

INTOSAI



مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF

(Austrian Court of Audit)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;

WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

المحتويات

4.....	المقدمة
5.....	تعريف رقابة الأداء
5.....	الاقتصاد والكفاءة والفعالية
5.....	المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء
5.....	الاستقلالية والأخلاقيات
8.....	المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة
9.....	الثقة والتأكيد في رقابة الأداء
11.....	الهدف أو الأهداف الرقابية
15.....	نهج الرقابة
17.....	معايير الرقابة
19.....	مخاطر الرقابة
19.....	التواصل
22.....	المهارات
24.....	الإشراف
25.....	الشك والتقدير المهني
30.....	رقابة الجودة
33.....	الأهمية النسبية
34.....	التوثيق

1. إنّ المعايير والمبادئ التوجيهية المهنية ضرورية للمصداقية والجودة والكفاءة المهنية لرقابة القطاع العام. وتحدّد المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 100) غاية وسلطة معايير وإطار مراجعة القطاع العام من بين أمور أخرى. تعزز المبادئ الأساسية لرقابة الأداء (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 300) المبادئ الأساسية للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 100 وتواصل تطويرها وذلك لتُناسب السياق الخاص برقابة الأداء.
2. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000 هو المعيار الدولي لرقابة الأداء وينبغي أن يُقرأ ويُفهم بالتوازي مع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 100 والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 300. ويُوفّر هذا المعيار متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء تليها تفسيرات من أجل تعزيز سهولة قراءة هذا المعيار وتوضيحه. يعتبر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000 المعيار الإلزامي لرقابة الأداء وبالتالي يجب أن تمتثل متطلبات الأجهزة العليا للرقابة لهذا المعيار عند اعتماده من طرفها.
3. يتمّ دعم كل متطلّب في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000 بالمبادئ التوجيهية غير الإلزامية في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3100 المتعلق بالمفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء، وفي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3200، حول مسار رقابة الأداء.
4. ويهدف المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3100 إلى مساعدة المدقق على تفسير المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء المستخدمة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000. وبالتالي فإنّ الإرشادات الواردة في هذه الوثيقة يجب أن تُيسّر فهم المتطلبات الواردة في معيار رقابة الأداء وتنفيذها.
5. ينقسم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3100 إلى قسمين. يُعرّف القسم الأول رقابة الأداء ويتوسع في معنى الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويتناول القسم الثاني المفاهيم الرئيسية. بعض من هذه المفاهيم هي موجهة نحو التدقيق مثل المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة وموضوع التدقيق والثقة والضمان وهدف/أهداف التدقيق ونهج التدقيق ومعايير التدقيق ومخاطر التدقيق ومراقبة الجودة والأهمية النسبية. وتتركّز بعض المفاهيم على المدقق مثل مفهوم الاستقلالية والأخلاقيات والمهارات والإشراف والشك والتقدير المهني. وترتبط مفاهيم أخرى بالمهام الأساسية مثل التواصل والتوثيق.
6. ينبغي أن يُقرأ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3100 والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3200 معاً للحصول على فهم أعمق للمفاهيم الرئيسية في جميع مراحل عملية التدقيق.

تعريف رقابة الأداء

الاقتصاد والكفاءة والفعالية

7. تعتبر رقابة الأداء التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة فحصا مستقلا وموضوعيا وموثوقا للنظر فيما إذا كانت تعهدات الحكومة والنظم والعمليات والبرامج والأنشطة أو الهياكل تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وعما إذا كان هناك مجال للتحسين.

8. ويمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية كما يلي:

أ- يعني مبدأ الاقتصاد التقليل من تكاليف الموارد وتوفير الموارد المستعملة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبة، وبأفضل الأسعار.

ب- يعني مبدأ الكفاءة بلوغ أقصى النتائج بالموارد المتاحة ويرتبط بالعلاقة بين استخدام الموارد وبلوغ النتائج من حيث الكمية والنوعية والتوقيت.

ت- ويتعلق مبدأ الفعالية بتحقيق الأهداف المحددة وبلوغ التأثيرات المتوقعة.

9. تعزز رقابة الأداء المساءلة من خلال مساعدة المسيرين 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 دافعوا الضرائب أو المواطنون قد تلقوا قيمة مضافة. وتعزز رقابة الأداء الشفافية من خلال تمكين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ودفعي الضرائب وغيرهم من مصادر التمويل وتلك المستهدفة من قبل سياسات الحكومة ووسائل الإعلام من الاطلاع على الإدارة والتسيير ومختلف مخرجات الأنشطة الحكومية المختلفة. (للمزيد من الإرشادات حول مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، انظر هدف التدقيق).

المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء

الاستقلالية والأخلاقيات

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق الامتثال لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالاستقلالية وبأخلاقيات المهنة، والتي يجب أن تتوافق بدورها مع المعايير ذات الصلة بالاستقلالية وأخلاقيات المهنة. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/21)

10. تعني الأخلاقيات مختلف مبادئ الفرد المعنوية والتي تتضمن الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة والعناية الواجبة والسرية والمهنية. أن يكون المدقق مستقلاً ويُنظر إليه كذلك، يتطلب منه أن يكون بمنأى عن الوضعيات التي يمكن أن تؤثر على موضوعيته. وتشمل الاستقلالية:

- أ- الاستقلالية في الواقع – وتسمح للمدقق بأداء مهامه دون أن يكون عرضة للتأثيرات التي تمس من التقدير المهني وأن يتصرف بنزاهة ويمارس عمله بموضوعية وباعتماد الشك المهني.
- ب- الاستقلالية في الظاهر – غياب الظروف التي من شأنها أن تتسبب في حدوث شك معقول حول السلامة والموضوعية والشك المهني للمدقق لدى أصحاب المصلحة المستثمرين والمطلعين أو الاستنتاج أنه قد تم الحد منها.

11. تعتبر الاستقلالية هامة في سياق رقابة الأداء وذلك للقرارات الرئيسية التي يتخذها المدقق مثل:

أ- تحديد وضبط موضوع الرقابة.

ب- وضع هدف الرقابة.

ت- تحديد المعايير المطبقة.

ث- تحديد منهجية للرقابة.

ج- تقييم أدلة الرقابة وضبط الاستنتاجات.

ح- مناقشة معايير الرقابة والنتائج مع الجهة الخاضعة للرقابة.

خ- تقييم مواقف مختلف أصحاب المصلحة.

د- كتابة تقرير عادل ومتوازن.

12. يجب على المدقق أن يكون بمنأى عن المواضيع أو الحالات التي قد تهدد استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة و/أو أعضاء الفريق الرقابي.

المتطلب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق أن يحرص على الحفاظ على استقلاليته كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة وبراها المستخدمين المستهدفون كذلك. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/23)

