

# GUID 4900

الإرشادات بشأن السلطات والمعايير  
التي يتعين أخذها في الاعتبار عند  
فحص جوانب النظامية والانضباط في  
رقابة الالتزام

إن الأدلة الإرشادية تصدر عن المنظمة الدولية للأجهزة  
العليا للرقابة (الانتوساي) كجانب من إطار  
الإصدارات المهنية للانتوساي  
(www.issai.org) لمزيد من المعلومات في الموقع



INTOSAI

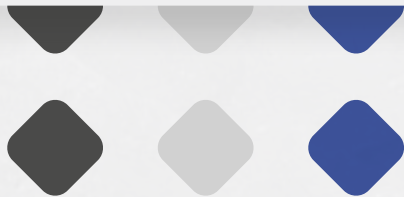


INTOSAI



الانتوساي، 2020

(1) تم اعتماد GUID 4900 سنة 2020



## جدول المحتويات

4	1. مقدمة
5	2. الهدف
6	3. المفاهيم
8	4. نطاق الإرشادات
9	5. مصادر المعايير في رقابة الالتزام
18	6. عملية اشتقاق المعايير من المصادر
21	7. الفرق بين معايير النظامية والانضباط
23	8. الإفصاح عن المصادر / المعايير في تقارير الرقابة

## مقدمة

(1) هناك حاجة إلى إرشادات خصوصية لتحديد معايير النظامية و/ أو الانضباط في رقابة الالتزام. وفي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة فإن رقابة الالتزام قد تكون معنية بالنظامية (الالتزام بالمعايير الرسمية مثل القوانين واللوائح والاتفاقيات ذات الصلة الملزمة للجهة الخاضعة للرقابة) و/ أو الانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي السليم والتصرف التشغيلي وكذلك سلوك الموظفين العموميين). وفي حين أن النظامية هي المحور الرئيسي لرقابة الالتزام، فإن الانضباط قد يكون أيضاً ذا صلة في ضوء سياق القطاع العام، حيث توجد انتظارات معينة بشأن التصرف المالي والإداري والميزانياتي وسلوك المسؤولين. واعتماداً على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة، قد يشمل نطاق الرقابة بالتالي جوانب الانضباط.

## الهدف

(2) الهدف من هذه الإرشادات هو مساعدة المدققين على تحديد معايير النظامية والانضباط المناسبة في رقابة الالتزام. وتقدم الإرشادات مزيداً من التفاصيل حول الاختلاف والعلاقات بين مفهومي النظامية والانضباط.

## المفاهيم

(3) رقابة الالتزام - أحد الأنواع الثلاثة لرقابة القطاع العام، وهي تقييم مستقل لمدى التزام موضوع معين بالسلطات المعمول بها والمستمدة منها المعايير. ويتم تنفيذ عمليات رقابة الالتزام من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تلتزم، من جميع النواحي الجوهرية، بالسلطات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة<sup>1</sup>. وقد تشمل عمليات رقابة الالتزام على معايير **النظامية** و/أو **الانضباط**<sup>2</sup>، واعتماداً على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والاختصاصات. وتحدد المعايير الأدلة التي يمكن استخدامها لاحقاً كأساس لقرارات قضائية أو للعقوبات التي تتخذها السلطات المختصة.

(4) السلطات - القوانين، والقواعد، واللوائح، والسياسات، والمعاهدات والاتفاقيات الدولية، والمدونات المعمول بها، والشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري والميزانياتي السليم في القطاع العام وسلوك الموظفين العموميين، ومدونات الأخلاق و'المعايير' الأخرى المشتقة في إطار التحقق من الامتثال عند إجراء رقابة الالتزام.

(5) المعايير - مؤشرات المقارنة/المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة. ويجب أن يكون لكل رقابة معايير مناسبة لظروف تلك الرقابة. ويمكن أن تكون المعايير محددة أو أعم، ويمكن اشتقاقها من مرجعيات مختلفة.

1 المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (إيساي) 2/4000.

2 إيساي 13/400 و إيساي 24/4000.

- (6) يقصد بالنظامية الالتزام بالسلطات الرسمية مثل القوانين ذات الصلة أو قرارات الهيئة التشريعية أو غيرها من الآليات القانونية، والتوجيهات الصادرة عن السلطات العامة ذات الصلاحيات المنصوص عليها في القانون، والتي تكون الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة بالامتثال لها<sup>3</sup>. ويمكن أيضًا اعتبار الشروط الملزمة للجهة الخاضعة للرقابة، على سبيل المثال الاتفاقات والعقود كجزء من النظامية.
- (7) يقصد بالانضباط الامتثال للمبادئ والأطر العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري السليم وسلوك الموظفين العموميين. وفي سياق رقابة القطاع العام، قد يشمل ذلك معايير السلوك المقبولة المتعارف عليها في إدارة القطاع العام وتقديم الخدمات العامة.
- (8) يقصد بموضوع الرقابة المعلومات أو الوضعية أو النشاط الخاضعة للقياس أو التقييم وفقًا لمعايير معينة.
- (9) يعني التصرف المالي والإداري والميزانياتي السليم المبادئ المقبولة عمومًا التي تحكم سلوك الموظفين العموميين في تنفيذ المعاملات المالية (القرارات والعمليات). وبالإضافة إلى ذلك، يحيل التصرف الإداري إلى المبادئ التي تضبط القواعد الإجرائية التي تحكم الأنظمة الإدارية لتقديم الخدمات العامة.
- (10) يقصد بسلوك الموظفين العموميين الحكمة الأخلاقية والسلوكيات والانضباط المتبعة كمبادئ وأخلاقيات في المجتمع.

