

# ISSAI 300

مبادئ رقابة الأداء

تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي). لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع:

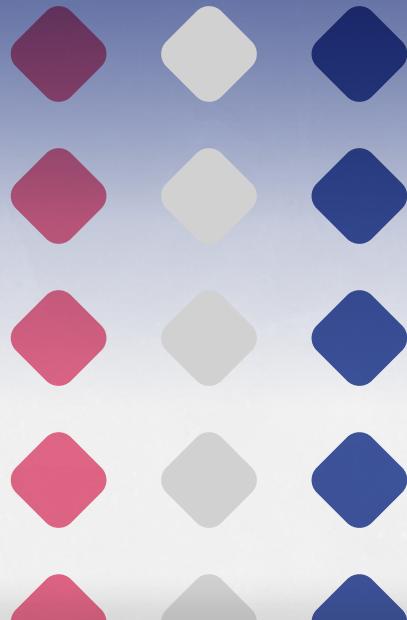
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI



الإنتوسي، 2019

- (1) المصادقة كمعايير رقابة حكومية ومعايير ذات دلالة أخلاقية في عام 2001
- (2) إعادة صياغة المحتوى والمصادقة كمبادئ أساسية لرقابة الأداء في عام 2013.
- (3) مع إنشاء إطار عمل Intosai للتصريحيات المهنية (IFPP) ، الذي أعيد تسميته باسم INTOSAI-P 20 مع تغييرات تحريرية في عام 2019

يتوفر 300 ISSAI بجميع لغات الإنتوسي الرسمي: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية



# **الفهرس**

5	المقدمة
6	غاية وسلطة مبادئ رقابة الأداء
7	إطار رقابة الأداء
7	تعريف رقابة الأداء
7	الاقتصاد والكفاءة والفعالية
8	أهداف رقابة الأداء
8	انطباقي المعيار 300
10	عناصر رقابة الأداء
10	الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء
10	موضوع رقابة الأداء ومعاييرها
11	الثقة والتأكيد في رقابة الأداء
12	مبادئ رقابة الأداء
12	المبادئ العامة
12	هدف الرقابة
13	نهج الرقابة
13	المعايير
14	مخاطر الرقابة
15	التواصل
16	المهارات

16	الشك والتقدير المهني
17	رقابة الجودة
18	الأهمية النسبية
18	التوثيق
19	المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة
20	<b>التخطيط</b>
20	اختيار مواضيع الرقابة
20	تصميم الرقابة
22	التنفيذ
22	الأدلة والنتائج والاستنتاجات
23	إعداد التقارير
23	مضمون التقرير
23	الوصيات
24	توزيع التقرير
24	<b>المتابعة</b>

# 1

## المقدمة

(1) إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام. وتهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة من طرف الأجهزة العليا للرقابة ودعم الأعضاء في منظمة الإنتوساي لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقاً لتفويضاتهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية.

(2) ويضع المعيار 100 «المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام» بوجه عام ويوضح سلطة المعايير. أما المعيار 300 «مبادئ رقابة الأداء» فيستند إلى المبادئ الأساسية للمعيار 100 ويتطورها لتتلاءم مع السياق الخاص برقابة الأداء. ويجب أن يقرأ المعيار 300 ويفهم بالتتزامن مع المعيار 100 الذي ينطبق كذلك على رقابة الأداء.

(3) يتكون المعيار 300 «مبادئ رقابة الأداء» من ثلاثة أقسام

- يضع القسم الأول إطاراً لرقابة الأداء وللرجوع إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعنية
  - يتكون القسم الثاني من المبادئ العامة لمهام رقابة الأداء التي يجب على المدقق مراعاتها قبل بدء وأثناء عملية الرقابة.
  - يتضمن القسم الثالث المبادئ ذات الصلة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة ذاتها.
- ويتبع كل مبدأ شرح موجز له

## غاية وسلطة مبادئ رقابة الأداء

(4) تسعى هذه الوثيقة إلى إرساء فهم مشترك لطبيعة رقابة الأداء، بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى. ونشجع أعضاء منظمة الإنتوساي لوضع أو اعتماد معايير رسمية متوقفة مع المعيارين 100 و 300 وكذلك مراعاة معايير وإرشادات الإنتوساي بشأن رقابة الأداء بسلسلة المعايير 3000-3899 والأدلة 3899-3900.

وتتوفر سلسلة المعايير 3000-3899 معايير رقابة الأداء للأجهزة العليا للرقابة التي اختارت تطبيق معايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كمعايير لرقابة الأداء ذات سلطة.

(5) يجب أن تعكس معايير رقابة الأداء الحاجة إلى المرونة في تصميم مهام الرقابة الفردية، وأن يكون المدققون متقبلين للأداء ومبدعين في عملهم، ولديهم التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة.

(6) تدرك الإنتوساي اختلاف تفويضات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وعملها في ظروف مختلفة. ونظراً للأوضاع والترتيبات الهيكيلية المختلفة لهذه الأجهزة، لا تنطبق جميع معايير وإرشادات الرقابة على جميع جوانب عملها. ولذا، يمكن لهذه الأجهزة أن تضع معايير رسمية تستند إلى المبادئ رقابة الأداء أو توافق معها. وإذا اختارت إحدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تستند معاييرها على مبادئ رقابة الأداء فلا بد أن تتفق تلك المعايير مع المبادئ من جميع الجوانب المعمول بها والمعني.