13. بالإضافة إلى تأكيد استقلاليته، في جميع مراحل المسار الرقابي، على المدقق أن يتواصل بشكل جيد مع الطرف المعني بالرقابة حول مدى استيعابه لاستقلالية المدقق. (للمزيد من الإرشادات حول هذا الموضوع، انظر المستخدمين المستهدفين والتواصل).
14. يجب الأخذ بعين الاعتبار التهديدات التي قد تمسّ من الامتثال لمتطلبات الاستقلالية قبل وأثناء عملية الرقابة. وقد تكون التهديدات في واحدة أو أكثر من المجالات التالية:
- أ- المصلحة الذاتية: يحدث هذا الخطر حينما يمكن للمدقق أن يستفيد بشكل مباشر أو غير مباشر من مصلحة أو علاقة مع الطرف المسؤول.
 - ب- التأييد: يحدث هذا التهديد عندما يُرَوِّج المدقق لموقف أو لرأي لدرجة أنّ الحياد و / أو الموضوعية قد يكون، أو قد يُنظر إليه على أنه تمّ الحدّ منه.
 - ت- التهديدات المألوفة: يحدث هذا التهديد عندما ينحاز المدقق لمصالح الطرف المسؤول ويتعاطف معه بحكم وجود علاقة وثيقة تربطه به.
 - ث- التهريب: يحدث هذا التهديد عندما لا يتمكن المدقق من التصرف بموضوعية وممارسة الشك المهني بفعل التهديدات الفعلية أو المفترضة من الجهة المسؤولة.
 - ج- المراجعة الذاتية: يحدث هذا التهديد عندما يحتاج كل حكم أو استنتاج من وضعية سابقة للتقييم قصد التوصل إلى استنتاجات في الوضعية الحالية.
 - ح- المشاركة في التسيير: يحدث هذا التهديد عندما تصبح الجهة الخاضعة للرقابة تشارك على نحو غير ملائم في الرقابة كعضو في الفريق الرقابي.
15. تختلف طبيعة التهديدات وآليات الرقابة اللازمة لإزالتها أو الحد منها إلى مستوى مقبول اعتماداً على خصوصية كل عملية رقابة.
16. 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.
17. إذا كان التهديد غير مهم، يجب ضبط آليات الرقابة المتاحة للكشف عنه وإزالته، أو الحدّ منه إلى مستويات مقبولة. وإذا كان المدقق لا يستجيب لمتطلبات الاستقلالية، يجب على الجهاز الأعلى للرقابة النظر في إمكانية اللجوء إلى الإجراءات التأديبية والتي قد تصل إلى الفصل من العمل.

18. تطبيق آليات الرقابة يُزيل التهديدات أو يقلل منها إلى مستوى مقبول. وتُعدّ الضمانات ضرورية عندما تحدّ التهديدات التي تمّ الوقوف عليها من الامتثال للمتطلبات المرتبطة بالأخلاقيات أو بالاستقلالية وذلك حسب ملاحظ موضوعي.

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

أ- دعوة شخص آخر لمراجعة العمل أو تقديم المشورة عند الضرورة، دون المساس باستقلالية المدقق. هذا الشخص يمكن أن يكون من خارج الجهاز الأعلى للرقابة، أو أي شخص من داخله على ألا يكون عضوا ضمن الفريق الرقابي. ويجب أن يكون هذا الشخص مستقلا عن الطرف المسؤول، ولا يمكن أن يعدّ من الفريق الرقابي نظرا للمراجعة أو النصيحة التي قدّمها.

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

ت- تناوب المدققين لرقابة الأداء على هياكل مختلفة بعد بضع سنوات وذلك لمواجهة التهديدات المألوفة.

ث- على جميع المدققين في عملية رقابية تأكيد استقلاليتهم قبل بدء الرقابة وفي جميع مراحل العملية الرقابية.

ج- إبعاد مدقق من فريق الرقابة عندما قد تمثّل مصالحه المالية وعلاقاته أو أنشطته تهديدا للاستقلالية.

المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق أن يحدّد صراحة المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة طوال عمليّة الرقابة والنظر في أدوارهم قصد إجراء عمليّة الرقابة وفقا لذلك. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/25)

توجيه

20. المستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يعدّ لهم المدقق تقرير رقابة الأداء. السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والأجهزة الحكومية ثلاثتهم معنيون بالتقرير الرقابي ويمكن للجمهور أن يكون كذلك من المستخدمين المستهدفين. كما يمكن أن يكون الطرف المسؤول مستخدما مستهدفا إلا أنه نادرا 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 قصد اتخاذ قرارات مستنيرة ويكونون بالتالي مستخدمين مستهدفين. يمكن أن تعدّ مجموعات المصلحة والمنظمات المعنية بتنفيذ السياسات والمجتمع الأكاديمي وأخيرا وليس آخرا وسائل الإعلام مستخدمين مستهدفين أيضا وفي سياق خاص. من المستحسن معرفة من هم المستخدمون المستهدفون المعنيون وذلك في المراحل المبكرة جدا من عملية الرقابة.

21. هناك مجموعة خاصة من المستخدمين المستهدفين وهم الخبراء في مجال رقابي معين. وتستفيد التقارير الرسمية من دعمهم. من ناحية أخرى، قد يشكّل طعن الخبراء في الاستنتاجات والتوصيات خطراً يحدّ من سلطة التقرير.

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

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

موضوع رقابة الأداء

المتطلب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:
على المدقق تحديد موضوع رقابة الأداء. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/29)

توجيه

24. يتعلق موضوع رقابة الأداء بما ستتم مراقبته. وليس من الضروري حصر موضوع رقابة الأداء في برامج معينة أو هيئات 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.

25. يحول تفويض رقابة الأداء في العديد من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دون تحيين السياسات والبرامج الحكومية في مدة قصيرة. في هذه الحالات، فإنّ 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.

26. 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 تدقيقه في حين يُوضّح نطاقها حدود الموضوع.

الثقة والتأكيد في رقابة الأداء

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة الإدارية والمالية رقم 3000:

على المدقق أن يمنح التأكيد حول نتائج موضوع الرقابة وفقا للمعايير وذلك بطريقة شفافة. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة الإدارية والمالية رقم 3000/32)

توجيه

27. تهدف مختلف الأعمال الرقابية إلى تقديم تأكيد. وهذا يعني أن المدقق 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 فإنّ "المعلومات الموثوقة والصحيحة" تستوجب أن تكون الاستنتاجات بشأن موضوع الرقابة مرتبطة منطقيا بالهدف أو بالأهداف الرقابية والمعايير ومدعمة بأدلة كافية ومناسبة. ولتحقيق ذلك، فإن الاستنتاج أو الاستنتاجات يجب أن تكون مرتبطة بشكل واضح بهدف أو بأهداف الرقابة والمعايير وأن تكون مكتوبة بطريقة تعزز الثقة لدى المستخدمين المستهدفين حول تقييم الموضوع واستناده إلى الأدلة.

28. وبالتالي، فإنّ الهدف من التأكيد الذي تقدّمه التقارير الرقابية هو تعزيز الثقة للمستخدمين المستهدفين وأنّ نتائج الرقابة تعكس الموضوع الرقابي. ببساطة، يجب على المستخدمين المستهدفين من التقارير أن يكونوا متأكدين بصفة معقولة من موثوقية النتائج وصحتها.

29. 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.

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

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

32. يقتضي توفير تأكيد في هذا المعنى أن تكون الاستنتاجات مبنية على نتائج قوية مقارنة بالمعايير وأن تستند النتائج على أدلة دامغة. ومع ذلك، فمن المهم أيضا أن تكون هذه الروابط واضحة للمستخدمين المستهدفين. ويتم ذلك من خلال توضيح الموضوع عند استخلاص النتائج والمعايير والاستنتاجات بطريقة متوازنة ومعقولة وكيف أنّ العلاقة بين النتائج والمعايير تؤدي إلى استنتاج معين أو مجموعة من الاستنتاجات (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

رقم 100/32). وإذا تم ذلك بشكل صحيح، يكون المستخدمون المستهدفون واثقين من صحة الاستنتاجات ويكون المدقق قد قدم مستوى من التأكيد.

أشكال تقديم مستوى التأكيد

33. يمكن تقديم مستوى التأكيد بطرق مختلفة. وفيما يلي بعض الأمثلة ولكن ليس على سبيل الحصر:
- أ- من خلال نظرة شاملة على جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية. حيث أنّ 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 طُرحت والأدلة التي تم الحصول عليها والمعايير المستخدمة والنتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات المستخلصة.
34. من الممارسات الجيدة اتخاذ قرار مستنير حسب الظروف، بالنظر إلى بيان مستوى التأكيد بصورة واضحة. ومن المهم أيضا عدم الخلط بين الفرضية أ) مع رأي رسمي ينقل بوضوح مستوى التأكيد (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 300/21). إنّ الرأي العام مثلا حول البيانات المالية غير ممكن في رقابة الأداء. وبالتالي فإنّ التأكيد سوف يندرج تحت عنوان "في أشكال أخرى" كما هو موضح في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 100/32.