## نطاق الإرشادات

(11) توفر هذه الوثيقة إرشادات رقابية تكميلية بخصوص معيار رقابة الالتزام ISSAI 4000 ، ولا تحتوي على أي متطلبات إضافية لإجراء الرقابة.

(12) تستهدف هذه الوثيقة المدققين الذين يحتاجون إلى إرشادات حول مصادر المعايير في رقابة الالتزام وكيفية تحديد المعايير المستمدة من هذه المصادر. وسيعتمد ذلك على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة وعلى شروط وظروف كل مهمة رقابية، بحسب ما إذا كان من المناسب النظر في معايير الانضباط عند إجراء رقابة الالتزام. والمدققون الذين يستخدمون هذه الإرشادات في سياق رقابة الالتزام الذي لا يتضمن معايير الانضباط، يجب أن لا ينظروا إلى الإرشادات المقدمة فيما يتعلق بالانضباط.



## مصادر المعايير في رقابة الالتزام

(13) السلطات هي مصادر المعايير وهي عنصر أساسي في رقابة الالتزام. ويوفر هيكلها ومحتواها معايير الرقابة ويضع الإطار التنظيمي لإجرائها. ويمكن استخدام السلطات لوضع معايير النظامية والانضباط. وبسبب الأطر القانونية المختلفة، قد تفسر الأجهزة العليا للرقابة مفاهيم النظامية والانضباط بشكل مختلف.

(14) المعايير المناسبة مطلوبة من أجل ضمان قياس متسق بشكل معقول لموضوع ما باستخدام الحكم المهني. وبدون الإطار المرجعي المقدم من خلال معايير مناسبة، فإن أي نتائج أو استنتاجات رقابة تكون عرضة للتأويل الفردي وسوء الفهم.

(15) تتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة أن يكون لكل رقابة معايير مناسبة لظروف الرقابة. وبمجرد تحديد المعايير المتاحة، يحتاج المدقق إلى تحديد ما إذا كانت المعايير مناسبة. ومن أجل تحديد مدى ملاءمة المعايير، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار مدى ملاءمتها وإمكانية فهمها من قبل المستخدمين المستهدفين، فضلاً عن اكتمالها وموثوقيتها وموضوعيتها. وتتسم المعايير المناسبة بنفس الخصائص بغض النظر عما إذا كانت معايير الانضباط أو النظامية: الصلة، والاكتمال، والموثوقية، والحياد، والقابلية للفهم، والفائدة، وقابلية المقارنة، والمقبولية، والتوافر<sup>4</sup>.

## السلطات كمصدر لمعايير النظامية

(16) تتعلق النظامية بالالتزام بالسلطات المنبثقة عن القانون والقواعد واللوائح والاتفاقيات.

(17) قد تشمل السلطات كمصادر لمعايير النظامية ما يلي:

- قرارات الجلسات العامة البرلمانية، بما في ذلك السياسات؛
- القانون الدولي الذي انضمت إليه الدولة أو أدرجته، مثل قانون البحار والقانون الجنائي الدولي وقانون اللاجئين أو قانون الدول الأجنبية الذي يؤثر على المنظمات الوطنية مثل قانون الولايات المتحدة الأمريكية الصادر بعنوان "قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية" (FATCA)؛
- المعاهدات الدولية وفوق الوطنية مثل حقوق المشاركة في تدفق النهر؛
- القوانين واللوائح والقواعد والتشريعات الأخرى؛
- القوانين والقرارات الدستورية المتعلقة بالموازنة (الميزانية في بعض الأنظمة) وقوانين الموازنة السنوية؛
- اللوائح ذات الأثر المالي في التصرف العمومي؛
- اللوائح التي تحكم الأنظمة الإدارية والوظيفية للدولة أو البلد؛
- فقه القضاء؛
- العقود/ الاتفاقيات (على سبيل المثال مع المزودين)؛
- القواعد والإجراءات والعمليات الداخلية الصادرة عن الجهات الخاضعة للرقابة (قابلة للتطبيق اعتماداً على ما إذا كانت تشكل جزءاً من القواعد الرسمية للاختصاص).

(18) يمكن وصف مصادر معايير النظامية على نطاق واسع على النحو التالي<sup>5</sup>:

5 <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. تستند نظرية القانون الخالصة لدى كيلسون على الهيكل الهرمي للتسلسل الهرمي للمعايير التي تدفع بالصلاحيات من القاعدة الأساسية التي أطلق عليها اسم Grundnorm. وفقاً لهذه النظرية، يعتبر كيلسون العلوم القانونية بمثابة هرم من القواعد مع وجود Grundnorm (القاعدة الأساسية) في القمة. ويتم التحكم في القواعد الثانوية من خلال معايير أعلى منها.

