

# ISSAI 100

## المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام

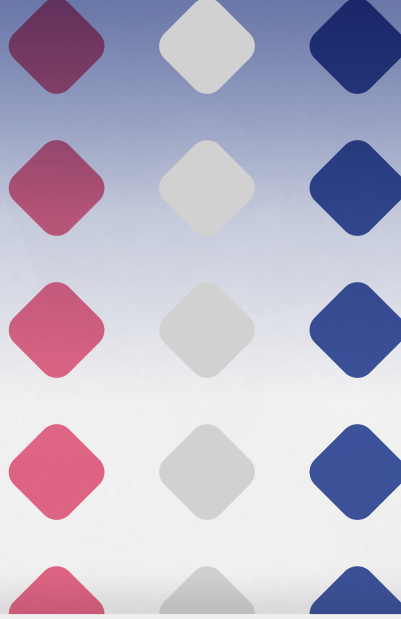
إيتم إصدار معايير وأدلة الإنتوساي من قِبَل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) والتي تعتبر ضمن إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي. ولمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI



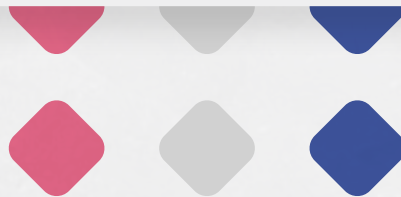
منظمة الانتوساي، 2019

(1) أقرت كمبادئ أساسية في التدقيق الحكومي عام 2001

(2) تمت مراجعتها وإعيد تسميتها الى المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام في عام 2013

(3) مع إنشاء إطار عمل الانتوساي للاصدارات المهنية، تم إجراء تغييرات تحريرية في عام 2019

المعيار الدولي 100 متاح بجميع لغات الإنتوساي الرسمية: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية



## جدول المحتويات:

|    |  |
|----|--|
| 4  | المقدمة  |
| 6  | غاية وسلطة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة |
| 9  | إطار رقابة القطاع العام  |
| 9  | التفويض  |
| 10 | رقابة القطاع العام وأهدافها  |
| 11 | أنواع رقابة القطاع العام   |
| 13 | عناصر رقابة القطاع العام   |
| 13 | الأطراف الثلاثة  |
| 14 | موضوع الرقابة ومعاييره ومعلوماته                                     |
| 14 | أنواع المهمات الرقابية   |
| 16 | الثقة والتأكيد في رقابة القطاع العام                                 |
| 18 | مبادئ رقابة القطاع العام   |
| 20 | المتطلبات التنظيمية  |
| 21 | المبادئ العامة   |
| 25 | المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة                                      |

## المقدمة

- (1) المعايير المهنية والدلائل ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام تهدف المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا التي وضعتها الإنتوساي إلى ارتقاء أجهزة الرقابة العليا باستقلالية الرقابة وفعاليتها.
- (2) تدعم المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا أعضاء الإنتوساي في وضع منهجهم المهني وفقا لتفويضاتهم والقوانين المحلية واللوائح والأنظمة.
- (3) تشكل المعايير المهنية جزءا من إطار عمل الإنتوساي الخاص بالإصدارات المهنية (IFPP). تحتوي مبادئ الإنتوساي المبادئ المؤسسة والاساسية لإطار العمل التي تنص على متطلبات العمل الصحيحة للأجهزة الرقابية العليا. وتتناول المعايير الدولية اجراء عمليات التدقيق وتتضمن المبادئ المهنية المقررة عموما التي تسند فاعلية واستقلالية رقابة الهيئات الحكومية.
- (4) تشكل أدلة الإنتوساي جزءا من إطار عمل الإنتوساي الخاص بالإصدارات المهنية. حيث تقدم إرشادا لدعم أجهزة الرقابة العليا والمدققين في تعزيز الأداء التنظيمي وتطبيق المعايير الدولية عمليا.
- (5) تستند المبادئ الأساسية للمعيار الدولي رقم 100 الخاصة برقابة القطاع العام الى مبدا الإنتوساي رقم 1 (اعلان ليما) وتناقش هذا المبدأ كما تقدم إطارا مرجعيا دوليا رسميا للتعريف برقابة القطاع العام. وتستند مجموعة معايير المحاسبة الدولية الى هذه المبادئ.
- (6) يقدم المعيار الدولي رقم 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام معلومات مفصلة حول:

- الغرض من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وسلطتها،
- إطار عمل رقابة القطاع العام،
- عناصر رقابة القطاع العام،
- المبادئ الواجب تطبيقها في رقابة القطاع العام.

## غاية وسلطة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(7) يرسى المعيار (100) المبادئ العامة التي تنطبق على جميع مهمات رقابة القطاع العام بصرف النظر عن شكلها أو سياقها. وتستند المعايير (200) و (300) و (400) على المبادئ التي يجب تطبيقها في سياق الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام على الترتيب وتطورها. ويجب تطبيقها إلى جانب المبادئ المذكورة في المعيار (100). ولا تلغ هذه المبادئ بأية حال القوانين الوطنية أو الأنظمة أو التفويضات أو تحول دون إجراء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتحقيقات أو المراجعات أو المهمات الأخرى التي لا تغطيها المعايير الدولية الحالية بصورة.