الهدف أو الأهداف الرقابية

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق أن يحدّد هدف أو أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلّق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/أو الفعالية. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/35)

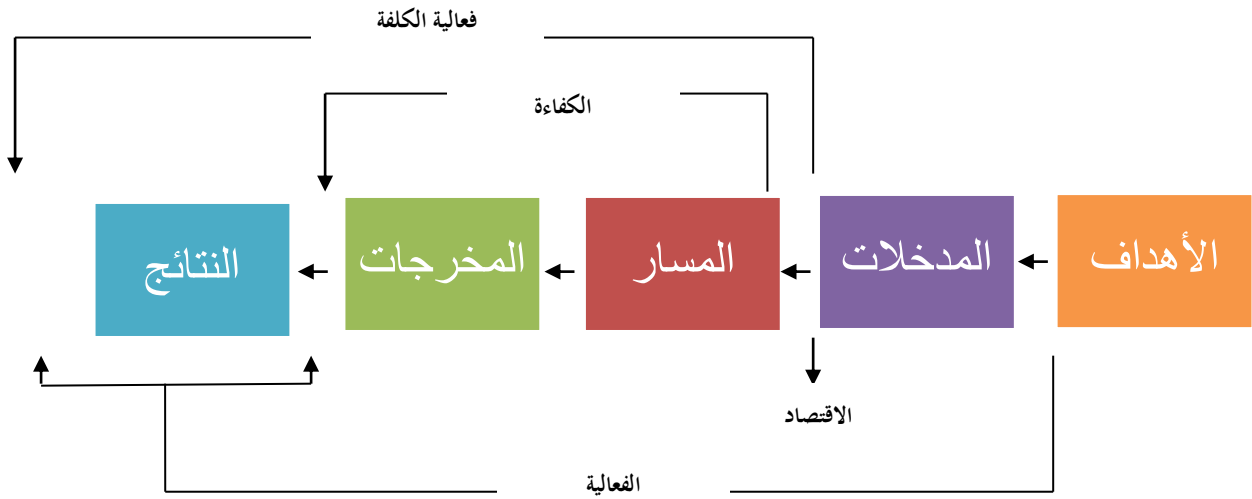
توجيه

35. يحدد الهدف أو الأهداف الرقابية ما يسعى المدقق إلى تحقيقه من خلال إجراء العمل الرقابي. ويحتاج / تحتاج الهدف أو الأهداف الرقابية إلى أن تتم صياغته (أ) بطريقة تسمح بإمكانية تقييم مدى بلوغ تلك الأهداف وذلك بعد الانتهاء من العملية الرقابية.
36. ومن الممارسات الجيدة وضع الهدف أو الأهداف الرقابية في وقت مبكر من عملية التخطيط للمساعدة في تحديد المسائل التي يجب أن تتم مراقبتها ومتابعتها. إنّ ضبط الهدف أو الأهداف الرقابية يمكن من تحديد الموضوع وتتم صياغته في شكل أسئلة رقابية ويُجيب عن الغاية من العملية الرقابية. الهدف أو الأهداف الرقابية مرتبطة (ة) بنطاق الرقابة ويجب النظر

فيهما معا. المزيد من المعلومات حول تحديد الهدف أو الأهداف الرقابية بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3200.

37. تحتل مبادئ الاقتصاد والفعالية والكفاءة مكانة أساسية في تعريف رقابة الأداء. وتُفسر العلاقة بين هذه المبادئ الثلاثة في الشكل عدد 1 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 يُقصد بالنتائج على المدى الطويل "الآثار").

شكل 1



تم تطويره تحت إشراف "بأشكال أخرى" كما تم وصفه في المعيار الدولي 100 / 32

الاقتصاد

38. تركز عمليات 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. والسؤال الرئيسي هو: "هل أنّ الموارد المستعملة متوفرة في الوقت المناسب، بالكمية والنوعية المناسبة، وبأفضل سعر؟" وتعتبر الجودة مفهوما هاما في مجال المدخلات (في الاقتصاد وكذلك في الكفاءة).

الكفاءة

39. تركز الرقابة على الكفاءة حول ما إذا كانت الموارد قد استخدمت 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. وتمثل الأسئلة الرئيسية في: "هل أننا نحصل على أفضل المخرجات - من حيث الكمية والنوعية - من مدخلاتنا؟" أو "هل يمكن أن نحقق نفس المخرجات مع أقل المدخلات؟"

40. يمكن أن تشمل عمليات 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؟).

41. الكفاءة هي مفهوم نسبي. وتختلف الكفاءة حسب المسارات والبرامج والوسائل. وهذا يعني أن هنالك حاجة إلى نوع من المقارنة عند رقابة الكفاءة. من ذلك المقارنة بين أنشطة مماثلة في هيئات قابلة للمقارنة أو مقارنة عملية واحدة (في هيئة واحد) مع نفس العملية في وقت سابق أو مقارنة عملية قبل وبعد اعتماد سياسة أو إجراء معين أو مقارنة كفاءة منظمة مع مجموعة من الخصائص لمنظمات فعالة. ويمكن للرقابة على الكفاءة أيضا 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 حتى من دون قياس الكفاءة نفسها.

الفعالية

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

الجودة

تعتبر الجودة عاملاً مهماً 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 تمّ 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 قياس رضا الحرفاء.

43. 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 الرئيسي على الأهداف (هل هي محددة وقابلة للقياس؟) وعلى المقارنة بين النتائج الفعلية و / أو هذه الأهداف (انظر أيضا النهج القائم على النتائج في الفقرة 61).

44. قياس ومقارنة المخرجات أو النتائج بالأهداف في المنهج المستند للنتائج قد يكون مؤشرا 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 بالسهم (الشكل 1). 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 الرئيسية التي تصف تلك السياسة أو إجراء مقابلات مع المسؤولين عن السياسة أو البرنامج. ويمكن أن تساعد المدقق (وأحيانا أيضا المسؤولين) للحصول على وصف واضح وفهم أفضل للفرضيات الممكنة حول العلاقة السببية بين المخرجات والنتيجة المرجوة (الأهداف) من السياسة أو البرنامج.

45. يمكن قياس الفعالية بطرق مختلفة. وتقارن الأساليب الأكثر تطورا 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 دائما ممكنا. وأحيانا تعتبر الأساليب النوعية هي الأكثر ملائمة لاكتساب المعرفة حول العلاقات السببية بين السياسة أو البرنامج وتأثيره وذلك خصوصا 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 الكتيبات (التقييم) التي توفر توجيهات لاختيار الطرق الصحيحة.

46. هناك أسلوب آخر غالبا 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 الإسداء السليم للخدمات وفي الوقت المناسب (انظر المخرجات في الشكل في الفقرة 8). وهناك شروط أخرى كمدى التوصل إلى المجموعات المستهدفة أو مستوى الأداء. وغالبا ما تتميز هذه الأنواع من العمليات الرقابية بالمنهج المستند إلى العمليات أو تقييم البرامج. ويمكن للبيانات المستقاة من أنظمة إدارة الأداء أن تكون مفيدة جدا لهذه الأنواع من الرقابة. ومع ذلك يكتسي تقييم نوعية هذه البيانات أهمية كبيرة.

47. يركز التدقيق في كثير من الأحيان على مبدأ فقط من المبادئ الثلاثة المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية بما أن رقابة فعالية الكفاءة غالبا ما تستغرق وقتا طويلا ويمكن أن تتطلب خبرة معينة. ومع ذلك فإنه من المستحسن عدم دراسة جوانب الاقتصاد أو الكفاءة أو الفعالية كل واحدة على حدة. فعلى سبيل المثال قد يؤدي البحث في الاقتصاد دون النظر أيضا وعلى الأقل في نتائج السياسة إلى تدخلات غير فعالة. وعلى عكس ذلك قد يرغب المدقق في رقابة الفعالية أيضا في

النظر في جوانب الاقتصاد والكفاءة: نتائج الجهة الخاضعة للرقابة والنشاط والبرنامج أو العملية قد تبلغ النتيجة المرجوة. ولكن هل أنّ الموارد جد مكلفة؟

48. لا تركز عملية الرقابة بالضرورة على الآثار المرتقبة من السياسة فحسب. يمكن أيضا أن تكون الآثار غير المنتظرة (إيجابية أو سلبية) ذات أهمية للمدقق 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 الرئيسية للسياسة أو البرنامج موضوع الرقابة.