- التشريع الأساسي - قد تشمل هذه السلطات دستور الدولة، والقوانين والتشريعات الرسمية، والقواعد واللوائح التي تحكم موضوعاً ما والتي يمكن تصنيفها معاً كإطار تشريعي أساسي.
  - التشريع الثانوي - قد تكون السلطات أيضاً أحكاماً عرفية وتعليمات صادرة عن السلطات التنظيمية في الحكومة أو عن الهيئات التنظيمية والأحكام القضائية وفقه القضاء. ويمكن تصنيفها معاً على أنها تشريع ثانوي يحكم نشاطاً أو معلومات، والتي تمثل موضوع الرقابة.
  - الشروط التعاقدية - يمكن أن تكون السلطات أيضاً معاهدات واتفاقيات وعقود إلخ. تتعلق بالموضوع قيد الرقابة، والتي تكون ذات طبيعة تعاقدية وتكتسي صبغة تنفيذية بمقتضى قانون البلد. على سبيل المثال، يتم التدقيق على إدارة ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية في ضوء البنود التعاقدية/ الاتفاقية.
- (19) هناك علاقة هرمية بين أنواع مختلفة من التشريع. وعادة ما يكون دستور البلاد أعلى مرجعية رسمية وتليه القوانين والقواعد واللوائح والتشريعات والأحكام القانونية الأخرى. والمرجعية الأدنى في هذا التسلسل الهرمي أو هي جزء من تشريع ثانوي لا يمكن أن تخالف<sup>6</sup> مرجعية أعلى في التسلسل الهرمي. على سبيل المثال، إذا كانت القوانين التي تحكم نظام الرعاية الاجتماعية تحدد متطلبات استحقاق المنافع الاجتماعية، فإن القواعد أو الأوامر اللاحقة الصادرة بموجب هذه القوانين لا يمكنها تغيير متطلبات هذا الاستحقاق. وفي رقابة الالتزام يجب على المدقق التأكد من أن المعايير المشتقة من التشريعات الثانوية تتوافق مع المتطلبات المذكورة أعلاه.
- (20) اعتماداً على النظام القانوني الوطني، قد يتضمن هذا التسلسل الهرمي أيضاً بعض القواعد القانونية العامة أو مبادئ القانون، والتي لم يتم تدوينها في نص دستوري أو قانوني مكتوب، مما يعني أن مصادر القانون يمكن أن تكون مكتوبة وغير مكتوبة. على سبيل المثال، قد تخضع الوكالة الحكومية التي تتخذ قراراً بشأن المنافع الاجتماعية للقاعدة العامة التي تقضي بضرورة معاملة جميع المستحقين بطريقة متساوية حتى لو لم يتم التنصيص صراحة على هذه القاعدة في أي نص قانوني يحكم النظام (المبدأ القانوني للمساواة).
- (21) تنشأ معظم السلطات من المبادئ/المنطلقات الأساسية والقرارات الصادرة عن الهيئة التشريعية

6 تعريف قاموس أكسفورد الإنجليزي (OED): ما وراء السلطات أو المرجعية القانونية.

الوطنية، ولكن يمكن إصدارها على مستوى أدنى في الهيكل التنظيمي للقطاع العام على سبيل المثال كقرارات<sup>7</sup> إلخ. وفي نفس الوقت يجب أن تكون القواعد واللوائح الصادرة في المستوى الأدنى متطابقة بوضوح مع القواعد الصادرة عن الهيئة التشريعية الوطنية. وعلاوة على ذلك، يجب أن تكون الشروط التعاقدية متسقة مع أحكام القواعد واللوائح المعمول بها.

(22) يمكن أيضاً اعتبار المدونات المعمول بها والشروط المتفق عليها مرجعيات بمثابة مصادر معايير النظامية. وهذا يشمل المعاهدات الدولية، مثل:

- المعاهدات المنشئة لمنظمات دولية أو فوق وطنية عندما يعتمدها بلد ما؛
- المعاهدات المتضمنة لأحكام جبائية أو متعلقة بالموازنة الملزمة عند اعتمادها من قبل بلد ما؛
- الأحكام القانونية الصادرة عن المؤسسات المختصة للمنظمات الدولية أو فوق الوطنية التي لها تأثير مباشر وملزم في النظام القانوني لكل دولة عضو، على سبيل المثال الاتفاقيات/ المعاهدات الدولية بشأن مواضيع تغير المناخ والتنمية المستدامة عندما يتم اعتمادها من قبل دولة ما؛
- والاتفاقات والعقود الأخرى المتعلقة بموضوع الرقابة، باعتبارها ذات طبيعة تعاقدية وقابلة للتنفيذ قانوناً في بلد ما.

(23) وضعت معظم الدول سياسات لقطاعات معينة من الاقتصاد الوطني. وقد تتم الموافقة/ المصادقة على هذه السياسات من قبل البرلمان/ الحكومة. والسياسات هي قواعد عليا (قواعد تحكم قواعد أخرى) في هذا السياق. ويجب أن تعكس السياسات جميع الأحكام القانونية التي تنظم قطاعا معيناً، ويجب أن يكون الإطار القانوني يتناسب مع السياسات. ومن ثم، يمكن أن تكون السياسات ذات صلة مباشرة كمعايير عندما تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم أو التأكد من الالتزام بتنفيذ محتويات السياسات والنوايا.

(24) عند اشتقاق معايير النظامية من السلطات ووصفها، يُنصح المدقق باستخدام المواد وال فقرات والأقسام والفصول وما إلى ذلك من السلطات ذات الصلة بالموضوع المحدد الخاضع للرقابة.

## السلطات كمصدر لمعايير الانضباط

(25) في حين أن النظامية تتعلق بالامتثال للمرجعيات المنبثقة عن القواعد واللوائح وما إلى ذلك، فإن الانضباط يهتم أكثر بالتوقعات من المستخدمين المستهدفين ومعايير السلوك والسلوكيات والحوكمة المؤسسية و/ أو العامة. واعتماداً على الاختصاص، قد تتضمن القيم والمبادئ المقبولة عمومًا مثل الإنصاف والنزاهة، وتجنب الربح الشخصي من الشؤون العامة، والإنصاف في تعيين الموظفين، وتجنب المحسوبية من خلال عدم إعطاء الفرص للعائلة والأصدقاء، والمنافسة المفتوحة في منح العقود، والإنصاف تجاه المزودين المحتملين في وضع مماثل ووضع حدود لتجنب الهدر والإسراف (على سبيل المثال فيما يتعلق بدرجة السفر). وفي العديد من الأنظمة القانونية، تم تدوين بعض هذه الأمثلة في قواعد أو قانون رسمي (أي المنافسة المفتوحة وتجنب المحسوبية) وبالتالي يمكن اعتبارها معايير نظامية.