(8) يمكن استخدام المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (المعيار رقم 100) ومبادئ الرقابة المالية ورقابة التدقيق والالتزام لوضع معايير مرجعية بطرق ثلاث كما يلي:

- كأساس يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الاستناد إليه في وضع المعايير.
- كأساس لاعتماد معايير وطنية متجانسة.
- كأساس لاعتماد التوجيهات العامة للرقابة كمعايير.

وقد تختار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تجميع وثيقة واحدة لتحديد المعايير أو سلسلة من مثل هذه الوثائق أو مزيج من الوثائق التي تحدد المعايير وغير ذلك من الوثائق المرجعية.

وعلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تفصح عن المعايير التي تطبقها عند تنفيذ الرقابة ويجب أن يكون هذا الإفصاح متاحاً لمستخدمي تقارير هذه الأجهزة. وإذا كانت المعايير مستندة إلى مصادر عدة معاً فلا بد من ذكر ذلك. والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مدعوة إلى

جعل مثل هذه الإفصاحات جزءاً من تقارير الرقابة الخاصة بها، غير أنه يمكن الإفصاح عن ذلك بشكل عام.

(9) لا يجوز للجهاز الرقابي أن يصرح أن المعايير التي وضعها أو اعتمدها تستند إلى المبادئ الأساسية للتدقيق أو تتوافق معها إلا إذا كانت هذه المعايير ملتزمة التزاماً كاملاً بجميع مبادئ المعايير 100 و200 و300 و400.

وقد تتضمن تقارير التدقيق إشارة إلى كون المعايير المستخدمة قد استندت إلى المعايير الدولية المتعلقة بأعمال التدقيق المنفذة أو كانت متوافقة معها. وقد تكون هذه الإشارات على النحو التالي:

...لقد أجرينا عملنا (اعمالنا) الرقابي وفقاً (للمعايير) والتي تستند إلى المعيار 100 المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام (ومادىء المعيار 200 مبادئ التدقيق المالي /المعيار 300 مبادئ تدقيق الاداء /المعيار 400 مبادئ تدقيق الالتزام .

ولاعتماد أو وضع معايير رقابية تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة، لا بد من فهم النص الكامل للمبادئ. ولتحقيق ذلك، قد يكون من المفيد الرجوع إلى معايير التدقيق المالي ذات الصلة (المعايير الدولية 2899-2000) ومعايير تدقيق الاداء (المعايير الدولية 3899-3000) ومعايير تدقيق الامتثال (المعايير الدولية 4899-4000).

(10) قد تختار الأجهزة العليا اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة باعتبارها معاييرها المرجعية. وفي مثل تلك الحالات، يجب على المدقق أن يلتزم بجميع المعايير الدولية للأجهزة العليا المتعلقة بالتدقيق.

ويمكن الإشارة إلى المعايير الدولية المطبقة على النحو التالي:

...لقد أجرينا رقابتنا وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ولتعزيز الشفافية، يمكن أن يحدد البيان كذلك المعيار أو مجموعة المعايير ضمن المجموعة من (-2000 4899) التي اعتبرها المدقق ذات صلة وطبقها وذلك من خلال إضافة العبارة التالية:

لقد استندت عمليات التدقيق إلى المعيار [المعايير] رقم المعيار /رقم واسم المعيار أو مجموعة المعايير].

(11) ان المعايير الدولية للرقابة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مضمنة في معايير التدقيق المالي (المعايير 2899-2000). لذلك ففي التدقيق المالي يمكن الإشارة إما إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا أو الى معايير التدقيق الدولية. وتوفر المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا مادة اضافية حول كيفية التطبيق في القطاع العام بيد ان المتطلبات الواجب تنفيذها من المدقق هي ذاتها. وتشكل معايير التدقيق الدولية مجموعة معايير غير قابلة للتجزئة والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة التي ترد فيها لا تجوز الإشارة لها بصورة منفردة. وإذا تم اعتماد المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا أو المعايير الدولية للمراجعة كمعايير للتدقيق المالي يعتمدها الجهاز الرقابي فيجب أن يتضمن تقرير المدقق إشارة إلى تلك المعايير. وينطبق ذلك بالقدر ذاته على عمليات التدقيق المالي التي تجرى إلى جانب الأنواع الأخرى من التدقيق.

(12) قد تجرى الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمعايير من مصادر أخرى شريطة ألا ينشأ عن ذلك أي تعارض. وفي مثل تلك الحالات، يجب الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للأجهزة العليا والمعايير الأخرى ذات الصلة.



## إطار رقابة القطاع العام

### التفويض

(13) يمارس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مهمته المتمثلة في رقابة القطاع العام ضمن ترتيب دستوري محدد وبموجب وظيفته وتفويضه اللذان يضمنان الاستقلالية والسلطة التقديرية الكافية في أداء واجباته. وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مسؤولياته العامة في مجال رقابة القطاع العام وينص بخصوص عمليات الرقابة والمهام الأخرى التي يجب أداؤها على أحكام أخرى.

