحلة التنفيذ، يتعين على مراجع الأداء الاستمرار في تحديد المصادر المحتملة للمعلومات التي يمكن استخدامها كدليل. لا يمكن التنبؤ بجميع المواقف خلال مرحلة التخطيط، وبالتالي قد يضطر مراجع الأداء إلى تعديل نطاق الرقابة والأسئلة والمعايير والأساليب لجمع البيانات وتحليلها خلال مرحلة التنفيذ. من المستحسن الحد من التغييرات الجذرية في تصميم الرقابة ما لم يكن من الممكن تفاديه. يتم تحديد التغييرات الجوهرية في التصميم من قبل الإدارة ويجب إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة عنها.

٧٣.ويتعين على مراجع الأداء أيضاً أن يقيم ما إذا كان الافتقار إلى أدلة كافية ومناسبة يرجع إلى أوجه قصور في الرقابة الداخلية أو غيرها من مواطن الضعف في البرنامج، وما إذا كان الافتقار إلى أدلة كافية ومناسبة يمكن أن يكون أساساً لنتائج الرقابة.

تقييم ما إذا كانت الأدلة كافية ومناسبة

٧٤.يُعد مفهوم الأدلة الكافية والمناسبة جزءاً لا يتجزأ من الرقابة (انظر ٢/ ١٠٦). عند تقييم الأدلة، يتعين على مراجع الأداء تقييم ما إذا كانت الأدلة المأخوذة ككل كافية ومناسبة لمعالجة أهداف الرقابة ودعم النتائج والاستنتاجات. وقد تختلف أهداف الرقابة اختلافاً كبيراً، وكذلك مستوى العمل اللازم لتقييم مدى كفاية الأدلة ومدى ملاءمتها لتحقيق الأهداف. تساعد مفاهيم المخاطر والأهمية النسبية مراجع الأداء في تقييم أدلة الرقابة (انظر أيضاً مخاطر الرقابة والأهمية النسبية في الدليل الإرشادي رقم (١)).

مربع ٤

الكفاية: هي مقياس لكمية الأدلة المستخدمة لمعالجة أهداف الرقابة ودعم نتائج الرقابة واستنتاجاتها. الملاءمة: هي مقياس لجودة الأدلة التي تشمل أهمية وصحة وموثوقية الأدلة المستخدمة لمعالجة أهداف الرقابة ودعم النتائج والاستنتاجات. أ) العلاقة مع موضوع الرقابة تشير إلى مدى ارتباط الأدلة المنطقية بهدف/أهداف الرقابة ومسائل الرقابة التي يجري تناولها ومدى أهميتها ب) الصلاحية تشير إلى المدى الذي تكون فيه الأدلة أساساً ذا مغزى أو معقولاً لقياس ما يتم تقييمه. وبعبارة أخرى، تشير الصلاحية إلى المدى الذي تمثل فيه الأدلة ما يزعم أنها تمثله ج) الموثوقية. تشير إلى مدى دعم أدلة الرقابة ببيانات من مجموعة من المصادر، أو ينتج نفس نتائج الرقابة عند اختبارها بشكل متكرر.

٧٥.كما ذكر أعلاه، هناك أنواع ومصادر مختلفة للأدلة التي قد يستخدمها مراجع الأداء. كل نوع من الأدلة له نقاط قوة ونقاط ضعف خاصة به، التناقضات التالية تؤثر على تقييم مدى ملاءمة الأدلة:

أ- الأدلة المستندية أكثر موثوقية من الأدلة الشفهية، لكن درجة الثقة تختلف باختلاف مصدر المستند والغرض منه.

ب-أدلة الشهادات التي يتم تأكيدها كتابياً أكثر موثوقية من الأدلة الشفوية وحدها.

ج- الأدلة القائمة على العديد من المقابلات معا أكثر موثوقية من الأدلة القائمة على مقابلة واحدة أو بضع مقابلات.

د- الأدلة التي يتم الحصول عليها في ظل ظروف يتم التحدث فيها بحرية أكثر موثوقية من الأدلة التي تم الحصول عليها في ظل وجود قيود.

هـ- الأدلة التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث على دراية ومصداقية وغير متحيزة هي أكثر

موثوقية من الأدلة التي تم الحصول عليها من الجهة الخاضعة للرقابة أو الآخرين الذين لديهم مصلحة مباشرة مع الجهة الخاضعة للرقابة.

و – الأدلة التي يتم الحصول عليها عندما تكون الرقابة الداخلية فعالة أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة أو غير موجودة.

ز – الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة والفحص لمراجع الأداء أكثر موثوقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر.

ح – المستندات الأصلية أكثر موثوقية من المستندات المصورة.

٧٦.الافتراضات التالية مفيدة في تقييم كفاية الأدلة:

أ– كلما زادت مخاطر الرقابة، زادت كمية ونوعية الأدلة المطلوبة.

ب–قد تسمح الأدلة الأقوى باستخدام أدلة أقل.

ج– إن وجود كمية كبيرة من أدلة الرقابة لا يعوض عن عدم وجود صلة أو صلاحية أو موثوقية.

د– وعادة ما يكون من الضروري تقديم المزيد من الأدلة عندما يكون للجهة الخاضعة للرقابة رأي آخر بشأن الموضوع.

٧٧.يجب على مراجع الأداء تحديد كفاية الأدلة وملاءمتها بشكل عام لتوفير أساس معقول للنتائج والاستنتاجات، في سياق أهداف الرقابة. يساعد الحكم المهني مراجع الأداء في تحديد كفاية الأدلة وملاءمتها ككل (انظر أيضاً الحكم المهني والشك المهني في الدليل الإرشادي (١)). عادة ما يستخدم تفسير الأدلة أو تلخيصها أو تحليلها في عملية تحديد كفاية الأدلة وملاءمتها وفي الإبلاغ عن نتائج أعمال الرقابة. ويجوز لمراجع الأداء، عند الاقتضاء، أن يستخدم أساليب إحصائية لتحليل الأدلة وتفسيرها لتقييم مدى كفايتها.

مربع ٥

أدلة كافية ومناسبة

أ– وتكون الأدلة كافية ومناسبة عندما توفر أساساً معقولاً لدعم النتائج أو الاستنتاجات في سياق أهداف الرقابة.

ب–الأدلة ليست كافية أو مناسبة عندما:

- ينطوي استخدام الأدلة على خطر غير مقبول يتمثل في أنه يمكن أن يؤدي إلى توصل مراجع الأداء إلى استنتاج صحيح أو غير صحيح.
- للأدلة قيود كبيرة، بالنظر إلى أهداف الرقابة.
- الاستخدام المقصود للأدلة.
- لا توفر الأدلة أساساً كافياً لمعالجة أهداف الرقابة أو دعم النتائج والاستنتاجات. لا يجوز لمراجع الأداء استخدام هذه الأدلة كدعم للنتائج والاستنتاجات.

» **النتائج والاستنتاجات**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢)
يجب على مراجع الأداء تحليل المعلومات التي تم جمعها والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية تم وضعها في سياقها وتستجيب لهدف/ أهداف وأسئلة الرقابة التي تم صياغتها؛ وإعادة صياغة هدف /أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة حسب الحاجة. (٢/ ١١٢)

٧٨. تتضمن رقابة الأداء سلسلة من العمليات التحليلية التي تتطور تدريجياً من خلال التفاعل المتبادل، مما يسمح للأسئلة والأساليب المستخدمة بالتطور بعمق. وترتبط العملية برمتها ارتباطاً وثيقاً بعملية صياغة تقرير الرقابة. ويمكن اعتبار التقرير جزءاً أساسياً من العملية التحليلية التي تتوج بالإجابات على هدف /أهداف الرقابة والأسئلة (انظر التقرير أدناه).

٧٩. ويمكن توضيح الخطوات التحليلية للتوصل إلى استنتاجات الرقابة بهذه الطريقة:

١ معايير رقابة الأداء - "ما ينبغى أن يكون"

٢ أدلة رقابة الأداء - "ما هو"

٣ نتائج رقابة الأداء - "ما هو" مقارنة ب "ما ينبغي أن يكون"

٤ تحديد أسباب وآثار النتائج

٥ تطوير استنتاجات رقابة الأداء وفقاً للأسئلة والأهداف

٨٠. الخطوة ١: تحديد معايير الرقابة، والتي تتم في مرحلة التخطيط.

الخطوة ٢: جمع الأدلة وتقييم ما إذا كانت كافية ومناسبة. (انظر القسم الخاص بالأدلة أعلاه).

٨١. الخطوة ٣: المرحلة التي يستخدم فيه مراجع الأداء الأدلة للإجابة على هدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة. وعند مقارنة المعايير بالوضع الفعلي، يتم التوصل إلى نتائج الرقابة.

٨٢. الخطوة ٤: بمجرد أن يحدد مراجع الأداء انحرافاً بين "ما يجب أن يكون" والوضع القائم/ "ما هو"، ينصح بتحديد النتيجة، حيثما أمكن، لماذا حدث الانحراف (السبب) وما هي العواقب (الآثار) لذلك..

٨٣.الخطوة ٥: فيها سيصل مراجع الأداء إلى استنتاج بناء على النتائج. قد تتطلب صياغة الاستنتاجات قدراً كبيراً من الحكم والتفسير الجوهري لمراجع الأداء من أجل الإجابة على أسئلة الرقابة والهدف /الأهداف. من الضروري النظر في السياق وجميع الحجج ذات الصلة، ووجهات النظر المختلفة قبل استخلاص النتائج. يوصى بمشاركة إدارة المتابعة (انظر مراقبة الجودة في الدليل الإرشادي (١)).

« **الوصول إلى نتائج الرقابة**

٨٤.نتائج الرقابة هي نتائج تحليل وتقييم أدلة محددة وعلاقتها بمعايير الرقابة. وفيما يلي تستخدم النتائج للإجابة على أسئلة الرقابة، والتي بدورها بمثابة الأساس لاستخلاص النتائج وفقاً للهدف/الأهداف (انظر مثال مصفوفة (نموذج) تصميم الرقابة تحت بند التخطيط أعلاه).

تحتوي نتائج الرقابة عادة على العناصر التالية: المعايير ("ما ينبغي أن يكون") والأدلة/ الوضع القائم ("ما هو")، والأسباب ("لماذا يوجد انحراف عن المعايير")، والآثار ("ما هي النتائج المترتبة على ذلك").

٨٥.وقد يشير استيفاء المعايير أو تجاوزها إلى "ممارسة جيدة" تؤدي إلى الأداء الجيد. ومن شأن عدم الوفاء بالمعايير أن يشير إلى الحاجة إلى إدخال تحسينات. ومع ذلك، فمن غير الواقعي أن نتوقع أن أداء الجهة الخاضعة للرقابة فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفعالية سوف يفي دائماً بالمعايير. من المهم أن نقدر أن الأداء المُرضي لا يعني الأداء المثالي، ولكنه يعتمد على ما هو متوقع، مع مراعاة ظروف المراجعة. وعلاوة على ذلك، من الناحية الواقعية، لا يمكن دائماً الوفاء بالمعايير بالكامل. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لبعض الاتفاقات الدولية التي قد يكون من الصعب الالتزام الكامل بها في الأجل القصير أو المتوسط. وفي هذا الصدد، يمكن فهم "الأداء المُرضي" على أنه تحقيق ما يمكن تحقيقه واقعياً من أجل تحسين الوضع تدريجياً نحو الوفاء بالمعايير. وهذا يعني أنه بغض النظر عما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة تفي بالمعايير أم لا، يتعين على مراجع الأداء النظر في الأهمية النسبية وتطبيق الحكم المهني في تفسير كيفية تأثير ذلك على أداء الجهة.

٨٦.تتضمن معظم عمليات الرقابة نوعاً من التحليل من أجل فهم أو شرح ما تم ملاحظته. عند تحليل المعلومات التي يتم جمعها، يوصى بأن يركز مراجع الأداء على سؤال الرقابة وأهدافها. سيساعد ذلك على تنظيم البيانات وتوفير التركيز على التحليل. يتم استخدام مجموعة واسعة من النماذج أو طرق التحليل اعتماداً على الهدف من الرقابة وأنواع الأدلة المستخدمة. تتضمن جميع عمليات الرقابة تقريباً أشكالاً مختلفة من تحليل المستندات. اعتماداً على كمية الوثائق والمعايير التي يتم تحليلها، يمكن أن يختلف التحليل بالتفصيل. وتشمل معظم عمليات الرقابة أيضاً مقابلات مع الجهات الخاضعة للرقابة أو أصحاب المصلحة الآخرين. يمكن تنفيذ ذلك بعدة طرق اعتماداً على الهدف من المقابلة – يمكن أن تكون المقابلات المنظمة بمثابة أساس لتحليل أكثر تقدماً في حين أن المقابلات الأقل رسمية يمكن

أن تكون بمثابة أساس لاستكشاف التنافس بين الجهة الخاضعة للرقابة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن استخدام أنواع مختلفة من الأساليب الإحصائية لتحليل كميات كبيرة من البيانات– من الطرق الأساسية إلى الطرق الأكثر تقدماً – اعتماداً على نوع البيانات المستخدمة. في جميع عمليات الرقابة، توفر المناقشة في الفريق ومع الجهات والإدارة مدخلات أساسية، عندما يتم تقييم النتائج والاستنتاجات وصياغتها. وأخيراً، فإن المناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة، وفي بعض الحالات مع مجموعات التركيز، قد تعطي مراجع الأداء مدخلات قيمة في هذه المرحلة من الرقابة.

مربع ٦

أمثلة على بعض طرق ونماذج التحليل المختلفة:
أ – التحليل الإحصائي للبيانات
ب – تحليل الوثائق أو الأدلة المادية
ج – التحليل المنهجي للمقابلات
د – دراسات الوثائق أو الأدلة المادية
هـ– مناقشات داخل فريق الرقابة، مع الزملاء والإدارة ذوي الخبرة
و – المناقشات مع الجهة الخاضعة للرقابة
ز – المناقشات مع مجموعات التركيز

٨٧.قد يتطلب التحليل أحياناً أيضاً مقارنات بين النتائج، على سبيل المثال:

أ– المقارنة المرجعية للمؤسسات المختلفة – يمكن للمؤسسات الأقل نجاحاً أن تتعلم من المؤسسات الأكثر نجاحاً.

ب– مقارنة الجهة الخاضعة للرقابة بجهة رقابة مماثلة في بلد أو ولاية قضائية أخرى.

٨٨. وفي حين أنه من المهم البحث عن تفسيرات للانحرافات عن المعايير، يجب تقديم الأسباب بحذر. ويجب أن تكون مدعومة بأدلة رقابة كافية ومناسبة. ومن المهم النظر في آراء الجهة الخاضعة للرقابة بشأن الأسباب أو مشكلات الأداء أو نقاط ضعفه. إذا كانت هذه الآراء لا تستند إلى أدلة رقابة كافية ومناسبة، فلا يمكن لمراجع الأداء أن يعتبرها أنها ذات صلة أو صحيحة. إذا لم تكن آراء الجهة الخاضعة للرقابة مدعومة بشكل كافٍ بالأدلة، ولكنها معقولة وفقاً للحكم المهني لمراجع الأداء، فقد يختار مراجع الأداء تقديم وجهة نظر الجهة الخاضعة للرقابة في التقرير.

٨٩. ينصح مراجع الأداء بتحديد الآثار المحتملة لعدم استيفاء المعايير. وإذا أمكن، عند تحديد الآثار، يجب مقارنة الحالة الفعلية بالحالة المثالية التي كان من الممكن فيها استيفاء المعايير. وإلى حد ما، كان من الممكن اعتبار هذه الآثار المحتملة في مرحلة مبكرة دافعاً لتنفيذ هذه المشكلة بالذات.

٩٠. يمكن تحديد الآثار إما على أنها ما حدث بالفعل أو كتأثير مستقبلي محتمل بناء على التفكير المنطقي. تحدد طبيعة النتائج ما إذا كان بإمكان مراجع الأداء تقديم آثار فعلية أو محتملة. تساعد التأثيرات المتبادلة من الظروف السابقة أو الحالية على إظهار العواقب وتوفر بشكل عام الأسباب التي تدعو إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية. تُوصَف الآثار المحتملة عموماً بأنها العواقب المنطقية التي يمكن

أن تتبع عندما لا تفي الأدلة بالمعيار. الآثار المحتملة هي إلى حد ما تخمينية، لذلك يتعين على مراجع الأداء استخدامها بعناية، خاصة في حالة عدم وجود أي أدلة ذات صلة أو آثار سابقة ملحوظة.

٩١. من المهم أن يفحص مراجع الأداء بعناية العلاقة بين السبب والنتيجة ويركز على إمكانية تأثير العوامل الخارجية الأخرى على التأثير الملحوظ. قد يكون من الضروري استخدام تقنيات تحليلية محسنة من أجل الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالسبب والنتيجة.

مربع ٧

من المهم أن نفهم طبيعة العلاقات التي قد تكون موجودة بين السبب والنتيجة، على سبيل المثال، أن ضعف التمويل قد يسبب ظروفاً أسوأ. قد يكون بسبب رداءة نوعية الرعاية التي تم تخفيض التمويل لمنظمة معينة. عند الرقابة على البيانات، يجب على مراجع الأداء أن يتذكر أن هناك العديد من الأسباب لوجود العلاقات:

أ– قد تكون هناك علاقة مباشرة بين السبب والنتيجة. على سبيل المثال، إذا كان لدى الجامعة عدد محدد من الطلاب المقبولين كل عام، وزادت من استيعابها للطلاب بدوام جزئي، فيجب عليها تقليل استهلاكها بدوام كامل.

ب– قد تكون هناك علاقة عكسية بين السبب والنتيجة. على سبيل المثال، يمكن أن تكون نتائج الامتحانات السيئة بسبب ضعف الحضور، ولكن، بالتساوي، يمكن أن يكون ضعف الحضور بسبب نتائج الامتحانات السيئة.

ج–قد تكون العلاقة مصادفة. على سبيل المثال، قد تكون هناك علاقة بين جودة الرعاية الصحية في سلطة محلية ونتائج الامتحانات في نفس المجال، ولكن من الصعب القول إن أحدهما يسبب الآخر.

د– قد يكون هناك تأثير مربك. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون العلاقة بين جودة الرعاية الصحية ونتائج الامتحانات راجعة إلى الاستخدام الفعال للموارد داخل السلطة المحلية، والتي ربما لم تعتبر جزءاً من العمل الميداني.

» تطوير الاستنتاجات بعد النظر في النتائج

٩٢. بمجرد أن يحدد مراجع الأداء النتائج، ويحدد سبب عدم استيفاء المعايير (الأسباب)، والعواقب المحتملة (الآثار)، يكون مراجع الأداء مستعداً لاستخلاص النتائج. الاستنتاجات هي بيانات يستنتجها مراجع الأداء من تلك النتائج. تشير عمليات رقابة الأداء إلى أوجه القصور في جوانب الاقتصاد والكفاءة و / أو الفعالية، ويجب أن تحدد الاستنتاجات الأسباب التي تجعل جوانب الاقتصاد أو الكفاءة أو الفعالية لا يتم الوفاء بها بالكامل.

٩٣. توضح استنتاجات الرقابة وتضيف وسائل إلى نتائج محددة في التقرير. تقدم الاستنتاجات رأي مراجع الأداء وتتجاوز مجرد إعادة صياغة النتائج. في حين يتم تحديد نتائج الرقابة من خلال مقارنة "ما ينبغي أن يكون" وفقاً للمعايير مع أدلة الرقابة (بما في ذلك الأدلة التحليلية) على "ما هو"، فإن الاستنتاجات تعكس أيضاً تفسيرات مراجع الأداء ووجهات نظره بناء على هذه النتائج. قد تتضمن الاستنتاجات تحديد موضوع عام أو نمط معين في النتائج. يمكن أيضاً تحديد مشكلة أساسية تفسر النتائج.

٩٤.يجب أن تتبع الاستنتاجات منطقياً من النتائج ومشكلات الأداء أو نقاط الضعف وأسبابها وآثارها. وسيتعين شرح جميع الخطوات التحليلية المتخذة بعد النتائج شرحاً واضحاً وتبريراً.

٩٥.وعند استخلاص الاستنتاجات، سيكون من الضروري في كثير من الأحيان إعادة النظر في تحليل البيانات ونتائج الرقابة للتأكد من أن الاستنتاجات تستند إلى أسس صلبة. يتكون تحليل البيانات من الجمع بين النتائج من أنواع مختلفة من المصادر. هناك طرق مختلفة يمكن استخدامها في هذا التحليل. في مراجعة الأداء التي يتم إجراؤها بشكل صحيح، يتم موازنة المبررات المقدمة مع أفضل المبررات المضادة الممكنة، ويتم وزن وجهات النظر المتناقضة المختلفة مرة أخرى مع بعضها البعض. ويجب أن تستند الاستنتاجات إلى معايير الهدف (الأهداف) والأدلة والنتائج.

٩٦.عند استخلاص الاستنتاجات، يتعين على مراجع الأداء اختبارها بانتظام عن طريق قاعدة الأدلة. الاستنتاجات التي تدعمها أنواع مختلفة من الأدلة من المرجح أن تكون أكثر صحة من تلك القائمة على مصدر واحد فقط من الأدلة.

٩٧.في عملية وضع الاستنتاجات، قد يكون من الضروري للمراجع تعديل سؤال الرقابة أو تغييره قليلاً وفي حالات نادرة حتى هدف/أهداف الرقابة. قد يكون من الضروري تعديل سؤال الرقابة قليلاً عندما يصبح من الواضح أثناء التحليل أنه لن يكون من الممكن الإجابة بدقة على السؤال من الأدلة والنتائج التي تم الحصول عليها. حيث أنه من الناحية المثالية، تم تحديد هذه الصعوبات، وأدخلت التعديلات اللازمة، في وقت مبكر من عملية الرقابة. وإذا كانت هناك حاجة إلى إجراء تعديلات، فيجب مناقشتها وإبلاغها للجهة محل الرقابة.

٩٨.من المهم أن يكون مراجع الأداء موجها نحو الهدف، وأن يعمل بموضوعية وبشكل منهجي على النحو الواجب، وأن يمارس الحكم المهني عند تحليل الأدلة. من الأهمية بمكان أن يتبنى مراجع الأداء منهجاً نقدياً ويحافظ على مسافة موضوعية من المعلومات المطروحة. وفي الوقت نفسه، يجب أن يكون مراجع الأداء متقبلاً للآراء والحجج. ويجب أن يكون مراجع الأداء قادراً على رؤية الأشياء من وجهات نظر مختلفة والحفاظ على موقف منفتح وموضوعي لمختلف وجهات النظر والحجج. لذلك من المهم أن يتم التعبير عن مشاركة مراجع الأداء في عملية تفكير وتحليلات موضوعية بدلاً من الاقتناع بأن بعض وجهات النظر صحيحة (انظر الحكم المهني والشك المهني في الدليل الإرشادي (١)).

» **إدارة مخاطر الرقابة في مرحلة التنفيذ**

٩٩.من المهم مراقبة مخاطر الرقابة واستراتيجيات التعديل المخطط لها في عملية الرقابة، والتكيف مع الظروف المتغيرة عند الضرورة. سيمكن التخطيط الجيد مراجع الأداء من إدارة مخاطر الرقابة عند إجراء الرقابة، حيث سيكون مراجع الأداء قد خطط لاحتمالات وسيناريوهات مختلفة. على سبيل المثال، إذا كانت إجراءات جمع البيانات المخطط لها لا تسمح للفريق بجمع أدلة كافية، يحتاج مراجع الأداء إلى وضع خطة بديلة لتعديل هذه الإجراءات أو، إذا لزم الأمر، تعديل أسئلة الرقابة المراد الإجابة عليها. أيضاً، يحتاج مراجع الأداء دائماً إلى النظر فيما إذا كانت مخاطر الرقابة قد تغيرت بطريقة يمكن أن تؤدي إلى استنتاجات غير مناسبة أو معلومات غير متوازنة أو لا تضيف قيمة. إجراءات مراقبة الجودة المناسبة والإشراف عليها مهمة في هذا الصدد.

» **التوثيق خلال مرحلة التنفيذ**

١٠٠. يجب على مراجع الأداء توثيق الرقابة بطريقة كافية وكاملة ومفصلة وفقاً لمعيار رقابة الأداء ٨٦/٢. ويساعد إعداد وثائق الرقابة في الوقت المناسب على تحسين نوعية الرقابة وتيسير الاستعراض الفعال وإجراء تقييم ثان لأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، قبل وضع التقرير في صيغته النهائية. نظراً لأنه من الصعب إعادة بناء واستدعاء أنشطة محددة تتعلق بجمع أدلة الرقابة بعد أسابيع من تنفيذ العمل فعلياً، يجب توثيقه أثناء إكمال فريق الرقابة له، من أجل تقليل مخاطر وثائق الرقابة غير الدقيقة، وتحسين جودة الرقابة، وتحسين كفاءة المشاركة.

١٠١. إن طبيعة ومدى توثيق عملية الرقابة هي مسألة إلى حد كبير تعتمد على الحكم مهني، استناداً إلى الظروف الفريدة لكل عملية رقابة. ومع ذلك، يتوقع من مراجع الأداء عادة توثيق ما يلي:

أ– هدف /أهداف الرقابة ونطاقه ومنهجيته؛ و

ب– العمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم الأحكام والاستنتاجات الهامة.

» **مناقشة النتائج الأولية والاستنتاجات – داخليا وخارجيا**

١٠٢. مع استمرار العمل، يتبلور مشروع التقرير تدريجيا. يتم وضع الملاحظات في ترتيب منظم، ومع تقدم المناقشات الداخلية والخارجية، يتم صياغة التقرير وتقييمه وإعادة كتابته؛ يتم التحقق من التفاصيل ومناقشة الاستنتاجات. التواصل ضروري في العملية التحليلية لأن مراجع الأداء يجب أن ينظر في السياق وجميع الحجج ذات الصلة، ووجهات نظر مختلفة قبل أن يتم استخلاص الاستنتاجات في النهاية. ولهذا السبب، يحتاج مراجع الأداء إلى الحفاظ على تواصل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين.

١٠٣. يمكن أن تساعد المناقشات الداخلية –مع كبار مراجعي الأداء والزملاء ذوي الخبرة– مراجع الأداء في العملية التحليلية في تحديد الوزن النسبي للنتائج وتقييمها والاستنتاجات الأولية.

١٠٤. وعلى الصعيد الخارجي، هناك حاجة إلى تبادل المعلومات للإفصاح عن القضايا الرئيسة التي ظهرت أثناء الرقابة. وفي هذه المرحلة، من الضروري ضمان أن يكون الأساس الواقعي لتوصيف النتائج دقيقاً وعادلاً، وأن تكون التحليلات شاملة وتعالج أسباب المشكلات المحددة. وهناك حاجة إلى تمثيل مختلف المحاور ووضع النتائج في منظورها الصحيح. وقد تفيد الاجتماعات مع الجهة محل الرقابة في تأكيد الحقائق وتعزيز وضع استنتاجات وتوصيات الرقابة.

١٠٥. ومن الممارسات الجيدة عقد اجتماعات مع كبار المديرين أو غيرهم من المسؤولين الحكوميين. وثمة ممارسة جيدة أخرى تتمثل في عقد اجتماعات لفرق التركيز يدعى فيها مختلف أصحاب المصلحة والخبراء إلى مناقشة النتائج الأولية والاستنتاجات والتوصيات. إن القدرة على مناقشة مختلف القضايا مع جميع أصحاب المصلحة الرئيسين ستضيف قيمة إلى الرقابة (انظر الاتصال في الدليل الإرشادي (١)).

٣- التقرير

تخطيط | تنفيذ | تقرير | متابعة

١٠٦. يحتوي هذا القسم على متطلبات وإرشادات لتقرير عملية رقابة الأداء. والغرض من هذه المتطلبات هو وضع الإطار العام لتقرير عن نتائج رقابة الأداء. وتتعلق المتطلبات بشكل التقرير ومحتويات التقرير وإصدار وتوزيع التقرير.

١٠٧. الغرض من تقرير الرقابة هو (١) إبلاغ نتائج عمليات الرقابة إلى المستخدم (المستخدمين) المستهدفين. (٢) جعل النتائج أقل عرضة لسوء الفهم؛ (٣) إتاحة النتائج للجمهور من أجل خلق الشفافية، ما لم تكن مقيدة على وجه التحديد بالتشريع؛ و (٤) تسهيل المتابعة لتحديد ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها.

« **محتوى التقرير**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢):
يجب على مراجع الأداء إعداد تقارير رقابة، والتي هي أ) شاملة، ب) مقنعة، ج) في الوقت المناسب، د) واضحة، هـ) ومتوازنة. (معيار ١١٦/٢)
يجب على مراجع الأداء تحديد معايير الرقابة ومصادرها في تقرير الرقابة. (معيار ٢/ ١٢٢)
يجب على مراجع الأداء التأكد من نتائج الرقابة تستخلص بوضوح من خلال هدف/ أهداف الرقابة و/أو أسئلتها، على أن يشرح سبب عدم توصله للإجابة عن بعض الأسئلة. (معيار ١٢٤/٢)

توجيه

١٠٨. تهدف تقارير رقابة الأداء إلى تحسين المعرفة وتسليط الضوء على التحسينات اللازمة. يقدم مراجع الأداء تقارير عن الاقتصاد والكفاءة التي يتم بها الحصول على الموارد واستخدامها، والفعالية التي يتم بها تحقيق الأهداف. وقد تتفاوت هذه التقارير تفاوتاً كبيراً من حيث النطاق والطبيعة، حيث تغطي على سبيل المثال ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة سليمة، وتعلق على أثر السياسات والبرامج، وتوصي بتغييرات تهدف إلى تحقيق تحسينات.

١٠٩. عند كتابة تقرير الرقابة، من الأهمية بمكان أن ينظر فريق الرقابة والمشرفون ومراجعو مراقبة الجودة بشكل نقدي في الاستنتاجات المتعلقة بنتائج الرقابة والأدلة والبيانات ومعايير الرقابة. ويجب أن تكون النتائج والاستنتاجات مدعومة بأدلة كافية ومناسبة. ويجب ربط التوصيات، إذا قدمت، بالنتائج والاستنتاجات. وستكون الإجراءات السليمة للتحقق من صحة الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة مهمة أيضاً.

كتابة تقارير شاملة

١١٠. ومن المهم أن يعزز التقرير الفهم الكافي والصحيح للمسائل والظروف التي ركزت عليها الرقابة. لكتابة تقرير شامل، عادة ما يُضمِنه مراجع الأداء وصفاً لهدف/أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية المستخدمة لمعالجة هدف/أهداف الرقابة وأسئلة الرقابة. يحتاج مستخدمو التقرير إلى المعلومات لفهم الغرض من الرقابة، وطبيعة ومدى أعمال الرقابة المنجزة، والسياق والمنظور فيما يتعلق بما يتم الإبلاغ عنه.

١١١. كما يجب على مستخدمو التقرير معرفة ما إذا كانت هناك أي قيود كبيرة على هدف/أهداف الرقابة أو نطاقه أو منهجيته أو البيانات التي تم جمعها، حتى يتمكنوا من تفسير النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير بشكل معقول دون تضليلهم.

١١٢. وفي التقرير، تحدد الضوابط عادة الافتراضات الهامة التي تم على أساسها إجراء الرقابة، وتصف الأساليب والمعايير المستخدمة، بما في ذلك مصادرها. يتحمل مراجع الأداء المسؤولية النهائية عن تحديد وشرح المعايير المستخدمة في الرقابة (انظر التخطيط في هذا الدليل لمزيد من المعلومات حول المعايير).

١١٣. قد يقدم مراجع الأداء معلومات أساسية لتحديد سياق الرسالة الشاملة ومساعدة مستخدم التقرير على فهم نتائج وأهمية القضايا التي تمت مناقشتها. ويمكن أن تتضمن المعلومات الأساسية الخاصة بفرع معلومات عن كيفية عمل البرامج والعمليات، وأهمية البرامج والعمليات، ووصفاً لمسؤوليات الجهة الخاضعة للرقابة، وشرحاً للمصطلحات.

١١٤. والأهم من ذلك، من أجل إعداد تقرير شامل، يحتاج مراجع الأداء إلى تقديم أدلة كافية ومناسبة لدعم النتائج والاستنتاجات فيما يتعلق بهدف/أهداف الرقابة.

كتابة تقارير مقنعة

١١٥. في التقرير المقنع، تحدد نتائج واستنتاجات الرقابة هدف/أهداف الرقابة وأسئلتها، وتعرض بشكل مقنع وموضوعي. وللتقرير تدفق منطقي، حيث ترتبط النتائج والاستنتاجات والتوصيات بوضوح بهدف/أهداف الرقابة، وأسئلة الرقابة، ومعايير الرقابة. ومن المنطقي أن الاستنتاجات والتوصيات تنبع منطقياً من نتائج الرقابة والوقائع والحجج المقدمة. كما يجب أن يكون التقرير المقنع دقيقاً. يعتمد التقرير الدقيق على الحقائق، مع بيان واضح للمصادر والأساليب وجوانب التقدير حتى يتمكن مستخدمو التقرير من الحكم على أهمية الأدلة والاستنتاجات المبلغ عنها. اللغة والنبرة المستخدمتان محايدتان، والمعلومات المقدمة كافية لإقناع القراء بصحة النتائج، وبمعقولية الاستنتاجات، وفوائد تنفيذ التوصيات، ويتم تقديم وجهات نظر وآراء وأدلة متنوعة.