(26) عادة ما تكون مرجعيات معايير الانضباط عامة بطبيعتها، وبالتالي قد يصعب تحديد هذه المعايير مقارنة بالمعايير المنبثقة عن السلطات التي تحكم معايير النظامية.

(27) المعايير المناسبة، سواء النظامية أو الانضباط، تتميز بنفس الخصائص: الملاءمة، والاكتمال، والموثوقية، والحياد، والقابلية للفهم، والفائدة، وقابلية المقارنة، والمقبولية، والتوافر<sup>8</sup>. وبالنسبة إلى النظامية، قد يكون من السهل نسبيًا في كثير من الأحيان إثبات أن المعايير تتوفر على هذه الخصائص لأن المعايير مستمدة من الأحكام القانونية أو من مصادر القانون الأخرى. وقد يتطلب الأمر مزيدًا من الدراسة المتأنية عندما يأخذ المدقق في الاعتبار معايير الانضباط. لذلك من المهم أن يفحص المدقق إلى أي مدى تُظهر المعايير المستخدمة بدرجة كافية هذه الخصائص لتكوين استنتاج. ويمكن أن تكون صياغة استنتاجات الرقابة بناءً على معايير الانضباط أقل موضوعية مقارنة بمعايير النظامية. ومن ثم، فإن الحاجة إلى الاعتماد على الحكم المهني للمدقق من المرجح أيضًا أن تكون أعلى بالنسبة إلى معايير الانضباط منها إلى معايير النظامية.

(28) اعتماداً على السياق الوطني، يمكن اشتقاق السلطات (المصادر) لمعايير الانضباط من:

- المبادئ العامة التي تحكم الموظفين العموميين في عمليات الإنفاق على السلع والخدمات العامة؛
- مبادئ وممارسات حماية الأموال العامة من الخسارة أو الهدر؛
- مدونات قواعد السلوك/ الحوكمة التي تضع مبادئ عامة لتوجيه سلوك الموظفين العموميين؛
- المبادئ الأخلاقية (بما في ذلك متطلبات الإفصاح عن تضارب المصالح)؛
- والممارسات الوطنية أو الدولية الجيدة.

(29) علاوة على ذلك، قد تشير معايير الانضباط إلى السلوكيات المرجعية المقبولة بشكل متعارف عليه في التصرف المالي والإداري والميزانياتي في القطاع العام وفي سلوك الموظفين العموميين. ويمكن أن تختلف القواعد المكتوبة لهذه السلوكيات المقبولة بين الأنظمة القانونية اعتمادًا على الأعراف الاجتماعية والممارسات التجارية وما إلى ذلك. ولا توجد معايير انضباط مقبولة عالميًا، وبالتالي يجب على المدقق إيلاء العناية الواجبة للمعايير المكتوبة السائدة في النظام القانوني الذي يتم فيه إجراء الرقابة. وقد يتم تضمين هذه المعايير بالوثائق التي تتناول التوقعات العامة للسلوكيات في القطاع العام وللموظفين العموميين في التصرف المالي والإداري والميزانياتي في القطاع العام وتقديم الخدمات العامة. وبهذه الطريقة، سيكون الجهاز الأعلى للرقابة في اتصاله شفافًا بشأن معايير الانضباط التي حددها باعتبارها ذات صلة وتستخدم كمعيار في الرقابة من خلال التوثيق المناسب وفي الوقت المناسب بشأن القرارات المهنية للمدقق.

(30) على سبيل المثال، يقوم المدقق بالرقابة على استحقاق النفقات وتكون الشروط الواردة في العقد التي تضبط الاستحقاق غير محددة بما فيه الكفاية: يلزم عقد مشاركة الإنتاج المتعاقد بالإبلاغ عن جميع التكاليف (تكاليف الأصول الرأسمالية وتكاليف التشغيل) إلى الحكومة. وسيتم تسديد هذه النفقات بآلية استرداد التكاليف. ووجد المدققون أن بعض النفقات لا تتعلق مباشرة باستخراج البترول ومعالجته ونقله وأنشطة بيعه وتسويقه. وطالب المقاول ببعض نفقات الترفيه، مثل عضوية النادي الرياضي، أو الاحتفال بالأعياد الدينية والوطنية، أو التبرعات للمناسبات المجتمعية. ومثل هذا الوضع حدث لأن الحكومة فشلت في تحديد أصناف التكلفة المستحقة و/ أو حدود التكلفة في العقد، لا سيما تلك التكاليف غير المتعلقة بالعمليات البترولية. وعلى الرغم من أن أصناف التكلفة المستحقة لم يتم تحديدها بشكل كافٍ، كان على الحكومة والمقاول اتباع مبادئ الانضباط.

(31) مثال آخر لمعايير الانضباط المستمدة من مدونة سلوك الموظفين العموميين هو أن الموظفين العموميين يناون بأنفسهم عن المعاملات التي تنطوي على تضارب مصالح أو العلاقات الوثيقة. وقد يتم تقنين مصطلح تضارب المصالح في بعض الأنظمة القانونية من حيث طبيعة العلاقة أو درجة القرابة بين الموظف العمومي والطرف المتعاقد. وفي بعض الأنظمة القانونية، قد لا توجد معايير للحكم على طبيعة العلاقة التي تشكل تضارباً في المصالح. وفي حالة عدم وجود مثل هذه المعايير المحددة، يتعين على المدقق الاعتماد على الحكم المهني لتكوين استنتاج حول ما إذا كانت علاقة معينة تشكل تضارباً في المصالح وبالتالي انتهاكاً لمعايير الانضباط. وعلى سبيل المثال، في معظم الأنظمة القانونية، من المرجح أن يتم تطبيق معايير تضارب المصالح على المعاملات العامة مع زوج/ زوجة الموظف العمومي، ما لم يكن ذلك مسموحاً به على وجه التحديد بموجب القاعدة أو كانت معاملة "مستقلة"<sup>9</sup>. ويمكن للمدقق اعتماد هذا المبدأ العام لاستنتاج ما إذا كان هناك أي تضارب في المصالح.