الفعالية من حيث التكلفة

49. تجمع الفعالية من حيث التكلفة كل من الكفاءة والفعالية (انظر الشكل 1) وذلك من خلال تحليل العلاقة بين نتائج وسيلة ما أو مشروع أو برنامج و المدخلات 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. ومن بين الأمثلة على ذلك تكلفة خفض انبعاثات ثاني أكسيد الكربون. ويمكن التعبير عن ذلك عبر X يورو / كغ تجنب انبعاثات ثاني أكسيد الكربون أو العكس X كغ من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون تم تجنبها/ يورو مستهلك.

مبدأ الإنصاف ورقابة الأداء

تعتبر بعض الأجهزة العليا للرقابة 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 الحمائية والاجتماعية دورا رئيسيا في تركيز مبدأ الإنصاف. ويمكن أن تُعالج قضايا المساواة بوصفها موضوعا إضافيا في رقابة الأداء أو كموضوع فعالية عندما يكون هدف السياسة أو موضوع البرنامج واضحا. وقد ينطوي فحص الإنصاف، على سبيل المثال، على المساواة في الحصول على الخدمات أو في توزيع الناتج وتأثير ذلك على الفوارق بين الجهات.

نهج الرقابة

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك. (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000/40)

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

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

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

ت- النهج المستند للنظام، ويدرس الأداء السليم للنظم الإدارية.

51. يتناول النهج القائم على النتائج أساساً الأسئلة التالية:

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

52. يتناول النهج المستند إلى المشكلات خاصة التحقق من المشكلة وتحليلها. وللمشكلة نقطة انطلاق أو انحراف "معروف" عما ينبغي أو يمكن أن يكون. وتكتسي معايير الرقابة أهمية أقل مما هي عليه في النهج القائم على النتائج. وهي تُستخدم أساساً لتحديد المشكلة أو المشكلات كنقطة انطلاق لعملية الرقابة. ومن المهام الرئيسية 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 النهج 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؟

53. تركز وجهة النظر في هذا الإطار على التحاليل والآليات. والهدف من ذلك هو تقديم معلومات مُجينة عن المشاكل المذكورة وكيفية التعامل معها. ويمكن للمدقق استخدام أساليب مختلفة في تحليله للمشاكل. وقد يعتمد هذا النهج 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 وهيكلية التعهدات الحكومية إذا ثبت أن الهيكلية الحالية تؤدي إلى مشاكل هامة.

54. لا يركز النهج 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 التدقيق أسئلة وصفية مثل:

أ- ما هو الهدف من هذا النظام؟

ب- من هي الجهات الفاعلة المسؤولة داخل النظام؟

ت- ما هي مسؤوليات كل طرف؟

ث- ماهي أهم القواعد والأنظمة والإجراءات ذات الصلة؟

ج- ما هي المعلومات ذات الصلة التي يمكن استخلاصها؟

ويمكن أن تُضاف إليها الأسئلة التقييمية مثل:

أ- إلى أي مدى هناك خطة سليمة؟

ب- أهل هناك نظام مراقبة جيد؟

ت- هل أنّ المقارنة بين معطيات نظام المراقبة والخطة تؤدي إلى تعديلات، إذا لزم الأمر؟

ث- هل أنّ التخطيط والمتابعة والتعديلات المسجلة تتم بطريقة منظمة، وتضمن المساءلة على مستوى إداري

عالي؟

ج- هل أنّ مختلف المسارات يتم تقييمها بصفة دورية وبطريقة مناسبة؟

معايير الرقابة

وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

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

(المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 45/3000)

على المدقق مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة خلال مرحلة التخطيط و/أو تنفيذ الرقابة. (المعيار الدولي للأجهزة

العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 49/3000)

توجيه

55. 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 المدقق على الإجابة على أسئلة مثل " على

أي أساس يمكن تقييم الأداء الفعلي؟ ما هو المطلوب أو المتوقع؟ ما هي النتائج الواجب تحقيقها وكيف ذلك؟").

56. يحتاج المدقق عند تحديد معايير الرقابة، للنظر في ما 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 و الاستنتاج الذي يُجيب على الأسئلة الرقابية (المعيار الدولي رقم 1003)

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

ت- 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.

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

ج- معايير الرقابة الموضوعية هي تلك التي يحددها المدقق أو الجهة الخاضعة للرقابة دون انحياز.

57. يمكن أن تكون معايير الرقابة نوعية أو كمية ويمكن أن تكون عامة أو خاصة و تركز على ما هو متوقع وفقا للمبادئ السليمة وللمعرفة العلمية ولأفضل الممارسات أو على ما يمكن (في ظروف أفضل) أو على ما ينبغي أن يكون وفقا 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.

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

أ- توفير أساس لوضع إجراءات قصد تجميع الأدلة الرقابية

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

ت- المساعدة على صياغة شكل وهيكل الملاحظات

ث- تشكيل أساس مشترك للتواصل ضمن الفريق الرقابي و مع إدارة الجهاز الأعلى للرقابة بشأن طبيعة الرقابة

ج- تشكّل أساسا للتواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة.

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

60. يتم وضع معايير الرقابة من قبل المدقق. 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 تُحدد بوضوح المعايير التي سيتم على أساسها تقييم هذه الجهة.

مخاطر الرقابة

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق التحكّم في مخاطر الرقابة بشكل نشط لتجنّب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتوفير معلومات غير المتوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 52/3000)

توجيه

61. تتمثل مخاطر الرقابة في احتمال أن تكون النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي توصّل إليها المدقق غير صحيحة أو غير مكتملة نتيجة لعوامل مثل عدم كفاية أو عدم ملائمة الأدلة أو العملية الرقابية أو إهمال متعمّد أو استعمال معلومات خاطئة بسبب تحريف أو تزوير.

62. إنّ التعامل مع مخاطر الرقابة جزء لا يتجزأ من العملية الرقابية برمتها ومن منهجيتها. يحتاج المدقق لإدارة مخاطر الرقابة إلى:

أ- تحديد المخاطر

ب- تقييم هذه المخاطر

ت- وضع وتنفيذ استراتيجيات لمنع وتخفيف المخاطر

ث- التحكّم في المخاطر والتخفيف من آثارها عبر عملية الرقابة و إجراء التعديلات اللازمة عند تغيّر الظروف (أي تطبيق منهجية إدارة المخاطر عند معالجة مخاطر الرقابة)

التواصل

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق أن يخطّط ويحافظ على تواصل فعال وسليم حول الجوانب الرئيسية للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 55/3000)

على المدقق أن يحرص على ضمان ألاّ يحدّ التواصل مع أصحاب المصلحة من استقلالية وحياد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 59/3000)

على الجهاز الأعلى للرقابة التواصل بوضوح حول المعايير التي تمّ إتباعها لإجراء رقابة الأداء. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 61/3000)

توجيه

63. غالبا ما يكون تطوير علاقات خارجية جيدة ومناسبة عاملا رئيسيا لبلوغ عملية رقابية فعالة وكفاءة للبرامج الحكومية. ويتم تعزيز تطوّر نتائج الرقابة إذا كان فريق الرقابة قادرا على الحصول على اتصال جيّد وعلى تعزيز الثقة من خلال المحافظة على نهج مهني بحث أثناء الرقابة. ويجب الأخذ في عين الاعتبار أن الجهاز الأعلى للرقابة 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

64. تبدأ عملية التواصل بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة في مرحلة التخطيط وتستمر طوال عملية الرقابة من خلال تفاعل بناء خاصة وأنه سيتم تقييم مختلف النتائج والحجج ووجهات النظر.