١١٦. تتمثل إحدى الطرق لمساعدة مراجع الأداء على إعداد تقارير رقابة مقنعة ودقيقة في استعانة مراجع الأداء بمُراجِع رقابة الجودة (رقابة قبل الإصدار)، وهو مراجع متمرس مستقل عن الرقابة ويتحقق من أن بيانات الحقائق والأرقام والتواريخ يتم الإبلاغ عنها بشكل صحيح، وأن النتائج مدعومة بشكل كاف بالأدلة الموجودة في وثائق الرقابة، وأن الملاحظات والتوصيات المشتركة تتدفق منطقياً من الأدلة.

كتابة التقارير في الوقت المناسب

١١٧. يجب أن يوفر التقرير معلومات يسهل الوصول إليها وموجزة ومحدثة، والتي يمكن للحكومة والهيئة

التشريعية والجهات الخاضعة للرقابة استخدامها لإجراء تحسينات. ولتحقيق أقصى قدر من الاستفادة، يتمثل هدف مراجع الأداء في تقديم الأدلة ذات الصلة في الوقت المناسب للاستجابة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين. وبالمثل، فإن الأدلة المقدمة في التقرير تكون أكثر فائدة إذا كانت تتعلق بالقضايا الراهنة. ولذلك، فإن إصدار التقرير في الوقت المناسب أمر مهم. بما يتزامن مع انعقاد الهيئة التشريعية. لذلك يتم تعيين تاريخ تقديم تقرير الرقابة مسبقاً. وفي حالات أخرى يتم مراعاة احتياجات المستخدمين المستهدفين، عند تحديد التوقيت المحدد لإصدار تقرير الرقابة.

١١٨. أثناء الرقابة، يجوز لمراجع الأداء تقديم تقارير مؤقتة عن المسائل الهامة إلى الجهة الخاضعة للرقابة. وينبه هذا التواصل الجهة الخاضعة للرقابة إلى المسائل التي تحتاج إلى إجراء فوري ويسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية قبل الانتهاء من التقرير النهائي. (راجع الدليل الإرشادي (١) – التواصل)

كتابة تقارير واضحة

١١٩. لإضافة قيمة فعالة، من المهم أن تكون تقارير مراجعة الأداء واضحة وموجزة ومنطقية وتركز على مجال الموضوع. ومن المرجح أن يكون للتقارير تأثير كبير على جمهور واسع عندما تكون سهلة الاستخدام.

تلبية احتياجات المستخدمين

١٢٠. يعد تحديد المستخدمين وفهم احتياجاتهم أحد عوامل النجاح الرئيسة لإعداد تقارير سهلة لمستخدميها. كما يعد المستخدم الرئيس لتقارير مراجعة الأداء هو الهيئة التشريعية والجهات الحكومية. ومع ذلك، فهناك أيضاً أصحاب مصلحة آخرون مثل الجهات الأكاديمية والقطاع الخاص الذين يمكن أن يكون لهم جميعاً مصلحة.

هيكل تقرير فعال

١٢١. في بداية كتابة تقرير الرقابة، من المهم تحديد مشروع هيكل التقرير لتسهيل عرض التقرير. إن الهيكل الفعال للتقرير يجذب انتباه مستخدم التقرير، ويوضح أغراض الرقابة، وتوضيح القضايا المعقدة، وتوفير تفسير واضح للنتائج.

على أن يُعقد اجتماع للأطراف بعد جمع البيانات وتحليلها، بهدف التوصل إلى استنتاجات واضحة ودقيقة.

مربع ٨

نصائح لتصميم التقرير:

أ- تأكد من أن محتوى التقرير ينبع من هدف/أهداف الرقابة وأن يتم تزويد مستخدم التقرير بمعلومات كافية لفهم الموضوع.

ب- قم بتقسيم النص باستخدام العناوين.

ج- كن واضحاً بشأن النقطة الرئيسة لكل قسم وفقرة وكيفية ارتباطها بموضوع الرقابة الأوسع نطاقا؛

د- صمم تقريرك واضحاً ومرتباً.

هـ – تجنب الاستخدام المفرط للمراجع التبادلية والاختصارات.

كتابة واضحة

١٢٢. يجب أن يكون التقرير واضحاً. وذلك من خلال:

أ- تجنب المصطلحات. عندماً تكون المصطلحات والاختصارات التقنية أو العلمية أو الأجنبية مطلوبة، يجب شرحها. ومن المفيد لمستخدم التقرير أن تُقدم تفسيرات في بيان المصطلحات أو حواشي يسهل العثور عليها؛

ب- تجنب الغموض؛

ج- استخدام نفس المصطلح بشكل مشترك لفكرة أو موضوع معين؛

د- استخدام الصوت النشط بدلاً من السلبي؛

هـ- كن موجزاً. استخدام أقسام قصيرة وفقرات وجمل؛

و- استخدام الأمثلة التي توضح نتائج واستنتاجات الرقابة؛

ز - استخدام الصور للفت الانتباه إلى النقاط الرئيسة. استخدم القوائم والجداول والرسوم البيانية والخرائط والرسوم التوضيحية الأخرى لتقديم كميات معقدة وكبيرة من البيانات. هذه يمكن أن تنقل في كثير من الأحيان رسالة أكثر من مجرد نص. ومع ذلك، حافظ على بساطة الجداول والرسوم البيانية. تأكد من أنها توضح فكرة واحدة فقط وأن مستخدم التقرير سيكون قادراً على فهم هذه الفكرة على الفور.

كتابة تقارير متوازنة

١٢٣.يجب أن يكون العمل الذي تقوم عليه تقارير مراجعة الأداء عادلاً وأن يدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات الإجمالية من أجل تحقيق أقصى قدر من التأثير. يحتاج مراجع الأداء إلى شرح آثار المشكلات في تقرير الرقابة لأنه سيسمح لمستخدم التقرير بفهم أفضل لدلالة المشكلة. وهذا بدوره سيشجع على اتخاذ إجراءات تصحيحية ويؤدي إلى تحسينات من جانب الجهة الخاضعة للرقابة.

١٢٤.وعند إعداد تقرير متوازن وبناء، من المفيد القيام بما يلي:

أ- تقديم النتائج بموضوعية وإنصاف. عرض الحقائق وتفسيرها بعبارات محايدة، وتجنب المعلومات أو اللغة المتحيزة التي يمكن أن تولد دفاعاً ومعارضة.

ب- تقديم وجهات نظر ووجهات نظر مختلفة. وحيثما أمكن تقديم تفسيرات مختلفة للأدلة بصورة مشروعة، يلزم تقديمها لضمان الإنصاف والتوازن. من خلال اتباع الحجج الأساسية، سيتمكن مستخدم التقرير من فهم الاستنتاجات والتوصيات النهائية بشكل أفضل.

ج- يجب أن يكون التقرير كاملاً يحتوي على جميع المعلومات، ويتضمن التقرير الكامل النقاط الجيدة والسيئة على حد سواء.

د- تحقيق هدف/أهداف الرقابة، وتعزيز الفهم الكافي والصحيح للمسائل والظروف المبلغ عنها. ويجب عدم طمس الحقائق، وعدم المبالغة في أوجه القصور الطفيفة. ويجب دائماً البحث عن التفسيرات، خاصة من الجهة الخاضعة للرقابة، تقييمها بشكل نقدي.

» **التوصيات**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢):
يجب على مراجع الأداء أن يقدم توصيات بنّاءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف أو المشكلات التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائماً وتسمح به تفويضات الجهاز. (٢/ ١٢٦)

توجيه

١٢٥. تهدف التوصيات إلى تشجيع التحسينات عن طريق خفض التكاليف وتبسيط الإدارة، أو تحسين أداء الإدارة ونوعية الخدمات وحجمها، أو تحسين فعالية المجتمع أو أثره أو فوائده. ويجوز للمراجع أن يوصي باتخاذ إجراءات لتصحيح أوجه القصور وغيرها من النتائج التي تم تحديدها أثناء الرقابة وتحسين البرامج والعمليات عندما تكون إمكانية التحسين مدعومة بالنتائج والاستنتاجات المبلغ عنها.

مربع ٩

الأسئلة التي يجب مراعاتها عند وضع التوصيات:
أ– ما الذي يجب القيام به ولماذا؟
ب– أين يجب القيام بذلك؟
ج– من المسؤول عن القيام بذلك؟
د– هل ستعالج الإجراءات المقترحة المشكلات التي لوحظت؟
هـ – هل يمكن أن يكون للإجراءات المقترحة أي آثار سلبية؟

١٢٦. قد يكون من المناسب تقديم الحجج المؤيدة لمختلف المقترحات البديلة والمعارضة لها. من خلال اتباع الحجج الأساسية، سيكون مستخدم التقرير أكثر قدرة على فهم التوصيات النهائية.

١٢٧. من أجل أن تكون التوصيات بناءة وكاملة يجب:

أ– أن تكون موجهة نحو حل أسباب نقاط الضعف أو تحديد المشكلات؛

ب–أن تكون عملية تضيف قيمة؛

ج–أن تكون قائمة على أسس جيدة وتتدفق منطقياً من النتائج والاستنتاجات؛

د– أن تصاغ لتجنب البديهيات؛

هـ– أن لا تكون عامة جداً ولا مفصلة جداً. حيث أن التوصيات العامة عادة لا تضيف قيمة، كما أن التوصيات المفصلة أكثر من اللازم من شأنها أن تقيد حرية الجهة الخاضعة للرقابة؛

و – أن يكون من الممكن تنفيذها بدون موارد إضافية؛

ز – ذكر الإجراءات الموصى بها بوضوح ومن المسؤول عن اتخاذ تلك الإجراءات؛

ح – أن تكون موجهة إلى الجهات المسؤولة عن تنفيذها واختصاصها.

١٢٨. وتشجع التوصيات الفعالة تحسين إدارة البرامج والعمليات الحكومية. تكون التوصيات فعالة عندما توجه إلى الأطراف التي لديها سلطة التصرف وعندما تكون الإجراءات الموصى بها محددة وعملية وفعالة من حيث التكلفة وقابلة للقياس.

مربع ١٠

نصائح لبناء توصيات

أ– فكر في التوصيات المحتملة في وقت مبكر من عملية الرقابة. وكثيراً ما يتوقع من فرق الرقابة أن تعرض نطاق التوصيات المحتملة في مرحلة مبكرة.

– اكتب التوصيات بطريقة تسمح لمراجع الأداء بتقييم ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا.

– العمل مع الجهة الخاضعة للرقابة قدر الإمكان لتحديد التغييرات اللازمة وطرق تنفيذها.

» **التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢):
يمنح مراجع الأداء للجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الجهاز تقريره. (١٢٩/٢)
يجب تضمين نتائج فحص المراجع للجهة الخاضعة للرقابة في أوراق العمل، بما في ذلك أسباب إجراء تغييرات على تقرير الرقابة أو رفض التعليقات الواردة. (١٣٠/٢)

توجيه

١٢٩. يساعد إعطاء الجهة الخاضعة للرقابة فرصة التعليق على نتائج رقابة الأداء واستنتاجاتها وتوصياتها قبل نشر التقرير على ضمان أن يكون الأساس الوقائعي للأوصاف الواردة في التقرير دقيقاً وعادلاً وأن تكون التحليلات شاملة وتعالج سبب الانحرافات التي تم تحديدها. ويلزم إبلاغ السلطات المسؤولة المعنية بالرقابة بجميع هذه المسائل.

١٣٠. يساعد توفير مسودة تقرير مع النتائج لمراجعتها والتعليق عليها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة مراجع الأداء على تطوير تقرير عادل وكامل وموضوعي. يؤدي تضمين آراء الجهات الخاضعة للرقابة إلى تقرير لا يعرض فقط نتائج مراجع الأداء واستنتاجاته وتوصياته، ولكن أيضاً وجهات نظر الجهة الخاضعة للرقابة. ويكتسي هذا الأمر أهمية خاصة في الحالات التي تكون فيها الاختلافات في الرأي بشأن الحقائق الهامة المعروضة في التقرير أو الخلافات الرئيسة بشأن مسار العمل المناسب للتحسين. من المستحسن الحصول على التعليقات كتابة.

١٣١. عادة ما يحدد الجهاز مقدار الوقت الممنوح للجهة الخاضعة للرقابة لتقديم الردود/ التغذية المرتدة، ولكن يجب توخي الحذر لضمان وجود وقت كاف.

١٣٢. وينبغي النظر بعناية في جميع التعليقات الواردة. وعندما تقدم الردود معلومات جديدة، يحتاج مراجع الأداء لتقييم ذلك وأن يكون على استعداد لتعديل مشروع التقرير. ويجب تحليل جميع الخلافات لكي يكون التقرير النهائي متوازناً وعادلاً.

١٣٣. وعندما تكون تعليقات الجهات الخاضعة للرقابة غير كافية لمعالجة النتائج، أو غير متسقة أو تتعارض مع النتائج أو الاستنتاجات أو التوصيات الواردة في مشروع التقرير، ينصح مراجع الأداء بتقييم صحة التعليقات. إذا كان مراجع الأداء لا يوافق على التعليقات الهامة، فمن الممارسات الجيدة شرح أسباب الخلاف في الرد على التعقيبات. وعلى العكس من ذلك، ينصح مراجع الأداء بتعديل التقرير حسب

الضرورة إذا اعتبرت التعليقات صحيحة ومدعومة بأدلة كافية ومناسبة.

١٣٤. ولا بد من توثيق الردود. وسيكون من المفيد تسجيل فحص التعليقات الواردة في ورقة عمل بحيث توثق أي تغييرات تطرأ على مشروع تقرير الرقابة، أو أسباب عدم إجراء تغييرات.

١٣٥. وفي نهاية العملية، من المستحسن إبقاء الجهات الخاضعة للرقابة على علم بالإجراءات والجدول الزمني لنشر التقرير النهائي.

إحالة مشروع التقرير المبدئي إلى الإدارة الوسطي

١٣٦. لضمان أن يكون تقرير الرقابة عادلاً ومتوازناً، فمن الأساليب الجيدة عرض مسودة التقرير للتعليق عليه من الجهة الخاضعة للرقابة أو جميع المعنيين بالتقرير، بما في ذلك جميع الأفراد المعنيين بمتابعة التقرير. وإعطاء الإدارة الوسطى الفرصة للتعليق على الملاحظات وعلى الإجراءات. في حين يمكن تزويدها بالمسودة بأكملها للتعليق عليها في بعض الظروف.

» **توزيع التقرير**

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢):
على الجهاز أن يقدم تقارير الرقابة بمراعاة التشريعات حول سرية التقارير. (١٣٣/٢)

توجيه

توزيع التقارير على الأطراف المسؤولة وأصحاب المصلحة والجمهور

١٣٧. يتم توزيع التقارير على أساس التعليمات التنظيمية في هذا الشأن. عادة ما يتم نشر كل رقابة أداء في تقرير منفصل. ويجب توزيع التقارير على الهيئة التشريعية والأطراف المسؤولة. ومن الممارسات الشائعة جعل التقارير في متناول أصحاب المصلحة المهتمين الآخرين مباشرة ومن خلال وسائل النشر المعتمدة، ما لم تحظرها التشريعات أو اللوائح.

١٣٨. إذا كانت بعض المعلومات ذات الصلة محظورة من الإفصاح العام أو تم استبعادها من تقرير بسبب الطبيعة السرية أو الحساسة للمعلومات، فيجب على مراجع الأداء الكشف في تقريره عن حذف معلومات معينة وإعطاء أسباب هذا الإغفال. قد تكون بعض المعلومات سرية أو قد يحظر الكشف عنها بشكل عام بموجب التشريعات أو اللوائح. وفي مثل هذه الظروف، يجوز لمراجع الأداء أن يصدر تقريراً منفصلاً أو سرياً أو محدود الاستخدام يحتوي على هذه المعلومات وأن يوزع التقرير فقط على المرخص لهم بموجب التشريع أو اللوائح باستلامه.

١٣٩. يمكن أن تبرر الظروف الإضافية المرتبطة بالسلامة العامة أو الخصوصية أو الأمن استبعاد معلومات معينة من تقرير متاح أو موزع على نطاق واسع. على سبيل المثال، قد يتم استبعاد المعلومات التفصيلية المتعلقة بأمن الكمبيوتر من التقارير المتاحة للجمهور بسبب الضرر المحتمل الذي يمكن أن يسببه سوء استخدام هذه المعلومات. وفي مثل هذه الظروف، يجوز لمراجع الأداء أن يجعل البيانات مجهولة المصدر أو أن يصدر تقريراً محدود الاستخدام يحتوي على هذه المعلومات وأن يوزع التقرير فقط على الأطراف المسؤولة عن التصرف بناء على التوصيات.

يمكن عرض النتائج بطرق مختلفة

١٤٠. ينصح مراجع الأداء باستخدام نموذج تقرير رقابة مناسب للمستخدمين المقصودين، كتابياً أو في شكل. على سبيل المثال يجوز للمراجع تقديم تقرير الرقابة باستخدام الوسائط الإلكترونية التي يمكن الوصول إليها من قبل جميع المستخدمين المقصودين.

١٤١. بالإضافة إلى التقرير المنشور (على الورق أو عبر الإنترنت)، قد يفكر مراجع الأداء في إنشاء أساليب أخرى لنشر النتائج الواردة في التقرير الرئيس على نطاق أوسع:

أ- ويمكن إتاحة موجز تنفيذي للتقرير النهائي، يغطي أهم الاستنتاجات ذات الصلة.

ب- ويمكن نشر تحليل البيانات التفصيلي كمرفقات.

ج- ويمكن وضع تقارير أخرى يقدمها استشاريون أو أكاديميون بشأن نفس الموضوع بالكامل تقدم دعم أكبر للموجز الوارد في التقرير الرئيس. ومع ذلك، فمن المناسب ألا يحدث ذلك إلا عندما يرى أن هذه التقارير تضيف قيمة كبيرة ولا تتعارض مع نتائج واستنتاجات تقرير الرقابة.

١٤٢. ستؤثر احتياجات المستخدمين على شكل التقارير، والتي قد تشمل ملخصات أو مواد عرض تقديمية أخرى. يجب كتابة كل منتج بأسلوب مصمم خصيصاً لمستخدمين محددين من أجل تحقيق أقصى قدر من التأثير. يمكن أن يوفر إعداد خطة اتصال منهجاً منظماً للتفكير في كيفية الوصول إلى المستخدمين المختلفين بفعالية وتوفير مدخلات في الوقت المناسب لعملية صنع القرار (انظر التخطيط في هذا الدليل الإرشادي).

١٤٣. مهما كانت الوسائل المستخدمة لنشر الرسالة في التقرير، يحتاج مراجع الأداء إلى التأكد من أن الأساليب الأخرى لنشر النتائج متسقة أثناء الوقت. يحتاج مراجع الأداء أيضاً إلى النظر فيما إذا كانت المنتجات قد خضعت لمراقبة الجودة الكافية.

١٤٤. بالإضافة إلى المواد المكتوبة، قد يستخدم مراجع الأداء مجموعة من الوسائل لزيادة تأثير عمليات الرقابة من خلال مساعدة المؤسسات على تحسين أدائها، ونشر الممارسات الجيدة والدروس المستفادة. للقيام بذلك، يمكن للمراجع استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب، مثل ورش العمل مع الجهة الخاضعة للرقابة للمساعدة في تحفيز وتضمين التغيير المفيد. عقد المؤتمرات هو وسيلة فعالة أخرى للوصول إلى الممارسين وتعزيز النقاش حول القضايا الهامة.

٤- المتابعة

١٤٥. إن إصدار التقرير ليس نهاية عملية الرقابة. فإلى جانب الإصدار، هناك متابعة لأثر الرقابة. الهدف من تقارير الرقابة هو التأثير على الطريقة التي يتم بها تصميم الخدمات وتقديمها للمواطنين، وتقديم توصيات للمساعدة في تحقيق تحسينات في الاقتصاد وكفاءة وفعالية هذه الخدمات. يحتوي هذا القسم على متطلبات المتابعة ويقدم المشورة بشأن كيفية متابعة تقارير مراجعة الأداء.

المتطلبات وفقاً لمعيار رقابة الأداء (٢):
يجب على مراجع الأداء عند الاقتضاء متابعة نتائج عمليات الرقابة السابقة والتوصيات وعلى الجهاز أن يرفع إن أمكن تقريراً إلى السلطة التشريعية حول الاستنتاجات والآثار بخصوص كافة الإجراءات التصحيحية. (١٣٦/٢) ويركز مراجع الأداء على متابعة ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل مناسب وصححت الوضعية الأساسية بعد فترة مناسبة. (١٣٩/٢)

« **توجيه**

لماذا المتابعة

١٤٦. تعد متابعة تقرير الرقابة أداة هامة لتعزيز أثر الرقابة وتحسين أعمال الرقابة في المستقبل، وبالتالي فهي جزء قيم من عملية الرقابة. حيث تيسر عملية المتابعة التنفيذ الفعال لنتائج وتوصيات الرقابة. كما أنها تقدم ملاحظات إلى الجهاز والهيئة التشريعية والحكومة بشأن فعالية رقابة الأداء والتحسينات التي أجراها على الجهة الخاضعة للرقابة.

١٤٧. ويمكن أن تخدم متابعة نتائج وتوصيات الرقابة أربعة أغراض رئيسية:

أ- تحديد مدى تنفيذ الجهات الخاضعة للرقابة للتغييرات استجابة لنتائج وتوصيات الرقابة

ب- تحديد الآثار التي يمكن أن تعزى إلى عمليات الرقابة

ج- تحديد المجالات التي سيكون من المفيد متابعتها في الأعمال المقبلة

د- تقييم أداء الجهاز، حيث تسهم في تحسين المعرفة وتحسين الممارسات التي يقوم بها الجهاز. تعد متابعة تقارير الرقابة أيضاً أداة للتقييم الذاتي.

التركيز على المتابعة

١٤٨. عادة ما تتم المتابعة بشكل دوري حسب ما يراه الجهاز مناسباً. عادة ما يتم تقييم أولوية مهمة المتابعة كجزء من استراتيجية الرقابة الشاملة للجهاز. ويلزم إتاحة وقت كاف للجهة الخاضعة للرقابة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

١٤٩. وعند متابعة تقارير الرقابة، يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت الإجراءات المتخذة بشأن النتائج والتوصيات قد عالجت الظروف الأساسية. وهذا يعني أن ردود الفعل الإيجابية والسلبية فيما يتعلق بالرقابة وتقرير الرقابة تحتاج إلى متابعة.

١٥٠. ويمكن تحديد أثر الرقابة من خلال تأثير الإجراءات التصحيحية التي تتخذها الأطراف المسؤولة، أومن خلال الاطلاع على نتائج واستنتاجات الرقابة بشأن الإدارة أو المساءلة أو فهم المشكلة التي تمت معالجتها أو المنهج المتبع تجاهها.

١٥١. عند إجراء متابعة لتقرير الرقابة، يحتاج مراجع الأداء إلى التركيز على النتائج والتوصيات التي لا تزال ذات صلة في وقت المتابعة. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الجهة الخاضعة للرقابة إجراء مزيد من الرقابة من جانب الجهاز الرقابي.

كيفية القيام بالمتابعة

١٥٢. يمكن استخدام أساليب مختلفة لمتابعة النتائج والتوصيات.

أ- ترتيب اجتماع مع الأطراف المسؤولة بعد فترة محددة لمعرفة الإجراءات التي تم اتخاذها لتحسين الأداء والتحقق من التوصيات التي تم تنفيذها.

ب- مطالبة الجهات المسؤولة بإبلاغ الجهاز كتابةً بالإجراءات التي اتخذتها لمعالجة المشكلات المعروضة في تقرير الرقابة.

ج- استخدم المكالمات الهاتفية أو الزيارات الميدانية المحدودة لجمع معلومات حول الإجراءات التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة.

د- الاطلاع الدائم على ردود الفعل من الأطراف المسؤولة والهيئة التشريعية، والقيام بتحليل ما إذا كانت المشكلات التي تم تحديدها قد عولجت بشكل مناسب أم لا.

هـ- طلب من الرقابة المالية لجمع معلومات حول الإجراءات المتخذة كجزء من إجراءات الرقابة الخاصة بهم.

و - إجراء رقابة متابعة، ينتج عنها تقرير جديد لمراجعة الأداء.

١٥٣. تعتمد طرق التطبيق على الأولويات التي يحددها الجهاز خلال عملية التخطيط الاستراتيجي والسنوي لرقابة الأداء، كما أنها تتأثر بأهمية المشكلات المحددة، والإجراءات المتوقع تنفيذها، والاهتمام الخارجي بالمعلومات المتعلقة بالإجراءات المتخذة.

كيفية الإبلاغ عن نتائج المتابعة

١٥٤. أيا كانت الطريقة المستخدمة، فإن نتائج المتابعة يجب الإبلاغ عنها بشكل يتلاءم مع تقديم تغذية مرتدة عنها إلى الهيئة التشريعية، حيث يتم الإبلاغ عن أوجه القصور والتحسينات المحددة الناتجة عن متابعة الرقابة إلى الأطراف المسؤولة أو الهيئة التشريعية.

١٥٥. يكون التقرير عن المتابعة في صورة تقارير فردية أو تقرير موحد. وإذا تم الإبلاغ كتقرير موحد عن عدة موضوعات معاً، فقد تشمل تلك المتابعات تحليلات مختلفة لعمليات الرقابة، وقد تسلط الضوء على الاتجاهات والموضوعات المشتركة في عدد من مجالات التقرير. وأياً كان الشكل، يجب أن تكون تقارير المتابعة متوازنة وأن تعرض النتائج بموضوعية ونزاهة.

الإطار العام المصري لرقابة الالتزام	**١٣٧**
معيار رقابة الالتزام رقم (١) – مبادئ رقابة الالتزام	**١٥٦**
معيار رقابة الالتزام رقم (٢) – رقابة الالتزام	**١٧٥**
الدليل الإرشادي رقم (١) – إرشادات بشأن المرجعيات والمعايير الواجب مراعاتها أثناء فحص جوانب النظامية والانضباط في رقابة الالتزام	**٢١٣**

المطابع الأميرية
صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول

" الإطار العام المصري

لرقابة الالتزام"

صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول

مقدمة ١٤٠

أهداف وسلطة مبادئ رقابة الالتزام ١٤٠

إطار رقابة الالتزام ١٤٢

التفويض ١٤٢

رقابة الالتزام وأهدافها ١٤٢

عناصر رقابة الالتزام ١٤٤

الأطراف الثلاثة ١٤٤

موضوع رقابة الالتزام ومعاييره ومعلوماته ١٤٤

أنواع المهام الرقابية ١٤٥

الثقة والتأكد في رقابة الالتزام ١٤٥

الحاجة إلى الثقة والتأكد ١٤٥

أنواع التأكد ١٤٦

مستويات التأكد ١٤٦

مبادئ رقابة الالتزام ١٤٦

المتطلبات التنظيمية ١٤٧

المبادئ العامة ١٤٨

أخلاقيات المهنة والاستقلالية ١٤٨

التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني ١٤٨

رقابة الجودة ١٤٨

إدارة فريق رقابة الالتزام ومهاراته	**١٤٩**
مخاطر رقابة الالتزام	**١٤٩**
الأهمية النسبية	**١٥٠**
التوثيق	**١٥٠**
الاتصال	**١٥١**
المبادئ المتعلقة بعملية رقابة الالتزام	**١٥١**
التخطيط لرقابة الالتزام	**١٥١**
تنفيذ رقابة الالتزام	**١٥٢**
إعداد التقرير والمتابعة	**١٥٣**
مهام التصديق	**١٥٤**
المهام المباشرة	**١٥٤**
الرأي	**١٥٤**
المتابعة	**١٥٥**

مقدمة

١ تعد المعايير المهنية والأدلة الإرشادية ضرورية لتحقيق الثقة في عمليات رقابة الالتزام وجودتها، وتهدف المعايير المصرية لرقابة الالتزام زيادة فعالية واستقلالية هذا النوع من أنواع الرقابة.

٢ تدعم المعايير أعضاء الجهاز في تطوير نهجهم المهني بما يتفق مع الدستور المصري وقانون إنشاء الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩.

٣ تشكل معايير رقابة الالتزام جزءاً من إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات ASA (AFPP)Framework of Professional Pronouncements. حيث تتناول معايير رقابة الالتزام متطلبات إجراء عمليات رقابة التزام تستند إلى المبادئ المهنية المعترف بها والتي تدعم رقابة التزام فعالة ومستقلة.

٤ تشكل الأدلة الإرشادية لرقابة الالتزام أيضاً جزءاً من إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP). وتوفر التوجيه لدعم أعضاء الجهاز في تعزيز الأداء التنظيمي وتنفيذ وتطبيق المعايير في الممارسة العملية، بينما يمثل **دليل رقابة الالتزام** المصري دليل إجراءات للالتزام بمعايير رقابة الالتزام والأدلة الإرشادية لهذا النوع من الرقابة.

٥ يحدد الإطار العام المصري لرقابة الالتزام المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام ويوفر إطاراً مرجعياً موثوقاً به لرقابة الالتزام التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات على الجهات الخاضعة لرقابته، وتتفق المعايير المصرية لرقابة الالتزام مع المبادئ التي يحددها الإطار.

٦ يوفر الإطار العام المصري لرقابة الالتزام المبادئ الأساسية لها ومعلومات مفصلة عنها:

- الغرض من المعايير وسلطتها؛
- إطار رقابة الالتزام؛
- عناصر رقابة الالتزام؛
- المبادئ الواجب تطبيقها في عمليات رقابة الالتزام.

أهداف وسلطة مبادئ رقابة الالتزام

٧ يحدد الإطار العام المصري لرقابة الالتزام المبادئ الأساسية التي تنطبق على جميع مهام رقابة الالتزام، بغض النظر عن شكلها أو سياقها. لا تتجاوز تلك المبادئ بأي حال من الأحوال القوانين أو اللوائح أو تمنع المراجع من إجراء تحقيقات أو مراجعات أو ارتباطات أخرى لا تغطيها على وجه التحديد المعايير الحالية.

٨ وُضِع الإطار العام المصري لرقابة الالتزام استناداً لإطار الإنتوساي للإصدارات المهنية INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) حيث اعتبرتها أساساً في وضع المعايير المصرية وفقاً له.

يجب على الجهاز أن يفصح عن المعايير التي تم تطبيقها عند إجراء عمليات الرقابة، ويجب أن يكون هذا الإفصاح متاحا لمستخدمي تقارير الجهاز. ويُشجَع الجهاز على جعل هذا الإفصاح جزءاً من تقاريره، ومع ذلك يمكن الإفصاح عن ذلك بشكل أعم.

٩ يتم الإفصاح في تقارير رقابة الالتزام التي يعدها الجهاز عن الالتزام بالمعايير المصرية لرقابة الالتزام والتي تستند إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP). وبناء عليه يجب أن تتضمن تقارير رقابة الالتزام العبارة التالية:

... لقد أجرينا عمليات رقابة الالتزام الخاصة بناء على إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) ووفقاً للمعايير المصرية لرقابة الالتزام، واللذان يستندا إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP).

١٠ المعايير التي يتضمنها إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) اختارت إن يتم الاستناد لإطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP)، حيث لم يعتمده كإطار للإصدارات المهنية للجهاز، وبالرغم أنه يتوافق معها إلا أنه قد يُعتَمد على مصادر أخري بخلاف الإطار لوضع الإطار العام المصري للإصدارات المهنية، وبناءً عليه فقد اعتمد الإطار العام المصري للإصدارات المهنية الخيار الذي أتاحه إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي من إصدار معايير وطنية تستند إليه.

١١ على الرغم من عدم وجود معايير دولية لرقابة الالتزام، فيستَند في تطوير إطار ومعايير رقابة الالتزام المصرية بالإضافة إلى إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية إلى الإصدارات والدراسات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال رقابة الالتزام.

١٢ يمكن إجراء عمليات رقابة الالتزام وفقاً لكل من إطار ومعايير رقابة الالتزام المصرية، وكذا مصادر أخرى بشرط عدم ظهور أية تناقضات، ويتطلب هذا الأمر العرض على الإدارة المركزية المختصة ومقرر لجنة معايير رقابة الالتزام والإدارة العليا للجهاز. وفي مثل هذه الحالات، ينبغي الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمصادر الأخرى التي تم الاعتماد عليها، وقيام الأمانة الفنية للجنتين الفنية الفرعية والمتخصصة لمعايير رقابة الالتزام بدراسة إصدار معايير رقابة التزام وأدلة إرشادية لاعتماد المتطلبات التي تضمنتها المصادر الأخرى ضمن الإطار العام المصري للإصدارات المهنية (AFPP).