(7) إذا كانت معايير الرقابة الخاصة بإحدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مستندة إلى المبادئ الأساسية لرقابة الأداء أو متوقفة معها، فيمكن الإشارة إلى ذلك على النحو التالي:

... لقد أجرينا رقابتنا وفقاً للمعايير التي تستند إلى أو توافق مع المعيار 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام والمعيار 300 مبادئ رقابة الأداء للأجهزة العليا للرقابة.

ويمكن تضمين هذه الإشارة في تقرير الرقابة أو بيانها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بشكل أعم يغطي مجموعة محددة من المهام.

(8) قد تختار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اعتماد معايير رقابة الأداء (3000 - 3899) كمعايير رسمية لعملها. فإذا اختارت إحدى الأجهزة اعتماد هذه المعايير فعليها الالتزام بها من جميع الجوانب المعنية ويمكن الإشارة إلى ذلك في هذه الحالة كما يلي:

... لقد أجرينا رقابتنا وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء

## إطار رقابة الأداء

### تعريف رقابة الأداء

(9) رقابة الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به وما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.

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

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

### الاقتصاد والكفاءة والفعالية

- (11) يمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية على النحو التالي:
- يقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد. ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار.
  - يقصد بمبدأ الكفاءة استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن. وهو يعني بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت.
  - يعني مبدأ الفعالية بتحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة.

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

## أهداف رقابة الأداء

(12) يتمثل الهدف الرئيسي لرقابة الأداء في تعزيز الحكومة الاقتصادية والفعالة والكفاءة بصورة بناءة. كما تسهم في تحسين المساءلة والشفافية.

تعزز رقابة الأداء المساءلة من خلال مساعدة المسؤولين عن الحكومة والإشراف على تحسين الأداء وذلك بالبحث فيما إذا كانت القرارات الصادرة عن الهيئة التشريعية أو التنفيذية معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية وما إذا كان دافعو الضرائب أو المواطنون قد حصلوا على قيمة مقابل المال. وهي لا تبحث في نوايا وقرارات الهيئة التشريعية وإنما تبحث فيما إذا كانت هناك أوجه قصور في القوانين والأنظمة أو طريقة تنفيذها تحول دون تحقيق الأهداف المحددة. وتركز رقابة الأداء على المجالات التي يمكنها فيها أن تضيف قيمة للمواطنين والتي يمكن تحسينها بشكل كبير. وتقدم الرقابة حواجز بناءة للأطراف المسئولة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

وتعزز رقابة الأداء الشفافية باطلاع البرمان، وداععي الضرائب وغيرها من مصادر التمويل، والمستهدفين بالسياسات الحكومية، ووسائل الإعلام على كيفية إدارة الأنشطة الحكومية المختلفة ونتائجها. وهي بذلك تسهم بصورة مباشرة في تقديم معلومات مفيدة للمواطنين بينما تعمل كذلك كأساس للتعلم والتحسينات. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند إجراء رقابة الأداء أن تقرر، وفقاً لتقويضها، ما تراقبه ومتى تراقبه وكيف تراقبه، ولا ينبع منها من نشر نتائجها.

## انطلاقة المعيار 300

(13) توفر مبادئ رقابة الأداء الأساس لاعتماد أو وضع المعايير من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وقد صيغت في ضوء الخلفية المؤسسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بما في ذلك المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة باستقلالية وتفويضاتها الدستورية والتزاماتها الأخلاقية، والمتطلبات التنظيمية للتلك الأجهزة (المعايير 130 - 199).

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

- بيان المعايير التي سيتم تطبيقها في الرقابة (الفقرة 7 أو 8 أعلاه) وقد تتطلب تعديلها وفقاً لمعايير 100 الفقرة 9 أو 10
- يمكن أن تكون عناصر رقابة الأداء أكثر شمولاً بتغطيتها جوانب من رقابة الالتزام والرقابة المالية

• في حالة التداخل، يجب أن تراعى جميع المعايير المعنية وقد لا يكون ذلك ممكنا في جميع الحالات، إذ قد تتضمن المعايير المختلفة أولويات مختلفة

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

## عناصر رقابة الأداء

(15) قد تكون لعناصر رقابة القطاع العام (المدقق، والطرف المسئول، والمستخدمون، والمستهدفون، وموضوع الرقابة، والمعايير) حسب تعريفها في المعيار -100 خصائص مميزة في رقابة الأداء. ويجب على المدققين أن يحددوا عناصر كل مهمة رقابة بوضوح وأن يفهموا آثارها كي يتمكنوا من إجراء الرقابة وفقاً لذلك.

## الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء

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

(17) قد يشترك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور الطرف المسئول بحيث يتحمل كل منهم مسؤولية جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة. فقد تكون بعض الأطراف مسؤولة عن الإجراءات التي تسببت في حدوث المشكلات. وقد يكون غيرهم قادرين على إجراء التغييرات لمعالجة التوصيات الناتجة عن رقابة الأداء. بينما قد يكون اخرين مسئولين عن تزويد المدقق بالمعلومات أو الأدلة.