(14) قد تكلف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأداء أنواع عدة من المهام في أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والاستخدام المناسب للأموال والأصول العامة. ويختلف مدى وشكل هذه المهام وإعداد التقارير عنها وفقا للتفويض القانوني الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعني.

(15) يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في بعض البلدان محكمة تتألف من قضاة، تتمتع بالسلطة على المحاسبين الحكوميين وغيرهم من الموظفين الحكوميين المسؤولين أمامها. وهناك علاقة مهمة بين هذه السلطة القضائية وخصائص رقابة القطاع العام. تتطلب الوظيفة القضائية من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحرص على مساءلة كل من يكلف بالتعامل مع المال العام، وبهذا الخصوص، خضوعه للسلطة القضائية

(16) قد يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة قرارات استراتيجية للاستجابة للمتطلبات الواردة

في تفويضه والمتطلبات التشريعية الأخرى. وقد تتضمن مثل هذه القرارات تحديد معايير الرقابة المعمول بها، والمهام التي ستنفذ وكيفية تحديد أولويتها.

## رقابة القطاع العام وأهدافها

(17) بيئة الرقابة في القطاع العام هي التي تقوم فيها الحكومات والمؤسسات الحكومية الأخرى بممارسة المسؤولية عن استخدام الموارد المتأتية من الضرائب والمصادر الأخرى لتقديم الخدمات للمواطنين والمستفيدين الآخرين. وهذه المؤسسات مسؤولة عن إدارتها وأدائها وعن استخدام الموارد أمام من يوفرون الموارد، بما فيهم المواطنون، الذين يعتمدون على الخدمات المقدمة باستخدام تلك الموارد. وتساعد رقابة القطاع العام على إيجاد الظروف الملائمة وتعزيز التوقعات بأن تؤدي الهيئات الحكومية والموظفين الحكوميين وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقيات مهنية وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

(18) يمكن وصف رقابة القطاع العام بعملية منهجية من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة. تعتبر رقابة القطاع العام ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والاشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها.

(19) تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتحقيق هذا الهدف كأحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية الديمقراطية وآلياتها للحوكمة وتلعب دورا مهما في تعزيز إدارة القطاع الحكومي بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء. وتتضمن مبادئ الإنتوساي (20) "مبادئ الشفافية والمساءلة" المبادئ الأساسية بهذا الخصوص.

(20) تبدأ جميع عمليات رقابة القطاع العام بالأهداف التي قد تختلف تبعا لنوع الرقابة المنفذة. غير أن جميع عمليات رقابة القطاع العام تساهم في الحوكمة الرشيدة من خلال ما يلي:

- تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة

تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئات الحكومية.

- تعزيز المساءلة والشفافية وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة وأداء الإدارة العامة.
  - تعزيز فعالية الهيئات ضمن الترتيب الدستوري - التي تمارس الرقابة العامة والوظائف التصحيحية على الحكومة والجهات المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة بالمال العام.
  - إيجاد الحوافز للتغيير بتوفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات المدروسة للتحسين.
- (21) بوجه عام، يمكن تقسيم عمليات رقابة القطاع العام إلى نوع أو أكثر من ثلاثة أنواع رئيسية هي: عمليات الرقابة على البيانات المالية وعمليات رقابة الالتزام بالمرجعيات وعمليات رقابة الأداء. وتحدد أهداف أي نوع معين من الرقابة المعايير التي تطبق عليه.

## أنواع رقابة القطاع العام

(22) تعرف الأنواع الثلاثة الرئيسية من رقابة القطاع العام على النحو التالي:

**الرقابة المالية** تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للهيئة معبرة عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما. ويتحقق ذلك بالحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

**رقابة الأداء** تركز على ما إذا كانت التدخلات والبرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين. ويفحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير أو تحليل المشاكل الأخرى. ويهدف ذلك إلى الإجابة عن أسئلة الرقابة الرئيسية وتقديم التوصيات للتحسين.

**رقابة الالتزام** تركز على ما إذا كان موضوع معين ملتزماً بالمرجعيات المحددة كمعايير. وتؤدي رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ملتزمة من جميع الجوانب

ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة. وقد تشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسة أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة القطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين.

(23) قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات الرقابة أو غيرها من المهمات لأي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة والاستخدام الملائم للموارد العامة. وقد تشمل هذه المهمات إعداد التقارير عن المخرجات الكمية ونتائج أنشطة تقديم الخدمات التي تؤديها الهيئة وتقارير الاستدامة ومتطلبات الموارد المستقبلية والتقييد بمعايير الرقابة الداخلية وعمليات الرقابة المباشرة على المشروعات أو غير ذلك من المسائل. كما قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات رقابة مركبة تتضمن جوانب من الرقابة المالية و/أو رقابة الأداء و/أو رقابة الالتزام.

(24) تعتبر رقابة القطاع العام أمر لا غنى عنه للإدارة العامة إذ أن إدارة الموارد العامة مسألة ثقة. فالمسؤولية عن إدارة الموارد العامة بما يتماشى مع الغايات المقصودة يعهد بها إلى هيئة أو شخص يعمل بالنيابة عن العامة. وتعزز رقابة القطاع العام ثقة المستخدمين المستهدفين من خلال توفير معلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص الانحرافات عن المعايير المقبولة أو مبادئ الحوكمة الرشيدة.