(32) يرتبط الانضباط بالواجب الائتماني للأشخاص المكلفين بالتصرف العمومي. وهذا يشمل واجب التصرف بحسن نية وبأعلى مستوى من الحرص والصدق والولاء. وهو يمثل التزاماً قانونياً لأحد الطرفين للعمل من أجل مصلحة الطرف الآخر. وعادة ما يتم وصف الواجبات الائتمانية للموظفين العموميين في التشريعات أو التوجيهات البرلمانية أو مدونة السلوك. لذلك فإن الانضباط عادة ما يكون معني بالتوقعات من المستخدم المستهدف النابعة من قواعد السلوك والسلوكيات والحوكمة المؤسسية.

(33) وقد يشمل ذلك بحسب النظام القانوني، القيم والمعايير والمقبولة المتعارف عليها، مثل الإنصاف والنزاهة وتوخي الحذر. وقد ترتبط المعايير المتعلقة بالانضباط أيضاً بالتوقعات المتعلقة بالسلوكيات، على سبيل المثال ما يمكن اعتباره مقبولاً فيما يتعلق بدرجة السفر أو مستويات الضيافة والترفيه على نفقة الحكومة إذا لم يتم التنصيص صراحة على هذه الحدود في اللوائح.

(34) في بعض الحالات، قد لا تكون المبادئ والأطر العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري السليم مقننة بالكامل أو قد تكون ضمنية أو تستند إلى مبادئ القانون السائدة. وفي مثل هذه الحالات،

9 يُطبق مبدأ التقييم هذا بشكل عام على المعاملات التجارية والمالية بين الشركات ذات الصلة. وتنص على أنه يجب تقييم المعاملات كما لو تم تنفيذها بين أطراف غير مرتبطة، كل منها يعمل لمصلحته الخاصة. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 6002، التقرير السنوي حول إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للمؤسسات متعددة الجنسيات: إجراء الأعمال في مناطق الحوكمة الضعيفة، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باريس.

يمكن للأجهزة العليا للرقابة النظر في مكامن ضعف، وفي هذه الحالة، تحديد الجهة المسؤولة عن هذا الضعف.

(35) في حين أن معايير النظامية ملزمة قانوناً للجهات الخاضعة للرقابة، فإن مصادر معايير الانضباط هي معايير مقبولة ومتعارف عليها ذات طبيعة معنوية وأخلاقية، وترتبط ارتباطاً وثيقاً بالقيم والتقاليد الاجتماعية في مجتمع ما والتي تحظى بتأييد واسع من المواطنين.

(36) الانضباط مفهوم واسع يحتمل تفسيرات مختلفة ويتأثر بعوامل متعددة بما في ذلك الاختلافات الثقافية. وفيما يتعلق بالانضباط، فإن المقاصد التشريعية لها معنى أوسع - انتظاراتها حول الطريقة التي ينبغي أو لا ينبغي أن تُدار بها الشؤون العامة؛ انتظاراتها بشأن الطريقة التي يتعين أو لا يتعين أن يتصرف بها المسؤولون الحكوميون عند إدارة الأموال العامة.

(37) قد تتغير أفضل الممارسات أو السلوك الجيد بمرور الوقت بفضل المعارف الجديدة، لكن التزام الموظفين العموميين باتباع أفضل الممارسات لا يتغير. ومن الأمثلة على ذلك القضايا البيئية، حيث تتغير أفضل الممارسات بمرور الوقت من خلال زيادة المعرفة بالبيئة والحلول التكنولوجية الجديدة.

(38) السلطات والمعايير المتعلقة بالانضباط هي أيضاً أكثر مراعاة للسياق من تلك المتعلقة بالنظامية. ويجب أخذ هذا الجانب في الاعتبار عند تقييم أدلة الرقابة والإبلاغ عن جوانب الانضباط في رقابة الالتزام.

(39) عند تحديد معايير الانضباط، قد تفكر الأجهزة العليا للرقابة في تطبيق بعض قواعد الانضباط في النفقات العامة وتضع في الاعتبار ما إذا كانت الإدارة تستخدم المنطق السليم، على سبيل المثال:

- يجب ألا تكون النفقات مبدئياً<sup>10</sup> أكثر مما تتطلبه المناسبة.
- يجب على كل موظف عمومي، بالنسبة إلى النفقات التي يتم تحميلها على المال العام، أن يمارس نفس اليقظة التي يمارسها أي شخص يتمتع بمستوى عادي من الحذر فيما يتعلق بإنفاق أمواله الخاصة في سياق مماثل؛

10 تعني للوهلة الأولى (= بناءً على ما يبدو أنه الحقيقة عند رؤيته أو سماعه لأول مرة). قاموس كامبردج.



- يجب ألا تمارس أي سلطة، صلاحية الترخيص في النفقات التي ستكون بشكل مباشر أو غير مباشر لصالحها؛
- الامتثال لمبادئ "المنافسة الحرة"<sup>11</sup> في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- الأسبقية لمصلحة الأغلبية على الفرد؛
- العدل والنزاهة وتجنب النفع الشخصي من الشؤون العامة، مثل الإنصاف في تعيين الموظفين على أساس الجدارة؛
- حماية الموارد التي هي ملك سكان البلد (الموارد الطبيعية)؛
- في بعض الأحيان، تميز القواعد صراحةً بين شراء / استخدام المخازن أثناء الظروف العادية والظروف الطارئة، على سبيل المثال إجراءات استخدام / مراقبة الذخيرة من قبل القوات المسلحة أثناء أوقات السلم وأثناء العمليات العسكرية.

