

معيار (ISSAI ١٠٠) (المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام)

١. رقابة القطاع العام وأهدافها:-

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

كما تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتحقيق هذا الهدف كأحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية الديمقراطية وآلياتها للحوكمة وتلعب دوراً مهماً في تعزيز إدارة القطاع الحكومي والتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء، تبدأ جميع عمليات رقابة القطاع العام بالأهداف التي قد تختلف تبعاً لنوع الرقابة المنفذة، غير أن جميع عمليات رقابة القطاع العام تسهم في الحوكمة الرشيدة من خلال ما يلي:

- أ. تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئات الحكومية.
- ب. تعزيز المساءلة والشفافية وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة وأداء الإدارة العامة.
- ج. تعزيز فعالية الهيئات التي تمارس الرقابة العامة والوظائف التصحيحية على الحكومة والجهات المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة بالمال العام.
- د. إيجاد الحوافز للتغيير بتوفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات المدروسة للتحسين .

٢. أنواع رقابة القطاع العام:-

- أ. الرقابة المالية تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للهيئة معبراً عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما، ويتحقق ذلك بالحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.
- ب. رقابة الأداء تركز على ما إذا كانت التدخلات والبرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين، ويفحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير أو تحليل المشاكل الأخرى، ويهدف ذلك إلى الإجابة عن أسئلة الرقابة الرئيسية وتقديم التوصيات للتحسين.
- ج. رقابة الالتزام تركز على ما إذا كان موضوع معين ملتزماً بالمرجعيات المحددة كمعايير، وتعنى رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ملتزمة من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة، وقد تشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسة أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين، قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات الرقابة أو غيرها من المهمات لأي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة والاستخدام الملائم للموارد العامة، كما قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات رقابة مركبة تتضمن جوانب من الرقابة المالية و/أو رقابة الأداء و/أو رقابة الالتزام.

٣. عناصر رقابة القطاع العام:-

- أ. المدقق : يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين مهمة إجراء الرقابة في القطاع العام.
- ب. الطرف المسؤول : تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي وتكون الأطراف المعنية مسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، سواء كانت أفراداً أو مؤسسات.
- ج. المستخدمون المستهدفون : وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الاشرافية أو المسؤولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

٤. الثقة والتأكيد في رقابة القطاع العام:-

يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات استناداً إلى أدلة كافية ومناسبة وعلى المدققين أن ينفذوا إجراءات للحد من الاستنتاجات الخاطئة ويمكن أن يكون التأكيد إما معقولاً أو محدوداً، فالتأكيد المعقول مرتفع ولكنه ليس مطلقاً ويعبر عن استنتاج الرقابة بصورة إيجابية مبنياً أن موضوع الرقابة في رأي المدقق وان المعلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها ، أما عند تقديم تأكيد محدود، فإن استنتاج الرقابة ينص، استناداً إلى الإجراءات المنفذة، على أن المدقق لم يلاحظ ما يدعو إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة غير متوافق مع المعايير المعمول بها، وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكيد المحدود مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكيد معقول.

٥. مبادئ رقابة القطاع العام:-

أ. أخلاقيات المهنة والاستقلالية:-

يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق، ويجب أن يكون لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها، وعلى المدققين أن يظلوا مستقلين كي تكون تقاريرهم حيادية ويراها المستخدمون المستهدفون كذلك، ويمكن للمدققين الرجوع إلى إرشادات بشأن الاستقلالية في المعيار " (١٠) إعلان المكسيك بشأن الاستقلالية " ويحدد المعيار ٣٠ " أخلاقيات المهنة " الإرشادات بشأن المبادئ الأخلاقية.

ب. رقابة الجودة:-

يجب أن تلتزم سياسة رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير المهنية بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة على مستوى عال دائماً ويجب أن تغطي إجراءات رقابة الجودة مسائل كتجاه عملية الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور للوصول إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل ويمكن للمدققين أن يجدوا توجيهات إضافية في المعيار " (٤٠) رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. "

ج. إدارة فريق الرقابة ومهاراته:-

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح، ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب، وتشترك جميع عمليات الرقابة

في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتعيين الموارد الكافية للرقابة وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر يجوز للمدققين أن يستخدموا الاعمال التي قام بها المدققين الداخليين أو غيرهم من المدققين أو الخبراء؛ إذا كان ذلك ملائماً أو ضرورياً.