(18) مستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يعد المدقق تقرير رقابة الأداء لهم. فقد تكون الهيئة التشريعية والأجهزة الحكومية والجمهور جميعهم مستخدمين مستهدفين. كما يمكن أن يكون الطرف المسئول مستخدماً مستهدفة إلا أنه نادراً ما يكون المستخدم المستهدف الوحيد.

## موضوع رقابة الأداء ومعاييرها

(19) لا ينبع أن يكون موضوع رقابة الأداء محصورة في برامج أو هيئات أو موارد محددة، بل يمكن أن يشمل الأنشطة مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها أو الأوضاع

القائمة ( بما في ذلك الأسباب والنتائج). ومن أمثلة ذلك الخدمات المقدمة من قبل الأطراف المسئولة أو آثار السياسة والأنظمة الحكومية على الإدارة وأصحاب المصلحة والأعمال والمواطنين والمجتمع. ويحدد الهدف موضوع الرقابة الذي يصاغ في أسلمة الرقابة.

(20) يشارك المدقق في رقابة الأداء أحياناً في وضع أو اختيار المعايير الملائمة للرقابة. وتبين الفقرة (27) المتطلبات الخاصة المرتبطة على ذلك بالنسبة للمدقق.

## الثقة والتأكيد في رقابة الأداء

(21) كما هو الحال في جميع أنواع الرقابة، يرغب مستخدمو تقارير رقابة الأداء في الوثيق بهدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها في اتخاذ القرارات. ولذا، فإنهم يتوقعون تقارير موثوقة تحدد موقف الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المستند إلى الأدلة بالنسبة لموضوع الرقابة الذي تمت دراسته. ونتيجة لذلك، يجب على مدققي الأداء في جميع الحالات أن يقدموا نتائج تستند إلى أدلة مناسبة وكافية وأن يديروا مخاطر إصدار التقارير غير المناسبة بصورة فعالة. إلا أنه لا ينترض في العادة من مدققي الأداء تقديم رأي عام، كالرأي حول البيانات المالية، حول تحقيق الهيئة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية. ولذا، فذلك ليس من متطلبات إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

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

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

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

## مبادئ رقابة الأداء

### المبادئ العامة

(24) تقدم المبادئ العامة المذكورة أدناه التوجيه بشأن جوانب رقابة الأداء ذات الصلة طوال عملية الرقابة. لا يغط المعيار 100 بعض المجالات التي تنطبق عليها هذه المبادئ وهي: اختيار موضوعات الرقابة وتحديد أهداف الرقابة وتعریف نهج ومعايير الرقابة. وتستند المبادئ العامة في مجالات أخرى، كمخاطر الرقابة والتواصل والمهارات والتقدير المهني ورقابة الجودة والأهمية النسبية والتوثيق، إلى مبادئ المعيار 100 وتوضح كيفية انطباقها تحديداً في رقابة الأداء. وأخيراً، يتم تناول بعض المجالات حالية، مثل الأخلاقيات والاستقلالية، من قبل المعيار 100 ، من قبل مبادئ الانتساوي (INTOSAI-P 10-99) و ومن قبل المتطلبات التنظيمية (ISSAIs 130-199).

### «هدف الرقابة»

(25) يجب على المحققين أن يضعوا هدفاً محددة بوضوح للرقابة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويحدد هدف الرقابة نهج المهمة وتصميمها. ويمكن أن يتمثل مجرد بيان الوضع.

غير أن الأهداف القياسية للرقابة (هل الأمور كما ينبغي أن تكون؟) والأهداف التحليلية للرقابة (لم لا تكون الأمور كما ينبغي أن تكون؟) من الأرجح أن تضيف قيمة ما. وفي جميع الحالات، على المدققين أن يراعوا موضوع الرقابة، والمؤسسات والهيئات المعنية، والجهة التي يرجح أن تتعلق التوصيات النهائية بها. فأهداف الرقابة المحددة جيدة تتعلق بهيئة واحدة أو مجموعة قابلة للتحديد من تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها.

ويمكن الجمع بين أهداف الرقابة المتعددة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة. ويجب أن تكون مترابطة من حيث الموضوع، ومكملة بعضها البعض، و غير متداخلة، و شاملة بصورة جماعية في تناول السؤال الرقابي العام. ويجب توضيح جميع المصطلحات المستخدمة في السؤال بصورة

جيدة، وصياغة أسئلة الرقابة عملية متكررة تحدد الأسئلة فيها وتصقل مع مراعاة المعلومات المعروفة ذات الصلة بملل الموضوع بالإضافة إلى الجدوى.

و عوضاً عن تحديد هدف واحد أو سؤال عام للرقابة، قد يختار المدققون وضع عدد من الأهداف و قد لا يتم دائماً تقسيمها إلى أسئلة فرعية.

## «نهج الرقابة»

(26) يجب على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة.

ويشكل النهج العام للرقابة عنصراً محورياً في أية عملية رقابة؛ فهو يحدد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه، كما يحدد المعرفة والمعلومات والبيانات الازمة، والإجراءات الازمة للحصول عليها وتحليلها.