وتتكون جميع عمليات رقابة القطاع العام من العناصر ذاتها وهي: المدقق والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين (أطراف الرقابة الثلاثة) ومعايير تقييم الموضوع ومعلومات الموضوع الناتجة عن ذلك. ويمكن تقسيمها إلى نوعين مختلفين من مهمات الرقابة هما: مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة.

## عناصر رقابة القطاع العام

### الأطراف الثلاثة

(25) تتضمن عمليات رقابة القطاع العام ثلاثة أطراف على الأقل وهم: المدقق والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين. ويجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف في سياق الترتيبات الدستورية المحددة لكل نوع من أنواع الرقابة.

- المدقق: يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين مهمة إجراء الرقابة دور المدقق في رقابة القطاع العام. وتقع المسؤولية العامة عن عمليات رقابة القطاع العام وفقا للمحدد بتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- الطرف المسؤول: تحدد المسئوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي. وقد تكون الأطراف المسؤولة مسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، وقد تكون أفرادا أو مؤسسات.
- المستخدمون المستهدفون: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها. وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسؤولين عن الحوكمة أو عامة الناس.

## موضوع الرقابة ومعايره ومعلوماته

(26) يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه باستخدام معايير معينة. وقد يأخذ أشكالاً عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة. ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلاً للتحديد والتقييم أو القياس المتجانس باستخدام المعايير بحيث يمكن إخضاعه للإجراءات لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة أو استنتاجها.

(27) المعايير هي المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. ويجب أن يكون لكل رقابة معايير ملائمة لظروفها. وعند تحديد مدى ملاءمة المعايير ينظر المدقق في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، بالإضافة إلى الاكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير (حياديتها والقبول العام لها وقربها من المعايير المستخدمة في عمليات الرقابة المشابهة). وقد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل تشمل أهداف ونوع الرقابة. ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة وقد تستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات. ويجب إطلاع المستخدمين المستهدفين على تلك المعايير لتمكينهم من فهم كيفية تقييم موضوع الرقابة وقياسه.

(28) تشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتيجة تقييم الموضوع أو قياسه باستخدام المعايير. ويمكن أن تتخذ أشكالاً عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ونطاقها.

## أنواع المهمات الرقابية

(29) هناك نوعان من المهمات وهما:

- في مهمات التصديق، يقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة باستخدام المعايير ويعرض معلومات موضوع الرقابة، حيث يقوم المدقق عندئذ بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج.
- في مهمات التقارير المباشرة، يقوم المدقق بقياس أو تقييم موضوع الرقابة باستخدام المعايير.

ويختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية. ويعبر عن نتيجة قياس الموضوع باستخدام المعايير في تقرير الرقابة على شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي. كما قد توفر الرقابة معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة.

(30) تكون عمليات الرقابة المالية دائماً مهمات تصديق؛ إذ تستند إلى المعلومات المالية التي يقدمها الطرف المسؤول، في حين تكون عمليات رقابة الأداء في العادة مهمات تقارير مباشرة. أما عمليات رقابة الالتزام فقد تكون مهمات تصديق أو مهمات تقارير مباشرة أو كلا النوعين معاً. ويشكل ما يلي موضوع الرقابة أو معلوماته في الأنواع الثلاثة من الرقابة المشمولة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

(أ) الرقابة المالية: يتمثل موضوع الرقابة المالية في الوضع المالي أو الأداء المالي أو التدفق النقدي أو غير ذلك من العناصر التي تسجل وتقاس ويعبر عنها في البيانات المالية. أما معلومات الموضوع فهي البيانات المالية

(ب) رقابة الأداء: موضوع رقابة الأداء تحدده الأهداف والأسئلة المتعلقة بالرقابة. وقد يكون الموضوع برامج محددة، أو هيئات أو أموال أو أنشطة معينة (مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها) أو أوضاع قائمة (بها في ذلك الأسباب والآثار) بالإضافة إلى المعلومات غير المالية أو المالية عن أي من هذه العناصر. ويقيس المدقق الموضوع أو يقيمه ليقدر مدى استيفاء المعايير المقررة أو عدم استيفائها.

(ج) رقابة الالتزام: موضوع رقابة الالتزام يحدده نطاق الرقابة. وقد يكون أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات. وبالنسبة لمهمات التصديق على الالتزام، يكون من الأنسب التركيز على معلومات موضوع الرقابة التي قد تكون بيان التزام وفقاً لإطار مقر وموحد لإعداد التقارير.

## الثقة والتأكيد في رقابة القطاع العام

### الحاجة إلى الثقة والتأكيد

(31) يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات وملاءمتها. ولذا، توفر عمليات الرقابة المعلومات استناداً إلى أدلة كافية ومناسبة وعلى المدققين أن ينفذوا إجراءات للحد أو إدارة خطر التوصل إلى استنتاجات خاطئة. ويجب بيان مستوى التأكيد الذي تم التمكن من توفيره للمستخدم المستهدف بشفافية. غير أن عمليات الرقابة، نظراً للمحدودية المتأصلة فيها، لا يمكنها أبداً أن توفر تأكيداً مطلقاً.