د. مخاطر الرقابة:-

مخاطر الرقابة هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم، وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة أو إدارة هذه المخاطر مدركاً أن المحدودية المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن الرقابة لا يمكن أبداً أن تقدم تأكيداً مطلقاً عن حالة الموضوع الرقابي وحين يكون الهدف تقديم تأكيد معقول، فعلى المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول في ظل ظروف الرقابة كما قد تهدف الرقابة إلى تقديم تأكيد محدود.

هـ. الأهمية النسبية:-

تعتبر الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين وقد يتعلق هذا التقدير ببند مفرد أو مجموعة من البنود معا وغالباً ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى، وقد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود مسألة ما مهمة نسبياً بطبيعتها الذاتية كما يمكن أن تكون مسألة ما مهمة نسبياً بسبب السياق الذي تقع فيه ، وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات بخصوص طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما وتقييم نتائج الرقابة وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة، والمتطلبات التنظيمية، والآثار على المجتمع.

و. التوثيق:-

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

ز. التواصل:-

من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة، ويجب أن يتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة، كما قد يكون المدقق مسؤولاً عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين، كاليهيئات التشريعية أو الاشرافية، على المسائل المتعلقة بالرقابة، المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة التخطيط للرقابة .

ح. يجب على المدققين إجراء تقييم للمخاطر أو تحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم استجابة لنتائج الرقابة:-

تختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقاً لهدف الرقابة، وعلى المدقق مراعاة وتقييم مخاطر الأنواع المختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو البيانات الخاطئة التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة، ويجب مراعاة المخاطر العامة والخاصة على حد سواء، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تساعد على فهم الهيئة أو البرنامج

وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية المعنية، على المدقق تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر، وعلى المدقق عند تحليل المشكلات أن ينظر في المؤشرات الفعلية للمشكلات أو الانحرافات عما يجب أن يكون أو ما هو متوقع، وتنطوي هذه العملية على دراسة المؤشرات المختلفة للمشكلة لتحديد أهداف الرقابة، وتجب مراعاة تحديد المخاطر وتأثيرها على الرقابة طوال عملية الرقابة.

ط. يجب على المدققين التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة يتضمن التخطيط لرقابة معينة جوانب استراتيجية وتشغيلية:-

- ✓ **فمن الناحية الاستراتيجية**، يجب أن يحدد التخطيط نطاق الرقابة وأهدافها ومنهجها، وتشير الأهداف إلى ما يراد تحقيقه بالرقابة، ويتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها المدققون لتقييم موضوع الرقابة وإعداد التقرير عنه، كما يرتبط بالأهداف بصورة مباشرة، ويصف المنهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة، ويجب التخطيط للرقابة للحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول.
- ✓ **ومن الناحية التشغيلية**، ينطوي التخطيط على تحديد جدول زمني للرقابة وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها، وعلى المدققين أثناء التخطيط أن يعينوا أعضاء فريقهم بصورة مناسبة وأن يحددوا الموارد التي قد تتطلبها المهمة؛ مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة.

ي. إعداد التقرير والمتابعة:-

تنطوي عملية الرقابة على إعداد تقرير لاطلاع أصحاب المصلحة والآخرين المسؤولين عن الحوكمة والجمهور على نتائج الرقابة كما يهدف إعداد التقرير أيضاً إلى تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية وإصدار تقارير أو قرارات قضائية ملزمة قانوناً، يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة ويجب أن تكون موضوعية وعادلة وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة.

ك. الرأي

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

متحفظاً – عندما لا يوافق المدقق أو يعجز عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بخصوص، بنود معينة في موضوع الرقابة.

مخالفاً – عندما يخلص المدقق، بعد الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، إلى أن الانحرافات أو البيانات الخاطئة، منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً وشائعة معاً.

عدم إبداء الرأي – عندما يعجز المدقق عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة نظراً للريبة أو محدودية النطاق مما هو مهم نسبياً وشائع معاً.