وتتبع رقابة الأداء بوجه عام أحد النهج الثلاثة التالية:

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

ويمكن اتباع هذه النهج الثلاثة من منظور تنازلي أو تصاعدي على حد سواء. وتركز عمليات الرقابة التنازلي على متطلبات الهيئة التشريعية والحكومة المركزية ومقاصدها وأهدافها وتوقعاتها. أما المنظور التصاعدي فيركز على المشكلات التي تهم الناس والمجتمع.

## «المعايير»

(27) يجب على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية

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

وتوفر المعايير أساساً لتقييم الأدلة ووضع نتائج الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات حول أهداف الرقابة. كما تشكل عنصراً مهماً في النقاشات بين أعضاء فريق الرقابة ومع إدارة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وفي التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة.

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

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

ويجب أن تناقش المعايير مع الهيئة الخاضعة للرقابة، إلا أن اختيار المعايير المناسبة يعد من مسؤولية المدقق في نهاية المطاف. ورغم أن تحديد المعايير وبيانها خلال مرحلة التخطيط قد يعزز موثوقيتها وقبولها العام، فليس من الممكن دائماً وضع المعايير بصورة مسبقة في عمليات الرقابة التي تغطي مسائل معقدة؛ بل تحدد أثناء عملية الرقابة

وبينما توجد في بعض أنواع الرقابة معايير تشريعية واضحة، فإن رقابة الأداء تفتقر إلى ذلك في العادة. فأهداف الرقابة وسؤالها ونهجها تحدد مدى ملائمة المعايير المناسبة ونوعها، وتعتمد ثقة المستخدم في نتائج واستنتاجات رقابة الأداء إلى حir بعيد على المعايير. ولذا، فلا بد من اختيار معايير موثوقة وموضوعية.

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

## « مخاطر الرقابة »

يجب على المدققين أن يديروا مخاطر الرقابة بصورة فعالة، وهي المخاطر الامثلة في الحصول على (28) استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة أو عدم إضافة قيمة ما للمستخدمين.

تتسم العديد من موضوعات رقابة الأداء بالتعقيد والحساسية السياسية. وبينما قد يؤدي مجرد تفادي مثل هذه الموضوعات إلى الحد من مخاطر الخطأ أو النقص، فقد يحد كذلك من إمكانية إضافة قيمة.

وتراوح مخاطر الرقابة في إضافة قيمة ما بين احتمالية العجز عن تقديم معلومات أو وجهات نظر جديدة وبين مخاطر إغفال عوامل مهمة والعجز نتيجة لذلك عن تزويد مستخدمي تقرير الرقابة بالمعرفة أو التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين الأداء.

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

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

## « التواصل

(29) يجب على المدققين المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، وتحديد المضمون، والعملية، والمتعلقين للتواصل لكل عملية رقابة

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

- بما أن عمليات رقابة الأداء لا تجر عادة بانتظام (سنوية مثلاً) للهيئات الخاضعة للرقابة ذاتها، فقد لا توجد قنوات قائمة للتواصل. وبينما قد يكون هناك اتصال مع الهيئة التشريعية والهيئات الحكومية، فقد لا يكون هناك تعامل مسبق مع المجموعات الأخرى (كالأوساط الأكademية التجارية أو مؤسسات المجتمع المدني).
- لا توجد في الغالب معايير محددة مسبقة (إطار إعداد التقارير المالية) ولذا، فإن تبادل وجهات النظر بصورة مكثفة مع الهيئة الخاضعة للرقابة هو أمر ضروري.
- تتطلب الحاجة إلى إعداد تقارير متوازنة السعي الجاد للاطلاع على وجهات نظر أصحاب المصلحة المختلفين.

ويجب على المدققين أن يحددوا الأطراف المسئولة وغيرهم من أصحاب المصلحة الرئисين وأن يداروا إلى إنشاء تواصل متبادل فعال. وبالتالي الجيد يمكن للمدققين أن يحسنوا إمكانية الوصول إلى مصادر المعلومات وإلى البيانات والآراء من الهيئة الخاضعة للرقابة. كما أن استخدام قنوات التواصل لتوضيح غaiات رقابة الأداء ل أصحاب المصلحة يزيد من احتمال تنفيذ توصيات الرقابة. ولذا، يجب على المدققين أن يسعوا إلى الحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع أصحاب المصلحة المعنيين، وتعزيز التدفق الحر والصريح للمعلومات بالقدر الذي تسمح به متطلبات السرية، وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل، وفهم دور ومسؤوليات جميع أصحاب المصلحة. كما ينبغي توخي الحذر لضمان أن التواصل مع أصحاب المصلحة لا يمس استقلالية وحيادية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

ويجب على المدققين أن يطّلعوا على الهيئات الخاضعة للرقابة على الجوانب الرئيسية للرقابة، بما في ذلك هدف الرقابة وأسئلتها وموضوعها. ويتم الإبلاغ عادة على شكل خطاب ارتباط خطى والتواصل الاعتيادي خلال الرقابة. ويجب على المدققين الحفاظ على التواصل مع الهيئة الخاضعة للرقابة طوال عملية الرقابة من خلال التفاعل البناء عند تقييم النتائج والحجج ووجهات النظر المختلفة.