إذا لم تكن هناك إجراءات محددة لتحمل نفقات عامة في ظل ظروف خاصة معينة، على سبيل المثال خلال حالة طارئة مثل الفيضانات، يمكن أن تكون معايير الانضباط التي يجب اتباعها تتمثل فيما إذا كان الموظف العمومي يمارس نفس المستوى من الحذر الذي يمارسه شخص بمستوى عادي من الحيطة في تحمل مثل هذه النفقات. ومن المرجح أن لا يتبع الشخص بمستوى عادي من الحذر الإجراءات المنصوص عليها مثل الدعوة لتقديم عطاءات للمشتريات وما إلى ذلك من أجل إنقاذ الأرواح أو الممتلكات في حالة الطوارئ. لذلك يجب على المدقق استخدام الحكم المهني بناءً على السلوكيات المتوقعة لشخص يتمتع بمستوى عادي من الحذر للوصول إلى استنتاج الرقابة حول ما إذا كانت الانحرافات عن إجراءات شراء مواد الإغاثة، المتوقعة اتباعها، مبررة أم لا في ظل ظروف الطوارئ.

11 مبدأ المنافسة الحرة (ALP) هو شرط أو حقيقة أن أطراف الصفقة مستقلون وعلى قدم المساواة. يتم استخدامه على وجه التحديد في قانون العقود الذي يهدف إلى صياغة اتفاقية عادلة من شأنها أن تصمد أمام التدقيق القانوني، على الرغم من أن الطرفين قد يكون لهما مصالح مشتركة (على سبيل المثال، صاحب العمل والموظف) أو مرتبطون ارتباطاً وثيقاً بحيث لا يمكن اعتبارهما مستقلين تماماً ... (<https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>)

## عملية اشتقاق المعايير من المصادر

- (40) تتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة أن يحدّد المدقق مسبقاً معايير الرقابة ذات الصلة لتوفير أساس لاستنتاج/ رأي حول موضوع الرقابة<sup>12</sup>. ويجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين وغيرهم حسب الاقتضاء. كما يجب تبليغها إلى الطرف المسؤول<sup>13</sup>.
- (41) يجب أن يكون لكل عملية رقابة معايير مناسبة لنطاق وظروف هذه الرقابة. وأثناء التخطيط للرقابة، واستناداً إلى نطاقها وتقييم المخاطر، يستمدّ المدقق المعايير من السلطات الرسمية أو المعايير المتعارف عليها، ويطبّقها في تقييم التزام الموضوع بها.
- (42) من أجل بلوغ معايير رقابية مناسبة، يحتاج المدقق إلى اشتقاق المعايير من السلطات وبيان أنّ المعايير ذات صلة بموضوع الرقابة. وهذا البيان هو تفسير لفقرات وأقسام السلطات المعدّة لموضوع رقابة معيّن. ويمكن أن تؤخذ نوايا المشرع والمنطلقات المحددة عند وضع القانون بعين الاعتبار في تفسير معايير النظامية والانضباط.
- (43) يعدّ تحديد معايير رقابة الالتزام عملية مهمّة تتطلب من قبل المدقق قدراً هاماً من الحكم المهني ومعرفة كل من السلطات ذات الصلة ومصادر تفسيرها وهو ما يتطلب مستوى من الخبرة في ممارسة الرقابة. ولتقييم الالتزام بالسلطات في القطاع العام، من الضروري توفر معرفة كافية بتركيبية ومحتوى السلطات نفسها.

إيساي 110/4000 12

إيساي 97/4000 13

(44) يعد إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير أمرًا بالغ الأهمية لتمكينها من تقديم ملاحظات حول هذه المعايير. وتُنصح الأجهزة العليا للرقابة بالشروع في هذا الاتصال في أبكر مرحلة ممكنة من عملية الرقابة لضمان أن تكون الرقابة التي تم القيام بها ذات جدوى. وتُستمدّ المعايير على وجه التحديد من السلطات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة أو المعايير المقبولة والمتعارف عليها، ولا يمكن استخدام المعايير آليًا من موضوع رقابة إلى آخر. وفي الحالات التي لا توافق فيها الجهة الخاضعة للرقابة على المعايير، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان الخلاف ناتجًا عن المعايير غير المناسبة أو أنّ الجهة الخاضعة للرقابة لا تريد أن يتم تقييمها باستخدام هذه المعايير. ويجب أن يتعامل المدقق مع التعليقات الواردة من الجهة الخاضعة للرقابة مع ضمان استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة.

(45) يجب أن تبرز معايير الرقابة المناسبة سواء النظامية أو الانضباط، الخصائص المدرجة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (إيساي) 4000<sup>14</sup>. وذلك خاصّة عند تحديد معايير الانضباط وفي التواصل والشرح للجهة الخاضعة للرقابة. وعند تحديد معايير الرقابة المناسبة، يمكن أخذ ما يلي في الاعتبار:

- يجب "ملاءمة"<sup>15</sup> المعايير بشكل مناسب للظروف الخاصة للرقابة حتى تتمكن من الوصول إلى استنتاج (استنتاجات) رقابة ذات دلالة.
- في العديد من عمليات رقابة الالتزام، ستكون السلطات المنطبقة قابلة للتحديد بوضوح. وبالنسبة إلى عمليات الرقابة النظامية. على سبيل المثال، يمكن أن يكون قانون أو لائحة (أو مادة منه، فقرة، قسم، فصل، إلخ) في بعض الحالات واضحًا بما يكفي لاستخدامه مباشرة كمعيار. وإذا برزت حالات يوجد فيها شك في التفسير الصحيح للمرجعية ذات الصلة، فقد يرى المدققون في القطاع العام أنّه من المفيد النظر في نوايا المشرع والمنطلقات المعتمدة في وضع المرجعية (مثل القانون) أو التشاور مع الجهة المسؤولة عن التشريع. وإذا لم يكن هذا ممكنًا بالنظر إلى النظام القانوني، يجوز للمدققين في القطاع العام اتباع القواعد المستمدة من نظامهم القانوني بشأن تأويل القوانين عند الضرورة عندما تكون مقبولة قانونًا. ويمكن للمدققين أيضًا أخذ الأحكام ذات الصلة الصادرة عن السلطات القضائية بعين الاعتبار<sup>16</sup>.