إطار رقابة الالتزام

التفويض

١٣ يُمارِس الجهاز المركزي للمحاسبات رقابة الالتزام وفقاً لما تضمنه الدستور وقانون إنشائه، واللذان يضمنان الاستقلال الكافي ويحددان سلطاته التقديرية في القيام بواجباته ويحددا مسؤولياته العامة في مجال رقابة الالتزام على الجهات، ويُقدم مزيداً من المتطلبات المتعلقة بمهام الرقابة وغيرها من المهام التي يتعين القيام بها.

١٤ قد يتم تكليف الجهاز بالقيام بالعديد من أنواع مهام رقابة الالتزام حول أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة والاستخدام المناسب للأموال والأصول العامة. وسيختلف مدى أو شكل هذه المهام والإبلاغ عنها وفقاً لطبيعة التكليف.

١٥ نظراً لأن الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية لا يأخذ شكل الأجهزة العليا للرقابة ذات الصبغة القضائية، فيقوم الجهاز بالتعاون مع السلطات القضائية والأجهزة الرقابية الأخرى بمدهم بتقاريره بما يكفل مساءلة كل من يكلف بالتعامل مع الأموال العامة، وأن يخضع في هذا الصدد للسلطات القضائية والرقابية المختصة.

١٦ يجوز للجهاز اتخاذ قرارات استراتيجية من أجل الاستجابة للمتطلبات الواردة في الدستور وقانون إنشائه. ويمكن أن تشمل هذه القرارات المعايير والأدلة الإرشادية والتطبيقية لرقابة الالتزام، والتعليمات التنظيمية التي يصدرها وفقاً للمسؤوليات والسلطات التي يتضمنها الدستور والقانون.

رقابة الالتزام وأهدافها

١٧ رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة باعتبارها معايير. وتجرى مهام رقابة الالتزام بتقييم مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات، من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، بالمرجعيات التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة.

١٨ يمكن وصف رقابة الالتزام على الجهات الخاضعة للرقابة بأنها عملية منهجية للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتفق مع المعايير المقررة. ورقابة الجهاز على تلك الجهات ضرورية حيث إنها تزود الهيئات التشريعية والرقابية والمكلفة بالإدارة وأصحاب المصالح بالمعلومات والتقييمات المستقلة والموضوعية المتعلقة بالإشراف على السياسات أو البرامج أو العمليات وأدائها.

١٩ يلعب الجهاز دوراً مهماً في تعزيز إدارة المال العام من خلال التأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء.

٢٠ تبدأ مهام رقابة الالتزام من أهداف رقابة الالتزام وتسهم في الإدارة الرشيدة عن طريق ما يلي:

- تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالكيانات العامة؛
- تعزيز المساءلة والشفافية، وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام المناسب للأموال والأصول وأداء الإدارة؛
- تعزيز فعالية تلك الجهات في إطار الترتيب الدستوري التي تمارس مهام الرقابة العامة والوظائف التصحيحية، وتلك المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة من المال العام؛
- خلق حوافز للتغيير من خلال توفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات القائمة على أسس جيدة للتحسين.

٢١ وفقاً لقانون إنشاء الجهاز وللمعايير يوجد ثلاثة أنواع رئيسية من الرقابة: رقابة مالية بشقيها المحاسبي والقانوني ، ورقابة التزام (امتثال)، ورقابة على الاداء ومتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء (رقابة أداء). ويجب تحديد هدف كل نوع من أنواع الرقابة بشكل محدد.

٢٢ تهدف رقابة الالتزام: إلى تمكين الجهاز من تقييم مدى التزام موضوع يتوافق مع المعايير المحددة له كإطار. يتم إجراء مراجعة الالتزام من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات، من جميع النواحي ذات الأهمية النسبية، ملتزمة بالمعايير المحددة لها كإطار ملزم للجهة الخاضعة لرقابة الالتزام. وتشمل المعايير المحددة كإطار القوانين والقواعد والأنظمة وقرارات الموازنة والسياسات والقواعد المعمول بها والشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تنظم الإدارة المالية السليمة للوحدات الخاضعة للرقابة وأداء الموظفين المسئولين بتلك الجهات.

٢٣ يجوز إجراء مهام رقابة التزام أخرى بشأن أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة و/أو المسؤولين عن الحوكمة بشأن الاستخدام المناسب للموارد العامة. والتي تتضمن موضوع الرقابة، تقارير الاستدامة، وإعداد الموازنات وتقدير الاحتياجات المستقبلية من الموارد. وجدير بالذكر يجوز إجراء عمليات رقابة مشتركة تتضمن الجوانب المالية و/أو الأداء و/أو الالتزام.

٢٤ تعزز رقابة الالتزام ثقة المستخدمين المستهدفين بتوفير المعلومات والتقييمات المستقلة والموضوعية بشأن الانحرافات عن المعايير أو مبادئ الحوكمة الرشيدة المقبولة. وتنطوي جميع مهام الرقابة على نفس العناصر الأساسية:

الأطراف الثلاثة في الرقابة: القائم بمهام الرقابة، والطرف المسؤول، والمستخدمون المستهدفون.

معايير تقييم الموضوع والمعلومات الموضوعية الناتجة عنه: يمكن تصنيف موضوعات الرقابة إلى نوعان من مهام الرقابة: مهام التصديق (والتي تهدف إلى الالتزام بالمعايير المحددة في كافة

العمليات التي تقدم عنها البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة) ومهام تقارير مباشر (والتي تهتم بتقييم التزام موضوع محدد بالمعايير الموضوعة أو التي يتم تحديدها وفقاً لغرض خاص).

عناصر رقابة الالتزام

الأطراف الثلاثة

٢٥ تتضمن مهمة الرقابة ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل وهم: المراجع، والطرف المسؤول، والمستخدمون المستهدفون. وينبغي النظر إلى العلاقة بين الأطراف الثلاثة المحددة لكل نوع من أنواع الرقابة.

المراجع: عضو (أعضاء) الجهاز المكلف (المكلفون) بإجراء مهمة رقابة.

الطرف المسؤول: إدارة الجهة الخاضعة للرقابة والتي تكون مسؤولة عن التنفيذ أو توفير المعلومات عن الموضوع أوعن الالتزام بمعالجة بالتوصيات.

المستخدمون المستهدفون: هم الذين يُعِد لهم المراجع تقرير رقابة الالتزام: بشكل أساسي للبرلمان ولرئيس الجمهورية أو قد يكون المستخدمون المستهدفون وزارات أو هيئات رقابية أخري أو مكلفين بالحوكمة.

موضوع رقابة الالتزام ومعاييره ومعلوماته

٢٦ موضوع رقابة الالتزام: يشير إلى المعلومات أو الحالة أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه وفقاً لمعايير معينة. يمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة ولها خصائص مختلفة اعتماداً على هدف مهمة الالتزام. ويكون الموضوع المناسب قابلاً للتحديد والتقييم أو القياس المتسق وفقاً للإطار المحدد كمعايير، بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات لجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم رأي المراجع أو استنتاجه.

٢٧ معايير رقابة الالتزام: هي المعايير المستخدمة لتقييم موضوع مهمة رقابة الالتزام. وينبغي أن يكون لكل عملية مهمة رقابة التزام إطار مناسب محدد كمعايير. عند تحديد مدى ملاءمة الإطار المحدد كمعايير، يأخذ المراجع في اعتبارات الأهمية النسبية وفهم المستخدمين المستهدفين لها، وكذلك مدى اكتمال ودرجة الثقة والموضوعية (الحياد والقبول العام والقابلية للمقارنة مع الإطار المستخدم المحدد كمعايير في عمليات الرقابة المماثلة). قد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل، بما في ذلك أهدف مهمة الالتزام ونوعها. ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة، ويمكن استخلاصها من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين واللوائح والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات. وينبغي إتاحتها للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية تقييم الموضوع أو قياسه.

٢٨ تشير معلومات الموضوع إلى نتيجة تقييم أو قياس الموضوع باستخدام الإطار المحدد كمعايير. ويمكن أن تتخذ أشكالاً عديدة ولها خصائص مختلفة تبعاً لهدف رقابة الالتزام ونطاقها.

أنواع المهام الرقابية

٢٩ هناك نوعان من مهام الرقابة:

مهام التصديق: فيها يقيس الطرف المسؤول الموضوع باستخدام الإطار المحدد كمعايير ويقدم **معلومات الموضوع**، والتي يقوم المراجع بعد ذلك بجمع أدلة رقابة التزام كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن رأيه.

مهام التقرير المباشر: فيها يكون المراجع هو الذي يقيس أو يقيم الموضوع مقابل المعايير. يختار المراجع الموضوع والمعايير، مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية. يتم عرض نتائج قياس الموضوع مقابل المعايير في تقرير رقابة الالتزام في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. وقد توفر مراجعة الموضوع أيضاً معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة.

٣٠ قد تكون مهمة رقابة الالتزام من مهام التصديق أو من مهام التقرير المباشر، أو كليهما في وقت واحد. وتغطي مهمة رقابة الالتزام مجموعة متعددة من المهام أو الجوانب، وقد تجرى إما لتقديم تأكيد معقول أو محدود باستخدام أنواع معايير مختلفة وإجراءات مختلفة لجمع الأدلة وصيغ مختلفة للتقارير. وقد تكون التقارير مطولة أو موجزة، كما يمكن التعبير عن الاستنتاجات بطرق مختلفة منها: التعبير الكتابي الواضح عن الرأي بشأن الالتزام أو الإجابة المفصلة عن أسئلة رقابية محدد.

الثقة والتأكد في رقابة الالتزام:

الحاجة إلى الثقة والتأكد

٣١ يرغب المستخدمون المستهدفون في تحديد درجة ثقة تحدد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات. ولذلك توفر عمليات رقابة الالتزام معلومات تستند إلى أدلة كافية ومناسبة، وينبغي للقائمين بمهام رقابة الالتزام أن ينفذوا إجراءات للحد من أو إدارة مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير مناسبة. وينبغي إبلاغ المستخدم المستهدف بطريقة شفافة عن مستوى التأكد الذي تم التمكن من توفيره. وجدير بالذكر أنه نظراً للقيود المتأصلة، لا يمكن لعمليات رقابة الالتزام أن توفر تأكيداً مطلقاً.

أنواع التأكد:

٣٢ اعتماداً على الرقابة واحتياجات المستخدمين، يمكن بيان التأكد بطريقتين:

- من خلال الآراء والاستنتاجات التي تبين بوضوح مستوى التأكد. وينطبق هذا على جميع مهام التصديق وبعض مهام التقارير المباشرة.
- في أشكال أخرى. في بعض مهام التقارير المباشرة، لا يقدم المراجع بياناً صريحاً بالتأكد بشأن موضوع الرقابة. وفي مثل تلك الحالات، يزود المراجع المستخدمين بالدرجة اللازمة من الثقة من خلال الشرح بشكل صريح لكيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات بطريقة متوازنة ومنطقية، وسبب وصول مجموعات النتائج والمعايير إلى استنتاج عام معين أو توصية معينة.

مستويات التأكد

٣٣ هناك مستويان من التأكد تتضمنهما عمليات رقابة الالتزام:

- تأكد معقول (مناسب)
- تأكد محدود.

التأكد المعقول (المناسب): مرتفع ولكنه ليس مطلقاً. ويعبر عن استنتاج رقابة الالتزام بشكل إيجابي، مما يدل على أنه في رأي المراجع فإن موضوع رقابة الالتزام ملتزم أو غير ملتزم من جميع النواحي الجوهرية، أو، حيثما كان ذلك مناسبا، أن معلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها كإطار للموضوع.

تأكد محدود: ينص استنتاج رقابة الالتزام، استناداً إلى الإجراءات المنفذة، إلى أنه لم يلفت انتباه المراجع شيء يجعله يعتقد أن الموضوع غير ملتزم بالإطار المحدد كمعايير. وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكد المحدود محدودة مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكد معقول، ولكن مستوى التأكد يُتَوقع، وفقا للتقدير المهني للمراجع، أن يكون له معني عند المستخدمين المستهدفين. ويبين تقرير التأكد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكد المقدم.

مبادئ رقابة الالتزام

٣٤ تُعد المبادئ المفصلة أدناه أساسية لإجراء الرقابة عامة ورقابة الالتزام على وجه الخصوص. الرقابة هي عملية تراكمية ومتكررة. ومع ذلك، لأغراض العرض، يتم تصنيف المبادئ الأساسية حسب المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز، والمبادئ العامة التي يجب على المراجع مراعاتها قبل البدء في أكثر من مرحلة أثناء عمليات الرقابة والمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة.

شكل رقم (١)

المجالات التي تغطيها مبادئ الرقابة

على أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز

المتطلبات التنظيمية

٣٥ يجب على الجهاز وضع والحفاظ على الإجراءات المناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وضع معايير وإجراءات لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة، والحفاظ عليها على المستوى التنظيمي التي من شأنها أن توفر له تأكداً معقولاً بأن الجهاز ومراجعيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية والقانونية والتنظيمية المعمول بها. فقد قام الجهاز بإصدار "ميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩، والمعايير ولأدلة الإرشادية وأدلة الإجراءات ودليل رقابة وضمان الجودة التي توفر المبادئ والمتطلبات والمواد التطبيقية في هذا الصدد".

المبادئ العامة

أخلاقيات المهنة والاستقلالية

٣٦ **يجب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية وأن يحافظ على استقلاليته.**

يمكن التعرف على تلك المتطلبات من خلال الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (٢١٠٢) لسنة ٢٠٠٩، وقد قام الجهاز بوضع بعض الإجراءات للتأكد من الالتزام بتلك الأخلاقيات والمتمثلة في للنزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والسرية والشفافية بجانب المتطلبات الموجودة في هذا الميثاق.

التقدير المهني والعناية الواجبة والشك المهني

٣٧ **يجب على المراجع الحفاظ على السلوك المهني المناسب من خلال تطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة طوال عملية رقابة الالتزام.**

يجب أن يتميز موقف المراجع بالشك المهني والتقدير المهني، واللذان يجب تطبيقهما عند اتخاذ القرارات حول مسار العمل المناسب. وعلى المراجع أن يبذل العناية الواجبة لضمان ملاءمة سلوكه الهنى .

الشك المهني: يعني الحفاظ على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية رقابة الالتزام، كما أنه يتطلب البقاء منفتحين ومتقبلين لجميع الآراء والحجج.

التقدير المهني: ينطوي على تطبيق المعارف والمهارات والخبرات الجماعية على عملية رقابة الالتزام.

العناية الواجبة: تعني أن المراجع يجب أن يخطط وينفذ عمليات رقابة الالتزام بطريقة جدية، وأن يتجنب أي سلوك قد يشوه سمعة عمله.

رقابة الجودة

٣٨ **يجب على المراجع إجراء عملية رقابة الالتزام وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة، خاصة وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالجهاز تتوافق مع متطلبات المعايير المهنية.**

تهدف رقابة الجودة إلى ضمان إجراء عمليات رقابة التزام على مستوى عال باستمرار. وتشمل إجراءات رقابة الجودة أموراً من قبيل توجيه عملية رقابة الالتزام ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور من أجل التوصل إلى قرارات بشأن الأمور الصعبة أو الخلافية.

إدارة فريق رقابة الالتزام ومهاراته

٣٩ يجب أن يمتلك فريق مهمة رقابة الالتزام المهارات اللازمة أو يمكنهم توفيرها.

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق مهمة رقابة الالتزام بشكل جماعي المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لإتمام عملية المهمة بنجاح. ويشمل ذلك فهماً وخبرة عملية لنوع الرقابة الذي يتم إجراؤها، والإلمام بالتشريعات والمعايير المعمول بها، وفهم عمليات المنشأة، والقدرة والخبرة على ممارسة التقدير المهني.

إن القاسم المشترك بين جميع عمليات الرقابة هو الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة، وتوفير التطوير والتدريب للموظفين، وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بإجراء عمليات الرقابة، وتخصيص موارد كافية لعمليات رقابة الالتزام. ويجب على مراجعي الالتزام الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.

يجوز لمراجع الالتزام، عند الاقتضاء أو الضرورة، وبما يتماشى مع قانون الجهاز وسلطات الجهاز والتشريعات المعمول بها، استخدام أعمال المراجعين الداخليين أو المراجعين الآخرين أو الخبراء.

يجب أن توفر إجراءات رقابة الالتزام أساساً كافياً لاستخدام أعمال الآخرين، وفي جميع الأحوال يجب أن يحصل مراجع الالتزام على دليل على كفاءة واستقلال المراجعين الآخرين أو الخبراء الآخرين وجودة العمل المنجز. ومع ذلك، يتحمل الجهاز وحده المسؤولية عن أي رأي أو تقرير لرقابة الالتزام قد يصدره بشأن الموضوع؛ وأن المسؤولية لا يتم تقليصها من خلال استخدامها للعمل الذي تقوم به أطراف أخرى.

قد يستخدم الجهاز عمل مراقبي الحسابات الآخرين الذين أنجزوا أعمال رقابة متعلقة بهدف عملية الرقابة. وينبغي اتخاذ الترتيبات اللازمة لضمان تنفيذ أي عمل من هذا القبيل وفقاً لمعايير رقابة الالتزام في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

أو قد تتطلب مهام رقابة الالتزام أساليب أو طرق أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة داخل الجهاز. ويمكن استخدام الخبراء الخارجيين بطرق مختلفة كتوفير المعرفة أو أداء عمل محدد. وعلى مراجعي الالتزام تقييم مدى امتلاك الخبراء لما يلزم من الكفاءة والقدرات والموضوعية، وتحديد مدى كفاية عملهم لأهداف مهمة الرقابة.

مخاطر رقابة الالتزام:

٤٠ يجب على مراجعي الالتزام إدارة مخاطر تقديم تقرير غير مناسب في ظل ظروف الرقابة.

مخاطر رقابة الالتزام هي خطر أن تقرير رقابة الالتزام قد يكون غير مناسب. يقوم مراجع الالتزام بتنفيذ إجراءات لتقليل أو إدارة مخاطر التوصل إلى استنتاجات غير مناسبة، مع الاعتراف بأن

القيود المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن رقابة الالتزام لا يمكن أن توفر أبداً تأكداً مطلقاً عن حالة موضوع الرقابة.

وعندما يكون الهدف هو توفير تأكد معقول، يجب على مراجع الالتزام تقليل مخاطر رقابة الالتزام إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف الرقابة. وقد تهدف رقابة الالتزام أيضاً إلى توفير تأكد محدود، وفي تلك الحالة يكون الخطر المقبول المتمثل في عدم الالتزام الكامل بمعايير رقابة الالتزام أكبر مما هو عليه في رقابة الالتزام التي تقدم تأكداً معقولاً. وتوفر رقابة التأكد المحدود مستوى من التأكد، في التقدير المهني لمراجع الالتزام، سيكون ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين.

الأهمية النسبية:

٤١ يجب على مراجعي الالتزام النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة.

الأهمية النسبية مرتبطة بجميع عمليات رقابة الالتزام. ويمكن الحكم على مسألة ما ذات أهمية نسبية إذا كان من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتحديد الأهمية النسبية هو مسألة تقدير مهني يعتمد على تفسير مراجع الالتزام لاحتياجات المستخدمين. وقد يتعلق هذا التقدير ببند فردي أو بمجموعة من البنود مجتمعة. غالباً ما يتم النظر إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة، ولكن لها أيضاً جوانب كمية ونوعية أخرى. قد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود المسألة مهمة نسبياً بطبيعتها. وقد تكون المسألة جوهرية أيضاً بسبب السياق الذي تحدث فيه. وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات المتعلقة بطبيعة إجراءات رقابة الالتزام وتوقيتها ومداها وتقييم نتائج رقابة الالتزام. وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة، والمتطلبات التنظيمية، والأثار على المجتمع.

التوثيق

٤٢ يجب على مراجعي الالتزام إعداد وثائق رقابة الالتزام بقدر كاف من التفصيل لتوفير فهم واضح للعمل المنجز، والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

ينبغي أن تتضمن وثائق رقابة الالتزام استراتيجية للرقابة وخطة للرقابة. وينبغي لها أن تسجل الإجراءات المنجزة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة لرقابة الالتزام. وينبغي أن تكون الوثائق مفصلة بما فيه الكفاية لتمكين مراجع الالتزام المتمرس، الذي ليس لديه معرفة مسبقة بعملية رقابة الالتزام، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات وتوصيات رقابة الالتزام، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل الهامة التي تتطلب ممارسة التقدير المهني، والاستنتاجات ذات الصلة.

الاتصال

٤٣ يجب على مراجعي الالتزام إنشاء اتصال فعال طوال عملية الرقابة.

من الضروري إبقاء الجهة الخاضعة للرقابة على علم بجميع المسائل المتعلقة بعملية رقابة الالتزام. وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة. وينبغي أن يشمل التواصل الحصول على المعلومات ذات الصلة برقابة الالتزام وتزويد الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الوقت المناسب طوال فترة المهمة. وقد يتحمل مراجع الالتزام أيضاً مسؤولية إبلاغ أصحاب المصلحة الآخرين بالمسائل المتعلقة برقابة الالتزام، مثل الهيئات التشريعية والرقابية.

المبادئ المتعلقة بعملية رقابة الالتزام

التخطيط لرقابة الالتزام

٤٤ يجب على مراجعي الالتزام التأكد من أن شروط الرقابة قد تم تحديدها بوضوح.

قد تكون عمليات رقابة الالتزام مفروضة بموجب قانون، أو تطلبها هيئة تشريعية، أو يجريها الجهاز أو يتم تنفيذها بناء على اتفاق مع الجهة الخاضعة للرقابة. وفي جميع الحالات، ينبغي لمراجع الالتزام وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة والمسئولين عن الحوكمة بها وغيرهم حسب الاقتضاء أن يتوصلوا إلى فهم رسمي مشترك لشروط رقابة الالتزام وأدوار ومسؤوليات كل منهم. قد تتضمن المعلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والوصول إلى البيانات، والتقرير الذي سينتج عن عملية الرقابة، وأشخاص الاتصال، وأدوار ومسؤوليات أطراف المهمة المختلفة.

٤٥ يجب على مراجعي الالتزام فهم الجهة الخاضعة للرقابة في ضوء المرجعيات المعنية.

يشمل ذلك فهم الأهداف والعمليات والبيئة التنظيمية والضوابط الداخلية والنظم المالية وغيرها من الأنظمة والعمليات التجارية، والبحث في المصادر المحتملة لأدلة الرقابة. ويمكن الحصول على المعرفة من التفاعل المنتظم مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين. وقد يعني ذلك استشارة الخبراء وفحص الوثائق (بما في ذلك الدراسات السابقة وغيرها من المصادر) من أجل اكتساب فهم واسع للموضوع المراد مراجعته وسياقه.

٤٦ يجب على مراجعي الالتزام إجراء تقييم للمخاطر لتحديد مخاطر عدم الالتزام.

تختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقاً للهدف من مهمة رقابة الالتزام، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تعمل على فهم الجهة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية ذات الصلة. يتم تقييم المخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي يجب تنفيذها. وينبغي مراعاة المخاطر العامة والمحددة على حد سواء، وتقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة. قد ينشأ عدم الالتزام عن الاحتيال و/أو الخطأ و/أو الطبيعة المتأصلة للموضوع و/أو ظروف الرقابة. ويجب

مراعاة تحديد مخاطر عدم الالتزام وتأثيرها المحتمل على إجراءات الرقابة طوال عملية الرقابة. وكجزء من تقييم المخاطر، على مراجع الالتزام تقييم أية حالات معروفة من عدم الالتزام لتحديد ما إذا كانت مهمة نسبياً.

٤٧ يجب على مراجعي الالتزام تحديد مخاطر الغش المتعلقة بأهداف الرقابة وتقييمها.

يجب على مراجعي الالتزام تحديد مخاطر الغش المتعلقة بأهداف رقابة الالتزام وتقييمها. ويجب على مراجعي الالتزام إجراء استفسارات وتنفيذ إجراءات لتحديد مخاطر الغش المتعلقة بأهداف رقابة الالتزام والاستجابة لها. وينبغي أن يحافظوا على موقف يتسم بالشك المهني وأن يكونوا متيقظين لإمكانية الاحتيال طوال عملية الرقابة.

٤٨ يجب على مراجعي الالتزام التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة.

يشمل التخطيط لعملية رقابة الالتزام جوانب استراتيجية وتشغيلية.

من الناحية الاستراتيجية، ينبغي أن يحدد التخطيط نطاق رقابة الالتزام وأهدافها ومنهجها. وتشير الأهداف إلى ما يقصد من رقابة الالتزام تحقيقه. ويتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها مراجعو الالتزام لتقييم موضوع الرقابة والتقرير عنه، ويرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهداف. ويصف هذا النهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة رقابة الالتزام. وينبغي التخطيط لعمليات رقابة الالتزام للحد من مخاطر الرقابة (المراجعة) إلى مستوى منخفض مقبول.

ومن الناحية التشغيلية، يستلزم التخطيط وضع جدول زمني لرقابة الالتزام وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها. ويجب على مراجعي الالتزام أثناء التخطيط تعيين أعضاء فريقهم حسب الاقتضاء وتحديد الموارد الأخرى التي قد تكون مطلوبة في مهمة الرقابة، مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة.

وينبغي أن يستجيب تخطيط رقابة الالتزام للتغيرات المهمة في الظروف والأحوال. والمخاطر فهو عملية متكررة تحدث طوال عملية رقابة الالتزام.

تنفيذ رقابة الالتزام

٤٩ يجب على مراجعي الالتزام جمع أدلة رقابة مناسبة وكافية لتوفر أساس الاستنتاج أو الرأي.

تؤثر قرارات مراجع الالتزام بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها على الأدلة التي يتعين الحصول عليها. ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطر.

تُعَد أدلة رقابة الالتزام هي أي معلومات يستخدمها مراجع الالتزام لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تتخذ الأدلة أشكالاً عديدة، مثل سجلات المعاملات الإلكترونية والورقية، والتواصل الكتابي والإلكتروني مع الأطراف الخارجية، وملاحظات مراقب الحسابات،

والإفادات الشفوية أو الخطية التي يدلي بها الجهة الخاضعة للرقابة. يمكن أن تشمل طرق الحصول على أدلة الرقابة: التفتيش والملاحظة والاستفسار والتأكيد وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية و/أو أساليب البحث الأخرى. ويجب أن تكون الأدلة كافية (كمياً) لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة ومناسبة (نوعياً) – أي ملائمة وصالحة وموثوقة. يجب أن يكون تقييم مراجع الأداء للأدلة موضوعياً وعادلاً ومتوازناً. وينبغي إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بالنتائج الأولية ومناقشتها معها للتأكد من صحتها.

يجب على مراجع الالتزام احترام جميع المتطلبات المتعلقة بالسرية.

٥٠ يجب على مراجعي الالتزام تقييم أدلة الرقابة واستخلاص الاستنتاجات

يقوم مراجع الالتزام بعد الانتهاء من إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة من أجل تحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع لرقابة الالتزام بشكل كاف ومناسب. وقبل استخلاص الرأي أو الاستنتاج، يعيد مراجع الالتزام النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة التي تم جمعها ويحدد ما إذا كانت هناك حاجة إلى تنفيذ إجراءات رقابة إضافية.

يجب على مراجع الالتزام تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج رقابة. ويجب على مراجع الالتزام أن يأخذ العوامل الكمية والنوعية في الاعتبار.

وبناء على النتائج، ينبغي لمراجع الالتزام أن يمارس حكماً مهنياً للتوصل إلى استنتاج بشأن موضوع أو معلومات الرقابة.

إعداد التقرير والمتابعة

٥١ يجب على مراجعي الالتزام إعداد تقرير برأي يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

تتضمن عملية رقابة الالتزام إعداد تقرير لإبلاغ نتائج رقابة الالتزام إلى أصحاب المصلحة وغيرهم من المسؤولين عن الحوكمة وممثلي الشعب. والغرض من ذلك أيضاً هو تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية.

يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض وكاملة. وينبغي أن تكون موضوعية وعادلة، وأن تشمل فقط المعلومات التي تدعمها أدلة كافية ومناسبة لرقابة الالتزام وضمان وضع النتائج في إطارها وسياقها.

يعتمد شكل التقرير ومحتواه على طبيعة رقابة الالتزام والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية. قد تحدد سلطات الجهاز والقوانين أو اللوائح الأخرى ذات الصلة تصميم أو صياغة التقارير، والتي يمكن أن تظهر في شكل مختصر أو طويل.

تصف التقارير المطولة عموماً بالتفصيل نطاق رقابة الالتزام ونتائجها واستنتاجاتها، بما في ذلك العواقب المحتملة والتوصيات البناءة للتمكين من اتخاذ إجراءات تصحيحية.

أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وبشكل عام صياغتها أكثر توحيداً.

مهام التصديق

في مهام التصديق، يجوز لتقرير رقابة الالتزام أن يبدي رأياً بشأن ما إذا كانت المعلومات موضوع الرقابة من جميع النواحي الجوهرية خالية من الأخطاء و/أو ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً من جميع النواحي الجوهرية بالمعايير المقررة. ويشار إلى التقرير في مهام التصديق عموماً باسم تقرير مراقب الالتزام.

المهام المباشرة

في المهام المباشرة، يجب أن يذكر تقرير رقابة الالتزام أهداف الرقابة ويصف كيفية تناولها في رقابة الالتزام. ويتضمن النتائج والاستنتاجات بشأن موضوع الرقابة ويمكن أن يتضمن أيضاً توصيات. ويمكن أيضاً تقديم معلومات إضافية عن معايير البيانات ومنهجيتها ومصادرها، وينبغي وصف أي قيود على نطاق رقابة الالتزام.

وينبغي أن يوضح تقرير رقابة الالتزام كيفية استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها وسبب استخلاص الرأي أو الاستنتاج الناتج عنها. وسيمكنها ذلك من تزويد المستخدمين المستهدفين بالدرجة اللازمة من الثقة.

الرأي

عندما يتم استخدام رأي عملية رقابة الالتزام لبيان مستوى التأكد، يجب أن يكون الرأي بصيغة موحدة. قد يكون الرأي غير متحفظ أو معدل. ويتم استخدام رأي غير متحفظ عند الحصول على تأكد محدود أو معقول. أما الرأي المعدل قد يكون:

- متحفظا (فيما عدا) – عندما لا يوافق مراجع الالتزام على بعض البنود في موضوع الرقابة والتي تكون أو يمكن أن تكون جوهرية/ هامة نسبياً ولكنها غير شائعة، أو عندما يكون غير قادر على الحصول على أدلة رقابة التزام كافية ومناسبة حول هذه البنود؛
- عكسي – عندما يخلص المراجع الالتزام، بعد حصوله على أدلة رقابة كافية ومناسبة، إلى أن الانحرافات أو الأخطاء، سواء بشكل فردي أو جماعي، جوهرية ومنتشرة على حد سواء؛
- عدم إبداء رأي – عندما يكون مراجع الالتزام غير قادر على الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بسبب عدم اليقين أو قيد على النطاق، والذي يكون هام نسبياً وشائعاً على حد سواء.

وإذا عدل مراجع الالتزام الرأي، ينبغي وضع الأسباب في إطارها الصحيح من خلال الشرح الواضح، مع الإشارة إلى المعايير المبينة لطبيعة التعديل ومداه. واعتماداً على نوع رقابة الالتزام، يمكن أيضاً أن تدرج في التقرير توصيات باتخاذ إجراءات تصحيحية وأي أوجه قصور مؤثرة في الرقابة الداخلية.

المتابعة

للجهاز دور في رصد الإجراءات التي تتخذها الجهة المسؤولة استجابة للمسائل المثارة في تقرير رقابة الالتزام. وتركز المتابعة على ما إذا كانت الجهة التي تم تقييم أدائها قد عالجت المسائل المثارة معالجة كافية، بما في ذلك أي آثار أوسع نطاقاً. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الكيان الخاضع للرقابة تقديم تقرير آخر من جانب الجهاز.