ويجب أن تمنح الهيئة الخاضعة للرقابة فرصة التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تقرير الرقابة. ويجب تحليل أية خلافات وتصحيح أي خطأ في الحقائق. ويجب تدوين دراسة التغذية الراجعة في أوراق العمل لتوثيق التغييرات في مسودة تقرير الرقابة أو الأسباب الداعية إلى عدم إجراء تغييرات.

وفي نهاية عملية الرقابة، يمكن الحصول على التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة كذلك حول جودة تقارير الرقابة المنشورة، كما يمكن طلب تصور الجهات الخاضعة للرقابة لجودة الرقابة.

## «المهارات»

(30) يجب أن يتمتع فريق الرقابة مجتمعة بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة. ويشمل ذلك المعرفة السليمة بالرقابة، وتصميم البحث، وطرائق العلوم الاجتماعية، وأساليب التقصي أو التقييم، إلى جانب مواطن القوة الشخصية كمهارات التحليل والكتابة والتواصل.

قد تلزم مهارات محددة عند إجراء رقابة الأداء؛ كالمعرفة بأساليب التقييم وطرائق العلوم الاجتماعية والقدرات الشخصية كمهارات التواصل والكتابة، والقدرة التحليلية والإبداع والتقبل. كما ويجب أن يمتلك المدققون معرفة سليمة بمؤسسات البرامج والمهام الحكومية؛ فذلك يضمن اختيار المجالات الصحيحة للرقابة وأن المدققين لديهم القدرة على توسيع مراجعة البرامج والأنشطة الحكومية بفعالية.

كما قد تكون هناك أيضاً طرق محددة لاكتساب المهارات الازمة. ولا بد للمدققين في كل مهمة رقابة للأداء أن يمتلكوا فهماً كاملاً للتدابير الحكومية موضوع الرقابة، بالإضافة إلى الأسباب الأساسية المعنية والآثار المحتملة. ولا بد من اكتساب هذه المعرفة أو تطويرها باستمرار ولا سيما فيما يتعلق بمهنة. وغالباً ما تنطوي رقابة الأداء على عملية تعلم وتطوير للمنهجية كجزء من عملية الرقابة ذاتها. ولذا، يجب أن يتاح للمدققين التعلم والتدريب على رأس العمل، وعليهم أن يحافظوا على مهاراتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر. ويشكل الانفتاح على التعلم والثقافة الإدارية المشجعة شرطين مهمين لتعزيز المهارات المهنية الفردية للمدققين.

ويمكن الاستعانة بالخبراء الخارجيين في المجالات التخصصية لتكميل معرفة فريق الرقابة. ويجب على المدققين أن يقيموا مدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية والجوانب التي تلزم فيها وأن يجرؤوا الترتيبات الازمة لذلك.

## «الشك والتقدير المهني»

(31) يجب أن يمارس المدققون الشك المهني، وأن تكون لديهم استجابة واستعداد للابتكار.

من الضروري أن يمارس المدققون الشك المهني ويتبنوا منهج نقدية مع الإبقاء على مسافة موضوعية من المعلومات المقدمة. وينتظر من المدققين أن يجرؤوا تقديرات عقلانية وأن يطرحوا خياراتهم وخيارات الآخرين الشخصية جانبًا

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

وينتظر من المدققين أن ينظروا إلى المسائل من وجهات نظر مختلفة وأن يحتفظوا ب موقف منفتح وموضوعي المختلف الآراء والحجج؛ فإذا لم يكونوا منفتحين فقد تفوتهم حجج أو أدلة مهمة. وبينما يعمل المدققون على تنمية المعارف الجديدة، يجب عليهم أن يكون مبدعين ومتفكرين ومرنيين وواسعي الحيلة وعمليين في سعيهم لجمع البيانات وتفسيرها وتحليلها.

ولا بد من الحفاظ على مستوى عالٍ من السلوك المهني طوال عملية الرقابة؛ بدءاً باختيار موضوع الرقابة والتخطيط لها، ومروراً بعملية تنفيذ الرقابة وانتهاء بإعداد التقرير. ولا بد أن يعمل المدققون بطريقة منهجية مع بذل العناية الواجبة والموضوعية وتحت إشراف مناسب.

## » رقابة الجودة «

(32) يجب أن يطبق المدققون إجراءات رقابة الجودة مع ضمان استيفاء الشروط المعمول بها والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة التي تضيّف قيمة وتجيب عن أسئلة الرقابة.

يوفر المعيار 140 «رقابة الجودة العليا للرقابة المالية والمحاسبة» مبادئ عامة وأدوات تطبيقية بشأن نظام رقابة الجودة الموضوع على المستوى المؤسسي لتغطية جميع عمليات الرقابة. ولا بد من تناول المسائل المحددة التالية أثناء إجراء رقابة الأداء:

- رقابة الأداء هي عملية يقوم فريق الرقابة فيها بجمع كمية كبيرة من المعلومات الخاصة بالرقابة ويمارس قدرًا كبيرًا من التقدير المهني والاجتهاد فيما يخص المسائل المعنية، وهو ما يجب مراعاته في رقابة الجودة ويجب أن ينظر إلى ضرورة توفير جو عمل يتسم بالثقة المتبادلة والمسؤولية، وتقديم الدعم لفرق الرقابة، كجزء من إدارة الجودة. وقد يستلزم ذلك تطبيق إجراءات رقابة الجودة ذات الصلة والتي تسهل إدارتها والتأكد من تقبل المدققين للتغذية الراجعة من رقابة الجودة. وإذا حدث اختلاف في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة، يجب اتخاذ الخطوات المناسبة لضمان مراعاة وجهة نظر فريق الرقابة بالقدر الكافي وثبت سياسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- في رقابة الأداء، حتى إذا كان التقرير مستندًا إلى الأدلة وموثقًا بصورة جيدة ودقيقة فقد يظل غير ملائم أو غير كاف إذا أخفق في تقديم رأي متوازن ومحايد أو إذا تضمن عدد قليل جداً من وجهات النظر الملائمة أو إذا تناول أسئلة الرقابة على نحو غير مرض. ولذا، يجب أن تشكل هذه الاعتبارات جزءاً أساسياً من تدابير رقابة الجودة.
- نظراً لاختلاف أهداف الرقابة بصورة كبيرة باختلاف مهام الرقابة، لا بد من تحديد الواضح لما يشكل التقرير ذي الجودة العالية في السياق المحدد لمهمة الرقابة. ولذا، يجب تكملة التدابير العامة رقابة الجودة بتدابير خاصة بالرقابة
- ولا يمكن لأية إجراءات من إجراءات رقابة الجودة على مستوى الرقابة الفردية أن تضمن الجودة العالية التقارير رقابة الأداء. كما أنه من المهم بنفس القدر أن يمتلك المدققون الكفاءة والدافع وأن يحافظوا عليهم. ولذا، يجب إكمال آليات المراقبة بالدعم، كتدريب وتوجيه فريق الرقابة على رأس العمل.

## «الأهمية النسبية»

(33) يجب على المدققين أن يراعوا الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة. ويجب ألا ينظر إلى الجانب المالي وحده بل وإلى الجانبين الاجتماعي والسياسي موضوع الرقابة، بغية تقديم أعلى قيمة مضافة ممكنة.

يمكن فهم الأهمية النسبية بأنها أهمية مسألة ما في السياق الذي ينظر إليها فيه. ويجب أن يراعي في الأهمية النسبية الموضوع الرقابة حجم الآثار المتربعة عليه. وتعتمد على ما إذا كان النشاط بسيطة نسبية وما إذا كانت أوجه القصور في المجال المعنى يمكن أن تؤثر على الأنشطة الأخرى في الهيئة الخاضعة للرقابة. وتعتبر مسألة ما ذات أهمية نسبية إذا اعتبر الموضوع ذو أهمية خاصة وإذا كان للتحسينات أثر كبير. وتقل أهمية المسألة إذا كان النشاط ذا طبيعة روتينية وكان الآخر المرتقب على ضعف الأداء محصورة في مجال صغير.

وقد تكون الأهمية النسبية المقاومة المالية في رقابة الأداء ولكن ليس من الضروري أن تكون مشكلة أساسية. كما يجب على المدقق عند تحديد الأهمية النسبية أن يراعي الجوانب المهمة اجتماعية وسياسية وأن يتذكر أن ذلك يختلف بمرور الوقت ويعتمد على وجهة نظر المستخدمين المعينين والأطراف المسئولة. وبما أن موضوعات رقابة الأداء قد تختلف اختلافاً كبيرة ومعايير الرقابة كثيرة ما تكون غير محددة بتشريع، فقد تختلف وجهة النظر هذه من عملية رقابة الأخرى. ويطلب تقييمها تقديراً دقيقة من جانب المدقق.

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

## «التوثيق»

(34) يجب على المدققين أن يوثقوا الرقابة وفقاً للظروف الخاصة بها. ويجب أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة بقدر كافٍ لتمكن المدقق المتمرّس الذي لا تربطه صلة مسبقة بعملية الرقابة من تحديد العمل الذي تم القيام به للوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

كما هو الحال في جميع عمليات الرقابة، على مدققي الأداء أن يحتفظوا بسجل وثائق مناسب للتحضير لكل عملية رقابة وإجراءاتها ونتائجها. غير أن الغاية من التوثيق وسياقه محدودان نوعاً ما في رقابة الأداء.

- كثيراً ما يكتسب المدقق معرفة تخصية عن موضوع الرقابة لا تتكرر بسهولة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. وبما أن منهجة ومعايير الرقابة قد تكون وضعت خصيصاً لها ملهمة واحدة، فعلاً المدقق مسئولية خاصة تتمثل في جعل منطقه واضحة.

- إلى جانب احتواء تقرير رقابة الأداء على النتائج والتوصيات فإنه يصف الإطار ووجهة النظر والهيكل التحليلي المعتمد والعملية المتبعة للوصول إلى الاستنتاجات. ويؤدي التقرير إلى حد ما الوظائف المقدمة من قبل المعايير العامة أو وثائق الرقابة في الأنواع الأخرى من الرقابة لا يجب أن يؤكّد التوثيق صحة الحقائق وحسب، بل وأن يضمن أن يقدم التقرير دراسة متوازنة وعادلة وكاملة لسؤال أو موضوع الرقابة. ولذا، فقد يكون من الضروري مثلاً أن يتضمن التوثيق إشارة إلى الحجج المروفة في التقرير أو أن يصف التقرير كيفية التعامل مع وجهات النظر المختلفة.