### أشكال توفير التأكيد

(32) تبعاً للرقابة وحاجات المستخدمين، يمكن بيان التأكيد بطريقتين كما يلي:

- من خلال الآراء والاستنتاجات التي تبين مستوى التأكيد بشكل صريح. وينطبق ذلك على جميع مهمات التصديق وبعض مهمات التقارير المباشرة.
- بأشكال أخرى. ففي بعض مهمات التقارير المباشرة، لا يقدم المدقق بياناً صريحاً بالتأكيد حول موضوع الرقابة. وفي مثل تلك الحالات، يزود المدقق المستخدمين بالدرجة اللازمة من الثقة بأن يشرح بشكل صريح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، وسبب وصول مجموعات النتائج والمعايير إلى استنتاج عام معين أو توصيات معينة.

### مستويات التأكيد

(33) يمكن أن يكون التأكيد إما معقولاً أو محدوداً .

فالتأكيد المعقول مرتفع ولكنه ليس مطلقاً. ويعبر عن استنتاج الرقابة بصورة إيجابية مبينة أن موضوع الرقابة، في رأي المدقق، ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية أو، حسب الحالة، أن معلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها.



أما عند تقديم تأكيد محدود، فإن استنتاج الرقابة ينص، استناداً إلى الإجراءات المنفذة، على أن المدقق لم يلاحظ ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة غير متوافق مع المعايير المعمول بها. وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكيد المحدود محدودة مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكيد معقول، ولكن مستوى التأكيد يتوقع، وفقاً للتقدير المهني للمدقق، أن يكون ذا مغزى بالنسبة للمستخدمين المستهدفين. ويبين تقرير التأكيد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكيد المقدم.

## مبادئ رقابة القطاع العام

(34) المبادئ المفصلة أدناه أساسية لإجراء الرقابة. فالرقابة عملية تراكمية ومتكررة. غير أن المبادئ الأساسية قد صنفت، لغايات الشرح، حسب المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمبادئ العامة التي يجب على المدقق مراعاتها قبل البدء وفي أكثر من مرحلة أثناء الرقابة والمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة.

المجالات المشمولة بمبادئ تدقيق القطاع العام

## المبادئ العامة

|                             |              |                                       |                                 |
|-----------------------------|--------------|---------------------------------------|---------------------------------|
| إدارة فريق التدقيق ومهاراته | رقابة الجودة | التقدير المهني والعناية الواجبة والشك | الأخلاقيات المهنية والاستقلالية |
| التواصل                     | التوثيق      | الأهمية النسبية                       | مخاطر التدقيق                   |

## المبادئ المتعلقة بعملية التدقيق

| إعداد التقرير والمتابعة  | تنفيذ التدقيق  | تخطيط التدقيق  |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>إعداد التقارير بناء على الاستنتاجات المستخلصة</li> <li>متابعة الموضوعات المبلغ مخاطر التدقيق عنها حسب الاقتضاء</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>تنفيذ إجراءات التدقيق المخططة للحصول على أدلة التدقيق</li> <li>تقييم أدلة التدقيق واستخلاص النتائج</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>تحديد شروط التدقيق</li> <li>الحصول على الفهم</li> <li>إجراء تقييم للمخاطرة أو تحليل للمشكلة</li> <li>تحديد مخاطر الاحتيال</li> <li>وضع خطة للتدقيق</li> </ul> |

## المتطلبات التنظيمية

35) يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تحتفظ بإجراءات مناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة.

على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يضع إجراءات اخلاقيات المهنة ورقابة الجودة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي لتوفر تأكيدا معقولا بأن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وموظفيه

ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية والقانونية والتنظيمية المعمول بها. ويتضمن المعيار (30) "أخلاقيات المهنة" والمعيار (40) "رقابة الجودة" المبادئ والمتطلبات ومواد التطبيق بهذا الخصوص. ويعد وجود هذه الإجراءات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة متطلبا سابقا لتطبيق المعايير الوطنية أو وضعها استنادا إلى المبادئ الأساسية للرقابة.

36 يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تضع الإجراءات المناسبة لإدارة الكفاءات وتحافظ عليها

يجب على كل جهاز أعلى للرقابة أن يضع إجراءات لإدارة الكفاءة على المستوى التنظيمي والتي من شأنها أن توفر له ضمانات معقولة بأن مدققي الجهاز لديهم الكفاءات المطلوبة لأداء وظائفهم وفقا لصلاحيات الجهاز. كما يتعين الحفاظ على ديمومة هذه الإجراءات. تتضمن إدارة الكفاءات على المستوى التنظيمي بشكل عام ما يلي:

1. تحديد الكفاءات ذات الصلة

2. توفير ممارسات الموارد البشرية الملائمة،

3. توفير مسارات للتطوير المهني

4. وتقييم الكفاءات ومراقبتها.

إن وجود إجراءات لإدارة الكفاءات هو شرط أساسي لتطبيق المعايير الوطنية التي تستند إلى أو تتسق مع مبادئ المراجعة الأساسية. يحدد المعيار 150 كفاءة المدققين، متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ويوفر مواد تطبيقية ذات صلة.