65. يحتاج المدقق 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.

66. يُقدّم التواصل حول الجوانب الرئيسية 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 أساسا لتبادل وجهات النظر وتجنب سوء الفهم وتسهيل الرقابة. وهذا لا يعني أن الجهة الخاضعة للرقابة تُملي الشروط أو تتحكم في عملية الرقابة ولكن ينطوي ذلك على مسار تفاعلي بناء. وكقاعدة عامة، فإن مساعدة الأفراد من الجهة الخاضعة للرقابة ضرورية لإجراء رقابة فعّالة. ويجعل الحوار النشط أثناء عملية الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة والخبراء وغيرهم الأمر أكثر سهولة على سبيل المثال، للتحقق باستمرار من فهم المدقق واستيعاب النتائج الأولية للرقابة.

67. قد تكون الموضوعات التالية بمثابة أمثلة لمزيد من التواصل بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة:

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

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

ت- كيفية جعل إدارة الجهاز الرقابي على علم بسير عملية الرقابة والنتائج التي ستتولد عنها

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

68. عندما تفضي عملية الرقابة إلى نتائج هامة، يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى التواصل بشأنها مع القائمين على إدارة الجهة المعنية في الوقت المناسب.

69. وأخيراً، من الضروري التذكير بأهمية ردة 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

70. تعتبر العلاقات الخارجية الجيدة مهمة على المدى القصير للوصول إلى المعلومات وتحقيق الفهم الجيد للموضوع و كذلك على المدى الطويل إذ تُكسب الجهاز الأعلى للرقابة الثقة والاحترام والمصادقية مع الجهات المعنية.

71. من بين المجموعات الرئيسية لأصحاب المصلحة:

أ- السلطة التشريعية

ب- السلطة التنفيذية (باستثناء الجهة الخاضعة للرقابة)

ت- المواطنون

ث- وسائل الإعلام

ج- المجتمع الأكاديمي

ح- المنظمات غير الحكومية

72. خلال التواصل مع أصحاب المصلحة يجب على المدقق أن يكون بعيدا عن التأثيرات التي قد تمسّ من موضوعيته أو من الجهاز الأعلى للرقابة ويجب أن يُنظر إليه كذلك. ووفقا لذلك، يجب أن يكون المدقق مستقلا. يتم توفير مزيد من المعلومات حول الاستقلالية في القسم الخاص بـ "الاستقلالية والأخلاقيات".

73. ويمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول عملية التواصل في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3200.

المهارات

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على توفير فريق الرقابة مجتمعا على الكفاءة المهنية اللازمة لأداء الرقابة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 63/3000)

توجيه

74. تعتبر رقابة الأداء نشاطا تحقيقيّا معقّدا وقائما على المعرفة والقيم المهنية التي تحتل مكانة مركزية. وتشمل هذه القيم ضرورة إعطاء الفرصة للمدقق لتطوير مهاراته وتحقيق نتائج جيّدة في أعماله الرقابية. و يشمل ذلك خلق بيئة محفّزة تُعزز الجودة.

75. هناك حاجة لتوفّر مجموعة واسعة من المهارات والتخصصات لتصبح مدقق أداء أو قائد فريق رقابة الأداء أو مدير رقابة الأداء، بما في ذلك:

- أ- تصميم البحث،
- ب- العلوم الاجتماعية،
- ت- أساليب التحقيق / التقييم العلمي والخبرة اللازمة لتطبيق هذه المعرفة،
- ث- معرفة جيدة بالتنظيم الإداري،
- ج- معرفة المؤسسات الحكومية والبرامج والوظائف،
- ح- الصفات الشخصية بما في ذلك النزاهة والإبداع والحكم والمهارات التحليلية والعمل الجماعي،

خ- القدرة على التواصل بوضوح وفاعلية شفويا وكتابيا

د- مهارات خاصة حسب طبيعة الرقابة (على سبيل المثال الإحصاء وتكنولوجيا المعلومات والهندسة) أو المعرفة الفنية بالموضوع المعني.

76. يعتبر التعرّف على مختلف المجالات الوظيفية التي ستم مراقبتها أساسياً وقد لا يكون دائماً اكتساب المهارات المتقدمة والعميقة في مجال المحاسبة والتدقيق المالي ضروريا في رقابة الأداء. ومن المهم التأكيد على أنّ الكفاءة تُبنى خطوة بخطوة، وعلى تحفيز تبادل المعرفة والتعلّم. ويمكن أن يساعد العمل والتعلّم والتدريب المدقق على تطوير المعرفة المهنية والمهارات اللازمة لرقابة الأداء.

77. تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كثير من الأحيان بتنظيم رقابة الأداء بشكل منفصل عن الرقابة المالية ورقابة المطابقة، مع اختيار مدققين ذوي خلفيات ومهارات مختلفة. ولبلّوغ متطلبات الجودة، فإنّ وجود مكونين وبرنامج تدريب للمحافظة على الكفاءة المهنية للمدققين وتطويرها عبر التكوين المستمر يعتبر من الممارسات الجيدة للجهاز الأعلى للرقابة. وتعتبر الممارسة العملية للرقابة عاملا أساسيا في عملية التطوير والتعلم.

78. ويمكن أن يشمل التعلّم والتدريب المستمر موضوعات مثل التطورات الراهنة في منهجية رقابة الأداء وتصميم البحوث والإدارة أو الإشراف وأساليب التحقيق النوعية وتحليل دراسة الحالة وأخذ العينات الإحصائية وتقنيات جمع البيانات الكمية وتقييم التصميم وتحليل البيانات والقراءة المستندة إلى الكتابة وغيرها. ويمكن أن تشمل أيضا الموضوعات المتعلقة بالعمل الميداني للمدقق مثل الإدارة العمومية والسياسة والهيكل العامة والسياسة الإدارية للحكومة والاقتصاد والعلوم الاجتماعية أو تقنيات المعلومات. ومن الممارسات الجيدة أن يُطلب من المدققين للحفاظ على مهاراتهم بلوغ عدد معين من ساعات التكوين المهني المستمر كل سنة أو على مدة سنتين.

79. باعتبار أنّ رقابة الأداء هي عمل جماعي، فإنّ انجاز المدقق لعملية رقابية بمفرده لا يعدّ من الممارسات الجيدة خاصة وأنّ المواضيع 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 دائما للجهاز الأعلى للرقابة انتداب مدققين تنطبق عليهم جميع الشروط. وبالتالي يمكن تطوير المهارات المطلوبة بممارسة العمل الرقابي، كما أنّه على المرشحين للتعيين إبراز استعدادهم وإظهار إمكانياتهم التي تتماشى ورقابة الأداء.

80. يحتاج المدقق لامتلاك الكفاءة المهنية الكافية لأداء مهامه. وتحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى انتداب مدققين من ذوي المؤهلات المناسبة، واعتماد السياسات والإجراءات المناسبة لتطوير وتدريب المدققين حتى يتسنى لهم أداء مهامهم على نحو فعال وإعداد أدلة رقابية ودعم المهارات والخبرات المتوفرة بالجهاز الرقابي وتحيين الأدلة الداخلية.

اللّجوء إلى الخبراء الخارجيين

81. 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 المدقق قبل اللجوء إلى خبير 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 اللجوء إليه في الرقابة مستقلاً عن الوضعيات والعلاقات التي يمكن أن تؤثر على موضوعيته. وعلى الرغم من أن مدقق الأداء قد يستخدم تقرير الخبير كدليل، فإنه يتحمل المسؤولية الكاملة في النتائج الواردة في التقرير الرقابي.