- كثيراً ما تكون الغاية من تقرير رقابة الأداء هو إقناع المستخدمين بتقديم رؤى جديدة عوضاً عن بيان تأكيد رسمي. وكما تحدد أهداف الرقابة طبيعة الأدلة الازمة، فإنها تحدد طبيعة التوثيق كذلك.
- إن الحفاظ على التوثيق الكافي ليس جزءاً من رقابة الجودة وحسب (مثلاً من خلال المساعدة على ضمان تنفيذ العمل بصورة مرضية وتحقيق أهداف الرقابة) بل يعد جزءاً من التطور المهني للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين؛ إذ يمكنه أن يحدد شكل الممارسة الجيدة لعمليات الرقابة المماثلة في المستقبل.

## المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

(35) تتألف رقابة الأداء من الخطوات الرئيسية التالية:



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

وقد تكرر هذه الخطوات. فعلى سبيل المثال قد ت Hutchinson الرؤى الجديدة التي تتضمن في مرحلة تنفيذ العملية إجراء تغييرات على خطة الرقابة وقد يتم تصميم عناصر مهمة من عناصر الرقابة (كالوصول إلى الاستنتاجات مثلاً) أو حتى إكمالها خلال مرحلة تنفيذ العملية.

## التخطيط

### « اختيار مواضع الرقابة »

(36) يجب على المدققين اختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتحليل الموضوعات المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات.

إن تحديد عمليات الرقابة التي سيتم إجراؤها عادة ما تكون جزءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. وعلى المدققين إذا كان ذلك مناسباً أن يساهموا في هذه العملية وفقاً لمجالات خبرة كل منهم. وقد يقدمون معرفتهم المتأتية من عمليات الرقابة المسبقة، كما قد تكون المعلومات المستقاة من عملية التخطيط الاستراتيجي ذات صلة بالعمل اللاحق للمدقق.

وفي هذه العملية، يجب على المدققين أن يراعوا أن تكون موضوعات الرقابة مهمة بقدر كافٍ وقابلة للرقابة ومتماشية مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. ويجب أن تهدف عملية اختيار الموضوع إلى تعظيم الأثر المتوقع للرقابة مع مراعاة قدرات الرقابة (كالموارد البشرية والمهارات المهنية).

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

### « تصميم الرقابة »

(37) يجب على المدققين التخطيط للرقابة على نحو يسهم في الوصول إلى رقابة ذات جودة عالية تجري على نحو يتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الجيدة للمشاريع.

ولا بد من مراعاة ما يلي عند التخطيط للرقابة:

- المعرفة والمعلومات الأساسية الالزمة لفهم الهيئات الخاضعة للرقابة بما يسمح بتقييم المشكلة أو المخاطر، والمصادر المحتملة للأكلة، والقابلية للرقابة ومدى أهمية المجال المعنى للرقابة.
- أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها وموضوعها ومنهاجيتها (بما في ذلك الأساليب التي ستستخدم لجمع الأدلة وإجراء التحليل الرقابي).
- الأنشطة الضرورية وما يلزم من موظفين ومهارات (بما في ذلك استقلالية فريق الرقابة والموارد البشرية والخبرة الخارجية المحتملة)، والتكلفة التقديرية للرقابة، والأطر الزمنية والمراحل الرئيسية للمشروع، ونقاط الضبط الرئيسية.

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

وعند التخطيط للرقابة، يجب على المدقق أن يصمم إجراءات الرقابة التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة المناسبة والكافية. ويمكن فعل ذلك على مراحل عدة وهي: تحديد التصميم العام للرقابة الأسئلة التي ستطرح؛ كأن تكون تفسيرية/وصفية/تقييمية، وتحديد مستوى الملاحظة (النظر إلى العملية أو إلى ملفات منفردة) والمنهجية (التحليل الكامل أوأخذ عينة) والأساليب المحددة لجمع البيانات (المقابلة أو مجموعة التكثير). ويجب اختيار طرق جمع البيانات وأساليب أخذ العينات بعناية. كما يجب أن تتضمن مرحلة التخطيط عملاً بحثية يهدف إلى بناء المعرفة واختبار تصاميم الرقابة المختلفة والتحقق من مدى توفر البيانات الضرورية؛ فذلك يسهل اختيار أنساب الطرق للرقابة.

ويجب أن تدرك الإدارة العليا وإدارة العمليات وفريق التدقيق التصميم العام للرقابة وما ينطوي عليه إدراك تامة. وغالباً ما ترجع القرارات بشأن التصميم العام للرقابة وآثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكنها أن تضمن توفر المهارات والموارد والقدرات اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة.