معيار رقابة الالتزام رقم (١)

"مبادئ رقابة الالتزام"

١-مقدمة ١٥٩

٢-أهداف وسلطة مبادئ رقابة الالتزام ١٥٩

٣-إطار رقابة الالتزام ١٦٠

هدف رقابة الالتزام ١٦٠

خصائص رقابة الالتزام ١٦١

الطرق المختلفة للقيام بمهمة رقابة الالتزام ١٦٢

رقابة الالتزام المرتبطة مع الرقابة المالية ١٦٢

رقابة الالتزام المنفصلة ١٦٣

رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء ١٦٣

٤-عناصر رقابة الالتزام ١٦٣

المرجعيات والمعايير ١٦٣

موضوع الرقابة ١٦٤

الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام ١٦٥

التأكد في رقابة الالتزام ١٦٥

٥-مبادئ رقابة الالتزام ١٦٦

المبادئ العامة ١٦٦

« الشك والتقدير المهني ١٦٦

« رقابة الجودة ١٦٧

« إدارة فريق الرقابة ومهاراته ١٦٧

« مخاطر الرقابة (المراجعة) ١٦٧

« الأهمية النسبية ١٦٨

« التوثيق ١٦٨

« التواصل ١٦٩

المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة ١٦٩

« تخطيط وتصميم رقابة الالتزام ١٦٩

نطاق الرقابة ١٦٩

موضوع الرقابة والمعايير ١٦٩

فهم الجهة الخاضعة للرقابة ١٧٠

فهم الرقابة الداخلية وبيئتها ١٧٠

تقييم المخاطر ١٧١

مخاطر الاحتيال ١٧١

استراتيجية وخطة الرقابة ١٧١

« أدلة الرقابة ١٧٢

« تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات ١٧٢

« إعداد التقارير ١٧٣

« المتابعة ١٧٤

١-مقدمة

١. إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة الالتزام على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز في هذا النوع من الرقابة. وتهدف المعايير التي يصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات –والتي تستند إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)– إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة من طرف الجهاز، وقد قام الجهاز بوضع معايير رقابة الالتزام الخاصة به وفقا لتفويضه وقوانينه ولوائحه.

٢. ويضع "الإطار العام المصري لرقابة الالتزام " المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بوجه عام ويوضح سلطة المعايير. أما المعيار رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام " فيتوافق مع المبادئ الأساسية للإطار العام لرقابة الالتزام ويطورها. ويجب أن يقرأ هذا المعيار ويفهم بالتزامن مع "الإطار العام المصري لرقابة الالتزام ".

٣. يتكون المعيار رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام " من أربعة أقسام وهي:

- **القسم الأول:** أهداف وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.
- **القسم الثاني:** إطار رقابة الالتزام والطرق المختلفة لإجرائها.
- **القسم الثالث:** عناصر رقابة الالتزام.
- **القسم الرابع:** مبادئ رقابة الالتزام.

٢- أهداف وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

٤. يهدف هذا المعيار إلى تقديم مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات لرقابة الالتزام بشأن موضوعات ما (نوعية وكمية) والتي تتفاوت تفاوتا كبيراً في نطاقها ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير.

٥. يزود المعيار رقم (١) لرقابة الالتزام المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام. ويمكن استخدام تلك المبادئ في وضع باقي معايير رقابة الالتزام.

٦. قام الجهاز بوضع معايير رقابة الالتزام **تستند** لمعايير رقابة الالتزام الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) من جميع الجوانب المعمول بها، وبما يتناسب مع سلطات الجهاز ومسؤولياته وفقًا لتشريعاته وتنظيماته الهيكلية.

٧. ووضعت إرشادات رقابة الالتزام للمساعدة على تنفيذ رقابة الالتزام بشكل يتفق مع أفضل الممارسات في هذا النوع من الرقابة ولكن يمكن أداء هذا القيام برقابة الالتزام بطرق أخرى حيث أن هذه الإرشادات أقل إلزامية من معايير رقابة الالتزام.

٨. يجب الإشارة في تقارير رقابة الالتزام إلى أن أعمال رقابة الالتزام تمت وفقاً للمعايير المصرية لرقابة الالتزام والتي تستند إلى معايير رقابة الالتزام الخاصة بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) ومبادئها الأساسية ويتم الإشارة لذلك على النحو التالي:

"... لقد أجرينا رقابتنا وفقا للمعايير المصرية لرقابة الالتزام والتي تستند إلى مبادئ ومعايير الإنتوساي لرقابة الالتزام".

٩. اعتمد الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية معايير رقابة الالتزام وفقا للبديل الذي أتاحه إطار الإصدارات المهنية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (IFPP) من الاستناد إلى معايير الإنتوساي ISSAIs بجانب مصادر أخري والتي ينص على تلك المصادر في تقارير رقابة الالتزام.

وجدير بالذكر أنه قد يتم القيام برقابة الالتزام ضمن مهام رقابية تضم أنواع أخري من الرقابة المالية و/أو الأداء – وفي مثل تلك الحالات – يتم الالتزام بالمعايير المتعلقة بكل نوع من أنواع الرقابة.

١٠. يوفر الإطار العام المصري لرقابة الالتزام مزيداً من المعلومات حول المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

١١. عند استخدام المعايير المصرية لرقابة الالتزام والتي تجرى إلى جانب الرقابة المالية على القوائم (التقارير) المالية، يجب على مراجعي الالتزام مراعاة تطبيق المعايير المصرية لرقابة الالتزام بجانب متطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

٣- إطار رقابة الالتزام

هدف رقابة الالتزام

١٢. رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة باعتبارها معايير. وتجرى مهام رقابة الالتزام بتقييم مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والإفصاحات والمعلومات الأخرى، من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، بالمرجعيات التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة.

١٣. الهدف من رقابة الالتزام في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز هو تمكين الجهاز من تقييم مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالمرجعيات التي تحكمها. وينطوي ذلك على إعداد التقارير عن مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير الموضوعة. وقد تتفاوت التقارير بين الآراء المعيارية المقتضبة والأشكال المختلفة من الاستنتاجات المعروضة، وذلك بشكل قصير أو طويل. وقد تُعنَى رقابة الالتزام **بالنظامية** (التقيد بالمعايير الرسمية كالقوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية) أو **بالانضباط** (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة). في حين تشكل المرجعيات النظامية محط التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، فقد يكون الانضباط وثيق الصلة

بالموضوع كذلك نظرا لطبيعة عمل الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز حيث توجد توقعات معينة بخصوص الإدارة المالية وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة. وتبعا لقانون الجهاز، قد يشمل نطاق الرقابة بعض جوانب الانضباط وسلامة التصرفات.

١٤. بالرغم من أن الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية ليست له سلطة قضائية إلا انه يقوم بالتنسيق مع السلطات المختصة بإحالة الوقائع الخاضعة للمقاضاة الجنائية إلى السلطات القضائية. وفي هذا السياق، قد يتسع هدف رقابة الالتزام، وعلى مراجع الالتزام مراعاة المتطلبات المحددة المعنية عند وضع استراتيجية الرقابة أو التخطيط وعلى امتداد عملية الرقابة.

خصائص رقابة الالتزام

١٥. قد تغطي رقابة الالتزام مجموعة واسعة من الموضوعات، وقد تجرى إما لتقديم تأكد معقول (مناسب) أو تأكد محدود باستخدام أنواع مختلفة من المعايير وما لذلك من أثر على إجراءات جمع الأدلة وصيغ إعداد التقارير. وقد تكون مهام رقابة الالتزام مهام تصديق أو مهام تقرير مباشرة، أو كليهما في وقت واحد. وقد يكون تقرير الرقابة مطولاً أو موجزاً، ويمكن التعبير عن الاستنتاجات بطرق مختلفة منها: التعبير الكتابي الواضح عن الرأي بشأن الالتزام أو الإجابة المفصلة عن أسئلة رقابية محددة وفقا لظروف المهمة (جهة التكليف بالمهمة / هدف المهمة).

١٦. غالبا ما تكون رقابة الالتزام جزءاً لا يتجزأ من مهام عمل الجهاز المعنية الرقابية على الجهات الخاضعة للرقابة. ويرجع ذلك إلى أن التشريعات وغيرها من المرجعيات هي الوسائل الأساسية التي تمارس بها الهيئات التشريعية الرقابة على الدخل والإنفاق والإدارة وحقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة في علاقاتهم بالجهات الخاضعة للرقابة. فالجهات الخاضعة للرقابة معهود إليها بالإدارة السليمة للأموال العامة والجهات الخاضعة للرقابة والموظفون المعينون فيها مسئولون عن شفافية أفعالهم ومسئولون أمام المواطنين عن الأموال المعهود إليهم بها وعن الحوكمة الرشيدة لتلك الأموال.

١٧. تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم التقارير الموثوق بها حول مدى إدارة الأموال وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة وفقا لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها. كما تعزز المساءلة بإعداد التقارير عن حالات الانحراف عن المرجعيات ومخالفتها، لتمكين اتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المسئولين عن أفعالهم. وهي تعزز الحوكمة الرشيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة وبتقييم مدى الانضباط حين لا تكف القوانين والأنظمة. إن الاحتيال والفساد، بطبيعتيهما، عنصران مضادان للشفافية والمساءلة وحسن الإدارة. ولذا، فإن رقابة الالتزام تعزز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة للرقابة بمراعاة مخاطر الاحتيال بالنسبة للالتزام.

١٨. تبعا للهيكل التنظيمي للجهات الخاضعة للرقابة وتفويض الجهاز، قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات الحكومية بما فيها المركزية والإقليمية والمحلية. كما يمكن إجراء رقابة الالتزام على الهيئات الخاصة وذلك بالتركيز، بالنسبة للإيرادات، على دافعي الضرائب، وبالنسبة للإنفاق، على العاملين في إدارة الممتلكات أو الخدمات العامة على سبيل المثال، من خلال ترتيبات شراكة أو كمتلقين للمنح أو الإعانات الحكومية.

١٩. حيث أن الجهاز لا يتمتع بسلطة قضائية، ونظرا لوجود علاقة تكامل بين الجهاز والجهات الأخرى المسئولة عن مكافحة الفساد فيحيل الجهاز تقاريره المعنية برقابة الالتزام إلى الجهات المسئولة عن مكافحة الفساد، وإذا لزم الأمر للسلطات القضائية وفقا للقواعد التنظيمية والإجراءات الموضوعة في هذا الخصوص.

الطرق المختلفة للقيام بمهمة رقابة الالتزام

٢٠. يمكن أن تكون رقابة الالتزام جزءا من رقابة مشتركة قد تشمل جوانب أخرى كذلك (رقابة مالية / رقابة الأداء / رقابة الالتزام). ورغم وجود احتمالات أخرى، ومن ثم فإن رقابة الالتزام تجرى بوجه عام كما يلي:

- مرتبطة بالرقابة المالية، أو
- منفصلة، أو
- بالتزامن مع رقابة الأداء.

« **رقابة الالتزام المرتبطة مع الرقابة المالية**

٢١. تضع السلطات التشريعية، كعنصر من عناصر العملية الديمقراطية العامة، الأولويات الخاصة بدخل ونفقات الجهات الخاضعة للرقابة وحساب الإنفاق والدخل ونسبهما. وتمثل الفرضيات الأساسية والقرارات التي تتخذها السلطات التشريعية مصدراً للموازنات التي تحكم التدفق النقدي في عمل الجهات الخاضعة للرقابة. ويشكل الالتزام بهذه الموازنات منظوراً أوسع إلى جانب الرقابة المالية على بيانات القوائم المالية عند تنفيذ الموازنات.

٢٢. تشكل رقابة الالتزام بالموازنات المعنية جزءاً مهماً من تفويض الجهاز حيث تكون مصحوبة بالرقابة على بيانات القوائم المالية كجزء من إعداد التقارير عن تنفيذ الموازنات العامة.

٢٣. القوانين والأنظمة مهمة في مهام رقابة الالتزام والرقابة المالية على حدٍ سواء. تعتمد القوانين والأنظمة التي تنطبق على كل مجال على أهداف الرقابة. فرقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة كمعايير؛ فهي تركز على الحصول على أدلة كافية وملائمة بخصوص الالتزام بهذه المعايير. أما الرقابة المالية على بيانات القوائم المالية فتسعى إلى التأكد من إعداد القوائم المالية للجهة المعنية وفقا لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية والحصول على أدلة كافية

وملائمة متعلقة بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبياً على القوائم المالية. ففي حين أن القوانين والأنظمة المعنية عند الرقابة على القوائم المالية هي القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبيا على القوائم المالية فقط، فأية قوانين وأنظمة ذات صلة بالموضوع في رقابة الالتزام قد تكون مرتبطة بهذا النوع من الرقابة.

٢٤. ملغاه

« **رقابة الالتزام المنفصلة**

٢٥. بالإمكان التخطيط لرقابة الالتزام وتنفيذها وإعداد التقارير عنها بصورة منفصلة عن الرقابة المالية ورقابة الأداء. وقد تجرى رقابة الالتزام المنفصلة بصورة منتظمة أو خاصة عند الحاجة إليها كعمليات رقابية مميزة ومحددة بوضوح تتعلق كل منها بموضوع رقابة محدد.

« **رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء**

٢٦. حين تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء، ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية. وقد يكون عدم الالتزام السبب أو التفسير أو النتيجة المترتبة على حالة الأنشطة التي تخضع لرقابة الأداء. وفي هذا النوع من عمليات الرقابة المركبة، يجب على مراجعي الالتزام أن يستخدموا تقديرهم المهني لتحديد ما إذا كان الأداء أم الالتزام هو محور التركيز الرئيسي للرقابة، وما إذا كان يجب تطبيق المعايير المصرية على رقابة الأداء أم رقابة الالتزام أم كليهما.

٤-عناصر رقابة الالتزام

٢٧. يبين الإطار العام المصري لرقابة الالتزام عناصر رقابة الالتزام للجهات الخاضعة للرقابة. ويحدد هذا القسم جوانب إضافية للعناصر ذات الصلة برقابة الالتزام والتي يجب على مراجع الالتزام تحديدها قبل البدء بمهمة الرقابة.

المرجعيات والمعايير

٢٨. تعد المرجعيات أهم عنصر في رقابة الالتزام لأن هيكل المرجعيات ومضمونها تزودنا بمعايير الرقابة وتشكل الأساس الذي يجب أن تعتمد عليه عملية رقابة الالتزام.

٢٩. تشمل المرجعيات القوانين واللوائح المنظمة والقواعد والمعاهدات والاتفاقيات الدولية والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسة والقواعد المقررة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للجهات الخاضعة للرقابة وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة. وتصدر معظم المرجعيات من قرارات السلطات التشريعية والتأشيرات المصاحبة لها، وقد تصدر على مستوى أدنى ضمن الهيكل التنظيمي للجهات الخاضعة للرقابة.

٣٠. نظراً لتنوع المرجعيات الممكنة، فإنها قد تتضمن أحكاماً متعارضة وتخضع لتفسيرات مختلفة. كما أنه قد لا تتوافق المرجعيات الثانوية مع متطلبات أو حدود التشريع الذي تستند إليه، وقد تكون هناك ثغرات تشريعية. ونتيجة لذلك، فلابد لتقييم الالتزام بالمرجعيات في الجهات الخاضعة للرقابة من المعرفة الكافية بهيكل المرجعيات ومضمونها. وتزداد أهمية ذلك حين يتعلق الأمر بتحديد معايير الرقابة إذ قد يكون للمعايير دور في الرقابة سواء عند تحديد نطاق الرقابة أو عند توثيق نتائج الرقابة.

٣١. المعايير هي النقاط المرجعية التي تستخدم لتقييم موضوع الرقابة أو قياسه بصورة متجانسة ومعقولة. فمراجع الالتزام يحدد المعايير على أساس المرجعيات المعنية. ولكي تكون معايير رقابة الالتزام مناسبة، يجب أن تكون مخصصة للجهة محل الرقابة وكاملة وموضوعية ومفهومة ومتماثلة ومقبولة ومتاحة. وبدون الإطار المرجعي الذي توفره المعايير المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسير الفردي وسوء الفهم.

٣٢. تضم رقابة الالتزام بوجه عام تقييم الالتزام بالمعايير الرسمية كالتشريع المستند إليه واللوائح الصادرة بموجب الإطار التشريعي وغير ذلك من القوانين والأنظمة والاتفاقيات ذات الصلة، بما في ذلك قوانين الموازنات (النظامية). وفي حالة غياب المعايير الرسمية أو وجود أوجه قصور واضحة في التشريع المتعلق بتطبيقها قد تدرس عمليات الرقابة أيضًا الالتزام بالمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة (الانضباط). فالمعايير المناسبة لازمة في كل من عمليات رقابة الالتزام التي تركز على النظامية وفي عمليات رقابة الالتزام التي تركز على الانضباط على حدٍ سواء. وستكون المعايير المناسبة لرقابة الالتزام المتعلقة بالانضباط إما المبادئ المقبولة عموماً أو أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية. وفي بعض الحالات قد لا تكون مدونة أو قد تكون مفهومة ضمنياً أو تستند إلى مبادئ القانون السائدة.

موضوع الرقابة

٣٣. يوَضَح موضوع رقابة الالتزام في نطاق الرقابة. وقد يكون على شكل أنشطة أو عمليات مالية أو معلومات. بالنسبة لمهام التصديق على الالتزام، يفَضّل تحديد المعلومات المعنية بالموضوع والتي قد تكون بيان التزام يُعَد وفقاً لإطار مقرر وموحد لإعداد التقارير.

٣٤. يعتمد الموضوع على تفويض الجهاز والمرجعيات المعنية ونطاق الرقابة ولهذا، فقد يتفاوت مضمون ونطاق موضوع رقابة الالتزام تفاوتاً كبيراً. وقد يكون موضوع الرقابة عاماً أو محدداً. وبعض أنواع الموضوعات كمي ويسهل في الغالب قياسه (كالمدفوعات التي لا تستوفي شروطا معينة مثلاً)، وبعضها نوعي وذات طبيعة غير كمية بقدر أكبر (كالسلوك أو التقيد بالمتطلبات الإجرائية مثلا).

الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام

٣٥. تقوم رقابة الالتزام على علاقة ذات أطراف ثلاثة، يهدف مراجع الالتزام فيها إلى الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية ليصيغ استنتاجاً يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين بشأن قياس أو تقييم موضوع رقابة ما على أساس معايير.

٣٦. تتمثل مسئولية مراجع الالتزام في رقابة الالتزام بتحديد موضوع الرقابة وتقييم مدى التزام الموضوع بالمعايير المقررة وإصدار تقرير رقابة الالتزام.

٣٧. الطرف المسئول هو العنصر التنفيذي من الجهات الخاضعة للرقابة و/أو التسلسل الهرمي لموظفي الجهات الخاضعة للرقابة والجهات العامة المسئولة عن إدارة الأموال العامة وممارسة السلطة القانونية تحت رقابة السلطة التشريعية. ويكون الطرف المسئول في رقابة الالتزام مسئولاً عن موضوع الرقابة.

٣٨. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو المؤسسات أو تلك الفئات التي يعد مراجع الالتزام تقرير الرقابة لها. ويشمل المستخدمون في رقابة الالتزام بوجه عام السلطة التشريعية كممثلين للشعب، وهم المستخدمون النهائيون لتقارير رقابة الالتزام. وتصدر السلطة التشريعية القرارات وتحدد الأولويات الخاصة باحتساب نفقات الجهات الخاضعة للرقابة ودخلها. وغالبا ما يكون المستخدم الرئيسي في رقابة الالتزام هو الجهة التي أصدرت المرجعيات المحددة كمعايير للرقابة.

٣٩. يجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف الثلاثة في سياق كل رقابة، وقد تختلف في المهام المباشرة مقابل مهام التصديق. كما قد يختلف تعريف الأطراف الثلاثة وفقا للجهات الخاضعة للرقابة المعنية.

التأكد في رقابة الالتزام

٤٠. يؤدي مراجع الالتزام الإجراءات لخفض أو إدارة مخاطر تقديم استنتاجات خاطئة وهو يدرك، بسبب القيود المتأصلة في جميع عمليات الرقابة، أنه لا يمكن أبدًا لأي نوع من الرقابة تقديم تأكد مطلق بشأن موضوع الرقابة. ويجب توضيح هذا الأمر بشكل يتميز بالشفافية. وجدير بالذكر أنه في معظم عمليات الرقابة، لا يتم فحص موضوع رقابة الالتزام بنسبة ١٠٠% ولكن يتم الاعتماد على العينات النوعية أو الكمية.

٤١. تعزز رقابة الالتزام، التي يتم تنفيذها بالحصول على التأكد، ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات التي يقدمها مراجع الالتزام أو طرف آخر.

في رقابة الالتزام هناك مستويان من التأكد وهما:

التأكد المعقول (المناسب): الذي يُبدي فيه مراجع الالتزام رأياً بأن موضوع الرقابة، ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب الهامة نسبيا بالمعايير المنصوص عليها.

التأكد المحدود: الذي يفيد مراجع الالتزام فيه أنه لم يكتشف ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزما بالمعايير. وكلا التأكدين المعقول والمحدود ممكنان في مهام رقابة الالتزام المباشرة ومهام التصديق على حد سواء.

٥-مبادئ رقابة الالتزام

٤٢. رقابة الالتزام عملية ممنهجة للسعي للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية بشأن مدى التزام موضوع رقابة معين بالمرجعيات المعمول بها والمحددة كالمعايير. والمبادئ التالية أساسية لإجراء رقابة الالتزام. والرقابة ذات طبيعة تكرارية وتراكمية، إلا أن هذا القسم قد قسم لأهداف العرض، إلى المبادئ التي يجب على مراجع الالتزام مراعاتها قبل أن يبدأ وعند أكثر من نقطة أثناء عملية الرقابة (المبادئ العامة) وتلك المتعلقة بخطوات عملية الرقابة ذاتها.

المبادئ العامة

« **الشك والتقدير المهني**

٤٣. **يجب على مراجعي الالتزام التخطيط للرقابة وإجراؤها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية الرقابة.**

إن مصطلحا «الشك المهني» و«التقدير المهني» مهمان عند صياغة المتطلبات الخاصة بقرارات مراجع الالتزام حول الإجراء المناسب. وهما يعبران عن موقف مراجع الالتزام الذي يجب أن ينطوي على عقل متشكك.

ويجب على مراجع الالتزام أن يستعمل التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة. ويشير هذا المفهوم إلى تطبيق التدريب والمعارف والخبرات المعنية ضمن سياق معايير الرقابة، ليمكنه من اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة وفقا لظروف الرقابة.

ومفهوم الشك المهني أساسي لجميع مهام الرقابة. ويجب على مراجع الالتزام أن يخطط للرقابة ويجريها بشك مهني؛ مدركاً أن بعض الظروف قد تتسبب في انحراف موضوع الرقابة عن المعايير. ويقصد بموقف الشك المهني أن يجري مراجع الالتزام تقييماً مهنياً بعقل متشكك لمدى كفاية وملاءمة الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال مهمة الرقابة.

ويستخدم التقدير والشك المهني طوال عملية رقابة الالتزام عند تقييم عناصر الرقابة والموضوع والمعايير المناسبة ونطاق الرقابة والمخاطر والأهمية النسبية وإجراءات الرقابة التي يجب استخدامها استجابة للمخاطر المحددة. كما يستخدم هذين المفهومين في تقييم الأدلة وحالات عدم الالتزام وفي إعداد التقارير وفي تحديد شكل التواصل ومضمونه وتكراره طوال مهمة الرقابة. وتتمثل المتطلبات الخاصة للحفاظ على الشك والتقدير المهنيين في رقابة الالتزام في القدرة على تحليل هيكل ومضمون المرجعيات العامة كأساس

لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع، في حال كانت القوانين والأنظمة قاصرة كلياً أو جزئياً، ولتطبيق مفاهيم الرقابة المهنية في نطاق الموضوعات المعروفة وغير المعروفة. ويجب أن يكون مراجع الالتزام قادراً على تقييم أنواع مختلفة من أدلة الرقابة بناء على مصدرها وصلتها بنطاق الرقابة وموضوعها وتقييم مدى كفاية وملاءمة جميع الأدلة التي يتم الحصول عليها خلال مهمة الرقابة.

« **رقابة الجودة**

٤٤. **يجب أن يكون مراجعو الالتزام مسئولين عن الجودة العامة للرقابة.**

مراجع الالتزام مسئول عن أداء الرقابة وعليه أن يطبق إجراءات لرقابة الجودة طوال عملية الرقابة. ويجب أن تهدف مثل هذه الإجراءات إلى تأكد التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملاءمة تقرير الرقابة أو استنتاجاتها أو رأيها بالنظر إلى الظروف.

« **إدارة فريق الرقابة ومهاراته**

٤٥. **يجب أن يتاح لمراجعي الالتزام الحصول على المهارات الضرورية.**

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق مهمة رقابة الالتزام المعارف والمهارات اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح. ويشمل ذلك فهم الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها والإلمام بالمعايير والمرجعيات المطبقة وفهم عمليات الجهة الخاضعة للرقابة والقدرة والخبرة لممارسة التقدير المهني. وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتوفير التطوير والتدريب لموظفي الجهات الخاضعة للرقابة وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات الكتابية الخاصة بإجراء عمليات مهام الرقابة وتوفير الموارد الكافية للرقابة. ويجب على مراجعي الالتزام الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.

وقد تتطلب مهام الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة في الجهاز. ويمكن الاستعانة بالخبراء الخارجيين بطرق مختلفة كتوفير المعرفة أو أداء عمل محدد. وعلى مراجعي الالتزام تقييم مدى امتلاك الخبراء لما يلزم من الكفاءة والقدرات والموضوعية، وتحديد مدى كفاية عملهم لأهداف مهمة الرقابة.

« **مخاطر الرقابة (المراجعة)**

٤٦. **يجب على مراجعي الالتزام إدارة مخاطر الرقابة (المراجعة) طوال عملية الرقابة.**

يجب إجراء الرقابة بحيث يتم التعامل مع أو خفض مخاطر الرقابة (المراجعة) إلى مستوى مقبول. مخاطر الرقابة هي خطر كون تقرير رقابة الالتزام – وتحديداً استنتاج مراجع الالتزام أو رأيه – غير ملائم لظروف الرقابة.

ومراعاة مخاطر الرقابة ضرورياً في مهام التصديق والمهام المباشرة على حد سواء. ويجب على مراجع الالتزام أن يراعى ثلاثة أبعاد مختلفة لمخاطر الرقابة – المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف فيما يتعلق بموضوع الرقابة وصيغة إعداد التقرير، أي ما إذا كان الموضوع كمياً أم نوعياً وما إذا كان يجب أن يتضمن تقرير الرقابة رأياً أو استنتاجاً. وتعتمد الأهمية النسبية لهذه الأبعاد الخاصة بمخاطر الرقابة على طبيعة موضوع الرقابة وما إذا كانت الرقابة ستقدم تأكداً معقولاً أم محدوداً وما إذا كانت المهمة تتعلق بالتقارير المباشرة أم بالتصديق.

« **الأهمية النسبية**

٤٧. **يجب على مراجعي الالتزام مراعاة الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة.**

يرجع تحديد الأهمية النسبية إلى التقدير المهني ويعتمد على تفسير مراجعي الالتزام لحاجات المستخدمين. ويمكن تقدير الأهمية النسبية لمسألة ما إذا كانت معرفتها ستؤثر على الأرجح على قرارات المستخدمين المستهدفين. وقد يتعلق هذا التقدير بعنصر واحد أو مجموعة من العناصر معاً. وغالباً ما ينظر للأهمية النسبية من حيث القيمة، ولكنها ذات جوانب كمية ونوعية.

وقد تجعل السمات المتأصلة لعنصر أو مجموعة من العناصر مسألة ما ذات أهمية نسبية بطبيعتها. كما يمكن أن تكون مسألة ما ذات أهمية نسبية في ضوء الإطار الذي تقع فيه.

وكما ذكرنا أعلاه، فللأهمية النسبية في رقابة الالتزام جوانب كمية ونوعية معاً، وإن كانت الجوانب النوعية بوجه عام تؤدي دوراً أكبر في الجهات الخاضعة للرقابة. ويجب مراعاة الأهمية النسبية لأهداف التخطيط وتقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها وإعداد التقارير. ويتمثل جزءً أساسياً من الأهمية النسبية في النظر فيما إذا كانت الحالات المبلغ عنها من الالتزام أو عدم الالتزام (المحتملة أو المؤكدة) يتوقع بصورة معقولة أن تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتتمثل العوامل التي يجب مراعاتها في هذا التقييم للتقدير في المتطلبات المفروضة والمصلحة أو التوقعات العامة وجوانب التركيز التشريعي المحددة والطلبات والتمويل الكبير.

كما يمكن اعتبار المسائل الأقل قيمة أو حدوثاً عند التحديد العام للأهمية النسبية – كالاحتيال– مسائل هامة نسبياً. ويتطلب تقييم الأهمية النسبية تقديراً مهنياً شاملاً من جانب مراجع الالتزام ويتعلق بنطاق الرقابة.

« **التوثيق**

٤٨. **يجب على مراجعي الالتزام إعداد الوثائق الكافية للرقابة.**

يجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب ويجب أن توفر فهماً واضحاً للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة والتقديرات التي أجريت والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويجب أن

تكون الوثائق مفصلة بقدرٍ كافٍ لتمكين مراجع الالتزام المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها دعما لاستنتاجات مراجع الالتزام أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة. ويجب على مراجع الالتزام أن يعد وثائق الرقابة المعنية قبل إصدار تقرير الرقابة، ويجب الاحتفاظ بالوثائق لمدة زمنية مناسبة.

« **التواصل**

٤٩. يجب على مراجعي الالتزام المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة.

ويتم التواصل في جميع مراحل الرقابة وقبل بدايتها وأثناء التخطيط الأولي وأثناء عملية الرقابة وفي مرحلة إعداد التقرير. ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسئولين عن الحوكمة بأية صعوبات كبيرة تواجهه خلال الرقابة وأية حالات من عدم الالتزام المهم نسبياً. كما يجب على مراجع الالتزام أن يُطلع الطرف المسئول عن معايير الرقابة.

المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

« **تخطيط وتصميم رقابة الالتزام**

نطاق الرقابة

٥٠. يجب على مراجعي الالتزام تحديد نطاق الرقابة.

إذا لم يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو التشريع المعمول به نطاق الرقابة، فعلى مراجع الالتزام أن يحدده. نطاق الرقابة هو بيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداها وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير. ويتأثر تحديد نطاق الرقابة بالأهمية النسبية والمخاطر، ويحدد المرجعيات وأجزاءها التي سوف تتم تغطيتها. ويجب تصميم عملية الرقابة ككل لتغطي نطاق الرقابة بأكمله.

موضوع الرقابة والمعايير

٥١. يجب على مراجعي الالتزام تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة.

يُعد تحديد موضوع الرقابة والمعايير من أولى الخطوات في رقابة الالتزام. وقد يتم تحديد موضوع الرقابة والمعايير بالقانون أو وفقا لصلاحيات الجهاز. كما قد يشارك في تحديدها مراجعو الالتزام. وبالنسبة لمهام التصديق، قد يتعلق الأمر كذلك بتحديد معلومات موضوع الرقابة التي يقدمها الطرف المسئول بخصوص التزام موضوع معين بمعايير معينة. وقد يتخذ موضوع الرقابة أشكالاً عدة وتكون له سمات متنوعة. وعند تحديد الموضوع، على مراجع الالتزام استخدام الشك والتقدير المهنيين لتحليل الجهة الخاضعة للرقابة وتقييم الأهمية النسبية والمخاطر.

ويجب أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد وأن يكون تقييمه باستخدام المعايير المناسبة ممكناً. ويجب أن يكون ذا طبيعة تُمكِّن من جمع الأدلة الرقابية الكافية والمناسبة دعماً لتقرير الرقابة أو الاستنتاجات أو الرأي.

وعلى مراجع الالتزام أن يحدد المعايير المناسبة لتوفير أساس لتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها.

ويجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين وغيرهم حسبما يلزم. ويجب إطلاع الطرف المسئول عليها.

فهم الجهة الخاضعة للرقابة

٥٢. يجب على مراجعي الالتزام فهم الجهة الخاضعة للرقابة في ضوء المرجعيات المعنية.

قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات التنفيذية ويمكن أن تشمل المستويات الإدارية المختلفة وأنواع الجهات والجهات المركبة. لذلك يجب على مراجع الالتزام أن يكون مطلعاً على بنية الجهة الخاضعة للرقابة وعملياتها وإجراءاتها لتحقيق الالتزام. ويستخدم مراجع الالتزام هذه المعرفة لتحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر عدم الالتزام.

فهم الرقابة الداخلية وبيئتها

٥٣. يجب على مراجعي الالتزام فهم بيئة الرقابة والرقابة الداخلية المعنية والنظر فيما إذا كان من المرجح أنها تضمن الالتزام.

يعتمد فهم الجهة الخاضعة للرقابة و/أو الموضوع المتعلق بنطاق الرقابة على معرفة مراجع الالتزام ببيئة الرقابة وبيئة الرقابة هي ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي التي توفر أساس نظام الرقابة الداخلية لضمان الالتزام بالمرجعيات. وفي رقابة الالتزام، توجد أهمية خاصة لبيئة الرقابة التي تركز على تحقيق الالتزام.