الإشراف

المتطلب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 3000:

على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن الإشراف السليم على عمل المدققين في كل مرحلة ومستوى من العمل الرقابي. (66/3000)

توجيه

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

- أ- التأكد من استيعاب جميع أعضاء الفريق الأهداف الرقابية؛
- ب- ضمان أن إجراءات الرقابة كافية وتمّ إتباعها بشكل صحيح.
- ت- ضمان أن أدلة الرقابة ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وكافية وموثقة.
- ث- ضمان تطبيق المعايير الدولية والوطنية للرقابة؛
- ج- متابعة تطوّر التعهدات لضمان تنفيذ الميزانيات والجداول الزمنية ؛
- ح- وبالنظر إلى كفاءة وقدرات كل عضو من أعضاء الفريق الرقابي، يتمّ النظر في الوقت اللازم لانجاز الرقابة وفقاً للمنهجية التي تمّ تخطيطها.
- خ- معالجة الأمور الهامة التي تنشأ أثناء التعهّد بالرقابة والوقوف على أهميتها وتعديل النهج المخطط له وفقاً لذلك؛

- د- دعم المدقق للتغلب على التحديات في العمل الرقابي كلما لزم الأمر؛
- ذ- توفير التدريب العملي والدعم في حل القضايا التي قد تنشأ.
- ر- تحديد مواضيع المهمة والتي تحتاج إلى التشاور في شأنها من قبل أعضاء الفريق الرقابي ذوي الخبرة.
- ز- مراجعة العمل الرقابي.
83. تختلف طبيعة الإشراف ونطاقه ومراجعة العمل الرقابي وأدلته حسب عدد من العوامل مثل حجم الهيكل وأهمية ودرجة تعقيد العملية الرقابية وخبرة المدققين.
84. يحتاج العمل الرقابي إلى المراجعة من قبل أحد كبار المدققين مع تقدّم عملية الرقابة وخاصة قبل أن يتمّ وضع اللّمسات الأخيرة على التقارير الرقابية. وتُعزّز المراجعة الخبرة في أكثر من مستوى من الحكم على العملية الرقابية، وتحتاج إلى ضمان ما يلي:
- أ- أنّ العمل الرقابي قد أُنجِز وفقاً للمخطط الرقابي؛
- ب- أنّ طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي تمّ إتباعها تتفق مع البرنامج الرقابي؛
- ت- أنّ نتائج الرقابة والأدلة التي تمّ الحصول عليها تعكس بوضوح وثائق الرقابة والاستنتاجات التي تمّ التوصل إليها؛
- ث- وأنّه قد تمّ إجراء المشاورات على الوجه المطلوب، وأنه تمّ توثيق وتنفيذ ما ترتّب عنها.
- ج- أنّ الأدلة التي تمّ الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير.

الشك والتقدير المهني

المتطلّب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق ممارسة الشك والتقدير المهني والنظر في القضايا من زوايا مختلفة وتناول مختلف الآراء والحجج بانفتاح وموضوعيّة (المتطلّب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 68/3000)

توجيه

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

86. علاوة على الفريق الرقابي المعني برقابة الأداء يُمكن أن يتطلب التقدير المهني التنسيق مع أصحاب المصلحة الآخرين ومختصين خارجيين والمسيرين بالجهاز الرقابي .

87. يُعتبر التقدير المهني ضروريا 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 ستمّ رقابته
- ت- تحديد المستوى المطلوب لفهم الموضوع الرقابي والظروف ذات الصلة
- ث- تحديد هدف الرقابة أو أهدافها وأسئلتها ونطاقها
- ج- تحديد المعايير
- ح- تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات الرقابة ومداها
- خ- تحديد إجراءات الرقابة والتشاور المطلوبة للرقابة وكيفية استغلالها
- د- تحديد النتائج التي لها دلالة كافية للتقرير
- ذ- تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة للرقابة وإذا كان هناك ما يتعيّن القيام به للإجابة على أسئلة الرقابة واستخلاص الاستنتاجات
- ر- صياغة استنتاجات تستند على أدلة رقابية بالمقارنة مع المعايير والهدف أو الأهداف الرقابية
- ز- تحديد التوصيات في هذا الشأن.

88. 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 المدقق الشك المهني وأن يتبني

مقاربة نقدية، ويقوم بتقديرات عقلانية ولا يأخذ بعين الاعتبار الاختيارات الفردية. وفيما يلي أمثلة تعكس أهمية الشك المهني في سياق رقابة الأداء:

- أ- النظر في نزاهة التسيير؛
 - ب- التساؤل حول الاستفسارات والمعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة ومن القائمين على الحوكمة؛
 - ت- مراجعة تقييم المخاطر وذلك تطبيقاً للأهمية النسبية أو لأهمية المعلومات غير المتسقة.
 - ث- التخطيط لإجراءات كافية تسمح بتقييم موثوقية البيانات التي سيتم استخدامها أثناء عملية الرقابة
 - ج- توخّي الحذر عند مراجعة الأدلة التي تتناقض مع أدلة الرقابة الأخرى التي تم الحصول عليها.
89. وغالبا ما يظهر الشك المهني في إطار المناقشات التي تُجرى مع فريق الرقابة والإدارة والقائمين على الحوكمة. وفي ما يلي أمثلة غير حصرية عن كيفية تطبيق وتقييم الشك المهني في كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية:
- أ- يقيم المدقق ويُعدّل عند الضرورة معقولة الحجج الرقابية والبدائل الممكنة و الآراء المقدمة وذلك بدلا من الاعتماد فقط على الأدلة المؤيدة للاستنتاج النهائي.
 - ب- لا يأخذ المدقق وجهات نظر الإدارة والافتراضات كمسلّمات ولا يكتفي بقبولها
 - ت- يقيم المدقق موثوقية مصدر الوثائق.
90. يجب أن يكون مدقق الأداء متقبّلا للآراء والحجج وينظر للقضايا من وجهات نظر مختلفة. وهذا أمر ضروري لتفادي الأخطاء في الحكم أو الانحياز المعرفي. وبالتالي، فمن المهم أن يمارس المدقق الشك المهني ويتبنّى مقاربة نقدية، ويقوم بتقديرات عقلانية ولا يحتسب الخيارات الشخصية ومصالح الآخرين.

المتطلّب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق تقييم مخاطر الاحتيال عند التخطيط لعملية الرقابة وأن يكون يقظا لاحتمال حدوثه في جميع مراحل العملية الرقابية. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 73/3000)

توجيه

91. يُعرّف الاحتيال باعتباره عملاً مقصوداً من فرد أو أكثر من بين الموظفين والمسيرين والقائمين على الحوكمة، أو الأطراف التي تستخدم الاحتيال للحصول على ميزة غير مستحقة أو غير قانونية مثل:

أ- خرق الثقة

ب- التواطؤ في منح التبرعات والمنح

ت- التواطؤ في منح عقود

ث- الخداع

ج- الأفعال غير الآمنة

ح- التمثيل الخاطئ

خ- إخفاء الاحتيال

د- الأعمال غير المشروعة

ذ- الأخطاء المتعمدة

ر- المخالفات

ز- العمولات

س- العمولات السرية

ش- السرقة

92. على عكس الخطأ فإنّ الاحتيال مقصود، وعادة ما ينطوي على إخفاء متعمّد للحقائق. وقد يشمل عضواً أو أكثر من الهيئة 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 للمدقق مسؤوليات تحديد وتقييم مخاطر الاحتيال الكبرى. ويحتاج المدقق أيضاً إلى ضبط إجراءات الرقابة لمواجهة تلك المخاطر.