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

ويجب على المدققين عند التخطيط للرقابة أن يقيموا خطر الاحتيال. فإذا كان كبيرة في سياق أهداف الرقابة، يجب على المدققين أن يفهموا نظم الرقابة الداخلية المعنية والبحث عما إذا ما كانت هناك علامات دالة على المخالفات التي تعيق الأداء. كما يجب عليهم أن يحددوا إذا ما كانت الهيئات المعنية قد اتخذت الإجراء المناسب للاستجابة لأية توصيات من عمليات الرقابة السابقة أو الاختبارات الأخرى المتعلقة بأهداف الرقابة. وأخيراً، على المدققين أن يسعوا للاتصال بأصحاب المصلحة بما فيهم العلماء أو غيرهم من الخبراء في هذا المجال؛ التكوين المعرفة الصحيحة بخصوص الممارسات الجيدة أو أفضل الممارسات مثلاً. ويتمثل الهدف العام في مرحلة التخطيط بتحديد أفضل السبل لإجراء الرقابة وذلك بتكوين المعرفة والنظر في مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات.

## التنفيذ

### «الأدلة والنتائج والاستنتاجات»

(38) يجب على المحققين الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية لإثبات النتائج، والوصول إلى الاستنتاجات استجابة للأهداف وأسئلة الرقابة، وإصدار التوصيات.

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

ويجب على المدقق أن يقيم الأدلة بهدف الحصول على نتائج الرقابة. وبناء على النتائج، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج. فالنتائج والاستنتاجات هي نتائج التحليل استجابة لأهداف الرقابة. ويجب أن تجيب عن أسئلة الرقابة

ويمكن أن تستند النتائج إلى الأدلة الكمية التي يتم الحصول عليها باستخدام الطرق العلمية أو أساليب أخذ العينات. وقد تتطلب صياغة الاستنتاجات الكثير من التقدير والتفسير للإجابة عن أسئلة الرقابة؛ إذ قد تكون أدلة الرقابة مقنعة

«توجه إلى الاستنتاج...» وليس قاطعة «صواب/خطأ». ويجب موازنة الحاجة إلى الدقة بما هو معقول واقتصادي وملائم لهذه الغاية. ويوصي بمشاركة الإدارة العليا في ذلك.

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

## إعداد التقارير

### «مضمون التقرير»

(39) يجب أن يسعى المدققون جاهدين لتقديم تقارير رقابة شاملة ومقنعة وفي الوقت المناسب وسهلة القراءة ومتوازنة

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

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

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

ويجب أن يكون التقرير واضح ومقتضبة بالقدر الذي يسمح به موضوع الرقابة وأن يصاغ بلغة بعيدة عن الغموض. ويجب بوجه عام أن يكون بناءً وأن يسهم في تحسين المعرفة ويزيد أية تحسينات ضرورية.

### «التوصيات»

(40) يجب على المحققين أن يسعوا إلى تقديم توصيات بناءً من شأنها أن تسهم إسهاماً كبيراً في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة، إذا كان ذلك ملائمة وسمح بها تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

يجب أن تكون التوصيات وجيهة وأن تضيف قيمة ما. كما يجب أن تتناول أسباب المشكلات وأو مواطن الضعف. غير أنها يجب أن تصاغ بطريقة تبتعد عن البديهية أو أن تكون ببساطة تعكس استنتاجات الرقابة، كما يجب ألا تتعدد على مسؤوليات الإدارة. ويجب أن يكون واضحة ما تم معالجته في كل توصية.

والجهة المسئولة عن اتخاذ أية مبادرة، ومعنى التوصيات - أي كيف ستسرهم في تحسين الأداء. ويجب أن تكون التوصيات عملية وموجها إلى الهيئات المسئولة والمختصة بتنفيذها.

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

## «توزيع التقرير»

(41) يجب أن يسعى المدققون إلى نشر تقاريرهم على نطاق واسع، وفقاً لتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

على المدققين أن يتذكروا أن توزيع تقارير الرقابة على نطاق واسع يمكن أن يعزز مصداقية مهمة الرقابة. ولذا، يجب أن توزع التقارير على الهيئات الخاضعة للرقابة والهيئة التنفيذية وأو الهيئة التشريعية وأن تتاح، إذا كان ذلك مناسبة للجمهور بصورة مباشرة ومن خلال وسائل الإعلام وأن تتاح لأصحاب المصلحة المعنيين الآخرين.

## المتابعة

(42) يجب على المدققين أن يتابعوا نتائج وتوصيات الرقابة السابقة عند اللزوم. ويجب إعداد التقارير عن المتابعة بصورة مناسبة لتوفير التغذية الراجعة للهيئة التشريعية إلى جانب الاستنتاجات والآثار المترتبة على جميع الإجراءات التصحيحية المعنية؛ إن أمكن.

تشير المتابعة إلى دراسة المدققين للإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الهيئة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسئول آخر بناء على نتائج رقابة الأداء. وهو نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة بتنقية تأثير الرقابة ووضع الأساس للتحسينات المستقبلية في أعمال الرقابة. كما تشجع الهيئات الخاضعة للرقابة والمستخدمين الآخرين للتقارير على أخذ التقارير على محمل الجد، وتقدم للمدققين دروساً نافعة ومؤشرات الأداء. ولا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات وإنما تركز على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل كافي وصححت الوضع الأساسي بعد فترة زمنية معقولة.

ويجب على المدقق عند إجراء متابعة تقرير الرقابة أن يركز على النتائج والتوصيات التي ما تزال ملائمة وقت المتابعة وأن يعتمد نهجاً مستقلاً محايده.

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