ولفهم الجهة الخاضعة للرقابة أو موضوع الرقابة، على مراجع الالتزام كذلك أن يفهم نظام الرقابة الداخلية.

ويعتمد نوع الضوابط التي يركز عليها مراجع الالتزام على موضوع الرقابة وطبيعتها المحددة ونطاقها. وبما أن الموضوع قد يكون نوعياً أو كمياً، فإن مراجع الالتزام يركز على الرقابة الداخلية الكمية أو النوعية، أو مزيج من النوعين، وفقا لنطاق الرقابة. وعند تقييم الضوابط الداخلية، يُقيّم مراجع الالتزام المخاطر المتمثلة في احتمال عدم منعها أو اكتشافها للحالات ذات الأهمية النسبية من حيث عدم الالتزام. وعلى مراجع الالتزام أن ينظر في مدى انسجام الرقابة الداخلية مع بيئة الرقابة للتأكد من الالتزام بالمرجعيات من جميع الجوانب المهمة نسبيا.

تقييم المخاطر

٥٤. **يجب على مراجعي الالتزام إجراء تقييم للمخاطر لتحديد مخاطر عدم الالتزام.**

في ضوء معايير الرقابة ونطاقها وسمات الجهة الخاضعة للرقابة على مراجع الالتزام أن يجري تقييما للمخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي يجب تنفيذها. وعلى مراجع الالتزام في ذلك أن ينظر في المخاطر المتمثلة في عدم التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وقد ينشأ عدم الالتزام عن الاحتيال و/أو الخطأ و/أو الطبيعة المتأصلة للموضوع و/أو ظروف الرقابة. ويجب مراعاة تحديد مخاطر عدم الالتزام وتأثيرها المحتمل على إجراءات الرقابة طوال عملية الرقابة. وكجزء من تقييم المخاطر، على مراجع الالتزام تقييم أية حالات معروفة من عدم الالتزام لتحديد ما إذا كانت مهمة نسبيا.

مخاطر الاحتيال

٥٥. **يجب على مراجعي الالتزام مراعاة مخاطر الاحتيال.**

إذا اكتشف مراجع الالتزام حالات من عدم الالتزام قد تدل على الاحتيال، فعليه بذل العناية المهنية الواجبة وتوخي الحذر كي لا يعيق أية إجراءات قانونية أو تحقيقات مستقبلية.

ويتعلق الاحتيال في رقابة الالتزام بصورة رئيسية بإساءة استغلال السلطة العامة، كما يتعلق بإعداد التقارير الاحتيالية عن مسائل الالتزام. وقد تشكل حالات عدم الالتزام بالمرجعيات إساءة استخدام متعمدة للسلطة العامة لتحقيق منافع غير سليمة. وتشمل ممارسة السلطة العامة القرارات والامتناع عن القرارات والأعمال التحضيرية والاستشارة والتعامل مع المعلومات والأعمال الأخرى في الخدمة العامة. والمنافع غير السليمة هي ميزات ذات طبيعة غير اقتصادية أو اقتصادية يتم تحقيقها بالعمل المتعمد بواسطة فرد أو أكثر في الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو موظفي الجهات الخاضعة للرقابة أو طرف ثالث.

ورغم أن اكتشاف الاحتيال ليس الهدف الرئيسي لرقابة الالتزام، على مراجعي الالتزام تضمين عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمهم للمخاطر، وأن يتنبهوا للمؤشرات على الاحتيال عند أدائهم لعملهم.

استراتيجية وخطة الرقابة

٥٦. **يجب على مراجعي الالتزام وضع استراتيجية وخطة للرقابة.**

يجب أن يتضمن التخطيط للرقابة نقاشاً بين أعضاء فريق الرقابة لوضع استراتيجية عامة وخطة للرقابة. تهدف استراتيجية الرقابة إلى وضع استجابة فعالة لمخاطر عدم الالتزام. ويجب أن تشمل النظر في الاستجابات الرقابية المعدة والمخاطر محددة من خلال وضع خطة للرقابة. ويجب توثيق استراتيجية وخطة الرقابة كتابة. التخطيط ليس مرحلة مستقلة من الرقابة وإنما عملية متواصلة ومتكررة.

« **أدلة الرقابة**

٥٧. **يجب على مراجعي الالتزام جمع أدلة رقابة مناسبة وكافية لتغطية نطاق الرقابة.**

على مراجع الالتزام أن يجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة توفر أساس الاستنتاج أو الرأي. وتعد الكفاية المقياس الكمي للأدلة، في حين أن المناسبة تتعلق بنوعية الأدلة – ملاءمتها وصحتها وإمكانية الاعتماد عليها. وتعتمد كمية الأدلة المطلوبة على مخاطر الرقابة (كلما زاد الخطر زادت على الأرجح الأدلة المطلوبة)، وعلى نوعية تلك الأدلة (كلما زادت جودتها قل ما هو مطلوب منها). ووفقا لذلك، توجد علاقة بين كفاية الأدلة ومناسبتها. غير أن مجرد الحصول على مزيد من الأدلة لا يعوض عن تدني جودتها. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المحددة التي تم خلالها الحصول عليها. وعلى مراجع الالتزام أن ينظر في ملاءمة المعلومات التي ستستخدم كأدلة للرقابة وإمكانية الاعتماد عليها على حد سواء، ويجب عليه أن يحترم سرية جميع أدلة الرقابة والمعلومات التي يحصل عليها.

يجب أن تكون إجراءات الرقابة مناسبة لظروف الرقابة ومتماشية مع الهدف المتمثل في الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة أما طبيعة أدلة الرقابة اللازمة ومصادرها فتحددها المعايير والموضوع ونطاق الرقابة.

وبما أن الموضوع قد يكون نوعياً أو كمياً، فإن مراجع الالتزام يركز على أدلة الرقابة الكمية أو النوعية أو مزيج من النوعين وفقا لنطاق الرقابة. وهكذا، فإن رقابة الالتزام تشمل مجموعة متنوعة من إجراءات جمع الأدلة ذات الطبيعة الكمية والنوعية وغالبا ما يحتاج مراجع الالتزام إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة لاستيفاء متطلبات الكفاية والمناسبة.

« **تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات**

٥٨. **يجب على مراجعي الالتزام تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن يتوصلوا إلى استنتاجات ملائمة.**

بعد إكمال عملية الرقابة، يقوم مراجع الالتزام بمراجعة أدلة الرقابة للوصول إلى استنتاج أو إصدار رأي. وعلى مراجع الالتزام أن يقيم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها لخفض مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول.

وتنطوي عملية التقييم هذه على النظر في الأدلة التي تدعم تقرير الرقابة أو الاستنتاج أو الرأي حول الالتزام أو عدم الالتزام وتلك التي يبدو أنها تتعارض معها. كما أنها تشمل الاعتبارات ذات الأهمية النسبية. وبعد تقييم مدى كفاية الأدلة ومناسبتها، في ضوء مستوى التأكد الخاص بالرقابة، على مراجع الالتزام أن ينظر في أفضل الاستنتاجات في ضوء الأدلة.

وإذا تعارضت أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها من مصدر ما مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كانت هناك شكوك حول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي ستستخدم كأدلة، يجب على مراجع الالتزام أن يحدد التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات الرقابة التي من شأنها حل المسألة وأن ينظر في آثار ذلك، إن وجدت، على الجوانب الأخرى من الرقابة.

وبعد إكمال الرقابة، يقوم مراجع الالتزام بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد تم فحصه بقدر كاف وبصورة مناسبة. كما يجب على مراجع الالتزام أن يحدد مدى مناسبة تقييم المخاطر والتحديد الأولي للأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة، أو ما إذا كان بحاجة للمراجعة.

« **إعداد التقارير**

٥٩. يجب على مراجعي الالتزام إعداد تقرير يستند إلى مبادئ الاكتمال والموضوعية ودقة التوقيت وعملية الرد على الانتقادات.

يقتضي مبدأ الاكتمال أن يراعي مراجع الالتزام جميع أدلة الرقابة المعنية قبل إصدار التقرير. ويقتضي مبدأ الموضوعية أن يطبق مراجع الالتزام الشك والتقدير المهنيين لضمان صحة جميع التقارير وعرض النتائج أو الاستنتاجات على نحو ملائم ومتوازن. ويقتضي مبدأ دقة التوقيت إعداد التقرير في الوقت المحدد. وينطوي مبدأ عملية الرد على الانتقادات على التحقق من صحة الحقائق مع الجهة الخاضعة للرقابة وتضمين ردود موظفي الجهات الخاضعة للرقابة المسئولين حسب اللزوم. ويجب أن يتقيد تقرير رقابة الالتزام بجميع هذه المبادئ شكلا ومضمونا.

يتضمن تقرير الرقابة عادة استنتاجا يستند إلى أعمال الرقابة التي أجريت. كما قد يقدم التقرير توصيات بناءة وعملية للتحسين حيثما كان ذلك مناسباً. وفي مهمة التصديق يشار إلى التقرير بوجه عام بتقرير مراقب الحسابات.

وقد يختلف إعداد التقارير بين الآراء الموحدة الموجزة والصيغ المختلفة من الاستنتاجات المعروضة بصيغ قصيرة أو مطولة. أيا كان شكل التقرير، فلا بد أن يكون كاملاً وصحيحاً وموضوعياً ومقنعاً وبأقصى قدر من الوضوح والاختصار بقدر ما يسمح به موضوع الرقابة. ويجب وصف أية قيود على نطاق الرقابة. ويجب أن يذكر التقرير بوضوح أهمية المعايير المستخدمة ومستوى التأكد المقدم.

وقد يتخذ الاستنتاج صيغة بيان كتابي واضح للرأي حول الالتزام، يصحبه غالباً رأي حول بيانات القوائم المالية. كما قد يعبر عنه كإجابة أكثر تفصيلا عن أسئلة رقابية محددة. ورغم شيوع استخدام الرأي في مهام التصديق، فإن الإجابة عن أسئلة رقابية محددة تستخدم أكثر في مهام التقارير المباشرة. ويجب على مراجع الالتزام عند تقديم رأي أن يذكر ما إذا كان الرأي لم يخضع للتعديل أم خضع للتعديل على أساس تقييم الأهمية النسبية والعمومية. ويتطلب تقديم الرأي في العادة استراتيجية ونهجا أكثر تفصيلا للرقابة.

ويجب أن تتضمن تقارير رقابة الالتزام العناصر التالية (وليس بالضرورة بهذا الترتيب):

١- العنوان.

٢- المرسل إليه.

٣- نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة.

٤- تحديد موضوع الرقابة أو وصفه.

٥- المعايير المحددة

٦- تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل.

٧- ملخص للعمل المؤدي.

٨- النتائج.

٩- الاستنتاج / الرأي.

١٠- ردود الجهة الخاضعة للرقابة (حسب الأحوال) .

١١- التوصيات (حسب الأحوال) .

١٢- تاريخ التقرير.

١٣- التوقيع

المتابعة

٦٠. يجب على مراجعي الالتزام متابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسباً. تسهل عملية المتابعة التنفيذ الفعال للإجراء التصحيحي وتقدم تغذية مرتدة/ تعليقات مفيدة للجهة الخاضعة للرقابة ومستخدمي تقرير الرقابة ومراجع الالتزام (للتخطيط المستقبلي للرقابة). وتختلف الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي أعدت عنها التقارير في السابق باختلاف طبيعة موضوع الرقابة وعدم الالتزام الذي تم تحديده والظروف الخاصة بمهام الرقابة.

معيار رقابة الالتزام رقم(٢)

"رقابة الالتزام"

مقدمة ١٧٨

القسم الأول :نطاق المعيار ١٧٩

القسم الثاني :الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام ١٨٠

إبلاغ نتائج رقابة الالتزام للسلطات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد: ١٨١

هدف رقابة الالتزام ١٨١

خصائص مهمة التأكد ١٨٢

التأكد المعقول ١٨٢

التأكد المحدود ١٨٢

مهام التقارير المباشرة ١٨٣

مهام التصديق ١٨٣

تحديد موضوع الرقابة ونطاقها ١٨٣

القسم الثالث :المتطلبات العامة لرقابة الالتزام والتي يجب الالتزام بها في بداية وأثناء إنجاز مهمة رقابة الالتزام ١٨٤

الموضوعية وأخلاقيات المهنة ١٨٤

مخاطر الرقابة (المراجعة) ١٨٥

مخاطر الاحتيال/ الغش ١٨٦

اختيار الموضوعات ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين ١٨٦

التقدير / الحكم المهني والشك المهني ١٨٧

رقابة الجودة ١٨٩

التوثيق ١٩٠

التواصل ١٩١

القسم الرابع :المتطلبات المتعلقة بالمراحل الأساسية لعملية الرقابة. ١٩٢

متطلبات عملية التخطيط لرقابة الالتزام ١٩٢

تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول ١٩٢

تعريف الموضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة	١٩٣
تحديد مستوى التأكد	١٩٥
تحديد الأهمية النسبية	١٩٦
فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية	١٩٧
استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة	١٩٨
المتطلبات المتعلقة بالإجراءات الواجب اتباعها للحصول على أدلة الإثبات	١٩٩
أدلة إثبات كافية وملائمة	١٩٩
عينات الرقابة	٢٠٣
المتطلبات المتعلقة بتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات	٢٠٤
المتطلبات المتعلقة بتقارير الرقابة	٢٠٥
هيكل التقرير – مهام التقارير المباشرة	٢٠٨
هيكل التقرير – مهام التصديق	٢٠٩
الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأعمال غير القانونية المشتبه بها	٢١٠
المتطلبات المتعلقة بالمتابعة	٢١١

مقدمة

١. تُعد المعايير المهنية والأدلة الإرشادية التي يصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات أساسية لضمان مصداقية وشفافية وجودة ومهنية رقابته على الجهات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة. حيث يهدف هذا المعيار إلى تعزيز استقلالية هذا النوع من الرقابة وزيادة فعاليتها ودعم وتطوير المنهج المهني لرقابة الالتزام وفقاً لصلاحيات/ تفويضات الجهاز وبما يتماشى مع قانونه وتنظيماته.

٢. للمعايير المهنية غرض مزدوج ألا وهو توفير مؤشر للرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وتعزيز ثقة "الأطراف ذات الصلة" في الاستنتاجات الواردة في تقاريره.

٣. عرَّف الإطار العام المصري لرقابة الالتزام غرض وسلطة معايير رقابة الالتزام وإطار الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز في هذا النوع من الرقابة. وتستند المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام الواردة بالمعيار رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام" بالمبادئ الأساسية الواردة بالإطار العام لرقابة الالتزام وتواصل تطويرها بما يتلاءم مع السياق المحدد لرقابة الالتزام.

٤. يستند هذا المعيار إلى كل من المبادئ الأساسية الواردة في الإطار العام لرقابة الالتزام، ومعيار رقابة الالتزام رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام".

٥. إن رقابة الالتزام هي رقابة مستقلة، غير أن مبادئ رقابة الالتزام تتأثر إلى حد ما أو تشترك مع مبادئ رقابة الأداء والرقابة المالية. وقد يشار في هذا المعيار إلى معايير الرقابة المالية ومعيار رقابة الأداء كلما أمكن ذلك.

٦. يحتوي هذا المعيار 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 المُتطلبات بالتفصيل.

٧. يشير مصطلح مراجع الالتزام بالمعنى ذاته الوارد في الإطار العام لرقابة الالتزام إلى عضو (أعضاء) الجهاز المكلف (المكلفين) بإجراء مهمة الرقابة. وعندما يتعلق الأمر بمسائل مؤسساتية يشار إلى الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية بلفظ الجهاز.

٨. تمت هيكلة هذا المعيار إلى حد كبير على نفس الهيكلة المعتمدة في معيار رقابة الالتزام رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام" ويتكون هذا المعيار من أربعة أقسام رئيسية:

أ– **القسم الأول:** نطاق المعيار

ب–**القسم الثاني:** تعريف رقابة الالتزام وأهدافها والمبادئ التي يقوم عليها مفهوم الالتزام.

ج–**القسم الثالث:** المُتطلبات العامة لرقابة الالتزام والتي يجب الالتزام بها في بداية وأثناء إنجاز مهمة رقابة الالتزام.

د– **القسم الرابع:** المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة.

القسم الأول- نطاق المعيار

٩. لا يمكن لهذا المعيار في أى حال من الأحوال أن يخالف القوانين أو اللوائح أو الصلاحيات أو التفويضات الخاصة بالجهاز أو يمنع الجهاز من إجراء عمليات الرقابة أو مراجعات أو مسئوليات غير مشمولة بالتحديد في هذا المعيار، وتخضع المهام التي لم يتم تناولها في هذا المعيار لمعايير الإنتوساي أو المعايير الدولية لحين صدور معايير مصرية تتناول تلك المهام.

١٠. يستند هذا المعيار إلى أحد الخيارات التي أتاحها إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP) ومعايير الإنتوساي الخاصة برقابة الالتزام (ASSAIs) بإصدار معايير مصرية تستند إلى تلك المعايير فضلا عن الاستناد لمصادر أخرى، ولم تتبني المعايير المصرية خيارات اعتماد معايير الإنتوساي كمعايير رسمية، أو إصدار معايير تتوافق مع معايير الإنتوساي دون غيرها من المصادر. حيث وضع الإطار المصري لرقابة الالتزام، والمعيار والأدلة الإرشادية لهذا النوع من الرقابة استناداً لمعايير الإنتوساي وبما يتفق مع الدستور وقانون الجهاز والقواعد التنظيمية بالجهاز، وكذا التشريعات الأخرى التي ترتبط بعمل الجهاز.

١١. للجهاز صلاحيات/ تفويضات متنوعة ويعمل في ظل ظروف وترتيبات وتنظيمات هيكلية وبالتالي قد لا تنطبق كافة المعايير أو الأدلة الإرشادية للإنتوساي مع جميع المجالات في عملها. ويمكن للمعايير المصرية أن تحقق المبادئ الواردة في المعيار المصري لرقابة الالتزام رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام" بأساليب مختلفة في ضوء الصلاحيات المخولة للجهاز وفقا للدستور المصري وإطاره القانوني، أو استراتيجية الجهاز.

١٢. يعتمد هذا المعيار كمعيار رسمي لرقابة الالتزام ويتماشى مع المبادئ الأساسية للرقابة في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز طبقا للإطار العام لرقابة الالتزام، وكذا معيار رقابة الالتزام رقم (١) "مبادئ رقابة الالتزام"، وفي حال اختيار الجهاز تطوير معاييره، يجب أن تتضمن تلك المعايير مستوى من التفصيل الضرورية لإنجاز أعمال الرقابة الخاصة بالجهاز، كما يجب أن تتوافق مع المبادئ الأساسية للإطار العام المصري لرقابة الالتزام ومعايير رقابة الالتزام في جميع الجوانب.

١٣. يفصح الجهاز عن المعايير التي يطبقها عند إجراء عمليات الرقابة ويكون هذا الإفصاح متاحا لمستخدمي تقارير الجهاز. بحيث يتم الإشارة في تقاريره عن مهام رقابة الالتزام إلى أنه التي تم الالتزام بإطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP) وإطار ومعايير رقابة الالتزام المصرية، ويكون هذا الإفصاح بصيغة عامة لنوع محدد من المهام. بحيث يمكن للجهاز أن يذكر في تقاريره انه يستند إلى المعايير المصرية لرقابة الالتزام دون الإشارة إلى كل معيار تم استخدامه على حدة في التقرير. والهدف من ذلك هو جعل التقرير أسهل في القراءة على مستخدميه.

١٤. ملغاة.

١٥. يمكن إجراء رقابة الالتزام إما كمهمة مستقلة بذاتها وفقا لهذا لمعيار أو مشتركة مع مهمة رقابة مالية أو مهمة رقابة أداء.

١٦. بالنسبة إلى المهام الرقابية المشتركة يُقيم مراجع الالتزام أي المرجعيات التي سيستند اليها. فإن كانت رقابة الالتزام مشتركة مع رقابة مالية فإن الاستنتاج أو الرأي في خصوص الجوانب المتصلة بالالتزام يجب أن يكون منفصلا بكل وضوح عن الرأي في خصوص القوائم/ البيانات المالية وينبغي أن تتضمن القوانين واللوائح المُطبقة والمحددة جميع القوانين واللوائح التي يمكن أن تؤثر على نتائج (مبالغ) المعاملات المالية التي أُخذت في الاعتبار أو (يتوجب احتسابها) في القوائم/ البيانات المالية.

١٧. تنطبق متطلبات وتفسيرات هذا المعيار على مهمة رقابة الالتزام مُنجزة كرقابة مستقلة بذاتها أو كجزء من مهمة رقابة أداء أو رقابة مالية.

١٨. يجوز للجهاز وفقا لصلاحياته وتفويضاته القيام بمهام لا تندرج ضمن مهام التأكد. وهذه الأعمال غير مشمولة بهذا المعيار وعليه يتعين على الجهاز الإشارة إلى المعايير أو المتطلبات للعمل المنجز/ المؤدي.

القسم الثاني: الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام

١٩. تشمل رقابة الالتزام في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ثلاثة أطراف منفصلة: الطرف المسؤول ومراجع الالتزام والمُستخدم المستهدف

أ– إن الطرف المسؤول هو الفرع التنفيذي للسلطة المركزية أو المحلية و/أو تسلسلها الهرمي الأساسي من موظفي الجهات الخاضعة للرقابة وهيئات مسؤولة عن إدارة الأموال العمومية و/أو ممارسة سلطة تحت رقابة المُشرِّع (السلطة التشريعية). ويكون الطرف المسؤول عن رقابة الالتزام مسؤولاً عن موضوع الرقابة أو المعلومات المتصلة بهذا الموضوع.

ب– يسعى مراجع الالتزام إلى الحصول على أدلة الإثبات الرقابية الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى استنتاج يعزز درجة ثقة المُستخدم المُستهدف، غير الطرف المسؤول، فيما يخص قياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ذات الصلة.

ج– المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يُعِد لهم مراجع الالتزام تقرير رقابة الالتزام. وقد يكون مستخدمو التقرير جهات تشريعية أو رقابية/ إشرافيه ومسؤولين عن الحوكمة والنائب العام. وعندما لا يوجه التقرير إلى الطرف المسؤول فان النتيجة ستكون مفيدة من حيث تحسين أدائه.

إبلاغ نتائج رقابة الالتزام للسلطات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد:

٢٠. ملغاة.

٢١. ملغاة.

٢٢. ملغاة.

هدف رقابة الالتزام

٢٣. إن الهدف الرئيسي لرقابة الالتزام هو تزويد المُستخدمين المُستهدفين بمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الخاضعة للرقابة تلتزم بالقوانين واللوائح والتعليمات والقرارات البرلمانية والسياسات والتي تشكل المرجعيات ذات الصلة المُنظمة لموضوع رقابة / الجهات الخاضعة للرقابة. وتتضمن الفقرة ١١٨ من هذا المعيار الخصائص الواجب توافرها في معايير رقابة الالتزام.

٢٤. تضم رقابة الالتزام كلا من الجوانب النظامية (الالتزام بالمعايير الرسمية مثل القوانين واللوائح والنظم والاتفاقيات) و/أو جوانب الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة). وبغض النظر عن مصدر المعايير فإن مراجع الالتزام ينجز عملية الرقابة ويضع استنتاجه بمستوى التأكد الذي يختاره وفقا لمتطلبات هذا المعيار.

٢٥. يمكن أن تُحدَد معايير الرقابة من خلال تشريع قانونى و/أو في ضوء اختصاصات الجهة الخاضعة للرقابة وفي هذه الحالة لن يستطيع الجهاز التأثير على نطاق العمل الرقابي.

٢٦. يعزز الجهاز الحوكمة الرشيدة من خلال الكشف والإبلاغ عن الانحرافات عن المعايير، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن تلك الأفعال. ويتم تنفيذ رقابة الالتزام عبر تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتطابق في كل الجوانب الجوهرية مع المرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة. والغش هو عمل متعمد من أعمال التحريف وهو يتعارض مع الشفافية والمساءلة والإدارة الجيدة.

٢٧. يتم إجراء رقابة الالتزام بشكل عام إما:

أ– كرقابة التزام منفصلة، أو

ب–في علاقة برقابة على بيانات القوائم المالية، أو

ج– مشتركة مع رقابة أداء

٢٨. لا يقدم هذا المعيار تفسيرات مفصلة حول كيفية إجراء عمليات رقابة مشتركة.

٢٩. يقدم تقرير رقابة الالتزام معلومات مهمة كأساس لصنع القرار في الجهات الخاضعة للرقابة. 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 التأكد وبموجب مستوى

أدلة الإثبات الكافية والملائمة. ويصمم مراجع الالتزام عملية الرقابة لتمنح إما مستوى تأكد معقول أو محدود.

خصائص مهمة التأكد

٣٠. كل مهمة رقابة التزام هي مهمة تأكد. ويختار مراجع الالتزام مستوى التأكد بناء على احتياجات المستخدمين المستهدفين. ويمنح تقرير مراجع الالتزام إما تأكد معقولاً أو تأكد محدوداً.

٣١. كل مهمة تأكد 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 منصوصاً عليه ضمن مهام الجهاز أو يتم اختياره من قبله.

٣٢. بغض النظر عن خصائص مهمة رقابة الالتزام، يمكن أن تشمل المعايير الرقابية كلا من الجوانب النظامية والجوانب الانضباطية.

التأكد المعقول

٣٣. يكون التأكد المعقول هو تأكد مرتفع وليس مطلق. ويُصاغ الاستنتاج الرقابي فيه بشكل إيجابي، حيث يظهر هذا في رأي مراجع الالتزام، حيث يتضمن الالتزام أو عدم الالتزام في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية أو حيثما كانت ذات صلة، فإن الرأي الرقابي يقدم صورة صحيحة ومُنصفة ومُطابقة للمعايير المحددة كإطار لموضوع الرقابة.

٣٤. يتطلب عادة التأكد المعقول أدلة إثبات أكثر من التأكد المحدود، وهو ما يعني عادة إجراءات رقابية أكثر شمولاً، سواء فيما يخص تقييم المخاطر مثلا، والفهم الأفضل لبيئة الرقابة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى أخره.

التأكد المحدود

٣٥. عند تقديم تأكد محدود، ينص تقرير الرقابة أنه بناء على الإجراءات المُنفذة، لم يلفت انتباه مراجع الالتزام شيء لجعله يعتقد بان موضوع الرقابة لا يلتزم بالمعايير المطبقة. ومع ذلك، فإذا اعتقد مراجع الالتزام بأن موضوع الرقابة غير مُطابق للمعايير، فعليه أن يُنفذ إجراءات محدودة للتوصل إلى الاستنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً بالمعايير من عدمه.

٣٦. إن الإجراءات المُنفذة في عملية رقابة تأكد محدود محدودة مقارنة بما هو ضروري للحصول على تأكد معقول، ولكن من المُنتظر أن يكون للتأكد المحدود معنى لدى المستخدمين المستهدفين بخصوص مستوى التأكد، بحسب تقدير الحكم المهني لمراجع الالتزام، وتقرير التأكد المحدود ينقل الطبيعة المحدودة لهذا التأكد.

مهام التقارير المباشرة

٣٧. في مهام التقارير المباشرة المراجع هو الذي يقيس الالتزام ويُقيّم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير. ويكون مسؤولاً عن تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة. ويختار موضوع الرقابة والمعايير الرقابية في ضوء اعتبارات المخاطر والأهمية النسبية. ومن خلال تقييمه لأدلة الإثبات حول موضوع الرقابة بالنسبة المعايير، سيكون لديه القدرة على التوصل إلى رأي يعبر عنه في شكل ملاحظات أو إجابات عن أسئلة رقابة محددة أو توصيات أو في شكل رأي (الإطار/ ٢٩).

٣٨. في مهمة تقرير مباشر بتأكد معقول، يُعبر الاستنتاج عن رأي مراجع الالتزام حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزما في كافة الجوانب ذات الأهمية النسبية بإطار المعايير المطبقة من عدمه.

٣٩. وفي حال التأكد محدود، يبدي استنتاج أنه لم يلفت انتباه مراجع الالتزام إلى شيء يشير إلى أن ما تم التوصل إليه غير مطابق للمعايير. وعندما يكون مدركاً لوجود حالات عدم التزام، فإن الاستنتاج بحاجة إلى أن يعكس ذلك.

مهام التصديق

٤٠. في مهام التصديق يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة إزاء المعايير ويقدم المعلومات حول الموضوع وعلى أساسها يجمع مراجع الالتزام أدلة الإثبات الكافية والملائمة كأساس معقول لصياغة راي يعبر عنه في شكل ملاحظات أو استنتاجات أو توصيات أو رأي.

٤١. في مهمة تصديق بتأكد معقول، يعبر رأي مراجع الالتزام عن رأيه حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة مطابقة أو غير مطابقة للمعايير المُطبقة.

٤٢. في مهمة تصديق بتأكد محدود، يقر مراجع الالتزام، استنادا إلى الإجراءات المنفذة، عما إذا قد تم لفت انتباهه من عدمه شيء لجعله يعتقد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم في كافة جوانبه الهامة بإطار المعايير المُطبق. وأن الإجراءات المنفذة محدودة مقارنة بما هو ضروري للحصول على تأكد معقول.

تحديد موضوع الرقابة ونطاقها

٤٣. الجهاز المركزي للمحاسبات يستمد صلاحياته واختصاصاته من قانون إنشائه والقوانين الأخرى الصادرة في هذا الشأن وما يعهد إليه من تكليفات حيث يمارس الجهاز اختصاصاته كجهة رقابية مستقلة، تعاون أجهزة أخرى في الرقابة على المال العام، وكذا عمليات الرقابة بناء على طلب من الجهات المحددة بالقانون، وللجهاز حرية اختيار نطاق عمله في رقابة الالتزام بما يتوافق مع قانونه.

٤٤. يحدد النطاق موضوع الرقابة، وما ستتم رقابته. ويحدَّد النطاق حسب احتياجات المستخدمين المستهدفين ومستوى التأكد المقرر والمخاطر التي تم تقييمها والكفاءات والموارد المتاحة في الجهاز وبما يتفق مع قانون الجهاز وبما يكلف به من مجلس النواب.

القسم الثالث: المتطلبات العامة لرقابة الالتزام والتي يجب الالتزام بها في بداية وأثناء إنجاز مهمة رقابة الالتزام

الموضوعية وأخلاقيات المهنة

المتطلب

٤٥. ينبغي على المراجع الالتزام بالإجراءات ذات الصلة بالموضوعية وبأخلاقيات المهنة والتي تلتزم بدورها بالمعايير المصرية لرقابة الالتزام حول الموضوعية وأخلاقيات المهنة.

التفسير

٤٦. على مراجع الالتزام أن يتحلى بسلوك مهني وبنزاهة ويكون موضوعي ويمتلك الكفاءة المهنية المطلوبة ويبذل العناية اللازمة. وعليه أيضا أن يحافظ على الاستقلالية فعلياً وظاهرياً وعلى السرية التي تتعلق بكل مسائل الرقابة.

٤٧. يمكن أن يستند مراجع الالتزام لتوجيهات إضافية في مبدأ الإنتوساي ١٠ إعلان مكسيكو حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والدليل الإرشادي ٩٠٣٠حول التوجيهات والممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة ومعيار الإنتوساي ١٣٠ ISSAI حول أخلاقيات المهنة.

المتطلب

٤٨. ينبغي على مراجع الالتزام أن يحرص على البقاء موضوعياً كي تكون ملاحظاته واستنتاجاته حيادية وينظر إليها على هذا النحو من قبل أطراف أخرى.

التفسير

٤٩. يبرهن مراجع الالتزام على الاستقلالية في اختيار أهدافه الرقابية وفي تحديد المعايير. وينبغي على مراجع الالتزام ضمان أن التواصل مع الأطراف ذات الصلة لا يمس من استقلالية وحيادية الجهاز.

٥٠. يمكن أن يكون موضوع ومعيار الرقابة محددان بمقتضى التشريع القانوني أو بمقتضى اختصاص الجهة الخاضعة للرقابة. وفي هذه الحالات لن تكون دائما للجهاز القدرة على التأثير في نطاق العمل الرقابي، غير أن هذا التقييد لا يؤثر على موضوعية مراجع الالتزام.

٥١. يحتاج مراجع الالتزام 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 (المراجعة)

المتطلب

٥٢. ينبغي على مراجع الالتزام القيام بالإجراءات لتقليص مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى منخفض مقبول.

التفسير

٥٣. يتضمن تقليل المخاطر الجوانب التالية: توقع المخاطر المعروفة أو الممكنة للعمل المخطط له وما يترتب عليه من وضع الإجراءات لمعالجة تلك المخاطر عند إجراء الرقابة وتوثيق كيفية معالجة تلك المخاطر. وعلى مراجع الالتزام أن يقيم ما إذا كان نطاق العمل المنجز كاف. وبالإضافة إلى ذلك ينبغي عليه 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.