93. يحتاج المدقق الحفاظ على الشك المهني أثناء مرحلة التخطيط وأثناء عملية الرقابة برمتها، لأنّه عادة، ما يسعى المسيرين والموظفين الضالعين في الغش إلى إخفائه عن المدقق وعن غيره من داخل وخارج الهيئة الخاضعة للرقابة. وعند إجراء

عمليات الرقابة، يحتاج المدقق لليقظة حول إمكانية حدوث الاحتيال في مجال موضوع الرقابة (على سبيل المثال التعاقد أو المنح والتبرعات). وإذا شكّ المدقق أو واجه الاحتيال، فله أن يرفع الأمر إلى المشرف وإلى الجهات ذات العلاقة لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق الحفاظ على مستوى عال من السلوك المهني. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 75/3000)

توجيه

94. من التوقعات المرتفعة لمهنة الرقابة الامتثال لجميع الالتزامات القانونية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة وتجنب أي تصرف قد يسيء إلى عمل المدقق بما في ذلك الإجراءات التي من شأنها أن تؤدي بطرف ثالث موضوعي وله دراية بالمعلومات ذات الصلة إلى الاستنتاج بالمحدودية المهنية لعمل المدقق. ويتوقع من المدقق اتباع منهج رقابي منظم وبذل العناية اللازمة في جميع مراحل عملية الرقابة. ويُقصد ببذل العناية اللازمة عموما 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 الأعلى للرقابة بذل العناية الواجبة والحرص على الامتثال لمعايير الرقابة.

95. ينتظر المواطنون والسلطة التشريعية من الجهاز الأعلى للرقابة ومن المدققين الحفاظ على مستوى عال 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 يُنتظر من المدقق العمل بجِد وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تنفيذ عمليات رقابة الأداء. ويعني الحرص، مسؤولية العمل بعناية واحترام التعهدات.

96. يحتاج المدقق إلى التحلي بمستوى عال من السلوك المهني خلال عملية الرقابة، منذ اختيار الموضوع والتخطيط لتقديم التقرير. ومن المهم بالنسبة للمدقق العمل بشكل منظم وبموضوعية مع بذل العناية اللازمة. ومن الممارسات الجيدة استخدام برامج الرقابة وهي خطط عمل تفصيلية لتوجيه إنجاز العمل.

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق أن يكون على استعداد للابتكار في جميع مراحل عملية الرقابة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 77/3000)

توجيه

97. يعتبر المدقق في وضع مناسب لتحديد الفرص المتاحة للابتكار في مناهج الرقابة لجمع وتفسير وتحليل المعلومات وذلك لاعتباره خلافاً ومرناً. ومن المهم أن ندرك أن مراحل مختلفة من عملية الرقابة تمنح مستويات مختلفة من فرص الابتكار. فخلال مرحلة التخطيط، قد تكون للمدقق أعظم فرصة للابتكار فهو لا يزال في عملية تحديد أفضل السبل للرقابة والتقنيات القابلة للتطبيق.

98. إنّ المنهجيات تتطوّر في إطار الرقابة ومجالات التقييم والعلوم الاجتماعية، ويمكن خلق تقنيات وتكنولوجيات جديدة لجمع الأدلة والتحليل والتي من شأنها تعزيز جودة التقرير والرقابة. وبما أنّ الأجهزة العليا للرقابة تتبنى التقنيات والتكنولوجيات الجديدة، فيجب على المدقق 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، واستخدام الطائرات بدون طيار لأغراض التصوير (على سبيل المثال في رقابة الأداء في المجال الفلاحي)

99. على الجهاز الأعلى للرقابة تعزيز ثقافة الابتكار. ويحتاج المدققون إلى التعلم من بعضهم والإقدام على فعل الأشياء بشكل مختلف. وبعبارة أخرى، فعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن:

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

ب- يشجّع على عمليات الرقابة المشتركة في المواضيع وتعزيز التجارب ذات الصلة بالمناهج الجديدة والتقنيات والتقارير

ت- يكون مثالا يحتذى به في عمله وفي الحوكمة

ث- يسعى إلى التقييم المستقل لطريقة العمل الخاصة به وحوكمته

ج- يُيسّر العمل لتطوير قدرته على "تبليغ الرسالة" بطريقة فعّالة

ح- يبقى على دراية بمنهجيات التقييم الجديدة.

رقابة الجودة

المتطلب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

.

على الجهاز الأعلى للرقابة وضع نظام لضمان الجودة والمحافظة عليها، وعلى المدقق الامتثال له لضمان استيفاء جميع المتطلبات، والقيام بتقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة تحمل قيمة مضافة وتُجيب على الأسئلة الرقابية. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 79/3000)

توجيه

رقابة الجودة (عند إجراء الرقابة)

100. يشمل نظام رقابة الجودة السياسات والإجراءات التي تم وضعها لتقديم تأكيد معقول بأن الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. والهدف من ذلك هو ضمان أن عمليات الرقابة تُجرى بصفة مستمرة بمستوى عال. وتشمل إجراءات رقابة الجودة مسائل مثل الإدارة والإشراف ومراجعة عملية الرقابة وضرورة التشاور من أجل التوصل إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

101. يحتاج نظام رقابة الجودة إلى وضعه بما يتناسب مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة والظروف القائمة وأن يكون قادرا على الاستجابة لمخاطر تلك الظروف على الجودة. وليكون نظام رقابة الجودة فعالا، يحتاج إلى أن يكون جزءا من استراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة وثقافته وسياساته وإجراءاته. وبهذه الطريقة، تُبنى الجودة في أداء الرقابة وفي إصدار التقرير، بدلا من أن تكون عملية إضافية بعد إصدار التقرير (انظر ضمان الجودة أدناه). إن الحفاظ على نظام لرقابة الجودة يتطلب المتابعة المستمرة والالتزام بالتحسين المستمر.

102. تحتاج إجراءات رقابة الجودة لتكون جزءا لا يتجزأ من كل رقابة أداء للحد من مخاطر الخطأ ودفع التناغم. وتحتاج هذه الإجراءات إلى أن تكون موثقة وتشمل، على سبيل المثال، مختلف المراحل في عملية الرقابة والتبث الذي يتعين القيام به (مثل مراجعة الإدارة، مراجعة النظير لمشروع العمل ومراجعة تحرير التقارير النهائية). وقد يكون من المفيد للجهاز الأعلى للرقابة أولا أن يُعرّف خصائص التقرير الرقابي ذو الجودة العالية.

103. أحد الجوانب الرئيسية لأية رقابة أداء هي التشاور الرسمي وغير الرسمي الذي يتم داخل الفريق الرقابي، بين فرق الرقابة، ومع المتخصصين من الداخل أو الخارج. ويعتبر التشاور خلال انجاز ضمان التعهد مهما، لأنه يساعد على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق التقدير المهني، فضلا عن الحد من مخاطر الأخطاء. ويعتبر التشاور مفيدا للوصول إلى استنتاجات سليمة ولضمان تقرير مناسب وعادل ومتوازن ويضيف قيمة. ومن الممارسات الجيدة توثيق المشاورات الرئيسية التي تجري وطبيعة المشورة المقدمة والطريقة التي تعامل بها فريق الرقابة مع النصيحة.

104. ومن المكونات الرئيسية لرقابة الجودة هي التعهد بمراجعة مراقبة الجودة. والمتعهد بمراجعة رقابة الجودة هو فرد مستقل عن فريق الرقابة، يقوم بتقييم موضوعي للمواضيع 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 مراقبة الجودة ممارسة جيدة للرقابة ذات المخاطر العالية والتي يحددها الجهاز الأعلى للرقابة.

105. من الصعب على الجهاز الأعلى للرقابة تطوير إجراءات فعالة فردية لرقابة الجودة لتضمن جودة عالية لتقارير رقابة أداء. ولذلك فمن الضروري وضع مثل هذه الإجراءات على المستوى المؤسسي. ومن المهم أيضا بالنسبة للمدقق أن يكون - ويبقى - كفأ ومتحفزا وكذلك منفتحاً على انعكاسات ومتقبلاً لنتائج رقابة الجودة. لذا فإن إجراءات الرقابة تحتاج إلى أن تُدعم بالتدريب المستمر وتوجيه فريق الرقابة.

106. انظر المعيار الدولي رقم 40 لإرشادات إضافية بشأن مراقبة الجودة.