## المبادئ العامة

### أخلاقيات المهنة والاستقلالية

37 يجب على المحققين الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة المعنية وأن يكونوا مستقلين.

يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق. ويجب أن يكون لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها. وعلى المدققين أن يظلوا مستقلين كي تكون تقاريرهم حيادية ويراهما المستخدمون المستهدفون كذلك.

يمكن أن يجد المدققون المبادئ الأساسية للانتوساي حول الاستقلالية في مبادئ الإنتوساي 10 - إعلان المكسيك بشأن استقلالية الجهاز الرقابي. أن المبادئ الأخلاقية الرئيسية للنزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والسلوك المهني والثقة والشفافية يتم تحديدها في المعيار الدولي 130 - أخلاقيات المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات ومواد التطبيق ذات الصلة.

### التقدير المهني والعناية الواجبة والشك

38) يجب على المدققين أن يحافظوا على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة. يجب أن يتسم موقف المدقق بالشك والتقدير المهنيين اللذين يجب استخدامهما عند اتخاذ القرارات بشأن الإجراء المناسب. وعلى المدققين أن يبذلوا العناية الواجبة لضمان ملاءمة سلوكهم المهني.

ويعني الشك المهني المحافظة على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة. كما يستلزم البقاء منفتح العقل ومستجيبة لجميع الآراء والحجج.

ويعني التقدير المهني تطبيق المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات على عملية الرقابة. وتعني العناية الواجبة أنه على المدقق أن يخطط للرقابة وينفذها بصورة جديّة. وعلى المدققين أن يتعدوا عن أي سلوك قد يضعف الثقة بأعمالهم.

### رقابة الجودة

39) يجب على المدققين أن ينفذوا الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.

يجب أن تلتزم سياسة رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير المهنية بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة على مستوى عالٍ دائماً. ويجب أن تغطي إجراءات رقابة الجودة مسائل

كاتبه عملية الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور للوصول إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل. يمكن للمدققين العثور على المزيد من المعلومات في المعيار الدولي 140 رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### إدارة فريق الرقابة ومهاراته

(40) يجب أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة أو يكونوا قادرين على الحصول عليها

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح. ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب. وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتعيين الموارد الكافية للرقابة. وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر. ISSAI 150 يحدد المستلزمات التنظيمية لل ISSAIs و يوفر مواد التطبيقات المتعلقة بهذا الخصوص.

يجوز للمدققين أن يستخدموا الأعمال التي قام بها المدققين الداخليين أو غيرهم من المدققين أو الخبراء؛ إذا كان ذلك ملائمة أو ضرورية، وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والتشريع المعمول به. ويجب أن توفر إجراءات المدقق أساس كافي لاستخدام أعمال الآخرين، وعلى المدقق في جميع الأحوال أن يحصل على براهين لكفاءة واستقلالية المدققين أو الخبراء الآخرين وجودة الأعمال التي نفذوها. غير أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحده مسؤول عن أي رأي أو تقرير رقابي ينتج عنه بشأن الموضوع؛ ولا يخفف من هذه المسؤولية استخدامه للأعمال التي نفذتها أطراف أخرى.

تختلف أهداف الرقابة الداخلية عن أهداف الرقابة الخارجية. غير أن كلا منهما يعزز الحوكمة الرشيدة من خلال المساهمة في زيادة الشفافية والمساءلة بالنسبة لاستخدام الموارد العامة، بالإضافة إلى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الإدارة العامة. ويتيح ذلك فرصة للتنسيق والتعاون وإمكانية القضاء على الجهود المتكررة.

وتستخدم بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أعمال المدققين الآخرين على مستوى الدولة أو

المقاطعة أو الإقليم أو الدائرة أو المستوى المحلي، أو شركات المحاسبة العامة التي أنجزت أعمال رقابية تتعلق بهدف الرقابة ويجب إجراء الترتيبات للتأكد من أن أي من تلك الأعمال قد نفذت وفقاً لمعايير رقابة القطاع العام.

وقد تتطلب الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات خاصة من تخصصات لا تتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. وفي مثل تلك الحالات، يمكن الاستفادة من الخبراء لتوفير المعرفة أو تنفيذ مهمات محددة أو لغايات أخرى.

### مخاطر الرقابة

(41) يجب على المحققين أن يديروا مخاطر تقديم تقرير غير ملائم في ظل الظروف الراهنة

مخاطر الرقابة هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم. وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة أو إدارة هذه المخاطر مدركاً أن المحدودية المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن الرقابة لا يمكن أبداً أن تقدم تأكيداً مطلقاً عن حالة الموضوع الرقابي.

وحيث يكون الهدف هو تقديم تأكيد معقول، فعلى المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول في ظل ظروف الرقابة. كما قد تهدف الرقابة إلى تقديم تأكيد محدود، وفي تلك الحالة تكون المخاطرة المقبولة المتمثلة بعدم الالتزام بالمعايير أكبر مما هو في رقابة التأكيد المعقول. وتقدم رقابة التأكيد المحدود مستوى من التأكيد ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين حسب التقدير المهني المدقق.