٥٤. في مهام التصديق لمخاطر الرقابة (المراجعة) ثلاث مكونات:

(أ) المخاطر الكامنة لموضوع الرقابة.

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

(ج)مخاطر الاكتشاف، هي المخاطر المتمثلة في أن الإجراءات التي ينجزها مراجع الالتزام تقود إلى استنتاج / رأي غير صحيح.

ويتم الأخذ في الاعتبار المكونات الثلاثة معاً في عملية تقييم مخاطر الرقابة (المراجعة).

٥٥. يشارك مراجع الالتزام في مهام التقارير المباشرة في إنتاج المعلومات حول موضوع الرقابة ويمكن أن يطبق مراجع الالتزام نماذج مخاطر الرقابة في صياغة استنتاج حول الموضوع.

٥٦. يمكن للمراجع أن يحدد طبيعة ومدى إجراءات جمع الأدلة المطلوبة لاختبار الالتزام 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.

٥٧. ملغاة.

مخاطر الاحتيال / الغش

المتطلب

٥٨. ينبغي على مراجع الالتزام الأخذ في الاعتبار مخاطر الغش عبر مسار الرقابة وتوثيق نتائج التقييم.

التفسير

٥٩. ينبغي أن يحدد ويقيم مراجع الالتزام مخاطر الاحتيال وأن يحصل على أدلة كافية ومناسبة للمخاطر التي تم تقييمها من خلال وضع وتطبيق ردود ملائمة لمعالجة هذه المخاطر.

٦٠. بسبب القيود المتأصلة للرقابة، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها لوقوع أفعال غير قانونية بما في ذلك الغش/الاحتيال ولا يكتشفها مراجع الالتزام. 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 مراجع الالتزام. وقد تكون مثل محاولات التمويه هذه أصعب بكثير للاكتشاف عندما تكون مصحوبة بالتواطؤ.

٦١. إن مراجع الالتزام مسؤول عن المحافظة على الشك المهني خلال عملية الرقابة مع إدراك حقيقة أن إجراءات الرقابة الفعالة لكشف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش/الاحتيال.

٦٢. عندما يتم كشف الغش/الاحتيال المشكوك فيه يتخذ مراجع الالتزام الإجراء لضمان المعالجة المناسبة وفق صلاحيات /تفويضات الجهاز وحسب الظروف الخاصة.

٦٣. تقع المسؤولية الأولية لمنع واكتشاف الغش/الاحتيال على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة من خلال وضع وتطبيق والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية مناسب. وعلى الرغم من أن الرقابة يمكن أن تلعب دوراً في الوقاية من الاحتيال فهي ليست مصممة لكشف الغش/الاحتيال.

اختيار الموضوعات ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين

المتطلب

٦٤. يمتلك الجهاز السلطة لاختيار نطاق رقابة الالتزام، ينبغي عليه تحديد المجالات التي تكون ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين.

التفسير

٦٥. يكون للجهاز صلاحيات ملزمة وفقا لتشريع قانوني أو في ضوء اختصاصات الجهة الخاضعة للرقابة.

٦٦. عند تقييم المجالات ذات الأهمية للمستخدمين المستهدفين لرقابة الالتزام، فان الجهاز يقرر ما إذا كانت الرقابة التي سيتم إجراؤها مهام تصديق أو مهام تقارير مباشرة.

٦٧. يقوم الجهاز بالإجراءات الضرورية لتحديد المجالات المهمة أو المجالات ذات المخاطر المحتملة بعدم الالتزام. ويأخذ مراجع الالتزام في اعتباره عند القيام بهذه الإجراءات ما يلي:

أ- اهتمامات وتوقعات السلطة التشريعية والمواطنين.

ب-الأثر على أصحاب المصالح.

ج- مشروعات ذات تمويل عام مؤثر.

د- المستفيدون من الأموال العامة.

هـ-أهمية بعض أحكام القانون.

و- مبادئ الحوكمة الرشيدة.

ز- أدوار مختلف الجهات الخاضعة للرقابة.

ح- حقوق أصحاب المصالح والجهات الخاضعة للرقابة.

ط- المخالفات المحتملة للقوانين المعمول بها واللوائح الأخرى التي تنظم أنشطة الجهات الخاضعة للرقابة.

ي- عدم الالتزام بالضوابط الداخلية أو غياب نظام رقابة داخلية ملائم.

ك- النتائج التي تم التوصل اليها في عمليات رقابة سابقة.

ل- مخاطر عدم الالتزام المبلغ عنها من قبل جهات أخرى.

٦٨. عند تنفيذ هذه الإجراءات، فان مراجع الالتزام قد يرى من المهم قراءة تقديرات الموازنة والمنشورات وتقارير التقييم، الخ. كما أن المشاركة في المؤتمرات ومجالس النقاش قد تزود مراجع الالتزام بالمعلومات القيمة لتشكل الأساس لاختيار موضوع الرقابة من قبل الجهاز وتقليل مخاطر إجراء الرقابة.

٦٩. وقد يصادف مراجع الالتزام في بعض الأحيان أمثلة لعدم الالتزام تتعلق بأنواع أخرى من العمل الرقابي التي يتم تنفيذها. وقد يكون من المهم تقديم تقرير حول هذه الملاحظات في إطار مسار تقييم المخاطر للسنة التالية.

٧٠. بعد اختيار مجالات الرقابة ذات الأهمية، فان مراجع الالتزام يحتاج إلى تحديد الأهمية النسبية.

التقدير / الحكم المهني والشك المهني

المتطلب

٧١. ينبغي على مراجع الالتزام ممارسة التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة.

التفسير

٧٢. ممارسة التقدير المهني أساسية في جميع مراحل المسار الرقابي. ولاستعراض تقدير مهني يشارك مراجع الالتزام 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.

٧٣. ويستخدم مراجع الالتزام التقدير المهني عند اتخاذ القرار بخصوص مستوى التأكد. كما يستخدم التقدير المهني عند تقييم المخاطر والأهمية النسبية وتحديد موضوع الرقابة ونطاقها والمعايير الرقابية المطبقة. ويُستَخدم التقدير المهني كذلك لتقييم الإجراءات الضرورية لجمع أدلة إثبات ملائمة وكافية ولتقييم مدى ملاءمتها وكفايتها. كذلك يكون التقدير المهني أساسي عند تحليل أدلة الرقابة وصياغة الاستنتاجات اعتماداً على ما تم التوصل إليه من ملاحظات.

المتطلب

٧٤. إذا لم تتوفر الخبرة لدى فريق رقابة الالتزام في مسائل صعبة أو خلافية ينبغي طلب مشورة مهنية.

التفسير

٧٥. يمكن أن تتطلب المسائل الصعبة كفاءة وخبرة قد لا تتوفر لدى فريق الرقابة. وقد تتعلق هذه المسائل بكفاءات تتعلق بنشاط ذو طبيعة خاصة أو لها جانب قانوني أو لها منهج خاص.

٧٦. من المهم توضيح المسائل الخلافية بين فريق الرقابة أو بين فريق الرقابة وأي جهة أخرى معنية بالرقابة.

المتطلب

٧٧. ينبغي على مراجع الالتزام استخدام الشك المهني وأن يحافظ على عقل منفتح وموضوعي.

التفسير

٧٨. يُعَد الشك المهني موقفا يتمثل في المحافظة على عقل منفتح وموضوعي وأن يكون مراجع الالتزام يقظاً تجاه الظروف التي قد تشير إلى عدم التزام محتمل بسبب الخطأ أو الغش/ الاحتيال. 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.

٧٩. تُعَد ممارسة الشك المهني ضرورية لضمان أن يتجنب مراجع الالتزام الانحياز الشخصي وللتأكد من أنه لا يُعمَم عند صياغة الاستنتاجات من خلال معاينته. إضافة إلى أنه يعمل بشكل عقلاني اعتماداً على التقييم النقدي لجميع الأدلة التي يتم تجميعها.

رقابة الجودة

المتطلب

٨٠. ينبغي على مراجع الالتزام أن يتحمل مسؤولية الجودة الشاملة للرقابة لضمان أن عمليات الرقابة تم تنفيذها وفقا للمعايير المهنية والقوانين واللوائح ذات الصلة، وأن التقارير مناسبة في الظروف المحيطة.

التفسير

٨١. في نطاق إجراءات رقابة الجودة، فلدى الجهاز نظاماً لضمان الجودة لتأمين الجودة الشاملة للرقابة.

٨٢. وقد تتضمن إجراءات رقابة الجودة الإشراف وعمليات المراجعة والاستشارة والتدريب المناسب وقد تشمل مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير.

٨٣. تعتمد الجودة الشاملة للجهاز على نظام يتضمن أدواراً ومسؤوليات محددة بشكل واضح.

٨٤. يضمن الجهاز تنفيذ الإجراءات المناسبة وعمليات المراجعة في مسار الرقابة وتُوثَق عمليات رقابة الجودة في ملف الرقابة.

المتطلب

٨٥. يضمن الجهاز أن الفريق الرقابي يمتلك بشكل جماعي الكفاءة المهنية اللازمة للقيام بالرقابة.

التفسير

٨٦. تتضمن رقابة الجودة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان فريق الرقابة يمتلك الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء الرقابة وأن يكون قادراً على اختيار المعايير بدون تحيز ولديه حرية الوصول للمعلومات الحقيقة والنظر في المعلومات الدقيقة والمتاحة ولديه الوقت الكافي لإنهاء مهمة الرقابة.

٨٧. 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.

ج-الخبرة العملية وفهم نوع الرقابة الذي يجري الاضطلاع به.

د- معرفة المعايير المطبقة والمرجعيات.

هـ- فهم عمليات الجهة الخاضعة للرقابة والخبرة المناسبة لنوع الجهة والعمليات قيد الرقابة.

و-القدرة والخبرة لإبداء التقدير والحكم المهني.

ز-تقديم تقرير مناسب.

٨٨. يخصص الجهاز موارد بشرية تتمتع بالمهارات الكافية تكون متاحة عند الحاجة في المراحل المختلفة لعملية الرقابة. وعندما تكون الأساليب أو الطرق أو المهارات التخصصية غير متوفرة ضمن فريق الرقابة أو الجهاز يمكن الاستعانة بخبرات خارجية بطرق مختلفة على سبيل المثال لتوفير معلومات أو تنفيذ عمل معين. وعند الاستعانة بالخبرة الخارجية، يُقيّم الجهاز ما إذا كان الخبراء لديهم ما يلزم من الاستقلالية والكفاءة والقدرات والموضوعية. ويحدد الجهاز أيضا ما إذا كان عملهم ملائما لأهداف الرقابة. وحتى لو تم الاستعانة بخبراء خارجيين لإنجاز العمل بالنيابة عن الجهاز، يبقى الأخير مسؤولاً عن الاستنتاجات.

التوثيق

المتطلب

٨٩. ينبغي على مراجع الالتزام إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها ويجب عليه أن يعد وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويُجري تحديثها طوال عملية الرقابة وإتمام توثيق أدلة الإثبات الداعمة للملاحظات قبل إصدار تقرير الرقابة.

التفسير

٩٠. الهدف من توثيق العمل الرقابي هو تعزيز الشفافية وتمكين مراجع الالتزام 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 ما يلي:

أ- شرح لموضوع الرقابة.

ب- تقييم المخاطر وخطة واستراتيجية الرقابة والوثائق المرتبطة بها.

ج- الطرق المطبقة والفترة الرقابية المغطاة،

د- طبيعة وتوقيت إجراءات الرقابة المنفذة ونطاقها ومداها،

هـ- نتائج إجراءات الرقابة المنجزة وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها،

و- تقييم الأدلة الداعمة للملاحظات والاستنتاجات والآراء والتوصيات،

ز- الأحكام التقديرات التي أُجريت خلال مسار الرقابة لبلوغ هذه الاستنتاجات/الآراء والمتضمنة للاستشارات المهنية والأسباب التي تكمن وراءها،

ح- أعمال التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة وردود فعلها،

ط- المراجعات من قبل المشرفين وضمانات رقابة الجودة الأخرى،

٩١. من الضروري أن يكون التوثيق كافياً لبيان كيف حدَّد مراجع الالتزام أهداف الرقابة وموضوعاتها والمعايير والنطاق، فضلا عن بيان أسباب اختيار منهج تحليلي معين. ولهذا الغرض، ينبغي تنظيم أوراق العمل بما يُمكّن من توضيح الربط المباشر بين الملاحظات وأدلة الإثبات المؤيدة لها.

٩٢. على وجه التحديد وفيما يتعلق بمرحلة التخطيط، من الضروري أن تتضمن أوراق العمل (الوثائق) المحتفظ بها من قبل مراجع الالتزام ما يلي:

أ- أنواع التقارير المطلوبة في مهمة رقابة الالتزام ودرجة التأكد المطلوب تحقيقها.

ب- البيانات والمعلومات التي تم من خلالها تفهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما يساعد على تقييم مخاطر الرقابة، ونتائج عمليات التقييم.

ج- البيانات والمعلومات التي تم على أساسها تقييم الأهمية النسبية لموضوعات الرقابة وعناصرها ونتائج التقييم،

د- حجم العينات المحددة الناتجة عن مرحلة التخطيط وتوزيعها.

هـ- أنواع ومصادر أدلة الإثبات المخطط الحصول عليها.

و- خطة وبرامج المراجعة.

٩٣. من الضروري أن يضع مراجع الالتزام إجراءات مناسبة للحفاظ على سرية وسلامة أوراق العمل، والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والإدارية والمتطلبات المهنية لحفظ السجلات وللقيام بأعمال المتابعة لعملية الرقابة.

٩٤. يعتبر توثيق القرارات الرئيسية المتخذة مهماً لبيان استقلالية وحياد تحليلات مراجع الالتزام. ويقتضي وجود مسائل حساسة توثيق الوقائع ذات الصلة التي تم أخذها بعين الاعتبار في اختيار توجه معين في العمل أو قرارات معينة. بهذه الطريقة، تكون الأعمال والقرارات مفسرة وشفافة.

٩٥. ملغاة.

التواصل

المتطلب

٩٦. على المراجع أن يتواصل خلال عملية الرقابة بطريقة فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة خلال عملية الرقابة.

التفسير

٩٧. يمكن أن تتضمن الأمور المسائل التي يتم تبليغها إلى الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة مكتوبة: موضوع الرقابة والمعايير ومستوى التأكد والفترة الزمنية للرقابة والمشروعات الحكومية والهيئات و/أو البرامج المدرجة في الرقابة، بما يعني إقرار العناصر المهمة الرقابية. ومن شأن تبليغ هذه المسائل أن يساعد على تحقيق فهم متبادل لمسار الرقابة وعمليات الهيئات الخاضعة للرقابة.

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

المتطلب

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

التفسير

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

القسم الرابع: المتطلبات المتعلقة بالمراحل الأساسية لعملية الرقابة.

متطلبات عملية التخطيط

تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول

المتطلب

١٠١. ينبغي على مراجع الالتزام أن يحدد بوضوح، المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول ويأخذ في اعتباره الآثار المترتبة عن أدوارهم فيما يخص موضوع الرقابة.

التفسير

١٠٢. المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يُعِد مراجع الالتزام تقرير رقابة الالتزام لفائدتهم. ويكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن موضوع الرقابة وأي موضوع يخص الرقابة. (المرجع: الفقرة ١١ الخاصة بتعريف الأطراف الثلاثة للرقابة)

١٠٣. عند التخطيط للرقابة، يقيس مراجع الالتزام الأهمية النسبية، استنادا إلى احتياجات المستخدمين المستهدفين.

١٠٤. يعد تحديد الطرف المسؤول مهما عند تحديد معايير الرقابة. ينبغي على الطرف المسؤول الالتزام بالمعايير المستمدة من القوانين واللوائح وقوانين الموازنة واللوائح المالية. وبحسب موضوع الرقابة الذي يحدده مراجع الالتزام ومعيار الرقابة المرتبطة بالموضوع. ويحتاج مراجع الالتزام أيضا أن يتواصل مع الطرف المسؤول في مناسبات عديدة خلال عملية الرقابة.

١٠٥. يحتاج مراجع الالتزام إلى تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم عند تحديد مستوى التأكد الواجب توفيره وطرق التواصل حول مستوى التأكد.

١٠٦. بالنسبة لبعض موضوعات الرقابة قد يكون من الملائم إشراك أكثر من طرف مسؤول. حيث يمكن أن تكون هذه الحالة مثلا موجودة حين تكون أكثر من جهة معنية بتنفيذ الموازنة. وقد يزداد عدد المستخدمين المستهدفين في هذه الحالات.

تعريف الموضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة

المتطلب

١٠٧.للجهاز صلاحية تحديد نطاق رقابة الالتزام، لذلك ينبغي على مراجع الالتزام أن يحدد موضوع الرقابة المقرر قياسه أو تقييمه مقارنة بالمعايير.

التفسير

١٠٨. يحدد مراجع الالتزام موضوع الرقابة بناء على مجالات الرقابة المحددة وفقا للفقرة ٦٧ من هذا المعيار.

١٠٩. ينبغي أن يكون موضوع الرقابة قابلا للتحديد ويمكن تقييمه بالرجوع إلى معايير الرقابة المناسبة. وينبغي أن يكون ذي طبيعة تمكن مراجع الالتزام من استنتاج المستوى اللازم من التأكد. وهذا يعني جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة من أجل دعم الاستنتاج الرقابي أو الرأي.

المتطلب

١١٠. للجهاز صلاحية تحديد نطاق رقابة الالتزام، ينبغي على مراجع الالتزام أن يحدد مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة ليكون الأساس للاستنتاج/الرأي المتعلق بموضوع الرقابة.

التفسير

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

١١٢. عند فحص موضوع الرقابة، ينبغي على مراجع الالتزام التأكد من وجود ما يقابله من معايير مقابلة له

١١٣. قد يكون موضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة محددة من خلال صلاحيات/تفويضات الجهاز أو وفقا للقوانين والتشريعات. وفي مهمة التصديق فإن معايير الرقابة تُعطَي بشكل ضمني في تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة. وفي هذه الحالة، يحتاج مراجع الالتزام إلى تحديد معايير الرقابة المناسبة للاستدلال حول صحة المعايير المقدمة ضمنيا في معلومات الموضوع من قبل الطرف المسؤول.

١١٤. من الممكن أن تُستمد المعايير من:

أ. القوانين واللوائح والقواعد التنظيمية.

ب. المعاهدات الدولية والاتفاقيات الأخرى المعتمدة.

ج. مدونات السلوك المهني

١١٥. تتناول رقابة الالتزام النظامية أو الانضباط (التقيد بالمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة). ومع أن النظامية تكون محور الاهتمام في رقابة الالتزام فإن الانضباط يعد وثيق الصلة أيضا بالنظر إلى سياق المال العام الذي ينطوي على بعض التوقعات فيما يتعلق بالإدارة المالية وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة. وبحسب صلاحيات /تفويضات الجهاز فان عمليات الرقابة قد تفحص الالتزام بالمبادئ المقبولة بشكل عام وبأفضل الممارسات المقررة والتي تحكم سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة (الانضباط). وتكون معايير الرقابة المناسبة لرقابة الالتزام فيما يتعلق بالانضباط إما المبادئ المقبولة بشكل عام أو أفضل الممارسات الوطنية. وقد تكون في بعض الحالات غير مدونة أو ضمنية أو مستندة إلى المبادئ القانونية السائدة. وسيوفر هذا مرونة لتبني معايير ذات دلالة في الرقابة إزاء الانضباط.

١١٦. يمكن أن تستمد معايير الانضباط المناسبة من:

أ. المبادئ العامة التي تحكم العاملين في الجهات الخاضعة للرقابة في عمليات الإنفاق على السلع والخدمات العامة.

ب. مبادئ وممارسات حماية المال العام من الخسارة أو الهدر.

ج. مدونات وقواعد السلوك / الحوكمة التي تضع مبادئ عامة لتوجيه سلوك العاملين في الجهات الخاضعة للرقابة.

د. المبادئ الأخلاقية (بما في ذلك متطلبات الإفصاح عن تضارب المصالح).

هـ. أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية الجيدة في مجال الإدارة الرشيدة.

١١٧. في بعض الحالات تتطلب المرجعيات تفسيرا إضافيا لاستخلاص معايير الرقابة ذات الصلة. وإذا ظهرت وضعيات توجد لها أحكام متضاربة أو شك حول ما هو التفسير الصحيح للمرجعيات الأخرى ذات الصلة، عندها قد يجد مراجع الالتزام من المفيد أن تؤخذ بعين الاعتبار الرجوع إلى الإدارات المختصة بالجهاز لإعمال شئونها.

١١٨. تتوفر في معايير الرقابة المناسبة، سواء تعلق الأمر بالنظامية أو بالانضباط، الخصائص التالية:

أ. 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 استنادا إلى معلومات هذا الموضوع.

ج. الموثوقية: ينتج عن المعايير الموثوقة استنتاجات متناسقة عند استخدامها وتفحصها بنفس الأسلوب من قبل مراجع 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 تلبي حاجات المستخدمين من المعلومات.

ز. قابلية المقارنة: المعايير القابلة للمقارنة هي تلك المعايير المماثلة لتلك المستخدمة في عمليات رقابة الالتزام لنشاطات أخرى مشابهة ومع تلك المستخدمة في عمليات رقابة سابقة للجهة الخاضعة للرقابة.

ح. القبول: المعايير المقبولة هي المعايير التي عادة ما يتفق عليها الخبراء المستقلون في هذا المجال والجهات الخاضعة للرقابة والسلطة التشريعية والإعلام وعامة الناس.

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

١١٩. 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.

١٢٠. إذا اكتشف مراجع الالتزام أثناء إجرائه للرقابة خروجا عن معايير رقابية أخرى ذات صلة إضافة إلى تلك المعايير المحددة في مرحلة التخطيط، يتحمل مراجع الالتزام مسؤولية الإبلاغ عن هذه الانحرافات.

تحديد مستوى التأكد

المتطلب

١٢١. يقرر مراجع الالتزام بحسب صلاحيات الجهاز وخصائص موضوع الرقابة واحتياجات المستخدمين المستهدفين، ما إذا كانت الرقابة ستقدم تأكداً محدودا أو معقولا.

التفسير

١٢٢. عند تقييم مستوى التأكد، يأخذ مراجع الالتزام 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 لدعم تحديد مستوى التأكد.

١٢٣. يتطلب تقديم التأكد المعقول المناسب عملا رقابيا أكثر توسعا (المرجع: الفقرة ٣٤).

١٢٤. لدى الجهاز متطلبات بمقتضى صلاحياته/ تفويضاته تحدد مستوى التأكد..

تحديد الأهمية النسبية

المتطلبات

١٢٥. ينبغي على مراجع الالتزام أن يحدد الأهمية النسبية لتكون الأساس لتخطيط الرقابة وإعادة تقييمها طوال العملية الرقابية.

التفسير

١٢٦. تعكس الأهمية النسبية احتياجات المستخدمين المستهدفين التي تم تقييمها (المرجع: الفقرة ٦٤). وينبغي تحديد هذه الاحتياجات عند التخطيط لعملية الرقابة. وبناء على موضوعات الرقابة المختارة، يتم تحديد الأهمية النسبية بتحديد مستوى عدم الالتزام الذي من المحتمل أن يؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين. وفي تحديد الأهمية النسبية، يولي مراجع الالتزام اهتماما بمجالات تركيز السلطة التشريعية واهتمامات أصحاب المصالح أو توقعاتهم والطلبات ومصادر التمويل العام المهم بالإضافة إلى الغش/ الاحتيال.

١٢٧. يتضمن مفهوم الأهمية النسبية العوامل الكمية "قيمة، أو حجم، أو عدد" أو العوامل النوعية "الطبيعة والسياق". 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 عناصر المسألة هامة "عوامل نوعية".

١٢٨. يطبق مراجع الالتزام الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة وفي تقييم أثر حالات عدم الالتزام. ففي مرحلة التخطيط يساعد تقييم الأهمية النسبية في تحديد أسئلة الرقابة والتي هي ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين. وفي تنفيذ الرقابة، ويستخدم الأهمية النسبية في اتخاذ قرار مدى إجراءات الرقابة التي سيتم تنفيذها ولتقييم أدلة الرقابة. وتستخدم الأهمية النسبية أيضاً في تقييم وإنهاء عملية الرقابة وتقييم نطاق العمل ومستوى عدم الالتزام لتحديد الأثر على الاستنتاج/الرأي.

١٢٩. يتم تحديد الأهمية النسبية الكمية عن طريق تطبيق نسبة مئوية مقارنة بمؤشر يتم اختياره كنقطة بداية (المرجع: الفقرة ١٨٦). ويتضمن هذا ممارسة تقدير الحكم المهني ويعكس المقاييس التي من الممكن أن يعتبرها مستخدمو المعلومات مهمة. وغالبا ما تستخدم الأهمية النسبية الكمية في مهام التصديق. وعند القيام بمثل هذه المهام من الممكن أن يرغب مراجع الالتزام في اختيار مستويات منفصلة للأهمية النسبية لأصناف من المعاملات أو الأرصدة التي هي أكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي الحسابات أو ذات مخاطر كبيرة لعدم الالتزام بطبيعتها أو في السياق.

١٣٠. في بعض الحالات، تكون العوامل النوعية أكثر أهمية من العوامل الكمية. فتوقعات واهتمامات أصحاب المصالح هي أمثلة للعوامل النوعية التي من الممكن أن تؤثر في تحديد مراجع الالتزام 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 الالتزام والتي هي ليست بذات أهمية نسبية إلا أنها تستوجب الإبلاغ إلى الجهة المختصة بحسب الأحوال-

فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية

المتطلبات

١٣١. ينبغي أن يفهم مراجع الالتزام الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفعال للرقابة.

التفسير

١٣٢. يحتاج مراجع الالتزام إلى فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها وكيف يمكن أن يؤثر ذلك في موضوع الرقابة ومعلومات موضوع الرقابة.

١٣٣. لفهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها، يقوم مراجع الالتزام بالإلمام بالأنشطة والقوانين واللوائح ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى وطبيعة عمليات الجهة الخاضعة للرقابة وقواعد الحوكمة والأهداف والاستراتيجيات أو قياس الأداء. ومن الممكن توثيق هذا الفهم في استراتيجية الرقابة.

١٣٤. يحتاج مراجع الالتزام إلى فهم الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة ذات الصلة بعملية الرقابة. وعندما يتم تحديد موضوع الرقابة، يحدد مراجع الالتزام الضوابط الداخلية الموجودة للحد من مخاطر عدم الالتزام بالمعايير أو من الأخطاء الجوهرية في معلومات موضوع الرقابة. وباستخدام تقدير الحكم المهني، يقرر مراجع الالتزام ما إذا كانت الضوابط ذات صلة بالرقابة من عدمه.

١٣٥. يحتاج مراجع الالتزام إلى فهم جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية: السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة

لمخاطر عدم الالتزام بالمعايير. وبيئة الرقابة ومسار تقييم مخاطر الجهة الخاضعة للرقابة ونظام المعلومات وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمهمة الرقابية ومراقبة ضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمهمة.

١٣٦. يحتاج مراجع الالتزام لفهم الرقابة الداخلية والبيئة الرقابية وقد 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

١٣٧. ينبغي أن يضع مراجع الالتزام ويوثق استراتيجية رقابة وخطة رقابة تصفان سويا كيف سيتم إنجاز عملية الرقابة لإصدار تقارير تكون مناسبة في الظروف المتاحة والموارد الضرورية للقيام بذلك والجدول الزمني للعمل الرقابي.

التفسير

١٣٨. تصف استراتيجية الرقابة ماذا سيتم القيام به وتصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك.

١٣٩. تساعد استراتيجية الرقابة على توثيق مجمل القرارات وتحديد الجهات المشمولة بعملية الرقابة مع مراعاة تقييم الأهمية النسبية، ويمكن أن تتضمن التالي:

أ- هدف الرقابة وموضوع الرقابة والنطاق والمعايير وخصائص أخرى لرقابة الالتزام مع مراعاة صلاحيات/تفويضات الجهاز.

ب-نوع المهمة (مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر).

ج- مستوى التأكد الذي سيتم توفيره.

د- تحديد فريق العمل، وتوزيع مهام الرقابة، مدى الحاجة للخبراء من عدمه وتواريخ رقابة الجودة.

هـ- التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة و/أو مع القائمين على الحوكمة.

و- مسؤوليات رفع التقرير (الجهة التي سيرفع إليها التقرير وموعد القيام بذلك وفي أي شكل).

ز- الجهات المشمولة بعملية الرقابة

ح- تقييم الأهمية النسبية.

١٤٠. توضع خطة رقابة الالتزام، وتمثل استراتيجية الرقابة مدخلا أساسيا لخطة الرقابة وتراعي خطة الرقابة ما يلي:

أ- طبيعة خطة الرقابة وتوقيتها ومدى إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.

ب- تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ذات الصلة بالرقابة.

ج- إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر.

د- أدلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة.

١٤١. يقوم مراجع الالتزام بتحديث كل من استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة كلما لزم الأمر طوال عملية الرقابة.

١٤٢. ملغاة.

١٤٣. يمكن أن تجرى عمليات رقابة الالتزام كجزء مكمل لرقابة البيانات المالية. ويمكن أن يجد مراجع الالتزام أن تضمين استراتيجية وخطة وإجراءات الرقابة المطلوبة لرقابة الالتزام في تلك المطلوبة لرقابة البيانات المالية أمراً فعالا.

المتطلبات المتعلقة بالإجراءات الواجب اتباعها للحصول على أدلة الإثبات

أدلة إثبات كافية وملائمة

المتطلب

١٤٤. ينبغي على مراجع الالتزام أن يخطط وينفذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات رقابية كافية وملائمة لصياغة استنتاج بمستوى التأكد الذي تم اختياره.

التفسير

١٤٥. تحدد طبيعة ومصادر أدلة الإثبات الضرورية حسب مستوى التأكد الذي تم اختياره والمعايير والأهمية النسبية والموضوع ونطاق الرقابة.

١٤٦. ترتبط كفاية أدلة الإثبات بالقرار حول مستوى التأكد. ولصياغة استنتاج بتأكد معقول، على مراجع الالتزام الحصول على أدلة أكثر مما هو ضروري في مهمة تأكد محدود. كذلك تختلف طبيعة أدلة الإثبات بالنسبة إلى نوعي المهام الرقابية. فبالنسبة إلى مهمة التأكد المحدود غالبا ما تكون أدلة الرقابة منبثقة عن إجراءات تحليلية وفحوصات في حين بالنسبة لمهام التأكد المعقول فان مراجع الالتزام يحتاج عادة إلى استعمال جميع تقنيات الرقابة (المرجع الفقرة ١٦٠).

١٤٧. الكفاية هي مقياس لكمية الأدلة الضرورية لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات. وعند تقييم مدى كفاية الأدلة فان مراجع الالتزام يحتاج إلى تحديد ما إذا كانت الأدلة التي قد تم الحصول عليها كافية لإقناع شخص مطلع بان الملاحظات معقولة.

١٤٨. الملاءمة مقياس لجودة الأدلة، وتشمل الارتباط والصحة والموثوقية. ويشير الارتباط إلى المدى الذي تكون فيه الأدلة ذات علاقة منطقية وهامة مع المسالة التي تتم معالجتها. وتستند الصحة إلى المدى الذي تكون فيه الأدلة أساسا معقولا وذات معنى لقياس ما يتم تقييمه. وبعبارة أخرى تشير الصحة إلى مدى ملائمة الأدلة لما يستهدف تحقيقه. وتشير الموثوقية إلى المدى الذي تكون فيه أدلة الرقابة قد تم جمعها وعرضها بطريقة شفافة وقابلة للتكرار.

١٤٩. من الضروري أن يخطط مراجع الالتزام معالجات مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها. وتتضمن هذه المعالجات تصميم إجراءات رقابية تعالج المخاطر مثل إجراءات الرقابة الموضوعية واختبار ضوابط الرقابة. وتشمل الإجراءات الرقابية الموضوعية كل من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية وإذا كان ينوي الاعتماد على فعالية تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية فإنه يحتاج أن يتحصل على أدلة تثبت أن هذه الضوابط تعمل بفعالية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية الموضوعية. ويمكن أن تقيم ضوابط الرقابة الرئيسية ذات العلاقة بموضوع الرقابة في تصميمها وتطبيقها بأنها مقبولة/مناسبة.

١٥٠. تستمر عملية جمع الأدلة حتى يثق مراجع الالتزام بوجود الأدلة الكافية والملائمة لدعم مستوى التأكد المتفق عليه ولدعم استنتاجه أو رأيه.

١٥١. كمية الأدلة المطلوبة مرتبطة بمخاطر الرقابة (كلما كانت المخاطر أكبر كلما زاد حجم الأدلة المطلوب) وبجودة مثل هذه الأدلة (كلما كانت الجودة أعلى كلما كانت الأدلة المطلوبة أقل). ولكن في نفس الوقت ينبغي على مراجع الالتزام دائما أن يقيم مدى كفاية الأدلة حسب خصائص رقابة معينة، وليس فقط حسب كمية أو نوعية الأدلة وتبعا لذلك، فان كفاية الأدلة وملاءمتها أمران مترابطان.