14 إيساي 118/4000.

15 عادة ما تتضمن ملاءمة المتغير توضيح كيفية قياسه. يمكن القيام بذلك باستخدام مؤشر يبيّن بأكبر قدر ممكن من الدقة كيفية قياس المتغير ذي الصلة، مترجم من الموسوعة الترويجية الكبيرة.

16 إيساي 117/4000.

- في بعض الحالات، قد تكون أحكام السلطات ذات الصلة غير واضحة، على سبيل المثال، عندما يقتضي نص تشريعي ضرورة وضع أحكام أكثر تحديداً من قبل الهيئة الإدارية المعنية، في حين لم يتم وضع هذه الأحكام بعد. وفي مثل هذه الحالات، يذكر مدققو القطاع العام بوضوح في تقرير الرقابة ما تتطلبه التشريعات ذات الصلة حسب اعتقادهم، أو أنه تم التضييق من نطاق الرقابة وبيّنوا أسباب هذا التضييق. فعلى سبيل المثال، في هذه الحالة، قد يشير التقرير إلى أن الوضوح غير الكافي للقانون قد حدّ من معايير الرقابة التي تمّ اعتمادها وأنّ هناك حاجة لاتخاذ تدابير علاجية.
- أحياناً، قد لا تكون السلطات الثانوية متوافقة مع المتطلبات. وفي هذه الحالات، يمكن أن يكون عدم الاتساق نتيجة رقابية في حدّ ذاته. ومع ذلك، يجب أن تعلق أحكام التشريعات الأساسية على تلك الموجودة في التشريعات الثانوية. فعلى سبيل المثال، إذا كان القانون الذي يحكم المشتريات العامة يفرض عملية تقديم عطاءات إلزامية، في حين أنّ القواعد الأقل درجة الموضوعية في المجال تنص على استثناء، يجب أن تعتمد الرقابة أحكام القانون كمرجعية مناسبة. ونتيجة لذلك، من الضروري توفر معرفة كافية بتركيبة ومحتوى السلطات في حدّ ذاتها لتقييم الالتزام بالسلطات في القطاع العام<sup>17</sup>.
- يمكن أيضاً تقسيم نهج الرقابة إلى أجزاء أو تضييق نطاقها، بحيث يتسنى تطبيق معايير يمكن تحديدها بوضوح.

## الفرق بين معايير النظامية والانضباط

(46) على سبيل المثال: يُتوقع من الموظفين العموميين بشكل عام اتخاذ قرارات مالية وإدارية وميزانية سليمة عند تنفيذ المشتريات العامة. وفي حالة وجود قواعد ولوائح وإجراءات الخ. محدّدة في نظام قانوني معيّن يجب اتباعها في عمليات الشراء، كاشتراط مسار تقديم عطاءات مناسب وتقييمها وإسناد العقد بناءً على معايير محددة، فإنّ طبيعة هذه المعايير المحدّدة تجعلها معايير للنظامية. ومع ذلك، إذا لم يتم تقنين هذا التوقع باتباع مبادئ التصرف المالي والإداري وميزانياتي السليم في المشتريات العامة في أي نظام قانوني ما، أو كانت هناك أوجه قصور في تدوينها، فإنّ معايير الرقابة التي يتعيّن اعتمادها ستكون المبادئ المتعارف عليها التي تحكم سلوك الموظفين العموميين في تنفيذ المعاملات المالية في ذلك النظام القانوني. ويمكن أن تكون هذه المبادئ العامة انتظارات معقولة لإجراءات الشراء الشفافة، وانتظارات مساءلة الموظفين العموميين في المعاملات العامة، وانتظارات الجودة المعقولة في البضائع المشتراة والأعمال المنفذة أو الخدمات المقدمة. وهذه المعايير يمكن أن يطلق عليها معايير الانضباط.

(47) فيما يلي مثال آخر للمعايير المتأصلة في طبيعة معايير الانضباط ولكن يمكن التعامل معها على أنّها معايير نظامية. ففي بعض الأنظمة القانونية، تنص المبادئ العامة للتصرف المالي والإداري والميزانياتي على أنّ المنحة التي يجنيها الموظف الحكومي لا ينبغي أن يكون مصدر ربح له/ لها. وهذا بطبيعته معيار انضباط. ومع ذلك، في نفس النظام القانوني، قد تكون هناك قواعد وأنظمة معيّنة تحدّد نوع المنح المقبولة ومقدارها والشروط التي تخضع لها. وفي حالة وجود مثل هذه القواعد وغيرها، فإنّ المعايير التي تكون في أصلها ذات طبيعة انضباط تصبح معايير نظامية بسبب التفصيل الإضافي للمبدأ العام في قواعد. ومع ذلك، في حالة عدم وجود قواعد محدّدة تحكم قبول أي نوع معيّن من المنح، يتعيّن على المدقق ممارسة حكمه المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنحة

المدفوعة قد أدت إلى ربح ما للشخص. ومثال ذلك، فيما يتعلق بنفقات السفر حين لا توجد مبادئ توجيهية محدّدة بشأن الاستحقاق، يجوز للمدقق فحص ما إذا كان هناك ربح من خلال مقارنة الدفع الفعلي بما يمكن قبوله وفقاً لأسعار السفر المرجعية حسب وسيلة السفر الفعلية المستخدمة والأسعار المرجعية لتعريفه الغرف في الفندق الذي أقام فيه المسؤول.