ضمان الجودة (بعد الانتهاء من الرقابة)

107. تسمح عملية ضمان الجودة بالتقييم المستقل لعمليات الرقابة بعد إنجازها على أساس ثابت ووفقا لمعايير محدّدة. ويتمثل الغرض الرئيسي من عملية ضمان الجودة في مراقبة نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة وفقا ما تمّ تصميمه وتقييم ما إذا كانت ضوابط الرقابة التي تمّ وضعها تعمل بالشكل اللازم. وتمكن عملية رقابة الجودة المبينة أعلاه من مراجعة عملية ضمان الجودة في المرحلة الأولى والجهاز الرقابي من وضع معايير خاصة بظروف عمله، 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 مهيكلًا و مُصاغًا بشكل جيد وهل يتضمن الملخص تنفيذي فعال؟
- ت- إلى أي مدى تمّ تحديد النطاق بوضوح؟
- ث- وهل تمّ ضبط منهجية الرقابة بوضوح؟
- ج- إلى أي مدى كانت النتائج والاستنتاجات الواردة في التقرير والتوصيات متوازنة ومنطقية ومتسقة ومؤيَّدة بأدلة؟
- ح- إلى أي مدى نجحت الرقابة في بلوغ أهدافها وتوفير معلومات مفيدة للمساعدة في تحسين القطاع العام؟
- خ- هل هناك توثيق كاف حول كفاءة الفريق الرقابي وحول إجراءات الرقابة التي تمّ إتباعها والأدلة المستعملة لدعم النتائج والمشاورات وحول مدى معالجة الملاحظات التي تلقاها الفريق الرقابي وحول الإشراف؟

108. ومن المستحسن أن يكون المكلفون بالعملية المستقلة لضمان الجودة بطريقة مستقلة من كبار أعضاء وحدة رقابة الأداء (دون التدخل في سير عملية الرقابة) أو من خارجها. ويمكن لهذا الغرض الرجوع إلى مراجعة النظر التي يقوم بها مدققين

من الأجهزة العليا للرقابة الأخرى على المستوى الوطني. وتكمن الفائدة من مراجعة النظير في فهم أعضائه لدور ومسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة وفي نفس الوقت في استقلالية تقييمهم بالنظر للمسافة التي تفصلهم عن الجهاز. ويوفر الضمان الخارجي للجودة فرصة للجهاز الأعلى للرقابة لإثبات خضوعه للمساءلة أمام أصحاب المصلحة وفهم أنّ الغاية الرئيسية لضمان الجودة هي تحسين عمليات الرقابة ومسارها ونظام رقابة الجودة. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة استخدام نتائج مراجعة ضمان الجودة من خلال تعميم الأمثلة الجيدة لتقارير رقابة الأداء داخل الجهاز لصالح كلا المدققين. 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 الرقابي والعمل مع الفرق الرقابية لاستخلاص العبر وتحديد مجالات التكوين والتوجيه والتدريب في مجالات محدّدة.

الأهمية النسبية

المتطلب وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، بما فيها الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة. (وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 83/3000)

توجيه

109. يمكن فهم الأهمية النسبية بأنها أهمية مسألة ما في السياق الذي يُنظر إليها فيه والذي يُمكن أن يُغيّر أو يُؤثّر في قرارات مستخدمي التقرير مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية. ويُمكن مراعاة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكميّة والنوعيّة مثل الحجم النسبي وطبيعتها وأثرها على الموضوع ومصالح المستخدمين المستهدفين أو المتلقين. بالإضافة إلى القيمة الماليّة، تشمل الأهمية النسبية قضايا اجتماعيّة وسياسيّة هامة، وكذلك الامتثال والشفافية والحوكمة والمساءلة. ويُمكن أن تتغيّر الأهمية النسبيّة مع مرور الوقت ويُمكن أن تعتمد على وجهة نظر المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.

110. ويمكن أن تشمل العوامل النوعيّة التالي:

- أ- ما إذا كانت النتيجة هي نتاج عمل مقصود (الغش) أو غير مقصود.
- ب- ما إذا كان جانب من البرنامج أو الهيئة ذا دلالة بالنظر إلى طبيعة ووضوح الرؤية وحساسية البرنامج أو الجهة الخاضعة للرقابة.
- ت- ما إذا كان هناك تأثير على صحة وسلامة المواطنين.

ث - ما إذا كانت النتيجة ترتبط بالشفافية أو بالمساءلة.

111. تعتبر مراعاة الأهمية النسبية مهمّة في جميع مراحل عمليات رقابة الأداء. لذلك يحتاج المدقق 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.

112. وتعدّ النتائج ذات أهميّة نسبيّة، عندما يُتوقّع تأثيرها بشكل فردي أو في مجموعها على القرارات ذات الصلة والصادرة عن المستخدمين المستهدفين على أساس تقرير المدقق. إنّ مراعاة الأهمية النسبية من قبل المدقق تندرج في إطار التقدير المهني، وتتأثّر بنظرة المدقق للمعلومات التي يحتاجها المستخدمون المستهدفون.

113. وتتعلّق العوامل الكميّة بحجم النتائج التي يتمّ التعبير عنها عدديّاً. ويحتاج المدقق للنظر في التأثير الكليّ للنتائج الفردية غير المهمة.

التوثيق

المتطلّب وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 3000:

على المدقق توثيق العمليّة الرقابيّة بطريقة كاملة ومفصّلة بما فيه الكفاية. (وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 86/3000)

توجيه

114. يحتاج المدقق للحفاظ على جميع الوثائق ذات الصلة التي تم جمعها أو التوصل إليها خلال رقابة الأداء. ومن بين الأمثلة على أنواع السجلات المتوقّعة توثيقها عموماً بمعظم عمليات رقابة الأداء ما يلي: (أ) تفاصيل خطة الرقابة والمنهجية (ب) نتائج العمل الميداني والتحليل (ج) التواصل وردّة الفعل مع الجهة الخاضعة للرقابة (د) المراجعة الناجمة عن الإشراف وغيرها من الضمانات لرقابة الجودة. ومع ذلك، تحدّد الظروف الخاصة لرقابة الأداء الغرض والسياق الخاص لتوثيق الرقابة. ويشمل ذلك البريد الإلكتروني والمراسلات المتعلّقة بالتقرير من وإلى المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة أو طرف خارجي له علاقة بالرقابة وكذلك التسجيلات المؤثقة والتي ساهمت في تحسين العمل الرقابي وتاريخ الانتهاء منه. ويجب توثيق العمل الرقابي بشكل كاف لتمكين المدقق ذي الخبرة والذي لا تتوفّر لديه دراية سابقة بالرقابة محلّ النظر من فهم:

أ - طبيعة العمل الذي أجري ومداه وتوقيته

ب - نتائج العمل الرقابي وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها

ت- الأمور الهامة التي تنشأ أثناء عملية الرقابة (على سبيل المثال تغييرات في نطاق أو نهج الرقابة والقرارات المتعلقة بالمخاطر التي جدّت أثناء الرقابة، الإجراءات التي تمّ اتخاذها نتيجة خلاف بين الفريق الرقابي والجهة الخاضعة للرقابة) والاستنتاجات التي تمّ التوصل لها، والأحكام المهنية الهامة التي أدّت إلى تلك النتائج.

115. إذا يقوم المدقق في إطار رقابة الأداء بجمع البيانات أو المعلومات الشخصية، فعليه ضمان حمايتها بصفة كافية. إذ تُعتبر طبيعة وحساسية المعلومات من عوامل تحديد الحماية المناسبة.

116. يحتاج المدقق 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

ت- أدلة أكثر أهمية (مثال أدلة يصعب من خلالها استخلاص الأهداف الرقابية)

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

118. يحتاج المدقق إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة للحفاظ على السرية وحفظ أوراق العمل. ويحتاج أيضاً إلى الحفاظ على أوراق العمل لفترة كافية وذلك للائتمثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية والمهنية لحفظ السجلات وللقيام بأعمال المتابعة.