١٥٢. مجرد الحصول على المزيد من الأدلة لا يعوض عن قلة جودتها. وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وترتبط بالظروف الخاصة التي تم فيها الحصول على الأدلة. وينبغي على مراجع الالتزام أن يأخذ بعين الاعتبار كلا من دلالة وموثوقية المعلومات التي سيستخدمها كأدلة رقابة.

المتطلب

١٥٣. ملغاة.

التفسير

١٥٤. ملغاة.

١٥٥. ملغاة.

١٥٦. ملغاة.

١٥٧. ملغاة.

المتطلب

١٥٨. ينبغي على مراجع الالتزام اختيار مجموعة من الأساليب الرقابية بما يمكنه من صياغة استنتاج بمستوى التأكد المختار.

التفسير

١٥٩. ينجز مراجع الالتزام إجراءات رقابة فعالة بما يتوافق مع خطة الرقابة لجمع أدلة الإثبات وبلوغ أهداف الرقابة. وسيحتاج مراجع الالتزام في الغالب إلى دمج الأدلة ومقارنتها بأدلة من مصادر أخرى باستخدام تقنيات وطرق مختلفة بهدف تحقيق متطلبات الكفاية والملاءمة. على سبيل المثال، بالقيام بالاستفسار من الإدارة وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة فقد يحصل مراجع الالتزام على فهم حول كيفية مشاركة الإدارة آرائها حول الممارسات والسلوك الأخلاقي مع معاونيها. ويمكن حينئذ أن يعرف ما إذا كانت الضوابط الملائمة قد تم تطبيقها، مثلا إن كان للإدارة دليل إجراءات مكتوب وما إذا كان هذا الدليل متبع في الواقع. ويمكن على سبيل المثال إخضاع موظفي الجهات الخاضعة للرقابة لاستبيان يوضح مدى التزام الإدارة بالإجراءات المكتوبة. وبالاستناد إلى نطاق العملية الرقابية سيجمع مراجع الالتزام أدلة إثبات كمية ونوعية أو مزيجا من النوعين.

١٦٠. يتم جمع أدلة الإثبات باستخدام طرق مختلفة منها ما يلي:

أ- الملاحظة (المعاينة).

ب. الفحص.

ج- طلب المعلومات (أو الاستفسار).

د- الإقرار الخارجي

هـ- إعادة الأداء.

و- إعادة الاحتساب

ز- اختبارات التحقق

ح - اختبارات الرقابة

ط - الإجراءات التحليلية.

١٦١. تتمثل الملاحظة (المعاينة) في النظر في مسار أو إجراء يتم تنفيذه من قبل أطراف أخرى. وتمنح الملاحظة (المعاينة) أدلة إثبات حول الأداء المرتبط بالمسار أو الإجراء ولكنها محدودة باعتبار انحصارها في الزمن الذي وقعت فيه المعاينة وكذلك باعتبار أن هذا المسار أو الإجراء يمكن أن يتأثر بتلك المعاينة.

١٦٢. يشمل الفحص الوثائق والسجلات والملفات، سواء الداخلية أو الخارجية والتي تأخذ شكلا ورقيا أو الكترونيا ويشمل أيضا الفحص المادي. مع مراعاة ما تم فحصه ومع الأخذ في الاعتبار مخاطر الاحتيال /الغش.

١٦٣. يتضمن الاستفسار/طلب المعلومات البحث عن معلومات من الأشخاص ذوي الصلة من داخل وخارج الجهة الخاضعة للرقابة. وحسب موضوع الرقابة ونطاقها فإن الاستفسارات والاستبيانات في اغلب الحالات لن تكون أدلة إثبات كافية وملائمة وحدها، وينبغي الاعتماد على أساليب أخرى لجمع الأدلة مثل الإقرارات المكتوبة من الجهة الخاضعة للرقابة.

١٦٤. يمثل الإقرار الخارجي دليل إثبات يحصل عليه مراجع الالتزام في شكل إجابة خطية مكتوبة مباشرة من طرف ثالث. إذ يحصل مراجع الالتزام على ردود فعل مباشرة ممن استفادوا أو لم يستفيدوا من منح أو أموال عامة تؤكد الجهة الخاضعة للرقابة أنها قامت بدفعها أو تأكد لاستخدام هذه الأموال للأغراض المحددة لها والمنصوص عليها في بنود المنحة أو اتفاقية التمويل.

١٦٥. تتمثل إعادة التنفيذ/الأداء في إنجاز نفس الإجراءات التي سبق إنجازها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة وضوابط الرقابة الداخلية التي تم إنجازها في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للجهة. ويمكن أن تتم عملية إعادة التنفيذ يدويا أو باستخدام تقنيات الرقابة بمساعدة الكمبيوتر وقد تتم الاستعانة بخبراء خارجيين عندما يتعلق الأمر بمسائل ذات تقنية عالية.

١٦٦. تتمثل تقنية إعادة الاحتساب في التثبت من دقة العمليات الحسابية للوثائق أو السجلات. ويمكن إنجاز إعادة الاحتساب يدويا أو الكترونيا.

١٦٧. تتمثل الاختبارات الموضوعية (الرقابة) في اختبار المعاملات أو الأنشطة بالتفصيل مقارنة بالمعايير الرقابية. وغالبا ما تستخدم الاختبارات الموضوعية في مهام التصديق وينبغي دائما أن تدرج كتقنية في مثل هذه المهام. ولكن إجراء اختبارات الموضوعية فقط لا تكون فعالة إلا في حالات نادرة وبالتالي عادة ما تدمج هذه التقنية مع تقنيات رقابية أخرى.

١٦٨. يتضمن اختبار الضوابط الرقابية (التحقق) اختبار الضوابط التي وضعتها الإدارة لتقليل مخاطر عدم الالتزام أو مخاطر وجود بيانات مادية كاذبة في المعلومات الخاصة بموضوع الرقابة. وتعتبر هذه التقنية طريقة فعالة للحصول على أدلة إثبات بالنسبة إلى معظم الموضوعات الرقابية.

١٦٩. تستخدم الإجراءات التحليلية على حد السواء كجزء من تحليل المخاطر ولجمع أدلة الإثبات ويمكن جمع الأدلة إما من خلال مقارنة البيانات أو التحقيق في التغيرات أو تحديد الصلات/التفاعلات التي تبدو غير متماشية مع ما كان متوقعا بالاستناد إلى البيانات التاريخية أو خبرة مراجع الالتزام السابقة. ويمكن أن تساعد الأساليب الإحصائية والأساليب الحسابية مراجعي الجهات التي تستخدم المال العام في مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة. ولا يمكن في أي حال أن تستخدم تقنية الإجراءات التحليلية فقط. وفي مهام التأكد المحدودة تعتبر تقنيات الفحص والإجراءات التحليلية كافيتان لصياغة استنتاج بتأكد محدود في حين أنه يجب أن تتم صياغة الاستنتاجات بتأكد معقول على أساس دمج تقنيات الرقابة المذكورة.

المتطلب

١٧٠. ينبغي أن يجري الاستفسار/ طلب المعلومات بشكل كتابي.

التفسير

١٧١. يمكن للجهاز بصفة خاصة استخدام تقنية الاستفسار. وهذا الأمر يستدعي إعداد وإرسال وسيلة تبليغ مكتوبة إلى الأشخاص المسؤولين المعنيين يتم بمقتضاها طلب معلومات محددة يعتبرها فريق الرقابة مهمة لدعم الاستنتاجات.

عينات الرقابة

المتطلب

١٧٢. ينبغي أن يستخدم مراجع الالتزام عينات الرقابة حيث يكون ذلك ملائما لتقديم كمية كافية من العناصر لاستخلاص الاستنتاجات حول المجتمع التي تم انتقاء العينة منها. وعند وضع عينة الرقابة يأخذ مراجع الالتزام بعين الاعتبار الغرض من الإجراء الرقابي وخصائص المجتمع التي سيتم انتقاء العينة منها.

التفسير:

١٧٣. تعرف عينات الرقابة بأنها تطبيق لإجراءات الرقابة على نسبة أقل من نسبة ١٠٠% من عناصر المجتمع الذي يتم فحصه وإجراء اختبارات الرقابة عليه.

١٧٤. تكون العينة كمية أو نوعية حسب نطاق الرقابة ومدى الحاجة إلى معلومات لتسليط الضوء على موضوع الرقابة من عدة زوايا.

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

١٧٦. تعتبر العينات النوعية إجراءات انتقائيا يتم إنجازه كإجراء منتظم /مدروس وآلي لتحديد عوامل التغيير في موضوع الرقابة. ويقوم مراجع الالتزام بانتقاء العينة على أساس خصائص الأفراد أو المجموعات أو الأنشطة أو المسارات في الجهة الخاضعة للرقابة ككل. وتتطلب العينات النوعية دائما تقييما دقيقا ومعرفة كافية بموضوع الرقابة.

١٧٧. عندما يختار مراجع الالتزام حالات (العينات) التي يجري عليها فحصها ودراستها دراسة متعمقة، فعادة ما يؤدي ذلك إلى عينات صغيرة نسبيا يمكن أن تجيب عن الأسئلة الأكثر استكشافية أو تقدم معلومات جديدة وتحاليل وتبريرات حول موضوع الرقابة.

١٧٨. قد يكون من الملائم استخدام العينات على أساس المخاطر بدلا عن المنهجية الإحصائية عند انتقاء العناصر التي سيتم اختبارها ولا سيما عند معالجة مخاطر هامة.

المتطلبات المتعلقة بتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات

المتطلب

١٧٩. ينبغي أن يقارن مراجع الالتزام أدلة الإثبات التي تحصل عليها مع المعايير الرقابية عند صياغة الملاحظات التي تم اكتشافها والتي تؤدي إلى أراء واستنتاجات الرقابة.

التفسير

١٨٠. يتم تقييم الأدلة التي تم جمعها وأراء الجهات باستخدام الحكم/ التقدير المهني والشك المهنيين.

١٨١. في مسار التقييم، يقيم مراجع الالتزام إذا ما كانت هناك أدلة رقابة كافية وملائمة لصياغة الرأي أو الاستنتاج.

١٨٢. للوصول إلى نظرة موضوعية ومحايدة، فان عملية التقييم تقتضي الأخذ بعين الاعتبار جميع الأدلة التي تم توفيرها والمرتبطة بالآراء أو الاستنتاجات الرقابية.

١٨٣. من خلال تقييم نطاق العمل المنفذ، يحدد مراجع الالتزام ما إذا كان قادرا على صياغة الرأي أو الاستنتاج. أما إذا كان نطاق العمل غير كافي، فان مراجع الالتزام يقوم بالمزيد من الإجراءات أو تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق.

المتطلب

١٨٤. استنادا إلى الملاحظات التي تكشفت والأهمية النسبية، ينبغي على مراجع الالتزام أن يستخلص رأياً أو استنتاجاً حول ما إذا كان موضوع الرقابة يلتزم في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المحددة لموضوع الرقابة.

التفسير

١٨٥. استنادا إلى الأهمية النسبية، يقيم مراجع الالتزام ما إذا كانت الملاحظات التي تم الوقوف عليها هامة بالحد الكافي للاستنتاج بأن موضوع الرقابة ومن جميع النواحي ذات الأهمية النسبية غير ملتزم بالمعايير المحددة لموضوع الرقابة. وبحسب خصائص موضوع الرقابة، يأخذ مراجع الالتزام بعين الاعتبار كلا من القيمة والطبيعة والسياق. وهذا يعني أن حالات عدم الالتزام والتي يمكن أن يعتبرها المستخدمون المستهدفون هامة بطبيعتها أو لسياقها يمكن أن تؤدي أيضا إلى رأي أو استنتاج بعدم الالتزام.

١٨٦. الأهمية النسبية باعتبار القيمة يمكن أن تشمل قيم نقدية مثل المبالغ النقدية أو مقاييس كمية أخرى مثل عدد أصحاب المصالح أو الهيئات المعنية، أو مستويات انبعاثات الكربون، أو التأخير فيما يتعلق بالمواعيد المتفق عليها وغيرها.

١٨٧. قد يدرج مراجع الالتزام أيضا:

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

ب- احتياجات وتوقعات السلطة التشريعية أو عموم أصحاب المصالح أو مستخدمين آخرين لتقرير الرقابة.

ج- طبيعة المرجعيات ذات الصلة.

المتطلب

١٨٨. ينبغي أن يبلغ مراجع الالتزام مستوى التأكد الذي تم توفيره بطريقة شفافة.

التفسير

١٨٩. يحتاج مراجع الالتزام إلى 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.

١٩٠. بالنسبة إلى مهام التقارير المباشرة، يحتاج مراجع الالتزام إلى أن يبين ضمنيا ما إذا كانت الاستنتاجات قد قدمت بتأكد محدود أو معقول. أما بالنسبة إلى مهام التصديق، فان مستوى التأكد سيبلغ من خلال الاستخدام المناسب للرأي الرقابي حسب المعايير المعتمدة.

المتطلبات المتعلقة بتقارير الرقابة

المتطلب

١٩١. ينبغي على مراجع الالتزام أن يبلغ عن الرأي أو الاستنتاج في تقرير الرقابة. ويمكن أن يعبر عن الاستنتاج إما كرأي أو كخلاصة أو كإجابة عن أسئلة رقابة محددة أو كتوصيات.

التفسير

١٩٢. الرأي هو بيان واضح مكتوب لمراجع الالتزام يعبر عنه بصيغة موحدة إما معدلة أو غير معدلة ويذكر في تقرير الرقابة هل أن حالات عدم الالتزام منتشرة متعددة. ويستخدم الرأي عادة في مهام التصديق.

١٩٣. عند عدم تحديد حالات هامة عن عدم الالتزام فان الرأي غير معدل. وقد يكون المثال لصيغة الرأي غير المعدل في مهمة التأكد المعقول (عند إدراج صياغة مناسبة بين قوسين حسب الحاجة) كما يلي، "حسب رأينا [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة يلتزم] بالمعايير المطبقة في جميع النواحي الجوهرية".

١٩٤. يعدل مراجع الالتزام رأيه في الحالات التالية:

أ. الحالات الهامة لعدم الالتزام بحسب مدى عدم الالتزام وهذا قد يؤدي إلى:

١. رأي متحفظ (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة لكنها غير متعددة): "استنادا إلى عمل الرقابة المنفذ، وجدنا أن موضوع الرقابة في الجهة الخاضعة للرقابة باستثناء (صف الاستثناء يلتزم في جميع النواحي الجوهرية بالمعايير المطبقة] ..." أو

٢. رأي عكسي (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة وجوهرية متعددة: "حسب رأينا، [موضوع الرقابة لا يلتزم..." في جميع النواحي الجوهرية ب (المعايير المطبقة) ... وأن انحرافات الالتزام متعددة.

ب. القيود على نطاق العمل. بحسب مدى القيود قد يؤدي ذلك إلى ما يلي:

٣. رأي متحفظ (إذا كان مراجع الالتزام غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي وكانت التأثيرات المحتملة جوهرية ولكنها غير شاملة):" برأينا فيما عدا [وصف الاستثناء، لم يكن بوسع مراجع الالتزام الحصول على دليل رقابي واضح وكاف ومن الممكن أن تكون التأثيرات المحتملة جوهرية ولكن غير شاملة"،

٤- الامتناع عن إبداء الرأي (في حال عدم قدرة مراجع الالتزام على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي حول الالتزام بالمرجعيات وتكون الآثار المحتملة جوهرية وشاملة): "إننا لا نبدي رأيا حول موضوع الرقابة. حيث لم نكن قادرين على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي لتوفير أساس لإبداء الرأي..".

١٩٥. في مهمة التأكد المحدود كمثال على الرأي غير المعدل يمكن أن يكون ما يلي: "بناء على العمل المنجز الموصوف في هذا التقرير، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن موضوع الرقابة لا يتوافق في جميع النواحي الجوهرية مع المعايير المطبقة " ويمكن أن يكون الرأي المعدل بأنه: بناء على العمل المنجز الموصوف في هذا التقرير، عدا (وصف الاستثناء) لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن الموضوع لا يتوافق من جميع النواحي الجوهرية مع المعايير المطبقة.

١٩٦. ينبغي أن تعكس صياغة الرأي صلاحيات/تفويضات الجهاز. وبالتالي من الممكن أن يستخدم مراجع الالتزام مصطلحات على غرار "قانوني ومنتظم" أو "منتظم" أو "تم تطبيقه لأغراض تشريعية معنية ".

١٩٧. في مهمة التأكد المعقول مع رأي غير معدل، يبين مراجع الالتزام بأن الدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه واضح وكاف ويوفر الأساس لإبداء الرأي.

١٩٨. في مهمة التصديق يقدم مراجع الالتزام التأكد عن طريق بيان واضح لمستوى هذا التأكد، إما من خلال رأي مصاغ حسب المعايير المعتمدة أو الاستنتاجات.

١٩٩. في مهام التقارير المباشرة، بإمكان مراجع الالتزام تقديم التأكد إما من خلال:

أ- بيان واضح لمستوى التأكد عبر استنتاجات تبلغ بوضوح عن مستوى التأكد،

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.

٢٠٠. في مهمة التأكد المعقول، يجمع مراجع الالتزام أدلة رقابة واضحة وكافية ليستنتج ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق في جميع النواحي الجوهرية بالمعايير المناسبة الذي تم تحديده، وأنه يقدم تقريرا بصيغة تأكد إيجابي.

٢٠١. وفي مهمة التأكد المحدود، يجمع مراجع الالتزام أدلة رقابة واضحة وكافية لبلوغ هدف المهمة، ومع ذلك تكون الإجراءات محدودة مقارنة بما هو ضروري لمهمة التأكد المعقول. ومن ثم يستنتج مراجع الالتزام، إذا كان ذلك ملائما، بأنه لا يوجد أي شيء يثير انتباهه ويجعله يعتقد بأن موضوع الرقابة لا يتوافق من جميع النواحي الجوهرية مع المعايير المطبقة.

المتطلب

٢٠٢. على مراجع الالتزام إعداد تقرير رقابة بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد.

التفسير

٢٠٣. في مهام التصديق ومهام التقارير المباشرة ينبغي أن تكون النتائج واضحة بشكل كاف لإزالة مخاطر سوء التفسير.

٢٠٤. يعتبر التقرير أحد الأجزاء الرئيسية للرقابة. وينبغي عند الانتهاء من كل عملية رقابة إعداد تقرير مكتوب، يتضمن الملاحظات التي تم الوقوف عليها والآراء والاستنتاجات والتوصيات بصيغة مناسبة وقابلة للتطبيق.

٢٠٥. يتطلب مبدأ الاكتمال أخذ مراجع الالتزام بعين الاعتبار جميع ملاحظات الرقابة ذات الدلالة قبل إصدار التقرير.

٢٠٦. يتطلب مبدأ الموضوعية أن يعمل مراجع الالتزام الحكم المهني والشك المهني بهدف ضمان أن التقرير فعلا صحيح وأن طريقة تقديم النتائج والاستنتاجات اتسمت بالدلالة والإنصاف والتوازن.

٢٠٧. يعني مبدأ التوقيت المناسب إعداد التقرير في الوقت المناسب ليكون وثيق الصلة بالمستخدمين المستهدفين وبمراعات المتطلبات التنظيمية والتشريعية.

٢٠٨. يعني مبدأ الدقة والاستفسارات فحص مدى صحة الوقائع مع الجهات الخاضعة للرقابة.

٢٠٩. يعني مبدأ حق الرد إدراج إجابات الجهة المسؤولة عندما يكون ذلك مناسبا وإعطاء الإجابات والتقييمات الخاصة لهذه الإجابات.

هيكل التقرير – مهام التقارير المباشرة

المتطلب

٢١٠. ينبغي أن يتضمن التقرير العناصر التالية:

أ- العنوان.

ب- تحديد المعايير المعتمدة في إنجاز العمل الرقابي.

ج- الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الأمر).

د-وصف موضوع ونطاق الرقابة (مدي وحدود عملية الرقابة).

هـ- المعايير الرقابية (الإطار المحدد لموضوع الرقابة).

و-شرح وتبرير للطرق/الأساليب المستخدمة.

ز-النتائج.

ح- الاستنتاجات بالاعتماد على إجابات على أسئلة أو آراء محددة.

ط- إجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الأمر).

ي- التوصيات (إذا اقتضى الأمر).

التفسير

٢١١. يساعد الملخص التنفيذي للعمل المنجز والطرق المتبعة المستخدمين المستهدفين على فهم استنتاج مراجع الالتزام. وهنالك 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.

٢١٢. يمكن أن يبين القسم المخصص لمعايير الرقابة القوانين والتشريع والقواعد واللوائح التي تم استخدامها في تقرير الرقابة وينبغي أن يتم تحديدها بنحو واضح في تقرير الرقابة.

٢١٣. يتضمن القسم المخصص للنتائج مقارنة مراجع الالتزام للأدلة التي تم الحصول عليها إزاء معايير الرقابة المعلن عنها وكيف أدت تلك المقارنة لنتائج الرقابة.

٢١٤. 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.

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

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

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

هيكل التقرير – مهام التصديق

المتطلب

٢١٨. يتضمن التقرير العناصر التالية (ليس بالضرورة بهذا الترتيب):

أ- العنوان

ب- المرسل إليه

ج- وصف المعلومات حول موضوع الرقابة، وإن اقتضى الأمر موضوع الرقابة الكامن الضمني

د- نطاق وحدود الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية التي تغطيها.

هـ- المسؤوليات التي تقع على عاتق الطرف المسؤول ومراجع الالتزام.

و-معايير الرقابة (الإطار المحدد لموضوع الرقابة).

ز-تحديد معايير الرقابة ومستوى التأكد.

ح- خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة ذي الاستنتاج /الرأي.

ط- الردود من الجهات الرقابية (حسب الحاجة).

ي- تاريخ التقرير.

ك- التوقيع.

التفسير

٢١٩. يقوم الجهاز برفع تقارير عن نتائج رقابة الالتزام مع رقابة البيانات المالية. ومن ثم يقوم الجهاز بالتأكد من أن المتطلبات تمت تغطيتها إما عبر عناصر رقابة الالتزام أو كجزء من عناصر الرقابة المالية.

٢٢٠. عادة لا يتم إدراج التوصيات في تقارير مهام التصديق. ويمكن إصدار التوصيات بشكل منفصل ضمن رسالة يوجهها إلى الإدارة (التقرير التفصيلي).

المتطلب

٢٢١. ملغاة

التفسير

٢٢٢. ملغاة.

٢٢٣. ملغاة.

٢٢٤. ملغاة.

الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأعمال غير القانونية المشتبه بها

المتطلب

٢٢٥. عند إجراء مهام رقابة الالتزام، وحينما يكتشف مراجع الالتزام حالات عدم الالتزام التي قد تدل على أفعال غير قانونية أو غش/احتيال، ينبغي عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة والحيطة وأن يقوم بتبليغها إلى الجهات المختصة.

التفسير

٢٢٦. عند اكتشاف أفعال غير قانونية محتملة بما فيها الغش/الاحتيال، وهو ليس الهدف الرئيسي من إجراء رقابة الالتزام، فان مراجع الالتزام يعمل على إدراج عناصر مخاطر الغش الاحتيال في تقييم المخاطر وعليه أن يبقى متيقظا لمؤشرات أفعال غير قانونية، بما فيها الغش/الاحتيال، عند إجرائه لأعماله.

٢٢٧. يمكن لمراجع الالتزام أن يأخذ بمشورة مستشار قانونى أو سلطة قانونية متخصصة. وكذلك، يمكنه إبلاغ شكوكه إلى المستويات الملائمة بالإدارة أو إلى القائمين على الحوكمة والقيام بالمتابعة بغية التحقق من اتخاذ التدابير المناسبة. وباعتبار الصلاحيات التفويضات المختلفة والتنظيمات الهيكلية، فان الجهاز هو من يقرر في الإجراءات الواجب اتخاذها تجاه حالات عدم الالتزام ذات العلاقة بالغش/الاحتيال أو المخالفات الخطرة.

٢٢٨. يمكن لمراجع الالتزام أيضا أن يستنتج أن معاملة معينة غير قانونية ويمكن يحدد المبالغ الواجب استرجاعها من الأموال والموجودات المختلسة والمدفوعات غير المستحقة أو غير السليمة.

٢٢٩. على الرغم من أن مراجعي الالتزام لا يحددون إن كان الفعل غير القانوني يشكل مخالفة جنائية أو إذا ما حصلت مسؤولية مدنية فان عليهم المسؤولية تقييم ما إذا كانت المعاملات المعنية مطابقة للقوانين واللوائح المعمول بها وما إذا كانت تشكل مخالفات تتطلب الإحالة للسلطات القضائية المختصة أو طلب استرجاع للمدفوعات غير المستحقة أو غير الصحيحة وللموجودات المختلسة.

٢٣٠. يمكن لمراجع الالتزام التبليغ عن الأفعال التي يوجد شك في غير قانونيتها إلى جهات التحقيق القضائية مع مراعاة الحصول على موافقة الجهات المختصة داخل الجهاز.

٢٣١. في حالة بروز شكوك بوجود أفعال غير قانونية خلال المهمة الرقابية فيمكن للمراجع أن يبلغ هذا الأمر إلى المستويات المناسبة في الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة. ويمكن أن يتمثل المسؤولون عن الحوكمة في هيئات وزارية أو إدارية عالية في أعلى هرم المعنيين بالتقرير. وحيثما أمكن وكان معقولا قد يتابع مراجع الالتزام ويتأكد من أن الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة قد اتخذوا الإجراءات المناسبة تجاه تلك الشكوك كأن يتم التبليغ عن هذا الأمر للسلطة المعنية بالتتبع. كما يمكن للمراجع أن يقوم بالتبليغ عن مثل هذه الأمور مباشرة للسلطة المعنية بالتتبع.

المتطلبات المتعلقة بالمتابعة

المتطلب

٢٣٢. ينبغي متابعة الآراء الاستنتاجات التوصيات لحالات عدم الالتزام في تقرير الرقابة متى كان ذلك مناسباً.

التفسير

٢٣٣. للجهاز دور هام في مراقبة الأعمال التي اتخذها الطرف المسؤول يتمثل في متابعة المسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة. ويتم كتابة خطة للمتابعة بعد نشر التقرير تحتوي على الأسئلة 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 إضافي من قبل الجهاز.

٢٣٤. تُسّهل عملية المتابعة التطبيق الفعال الكفء للإجراءات التصحيحية وإحكام عملية الرقابو، وتساعد مراجع الالتزام للتخطيط لمهام الرقابة المستقبلية.

٢٣٥. 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

إصدار تقارير عن نتائج تلك المتابعات. وفي عمليات الرقابة التي تم تنفيذها تكون إجراءات المتابعة جزءا من عملية تقييم مخاطر السنة التالية. وقد يتطلب الأمر إبلاغ تلك التقارير 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.

٢٣٦. عمليات المتابعة تقع ضمن متطلبات عمل الجهاز، وتلك العمليات تكون بناءة للجهة الخاضعة للرقابة.

الدليل الإرشادي رقم (١)

إرشادات بشأن المرجعيات والمعايير الواجب مراعاتها أثناء فحص الجوانب النظامية والانضباط في رقابة الالتزام

١- مقدمة	٢١٥
٢- الهدف	٢١٥
٣- المفاهيم	٢١٥
٤- نطاق الدليل الإرشادي	٢١٦
٥-مصادر المعايير في رقابة الالتزام	٢١٦
المرجعيات كمصدر للمعايير النظامية	٢١٧
المرجعيات كمصدر لمعايير الانضباط	٢١٩
٦- عملية اشتقاق المعايير من المصادر	٢٢٣
٧- الفرق بين المعايير النظامية والانضباط	٢٢٤
٨- الإفصاح عن مصادر المعايير في تقارير الرقابة	٢٢٦

١-مقدمة

١ هناك حاجة إلى إرشادات خاصة لتطبيق معايير النظامية و/أو الانضباط في رقابة الالتزام. قد تكون رقابة الالتزام معنية بالنظامية (الالتزام بالمعايير الرسمية مثل القوانين واللوائح والاتفاقيات ذات الصلة الملزمة للجهة الخاضعة للرقابة) و/أو الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي السليم والتصرف التشغيلي وكذلك سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة).

بالرغم من أن النظامية هي المحور الرئيسي لرقابة الالتزام، فإن الانضباط قد يكون أيضاً ذا صلة في ضوء السياق العام للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وبالتالي قد يشمل نطاق الرقابة جوانب الانضباط.

٢- الهدف

٢ إن الهدف من هذه الإرشادات هو مساعدة مراجع الالتزام على تحديد قواعد النظامية والانضباط المناسبة في رقابة الالتزام.

ويقدم هذا الدليل الإرشادي مزيداً من التفاصيل حول الاختلاف والعلاقات بين مفهومي النظامية والانضباط.

٣- المفاهيم

٣ رقابة الالتزام – هي أحد الأنواع الثلاثة للرقابة، وهي تقييم مستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها كمعايير. ويتم تنفيذ عمليات رقابة الالتزام من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية تلتزم، في جميع النواحي الجوهرية، بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة (معيار ٢/٢). وقد تشتمل عمليات رقابة الالتزام على معايير النظامية والانضباط (معيار ١/١٣، معيار ٢/٢٤)، اعتماداً على المرجعيات التي تحكم عمل الجهة محل رقابة الالتزام.

٤ المرجعيات – هي القوانين، واللوائح، والقواعد، والمعاهدات والاتفاقيات الدولية، والتعليمات، والشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي السليم والإداري في الجهات الخاضعة لرقابة الالتزام، وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة، ومدونات الأخلاق وغير ذلك من "المعايير" للتحقق من الالتزام أثناء إجراء رقابة الالتزام.

٥ المعايير – هي مؤشرات المقارنة/ المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. ويجب أن يكون لكل رقابة التزام معايير مناسبة لظروف تلك الرقابة. ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة، ويمكن اشتقاقها من مرجعيات مختلفة.

٦ النظامية – يقصد بها الالتزام بالمرجعيات الرسمية مثل القوانين ذات الصلة أو قرارات الجهة التشريعية أو غيرها من الآليات القانونية، والتوجيهات الصادرة عن السلطات العامة ذات الصلاحيات

المنصوص عليها في القانون، والتي تكون الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة بالالتزام لها (معيار ١٣/١-٣٢-٢٤). ويمكن أيضاً اعتبار الشروط الملزمة للجهة الخاضعة للرقابة، على سبيل المثال الاتفاقات والعقود كجزء من النظامية.

٧ الانضباط – يقصد به الالتزام بالمبادئ والأطر العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري السليم (معيار ١٣/١). وفي إطار رقابة الالتزام، قد يشمل الانضباط معايير السلوك المقبولة تقليديًا في إدارة الجهة الخاضعة للرقابة ومجال تقديم الخدمات العامة.

٨ موضوع الرقابة– يقصد به المعلومات أو النشاط الخاضع للقياس أو التقييم وفقاً لمعايير معينة. (الإطار/٢٨)

٩ إن الإدارة السليمة للشئون المالية والإدارية تعني المبادئ المقبولة عموماً التي تحكم سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة في تنفيذ المعاملات المالية (القرارات والعمليات). وبالإضافة إلى ذلك، يشير التصرف الإداري إلى المبادئ التي تحكم القواعد الإجرائية (تأشيرات الموازنة) التي تحكم الأنظمة الإدارية لتقديم الخدمات العامة.

١٠ طريقة تنفيذ موظفي الجهات الخاضعة للرقابة يجب أن تتسم بالعناية المهنية والالتزام بالأخلاقيات والسلوكيات والانضباط المتبعة كمبادئ وأخلاقيات عامة لموظفي الجهات الخاضعة للرقابة.

٤- نطاق الدليل الإرشادي

١١ يوفر هذا الدليل الإرشادي إرشادات رقابة تكميلية لمعيار رقابة الالتزام رقم (٢)، ولا يحتوي على أي متطلبات إضافية لإجراء عملية الرقابة.

١٢ يستهدف هذا الدليل الإرشادي وضع إرشادات لمراجعي الالتزام حول مصادر معايير رقابة الالتزام وكيفية تحديد المعايير المستمدة من هذه المصادر. وسيعتمد ذلك على شروط وظروف كل مهمة رقابية. وما إذا كان من المناسب النظر في معايير الانضباط عند إجراء رقابة الالتزام. إن مراجعي الالتزام الذين يستخدمون هذا الدليل الإرشادي عند إجراء مهمة رقابة الالتزام والتي لا تتضمن معايير تتعلق الانضباط يجب عليهم أن يتجاهلوا أي إرشادات مقدمة فيما يتعلق بالانضباط.