### الأهمية النسبية

(42) يجب على المحققين النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة

الأهمية النسبية مهمة في جميع عمليات الرقابة. ويمكن أن يقال عن مسألة ما أنها ذات أهمية نسبية إذا كان من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتحديد الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين. وقد يتعلق هذا التقدير ببند مفرد أو مجموعة من البنود معاً.

وغالبا ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى. وقد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود مسألة ما مهمة نسبية بطبيعتها الذاتية. كما يمكن أن تكون مسألة ما مهمة نسبية بسبب السياق الذي تقع فيه

وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات بخصوص طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها وتقييم نتائج الرقابة. وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة، والمتطلبات التنظيمية، والآثار على المجتمع.

### التوثيق

43 يجب على المدققين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها

يجب أن تتضمن وثائق الرقابة استراتيجية وخطة للرقابة. ويجب أن تسجل الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة للرقابة. ويجب أن تكون الوثائق مفصلة بالقدر الكافي لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات الرقابة والتوصيات، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك.

### التواصل

44 جب على المحققين إرساء تواصل فعال طوال عملية الرقابة

من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة. ويجب أن يتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة المسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة. كما قد يكون المحقق مسؤولا عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين، كالهيئات التشريعية أو الإشرافية، على المسائل المتعلقة بالرقابة.



## المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

### التخطيط للرقابة

(45) يجب على المحققين أن يتأكدوا من وضع أحكام الرقابة بصورة واضحة

قد تكون عمليات الرقابة مفروضة بموجب القانون أو مطلوبة من قبل هيئة تشريعية أو إشرافية أو يجريها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو تنفذ باتفاق بسيط مع الهيئة الخاضعة للرقابة. وفي جميع الحالات، على المدقق وإدارة الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم حسب الحالة أن يتوصلوا إلى تفاهم رسمي مشترك بخصوص أحكام الرقابة وأدوار كل منهم ومسؤولياته. وقد تتضمن المعلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والوصول إلى البيانات والتقارير الذي سينتج عن الرقابة وعملية الرقابة والأشخاص المسؤولين وأدوار أطراف المهمة المختلفة ومسؤولياتها.

(46) يجب على المدققين فهم طبيعة الهيئة / البرنامج الذي سيخضع للرقابة.

ويشمل ذلك فهم الأهداف المعنية والعمليات والبيئة التنظيمية والضوابط الداخلية والنظم المالية وغيرها من النظم والعمليات التجارية، والبحث في المصادر المحتملة للأدلة الرقابية. ويمكن الحصول على المعرفة من التفاعل العادي مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين. وقد يعني ذلك استشارة الخبراء ودراسة الوثائق (بما في ذلك الدراسات السابقة وغيرها من المصادر) لاكتساب فهم واسع للموضوع الذي سيخضع للرقابة ولسياقه.

(47) يجب على المدققين إجراء تقييم المخاطر أو تحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم استجابة لنتائج الرقابة.

تختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقا لهدف الرقابة. على المدقق مراعاة وتقييم مخاطر الأنواع المختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو البيانات الخاطئة التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة. ويجب مراعاة المخاطر العامة والخاصة على حد سواء. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تساعد على فهم الهيئة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية المعنية. على المدقق تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر. وعلى المدقق عند

تحليل المشكلات أن ينظر في المؤشرات الفعلية للمشكلات أو الانحرافات عما يجب أن يكون أو ما هو متوقع. وتنطوي هذه العملية على دراسة المؤشرات المختلفة للمشكلة لتحديد أهداف الرقابة. وتجب مراعاة تحديد المخاطر وتأثيرها على الرقابة طوال عملية الرقابة.

**48) يجب على المدققين تحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة وتقييمها.**

يجب على المدققين إجراء الاستفسارات وتنفيذ الإجراءات اللازمة لتحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة والاستجابة لها. وعليهم المحافظة على موقف يتسم بالشك المهني والتنبه لإمكانية الاحتيال طوال عملية الرقابة

**49) يجب على المدققين التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة. يتضمن التخطيط لرقابة معينة جوانب استراتيجية وتشغيلية.**

فمن الناحية الاستراتيجية، يجب أن يحدد التخطيط نطاق الرقابة وأهدافها ومنهجها. وتشير الأهداف إلى ما يراد تحقيقه بالرقابة. ويتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها المدققون لتقييم موضوع الرقابة وإعداد التقرير عنه، كما يرتبط بالأهداف بصورة مباشرة. ويصف المنهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة. ويجب التخطيط للرقابة للحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول.

ومن الناحية التشغيلية، ينطوي التخطيط على تحديد جدول زمني للرقابة وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما. وعلى المدققين أثناء التخطيط أن يعينوا أعضاء فريقهم بصورة مناسبة وأن يحددوا الموارد التي قد تتطلبها المهمة؛ مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة.

ويجب أن يستجيب التخطيط للرقابة للتغيرات المهمة في الظروف والأحوال. فهو عملية متكررة تحدث طوال الرقابة.

### تنفيذ الرقابة

**50) يجب على المدققين تنفيذ إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابة مناسبة كافية لدعم تقرير الرقابة**

إن قرارات المدقق بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما تؤثر على الأدلة التي يحصل عليها. ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة.