(48) قد يكون هناك أيضاً خط رفيع بين النظامية والانضباط، وقد لا يكون من السهل إثبات عدم الانضباط.

(49) على سبيل المثال، قد يتبيّن بأنّ اتفاقاً تعاقدياً فيه إصراف ومخالف للقانون المعمول به. ولإثبات عدم الانضباط، سيبحث المدقق عن مؤشرات/ أدلة على أنّ السلطة العامة تصرفت بانحياز متعمد وانتهجت خيارات غير صحيحة. ومن ثم، فإنّ معايير رقابة الانضباط ستكون الشفافية أو الإجراءات التي تتبعها السلطة العامة في منح العقد.

يجب على كل جهاز أعلى للرقابة أن يأخذ في الاعتبار نظام القوانين واللوائح والاتفاقيات. كما عليه تقييم كيفية وضع القوانين واللوائح والاتفاقيات والمصادقة عليها لأنّها مصادر لمعايير النظامية، إضافة إلى مراعاة المبادئ العامة التي تحكم التصرف المالي والإداري والميزانياتي السليم وسلوك الموظفين العموميين في سياق نظام قانوني معيّن.

(50) قد تكون هناك أجهزة عليا للرقابة لا يسمح لها بتبني معايير الانضباط، إما بسبب التشريع أو صلاحياتها، في حين هناك أجهزة أخرى قد يكون فيها الانضباط مهم لأنّ صلاحيات الرقابة في الجهاز الأعلى للرقابة وكذلك اتفاقيات الرقابة تتطلب فحص الالتزام بالسلطات التي تنظم الانضباط. ومع ذلك فإنّ هذا لا ينفي الحاجة إلى معايير مناسبة بل في الواقع يزيد من الحاجة إليها. ويمكن أن تختلف الأعراف والسياق الاجتماعي في البلدان كثيراً مما يجعل من المهم اعتبار هذه الوثيقة كأداة توجيهية لاستخدام معايير النظامية و / أو الانضباط.

## الإفصاح عن المصادر / المعايير في تقارير الرقابة

(51) يجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين للسماح لهم بفهم كيفية قياس الموضوع الأساسي أو تقييمه. لذلك، يجب أن يحتوي تقرير الرقابة على قسم خاص بمعايير الرقابة يشير إلى أنواع المعايير التي استخدمها المدقق، ويجب أن يشير صراحةً وفي الفقرات المتعلقة بتحليل أو تقييم نتائج الرقابة إلى المعيار المحدد/ الملموس التي كانت الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة بالامتثال له/ كان يجب عليها الامتثال له. وينص المتطلب على أن المعايير هي جزء من العنصر المشار إليه في ج) في هيكل التقرير لمهمات التقارير المباشرة<sup>18</sup>.

(52) يحدّد تقرير رقابة الالتزام المعايير المعتمدة والتي تمّ قياس أو تقييم موضوع الرقابة الرئيسي بناءً عليها حتى يتمكن المستخدمون المستهدفون من فهم أساس الاستنتاج. وقد يكون من المناسب في ظل هذه الظروف الإفصاح عن:

- مصدر المعايير المنطبقة، وما إذا كانت هذه المعايير مضمّنة في قانون أو لائحة أم لا، أو صادرة عن هيئات خبراء مرخص لها أو معترف بها تتبع إجراءات قانونية واجبة وشفافة، أي ما إذا كانت معايير مشتقة في سياق موضوع الرقابة الرئيسي (وإذا لم تكن كذلك، بيان سبب اعتبارها مناسبة)؛
- طرق القياس أو التقييم المستخدمة عندما تسمح المعايير المعتمدة بالاختيار بين عدد من الطرق؛
- أي تفسيرات مهمة تم إجراؤها عند تطبيق المعايير المعتمدة في ظروف المهمة؛

- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقييم المستخدمة؛
  - شرح لأية قيود كامنة مهمة مرتبطة بقياس أو تقييم موضوع الرقابة الرئيسي بالمقارنة مع المعايير المنطبقة، كلما كان ذلك مناسباً؛
  - فقه القضاء، قانون غير دستوري<sup>19</sup>.
- (53) عندما يتم اشتقاق المعايير المنطبقة لهدف معيّن، فقد يتضمن تقرير الرقابة بياناً ينبه القراء إلى هذه الحقيقة، ونتيجة لذلك، قد لا تكون معلومات موضوع الرقابة مناسبة لهدف آخر.
- (54) عندما يتطلب تفويض الرقابة إجرائها بمعايير الانضباط، يمكن تطبيق المبادئ الموضحة في هذه الإرشادات حسب الاقتضاء في ظل هذه الظروف. وقد يختلف شكل ومحتوى التقارير المتعلقة بالانضباط اعتماداً على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة والظروف الخاصة.
- (55) يتأكد المدققون في القطاع العام من أنّ المعايير تعكس بشكل كاف الموضوع الخاضع للرقابة في مجمله. وفي حالات نادرة، حين تكون الرقابة محدودة النطاق وقد تغطي فقط أجزاء معينة من قانون أو لائحة، يجب ذكر هذا النطاق المحدود بوضوح في تقرير المدقق.
- قد يكون من الضروري أيضاً توضيح حالات تضارب المعايير في تقرير المدقق.