٥- مصادر المعايير في رقابة الالتزام

١٣ المرجعيات هي مصادر المعايير وهي عنصر أساسي في رقابة الالتزام. ويوفر هيكلها ومحتواها معايير الرقابة ويضع الإطار التنظيمي لإجرائها. ويمكن استخدام المرجعيات لوضع معايير النظامية والانضباط. وبسبب الأطر القانونية المختلفة قد يوجد اختلاف في تفسير مفاهيم النظامية والانضباط.

١٤ المعايير المناسبة أمر هام لضمان القياس المتسق المعقول لموضوع ما باستخدام الحكم المهني. وبدون الإطار المرجعي المقدم من خلال معايير مناسبة، فإن أي نتائج أو استنتاجات رقابة تكون عرضة لسوء الفهم والانتقاد.

١٥ تتطلب المعايير المصرية لرقابة الالتزام أن يكون لكل مهمة رقابة التزام معايير مناسبة لظروف موضوع الرقابة. وبمجرد تحديد المعايير المتاحة لموضوع الرقابة، يحتاج مراجع الالتزام إلى تحديد ما إذا كانت تلك المعايير مناسبة. ومن أجل تحديد مدى ملاءمة المعايير، يجب أن يأخذ في الاعتبار مدى ملاءمتها وإمكانية فهمها من قبل المستخدمين المستهدفين، فضلاً عن اكتمالها وموثوقيتها وموضوعيتها. ويجب أن تتسم المعايير المناسبة بنفس الخصائص بغض النظر عما إذا كانت معايير انضباط أو نظامية: الملائمة، والاكتمال، والموثوقية، والحياد، والقابلية للفهم، والفائدة، وقابلية المقارنة، والقبول، وتوافرها للأطراف المسئول. (معيار ١١٨/٢)

المرجعيات كمصدر للمعايير النظامية

١٦ تتعلق النظامية بالالتزام بالسلطات المنبثقة عن القوانين واللوائح والقواعد والاتفاقيات.

١٧ قد تشمل المرجعيات كمصادر لمعايير النظامية ما يلي:

- القوانين واللوائح والأنظمة والتشريعات الأخرى؛
- القوانين المتعلقة بالموازنة وقوانين ربط الموازنة السنوية؛
- القانون الدولي الذي انضمت إليه الدولة أو أدرجته، مثل قانون البحار والقانون الجنائي الدولي وقانون اللاجئين أو قانون الدول الأجنبية الذي يؤثر على الجهات الوطنية مثل قانون الصادر بعنوان "قانون الالتزام الضريبي للحسابات الأجنبية (FATCA)"؛
- المعاهدات الدولية والإقليمية مثل حقوق المشاركة في تدفق النهر؛
- اللوائح ذات الأثر المالي في التصرف العمومي؛
- اللوائح التي تحكم الأنظمة الإدارية والوظيفية للدولة أو البلد؛
- العقود/ الاتفاقيات (على سبيل المثال مع الموردين)؛
- القواعد والإجراءات والعمليات الداخلية الصادرة عن الجهات الخاضعة للرقابة (قابلة للتطبيق اعتماداً على ما إذا كانت تشكل جزءاً من القواعد الرسمية للاختصاص).
- المبادئ والأحكام القانونية المستقر عليها فقهاً وقضاءً.

١٨ يمكن وصف مصادر معايير النظامية على نطاق واسع على النحو التالي:

- التشريع الأساسي – قد تشمل هذه المرجعيات دستور الدولة، والقوانين والتشريعات الرسمية، والقواعد واللوائح التي تحكم موضوعاً ما والتي يمكن تصنيفها معاً كإطار تشريعي أساسي.

- التشريع الثانوي – قد تكون المرجعيات أيضاً أحكاماً عرفية وتعليمات صادرة عن السلطات التنظيمية في الحكومة أو عن الهيئات التنظيمية والأحكام القضائية. ويمكن تصنيفها معاً على أنها تشريع ثانوي يحكم نشاطاً أو معلومات، والتي تخضع للرقابة.
- الشروط التعاقدية – يمكن أن تكون المرجعيات أيضاً معاهدات واتفاقيات وعقود إلخ. والتي تتعلق بالموضوع قيد الرقابة، والتي تكون ذات طبيعة تعاقدية وتكتسب صبغة تنفيذية بمقتضى قانون البلد.

١٩ هناك علاقة هرمية بين الأنواع المختلفة من التشريعات. يكون دستور البلاد أعلى مرجعية رسمية وتليه القوانين والقواعد واللوائح والتشريعات والأحكام القانونية الأخرى. ولا يمكن أن تخالف المرجعية الأدنى في هذا التسلسل الهرمي أو في جزء من تشريع ثانوي المرجعية الأعلى في التسلسل الهرمي. على سبيل المثال، إذا كانت القوانين التي تحكم نظام الرعاية الاجتماعية تحدد متطلبات استحقاق المنافع الاجتماعية، فإن القواعد أو الأوامر اللاحقة الصادرة بموجب هذه القوانين لا يمكنها تغيير متطلبات هذا الاستحقاق. وفي رقابة الالتزام يجب على مراجع الالتزام التأكد من أن الأحكام المشتقة من التشريعات الثانوية تتوافق مع المتطلبات المذكورة أعلاه.

٢٠ اعتماداً على النظام القانوني، قد يتضمن هذا التسلسل الهرمي أيضاً بعض القواعد القانونية العامة أو مبادئ القانون، والتي لم يتم تدوينها في نص دستوري أو قانوني مكتوب، مما يعني أن مصادر القانون يمكن أن تكون مكتوبة وغير مكتوبة. على سبيل المثال، قد تخضع الجهة التي تتخذ قراراً بشأن المنافع الاجتماعية للقاعدة العامة التي تقضي بضرورة معاملة جميع المستحقين بطريقة متساوية حتى لو لم يتم النص صراحة على هذه القاعدة في أي نص قانوني (المبدأ القانوني للمساواة).

٢١ تنشأ معظم المرجعيات من المبادئ الأساسية والقرارات الصادرة عن الجهة التشريعية، ويمكن إصدارها على مستوى أدنى في الهيكل التنظيمي المخول له إصدار القرارات (معيار ١١٣/٢). وفي نفس الوقت يجب أن تكون القواعد واللوائح الصادرة في المستوى الأدنى متطابقة بوضوح مع القواعد الصادرة عن الجهة التشريعية. وعلاوة على ذلك، يجب أن تكون الشروط التعاقدية متسقة مع أحكام القواعد واللوائح المعمول بها.

٢٢ يمكن أيضاً اعتبار الشروط المتفق عليها بمثابة مرجعيات– مصادر لمعايير النظامية. وهذا يشمل المعاهدات الدولية مثل:

- المعاهدات المنشئة لجهات دولية أو إقليمية وقابلة للتنفيذ قانوناً في الدولة.
- المعاهدات ذات المحتوى المالي أو المتعلقة بالموازنة الملزمة عند اعتمادها من قبل الدولة.

- الأحكام القانونية الصادرة عن المؤسسات المختصة للجهات الدولية أو الإقليمية والدولية التي لها تأثير مباشر وملزم على النظام القانوني للدولة، على سبيل المثال الاتفاقيات/ المعاهدات الدولية بشأن موضوعات تغير المناخ والتنمية المستدامة عندما يتم اعتمادها من قبل الدولة.
- والاتفاقات والعقود الأخرى المتعلقة بموضوع الرقابة، باعتبارها ذات طبيعة تعاقدية وقابلة للتنفيذ قانوناً في الدولة

٢٣ يتم وضع سياسات لقطاعات معينة من الاقتصاد الوطني، وقد تتم الموافقة/ المصادقة على هذه السياسات من قبل البرلمان/ الحكومة. والسياسات هي قواعد عليا (قواعد تحكم قواعد أخر ى) في هذا السياق. ويجب أن تعكس السياسات جميع الأحكام القانونية التي تنظم تلك القطاعات، ويكون الإطار القانوني يتناسب مع السياسات. ومن ثم، يمكن أن تكون السياسات ذات صلة مباشرة كمعايير عند تقييم أو التأكيد عن مدى الالتزام بتنفيذ محتويات السياسات والنوايا.

٢٤ عند اشتقاق معايير النظامية من المرجعيات، يجب علي مراجع الالتزام استخدام باستخدام المواد، والفقرات، والأقسام، والفصول، وما إلى ذلك من المرجعيات المنظمة للموضوع الخاضع للرقابة.

المرجعيات كمصدر لمعايير الانضباط

٢٥ في حين أن النظامية تتعلق بالالتزام بالمرجعيات المنبثقة عن القواعد واللوائح وما إلى ذلك، فإن الانضباط يتعلق أكثر بالتوقعات من المستخدمين المستهدفين وقواعد السلوك المهني والحوكمة المؤسسية. وقد يتضمن القيم والمبادئ المقبولة عمومًا مثل العدالة والنزاهة، وتجنب الربح الشخصي من الأعمال العامة، والعدالة في تعيين الموظفين، وتجنب المحسوبية من خلال عدم إعطاء الفرص للعائلة والأصدقاء، والمنافسة المفتوحة في منح العقود، ووضع حدود لتجنب الهدر والإسراف (على سبيل المثال فيما يتعلق بدرجة السفر). وقد يتم تدوين بعض هذه الأمثلة في قواعد أو قانون رسمي وبالتالي يمكن اعتبارها معايير انتظام.

٢٦ عادة ما تكون مرجعيات معايير الانضباط عامة بطبيعتها، وبالتالي قد يصعب تحديد هذه المعايير مقارنة بالمعايير المنبثقة عن المرجعيات التي تحكم معايير النظامية.

٢٧ يجب أن تتصف المعايير المناسبة، سواء النظامية أو الانضباط، بنفس الخصائص مثل: الملاءمة، والاكتمال، والموثوقية، والحياد، والقابلية للفهم، وقابلية المقارنة (معيار ١١٨/٢). في حالة النظامية قد يكون من السهل نسبياً توافر هذه الخصائص لأنها مستمدة من الأحكام القانونية أو من مصادر القانون الأخرى. بينما قد يتطلب الأمر مزيداً من الدراسة المتأنية عندما يأخذ مراجع الالتزام في الاعتبار قواعد الانضباط. لذلك من المهم أن يفحص المراجع إلى أي مدى تُظهر المعايير المستخدمة لتكوين رأي بدرجة كافية هذه

الخصائص. ويمكن أن تكون استنتاجات الرقابة بناءً على معايير الانضباط أقل موضوعية مقارنة بقواعد النظامية. ومن ثم، فإن الحاجة للاعتماد على الحكم المهني لمراجع الالتزام من المرجح أن تكون أعلى في حالة معايير الانضباط منها في حالة معايير النظامية.

٢٨ يمكن اشتقاق المرجعيات (المصادر) لمعايير الانضباط من:

- المبادئ العامة التي تحكم موظفي الجهات الخاضعة للرقابة في عمليات الإنفاق على السلع والخدمات العامة؛
- مبادئ وممارسات حماية الأموال العامة من الخسارة أو الهدر؛
- مدونات قواعد السلوك/ الحوكمة التي تضع مبادئ عامة لتوجيه سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة؛
- المبادئ الأخلاقية (بما في ذلك متطلبات الإفصاح عن تضارب المصالح)؛
- والممارسات المحلية أو الدولية الجيدة.

٢٩ علاوة على ذلك، قد تشير معايير الانضباط إلى السلوكيات المرجعية المقبولة بشكل متعارف عليه في الإدارة المالية والإدارية والموازنة في الجهات الخاضعة للرقابة وفي سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة.

٣٠ على سبيل المثال، عندما يقوم مراجع الالتزام بالرقابة على استحقاق النفقات والشروط الواردة في العقد التي تحدد استحقاق النفقات غير محددة بما فيه الكفاية: يُلزِم عقد مشاركة الإنتاج المُتعاقِد بالإبلاغ عن جميع التكاليف (تكاليف الأصول الرأسمالية وتكاليف التشغيل) إلى الحكومة. وسيتم تسديد هذه النفقات بآلية استرداد التكاليف. ووجد مراجع الالتزام أن بعض النفقات لا تتعلق مباشرة باستخراج البترول ومعالجته ونقله وأنشطة بيعه وتسويقه. وطالب المقاول ببعض نفقات الترفيه، مثل عضوية نادي رياضي، أو الاحتفال بالأعياد الدينية والوطنية، أو التبرعات للمناسبات المجتمعية. ومثل هذا الوضع حدث لأن العقد لم ينص على تحديد أصناف التكلفة المستحقة و/أو حدود التكلفة في العقد، لاسيما تلك التكاليف غير المتعلقة بالعمليات البترولية. وعلى الرغم من أن بنود التكلفة لم يتم تحديدها بشكل كافٍ، كان على الحكومة والمقاول اتباع مبادئ الانضباط.

٣١ مثال آخر على معايير الانضباط المستمدة من مدونة سلوك الوظيفي هو أن موظفو الجهات الخاضعة للرقابة ينحون بأنفسهم عن المعاملات التي تنطوي على تضارب المصالح أو العلاقات الوثيقة. وقد يتم تقنين مصطلح تضارب المصالح في بعض الأنظمة القانونية من حيث طبيعة العلاقة أو درجة القرابة بين موظف الجهة الخاضعة للرقابة والطرف المتعاقد. وفي بعض الأنظمة

القانونية، قد لا توجد معايير للحكم على طبيعة العلاقة التي تشكل تضارباً في المصالح. وفي حالة عدم وجود مثل هذه المعايير المحددة، يتعين على مراجع الالتزام الاعتماد على الحكم المهني لتكوين استنتاج حول ما إذا كانت علاقة معينة تشكل تضارباً في المصالح وبالتالي انتهاكاً لمعايير الانضباط. وعلى سبيل المثال، في معظم الأنظمة القانونية، من المرجح أن يتم تطبيق معايير تضارب المصالح على المعاملات العامة مع زوج/ زوجة موظف الجهة الخاضعة للرقابة، ما لم يكن ذلك مسموحاً به على وجه التحديد بموجب القاعدة أو كانت معاملة "تجارية بحته". ويمكن لمراجع الالتزام اعتماد هذا المبدأ العام لاستنتاج ما إذا كان هناك أي تضارب في المصالح.

٣٢ يرتبط الانضباط بواجب العمل كوكيل بالنسبة للأشخاص المكلفين بالتصرف العام. وهذا يشمل واجب التصرف بحسن نية وبأعلى مستوى من الحرص والصدق والولاء. وهو يمثل التزاماً قانونياً لأحد الطرفين للعمل من أجل مصلحة الطرف الآخر. وعادة ما يتم وصف الوكالة لموظفي الجهات الخاضعة للرقابة في التشريعات أو التوجيهات البرلمانية أو مدونة السلوك. لذلك فإن الانضباط عادة ما يكون مع التوقعات من المستخدم المستهدف النابعة من قواعد السلوك والسلوكيات والحوكمة المؤسسية.

٣٣ وقد يشمل أيضا القيم والمعايير والمقبولة المتعارف عليها، مثل العدالة والنزاهة وتوخي الحذر. وقد ترتبط المعايير المتعلقة بالانضباط أيضاً بالتوقعات المتعلقة بالسلوكيات، على سبيل المثال ما يمكن اعتباره مقبولاً فيما يتعلق بدرجة السفر أو مستويات الضيافة والترفيه على نفقة الحكومة إذا لم يتم النص صراحة على هذه الحدود في اللوائح.

٣٤ في بعض الحالات، قد لا تكون المبادئ والأطر العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري السليم مقننة بالكامل أو قد تكون ضمنية أو تستند إلى مبادئ القانون السائدة. وفي مثل هذه الحالات، يكون علي مراجع الالتزام النظر في نقاط الضعف، وتحديد الجهات المسؤولة عن هذا الضعف.

٣٥ في حين أن المعايير النظامية ملزمة قانوناً للجهات الخاضعة للرقابة، فإن مصادر معايير الانضباط هي معايير مقبولة ومتعارف عليها وذات طبيعة معنوية وأخلاقية، وترتبط ارتباطاً وثيقاً بالقيم وبالتقاليد الاجتماعية في المجتمع والتي تحظى بتأييد واسع من المواطنين.

٣٦ الانضباط مفهوم واسع يحتمل تفسيرات مختلفة ويتأثر بعوامل متعددة بما في ذلك الاختلافات الثقافية. حيث تتعلق بالطريقة التي ينبغي أو لا ينبغي أن تُدار بها الشئون العامة؛ والطريقة التي يتعين أو لا يتعين أن يتصرف بها المسئولون الحكوميون عند إدارة الأموال العامة.

٣٧ قد تتغير أفضل الممارسات أو السلوك الجيد بمرور الوقت بفضل المعارف الجديدة، لكن التزام موظفي الجهات الخاضعة للرقابة باتباع أفضل الممارسات لا يجب أن يتغير. ومن الأمثلة على ذلك

القضايا البيئية، حيث تتغير أفضل الممارسات بمرور الوقت من خلال زيادة المعرفة بالبيئة والحلول التكنولوجية الجديدة.

٣٨ المرجعيات والمعايير المتعلقة بالانضباط هي أيضاً أكثر مراعاة للسياق من المرجعيات والمعايير المتعلقة بالنظامية. ولذلك يجب أخذ هذا الأمر في الاعتبار عند تقييم أدلة الرقابة والإبلاغ عن جوانب الانضباط في رقابة الالتزام.

٣٩ عند تحديد معايير الانضباط، يجب أن يفكر مراجع الالتزام في تطبيق بعض معايير الانضباط في النفقات العامة ويضع في اعتباره ما إذا كانت الإدارة تستخدم المنطق السليم، على سبيل المثال:

- يجب ألا تكون النفقات أكبر مما تتطلبه هذه الواقعة.
- يجب على كل موظف جهة خاضعة للرقابة، بالنسبة إلى النفقات التي يتم تحميلها على المال العام، أن يمارس نفس العناية التي يمارسها أي شخص يتمتع بمستوى عادي من الحكمة فيما يتعلق بإنفاق أمواله الخاصة في سياق مماثل؛
- يجب ألا تمارس أي سلطة، الترخيص في النفقات التي ستكون بشكل مباشر أو غير مباشر لصالحها؛
- الالتزام لمبادئ "المنافسة الحرة" في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- تقديم مصلحة الأغلبية على مصلحة الفرد؛
- العدالة والنزاهة وتجنب المنفعة الشخصية من الشئون العامة، مثل العدالة في تعيين الموظفين على أساس الجدارة؛
- حماية الموارد المملوكة لسكان البلد (الموارد الطبيعية)؛
- مراعاة القواعد الخاصة بين شراء / استخدام المخازن أثناء الظروف العادية والظروف الطارئة.

إذا لم تكن هناك إجراءات محددة لتحمّل نفقات عامة في ظل ظروف خاصة معيّنة، على سبيل المثال خلال حالة طارئة مثل الفيضانات، يمكن أن تكون معايير الانضباط التي يجب اتباعها تتمثل فيما إذا كان موظف الجهة الخاضعة للرقابة قد مارس نفس المستوى من الحذر الذي يمارسه شخص بمستوى عادي من الحيطة في تحمّل مثل هذه النفقات. ومن المرجح ألا يتّبع الشخص ذو مستوي عادي من الحذر الإجراءات المنصوص عليها مثل الدعوة لتقديم عطاءات للمشتريات وما إلى ذلك من أجل إنقاذ الأرواح أو الممتلكات في حالة الطوارئ. لذلك يجب على مراجع الالتزام استخدام الحكم المهني بناءً على السلوكيات المتوقعة لشخص يتمتع بمستوى عادي من الحذر للوصول إلى استنتاج الرقابة حول ما إذا كانت الانحرافات عن إجراءات شراء مواد الإغاثة، المتوقّع اتباعها، مبرّرة أم لا في ظل ظروف الطوارئ.

٦- عملية اشتقاق المعايير من المصادر

٤٠ علي مراجع الالتزام أن يحدّد مسبقا معايير الرقابة ذات الصلة التي توفر أساس لإبداء رأي/ استنتاج حول موضوع الرقابة(معيار ٢/١١٠). ويجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين وغيرهم حسب الظروف. كما يجب إبلاغ الطرف المسؤول عنها. (معيار ٢/٩٧)

٤١ يجب أن يكون لكل عملية رقابة مرجعيات مناسبة لنطاق وظروف هذه العملية. وأثناء التخطيط للعملية واستناداً إلى نطاقها وتقييم المخاطر، يستخدم مراجع الالتزام المعايير من المرجعيات الرسمية أو المعايير المتعارف عليها ويطبقها على عملية الرقابة.

٤٢ لتحديد المعايير الرقابية المناسبة، يحتاج مراجع الالتزام إلى اشتقاق المعايير من المرجعيات وبيان أنّ المعايير ذات صلة بموضوع الرقابة. وهذه المعايير تفسر فقرات وأقسام المرجعيات المعدّة لموضوع رقابة معّين. ويمكن أن تؤخذ نوايا المشرع والمنطلقات المحددة عند وضع القانون بعين الاعتبار في تفسير معايير النظامية والانضباط.

٤٣ يعدّ تحديد معايير رقابة الالتزام عملية مهمّة تتطلب من مراجع الالتزام قدراً هاماً من الحكم المهني ومعرفة كل من المرجعيات ذات الصلة ومصادر تفسيرها وهو ما يتطلب مستوى من الخبرة في ممارسة رقابة الالتزام. ولتقييم الالتزام بالمرجعيات في الجهات الخاضعة لرقابة الالتزام، من الضروري أن يكون لدى المراجع معرفة كافية بتلك المرجعيات.

٤٤ يُعد إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بالمرجعيات أمراً بالغ الأهمية لتمكينها من تطبيق تلك المرجعيات، ولذلك يجب الاتصال في مراحل مبكرة بالجهات الخاضعة للرقابة لتكون عمليات رقابة الالتزام أكثر جدوى، وتمثل المعايير المحددة امتداد للمرجعيات التي تنظم عمل الجهة الخاضعة للرقابة، أو المعايير المقبولة، ولا يجب الاحتكام لنفس المعايير في جهات أخرى لا تحكمها نفس المرجعيات بشكل ألي حيث قد لا تصلح تلك المعايير للجهة الأخرى وبالتالي فسترفض تلك الجهات اعتبارها مقاييس لقياس عملها.

في بعض الحالات، قد تكون أحكام المرجعيات ذات الصلة غير واضحة، وهنا يجب علي مراجع الالتزام طلب الاستشارة من الجهة المختصة وفقا للحالة موضوع عملية الرقابة.

٤٥ يجب أن تُبرز معايير الرقابة المناسبة سواء النظامية أو الانضباط، الخصائص المدرجة في معيار رقابة الالتزام رقم (٢) (معيار ٢/١١٨). وذلك خاصّة عند تحديد معايير الانضباط وفي التواصل والشرح للجهة الخاضعة للرقابة. وعند تحديد معايير الرقابة المناسبة، يمكن أخذ ما يلي في الاعتبار:

- يجب "ملاءمة" المعايير بشكل مناسب للظروف الخاصة للرقابة حتى يمكن من الوصول إلى استنتاج (استنتاجات) رقابة ذات دلالة.

- في العديد من عمليات رقابة الالتزام، ستكون المرجعيات المنطبقة قابلة للتحديد بوضوح. وبالنسبة إلى عمليات الرقابة النظامية. على سبيل المثال، يمكن أن يكون قانون أو لائحة (أو مادة منه، فقرة، قسم، فصل، إلخ) في بعض الحالات واضحة بما يكفي لاستخدامها مباشرة كمعيار. وإذا ظهرت حالات يوجد فيها شك في التفسير الصحيح للمرجعية ذات الصلة، فقد يرى مراجعو الالتزام أنّه من المفيد النظر في نوايا المُشرّع والمنطلقات المعتمدة في وضع المرجعية (مثل القانون) أو التشاور مع الجهة المسؤولة عن التشريع. وإذا لم يكن هذا ممكنا بالنظر إلى النظام القانوني، يجوز لمراجعي الالتزام في الجهات الخاضعة للرقابة اتباع القواعد المستمدة من نظامهم القانوني بشأن تأويل القوانين عند الضرورة عندما تكون مقبولة قانوناً. ويمكن له أيضاً أخذ الأحكام ذات الصلة الصادرة عن السلطات القضائية بعين الاعتبار.
- في بعض الحالات، قد تكون أحكام المرجعيات ذات الصلة غير واضحة، على سبيل المثال، عندما ينص تشريع في ضرورة وضع أحكام أكثر تحديداً من قبل الهيئة الإدارية المعنيّة، في حين لم يتم وضع هذه الأحكام بعد. في مثل هذه الحالات، يذكر مراجعو الالتزام بوضوح في تقرير الرقابة ما تتطلّبه التشريعات ذات الصلة حسب اعتقادهم، أو أنّ نطاق الرقابة كان محدوداً ويبينوا أسباب هذا التقييد. فعلى سبيل المثال، في هذه الحالة، قد يشير التقرير إلى أنّ الوضوح غير الكافي للقانون قد حدّ من معايير الرقابة التي المطبقة وأنّ هناك حاجة لاتخاذ تدابير علاجية.
- أحيانا، قد لا تكون المرجعيات الثانوية متوافقة مع المتطلبات. وفي هذه الحالات، يمكن أن يكون عدم الاتساق نتيجة في حدّ ذاته. ومع ذلك، يجب أن تسود أحكام التشريعات الأساسية على تلك الموجودة في التشريعات الثانوية. فعلى سبيل المثال، إذا كان القانون الذي يحكم المشتريات العامة يفرض عملية تقديم عطاءات إلزامية، في حين أنّ القواعد الأقل درجة الموضوعة في المجال تنص على استثناء، يجب أن تُعتَمد أحكام القانون كسلطة مناسبة. ونتيجة لذلك، من الضروري أن يكون لدى مراجعي الالتزام معرفة كافية بهيكل ومحتوى المرجعيات نفسها. (معيار ١/٣٠)
- يمكن أيضًا تقسيم نهج الرقابة إلى أجزاء، أو تضييق النطاق، بحيث يمكن تطبيق معايير يمكن تحديدها بوضوح.

٧- الفرق بين المعايير النظامية والانضباط

٤٦ على سبيل المثال: يُتوقع من موظفي الجهات الخاضعة للرقابة بشكل عام اتخاذ قرارات مالية وإدارية سليمة عند تنفيذ المشتريات العامة. وفي حالة وجود قواعد ولوائح وإجراءات محدّدة.. الخ

في نظام قانوني معين يجب اتباعها في عمليات الشراء، كاشتراط تقديم عطاءات مناسبة وتقييمها وإسناد العقد بناءً على قواعد محددة، فإنّ طبيعة هذه القواعد المحدّدة تجعلها معايير للنظامية. ومع ذلك، إذا لم يتم تقنين هذه الإجراءات باتباع مبادئ التصرف المالي والإداري السليم في المشتريات العامة، أو كانت هناك أوجه قصور في تسجيلها، فإنّ معايير الرقابة التي يتعين اعتمادها ستكون المبادئ المتعارف عليها التي تحكم سلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة في تنفيذ المعاملات المالية. ويمكن أن تكون هذه المبادئ العامة إجراءات معقولة لإجراءات الشراء الشفافة، ومساءلة موظفي الجهات الخاضعة للرقابة في المعاملات العامة، وتوافر الجودة المعقولة في البضائع المشتراة والأعمال المنفذة أو الخدمات المقدمة. وهذه المعايير يمكن أن يطلق عليها معايير الانضباط.

٤٧ فيما يلي مثال آخر للصفات المتأصلة في طبيعة معايير الانضباط ولكن يمكن التعامل معها على أنها معايير نظامية فإن المبادئ العامة للتصرف المالي والإداري تحظر قبول موظفي الجهات الخاضعة للرقابة أي هدايا من الأطراف التي يتم التعامل معها في الإطار الوظيفي. وهذا بطبيعته من معايير الانضباط. ومع ذلك، فقد تكون هناك معايير وأنظمة معيّنة تحدّد نوع الهدايا المقبولة ومقدارها والشروط التي تخضع لها. وفي حالة وجود مثل هذه القواعد وغيرها، فإنّ المعايير التي تكون هي أصلها ذات طبيعة انضباط تصبح معايير نظامية بسبب النص الوارد القانون. ومع ذلك، في حالة عدم وجود قواعد محدّدة تحكم قبول أي نوع من الهدايا، يتعين على مراجع الالتزام ممارسة حكمه المهني لاستنتاج ما إذا كانت الهدايا المكتسبة قد أدت إلى ربح ما للشخص. ومثال ذلك، فيما يتعلق بنفقات السفر حين لا توجد مبادئ توجيهية محدّدة بشأن الاستحقاق، يجوز لمراجع الالتزام فحص ما إذا كان هناك ربح من خلال مقارنة الدفع الفعلي بما يمكن قبوله وفقاً لأسعار السفر المرجعية حسب وسيلة السفر الفعلية المستخدمة والأسعار المرجعية لتعريفة الغرف في الفندق الذي أقام فيه المسؤول.

٤٨ قد يكون هناك أيضاً خط رفيع بين النظامية والانضباط، وقد لا يكون من السهل إثبات عدم الانضباط.

على سبيل المثال، قد يتبين بأنّ اتفاقا تعاقديا فيه إسراف ومخالف للقانون المعمول به. ولإثبات عدم الانضباط، سيبحث مراجع الالتزام عن أدلة على أنّ السلطة العامة تصرفت بانحياز وانتهجت خيارات غير صحيحة. ومن ثم، فإنّ معايير رقابة الانضباط ستكون الشفافية أو الإجراءات التي تتبعها السلطة العامة في منح العقد.

٤٩ يجب على مراجع الالتزام أن يأخذ في الاعتبار القوانين واللوائح والاتفاقيات إضافة إلى مراعاة المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري السليم وسلوك موظفي الجهات الخاضعة للرقابة في سياق نظام قانوني معين.

٥٠ نظرا لوجود اختلاف بين المرجعيات التي تنظم الانضباط، فالأمر يتطلب فحص الالتزام بالمرجعيات التي تنظمها حتى يمكن الأخذ بها كمعايير، ولذلك يجب أخذ هذا الأمر في الاعتبار عند تحديد المرجعيات التي تنظم الانضباط.

٨- الإفصاح عن المرجعيات في تقارير الرقابة

٥١ يجب أن تكون المرجعيات متاحة للمستخدمين المستهدفين للسماح لهم بفهم كيفية أساس قياس الموضوع أو تقييمه. لذلك، يجب أن يحتوي تقرير الرقابة على قسم خاص يشير إلى أنواع المرجعيات التي استخدمها مراجع الالتزام، ويجب أن يشير صراحةً في الفقرات المتعلقة بتقييم نتائج الرقابة إلى المرجعيات التي كانت الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة بالالتزام لها. (معيار ٢/٢١٠)

٥٢ يحدّد تقرير رقابة الالتزام المرجعيات التي تمّ قياس أو تقييم موضوع الرقابة بناء عليها حتى يتمكن المستخدمون المستهدفون من فهم أساس الاستنتاج. وقد يكون من المناسب في ظل هذه الظروف الإفصاح عن ما يلي:

- مصدر المرجعيات المطبقة، وما إذا كانت هذه المرجعيات مضمّنة في قانون أو لائحة أم لا، أو صادرة عن هيئات مرخص لها.
- طرق القياس أو التقييم المستخدمة عندما تسمح المرجعيات المطبقة بالاختيار بين عدد من الطرق؛
- أي تفسيرات مهمة تم إجراؤها عند تطبيق المرجعيات المطبقة في ظروف المهمة؛
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقييم المستخدمة؛
- شرح لأية قيود متأصلة مهمة مرتبطة بقياس أو تقييم موضوع الرقابة بالمقارنة مع المعايير المطبقة.

٥٣ عندما تكون المعايير المطبقة لهدف معين، فقد يتضمن تقرير الرقابة بياناً ينبه القراء إلى هذه الحقيقة، حيث قد لا تكون معلومات موضوع الرقابة مناسبة لهدف آخر.

٥٤ عندما يتطلب إرشاد معين تطبيق معايير الانضباط، يمكن تطبيق المبادئ الموضحة في هذه الإرشادات حسب الاقتضاء في ظل هذه الظروف. وقد يختلف شكل ومحتوى التقارير المتعلقة بالانضباط اعتماداً على الصلاحيات الواردة في هذا الإرشاد والظروف الخاصة.

٥٥ يتأكد مراجع الالتزام من أنّ المرجعيات تعكس بشكل كاف الموضوع الخاضع للرقابة. وفي حالات نادرة، حين تكون الرقابة تغطي فقط أجزاء معيّنة من قانون أو لائحة، يجب ذكر هذا النطاق بوضوح في تقرير مراجع الالتزام.

يجب توضيح حالات تضارب المرجعيات في تقرير الرقابة.

طبعت بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

رئيس مجلس الإدارة

محاسب/ أشرف إمام عبد السلام

رقم الإيداع بدار الكتب ٢٦٨ لسنة ٢٠٢٥

٢٥٦٨٦ / ٢٠٢٤ - ٢٠٢٥/٣/١٧ - ٥٠٩

صورة الكترونية لا يعتد بها عند التداول