وأدلة الرقابة هي أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة متوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تأخذ الأدلة أشكال عدة، كسجلات المعاملات الورقية والإلكترونية، والتواصل الكتابي والإلكتروني مع الأطراف الخارجية، وملاحظات المدقق، والإفادات الشفهية أو الكتابية التي تقدمها الهيئة الخاضعة للرقابة. ويمكن أن تشمل طرق الحصول على الأدلة التفتيش، الملاحظة، الاستفسار، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية و/أو أساليب البحث الأخرى. ويجب أن تكون الأدلة كافية (كمية) لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة ومناسبة (نوعية) - أي ملائمة وصحيحة وموثوقة. ويجب أن يكون تقييم المدقق للأدلة تقييماً موضوعياً وعادلاً ومتوازناً. كما يجب إطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة على النتائج الأولية ومناقشتها معها لتأكيد صحتها.

وعلى المدقق أن يحترم جميع المتطلبات المتعلقة بالسرية.

#### 51) على المدققين تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات

يقوم المدقق بعد إكمال إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع للرقابة بصورة كافية ومناسبة. وقبل الوصول إلى الاستنتاجات، يعيد المدقق النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة ويحدد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات رقابية إضافية

وعلى المدقق تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، وعلى المدقق مراعاة العوامل الكمية والنوعية على حد سواء عند تقييم أدلة الرقابة وتقييم الأهمية النسبية للنتائج.

واستناداً إلى النتائج، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج حول موضوع أو معلومات الرقابة.

#### إعداد التقرير والمتابعة

52) يجب على المحققين إعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

تنطوي عملية الرقابة على إعداد تقرير لاطلاع أصحاب المصلحة والآخرين المسؤولين عن الحوكمة والجمهور على نتائج الرقابة. كما يهدف إعداد التقرير أيضا إلى تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية. وفي بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كدواوين المحاسبة ذات السلطة القضائية، قد يشمل ذلك إصدار تقارير أو قرارات قضائية ملزمة قانونا.

يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة. ويجب أن تكون موضوعية وعادلة وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين.

ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية. وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة.

وتصف التقارير المطولة بوجه عام نطاق الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بالتفصيل، بما في ذلك الآثار المحتملة والتوصيات البناءة للتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وصياغتها أكثر توحيدا بوجه عام.

#### « مهمات التصديق

في مهمات التصديق، قد يعبر تقرير الرقابة عن رأي حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خالية من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية من البيانات الخاطئة و/أو ما إذا كان الموضوع ملتزما من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المقررة. ويشار إلى التقرير في مهمات التصديق بوجه عام بوصفه تقرير المدقق.

#### « المهمات المباشرة

في المهمات المباشرة، يجب أن يذكر التقرير أهداف الرقابة ويبين كيف تم تناولها في الرقابة. ويتضمن

النتائج والاستنتاجات حول موضوع الرقابة وقد يتضمن التوصيات كذلك. كما يمكن أن تعطي معلومات إضافية عن المعايير والمنهجية ومصادر البيانات، ويجب بيان أية تقييد لنطاق الرقابة.

ويجب أن يشرح تقرير الرقابة كيفية استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها وسبب الاستنتاج الذي تم التوصل إليه. وسيمكنه ذلك من تزويد المستخدمين المستهدفين بالدرجة اللازمة من الثقة.

## « الرأي

عند استخدام رأي الرقابة لبيان مستوى التأكيد، يجب أن يكون الرأي بصيغة موحدة. وقد يكون الرأي غير متحفظ أو معدل. ويستخدم الرأي غير المتحفظ عند الحصول على تأكيد محدود أو معقول. أما الرأي المعدل فقد يكون كما يلي:

- **متحفظ (فيما عدا) -** عندما لا يوافق المدقق على، أو يعجز عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بخصوص، بنود معينة في موضوع الرقابة مما هو أو يمكن أن يكون مهم نسبياً ولكنه غير شائع.
- **مخالفا -** عندما يستخلص المدقق، بعد الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، أن الانحرافات أو البيانات الخاطئة، منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً وشائعة معاً.
- **عدم إبداء الرأي -** عندما يعجز المدقق عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة نظراً للريبة أو محدودية النطاق مما هو مهم نسبياً وشائع معاً.

إذا عدل الرأي فيجب وضع الأسباب في إطارها الصحيح بشرح طبيعة التعديل ومداه بصورة واضحة مع الإشارة إلى المعايير المعمول بها. وتبعاً لنوع الرقابة، قد يضمن التقرير كذلك توصيات بإجراءات تصحيحية كما يمكن تضمين التقرير أية أوجه قصور مؤثرة في الضوابط الداخلية.

## « المتابعة

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور في مراقبة الإجراء الذي يتخذه الطرف المسؤول استجابة

للمسائل المثارة في تقرير الرقابة. وتركز المتابعة على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد تناولت المسائل المثارة بصورة كافية، بما في ذلك أية آثار أوسع. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الهيئة الخاضعة للرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بإعداد تقرير آخر.