

المراقب العام للولايات المتحدة

GAO

معايير
الرقابة
الحكومية

يوليو 2007

تعديل يوليو 2007

تتضمن هذه الترجمة من الإنجليزية مصطلحات مستعملة دولياً من قبل منظمتي الإنتوساي وعربساي ومن قبل جمعيات المحاسبين العموميين والمدققين. وقد يختلف استعمال هذه المصطلحات من بلد الى آخر.

مكتب المساءلة الحكومية

مساءلة . نزاهة . وثوقية

المحتويات

رسالة

1

الفصل 1

استعمال

وتطبيق

المعايير

الرقابية

الحكومية

السارية عموماً

3

مقدمة

3

أهداف ومناسبة المعايير الرقابية الحكومية السارية عموماً (في ما يلي: المعايير الرقابية الحكومية)

4

استعمال المصطلحات لتحديد المتطلبات المهنية في المعايير الرقابية الحكومية

6

التنصيب على الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية ضمن تقرير المدقق

7

العلاقة بين المعايير الرقابية الحكومية وغيرها من المعايير المهنية

9

أنواع العمليات الرقابية وتعهدات التصديق التي تتم في إطار المعايير الرقابية الحكومية

الفصل 2

المبادئ

الأخلاقية في

الرقابة

الحكومية

18

مقدمة

18

المبادئ الأخلاقية

المحتويات

الفصل 3

معايير عامة

22	مقدمة
22	الاستقلالية
35	الحكم المهني
37	الكفاءة
40	رقابة الجودة وضمانها

الفصل 4

معايير العمل

الميداني

لعمليات الرقابة

المالية

46	مقدمة
46	معايير العمل الميداني التابعة للمعهد الأمريكي
47	معايير رقابية حكومية إضافية
52	اعتبارات إضافية تتعلق بالعمليات الرقابية المالية وفقا للمعايير الرقابة الحكومية

الفصل 5

معايير العمل

الميداني

لعمليات الرقابة

المالية

55	مقدمة
55	معايير الإبلاغ الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
55	معايير رقابية حكومية إضافية

الفصل 6

69	مقدمة	المعايير العامة
69	المعيار العام ومعيارى العمل الميدانى التابعة للمعهد الأمريكى والمتعلقة بمهام التصديق	ومعايير العمل
69	اتصالات المدقق أثناء عملية التخطيط	الميدانى
76	اعتبارات إضافية تتعلق بمهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية	ومعايير إعداد
77	معايير المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين المتعلقة بمهام التصديق	التقارير ذات
78	معايير إضافية لإعداد التقارير المتعلقة بمهام التصديق وفقا لمعايير الرقابة الحكومية	العلاقة بمهام
		التصديق

الفصل 7

86	مقدمة	معايير العمل
86	التأكيد المعقول	الميدانى
86	الأهمية فى عملية الرقابة على الأداء	لعمليات الرقابة
87	مخاطر العملية الرقابية	المالية
87	التخطيط	
103	الإشراف	
103	الحصول على أدلة كافية وملائمة	
110	توثيق العملية الرقابية	

المحتويات

الفصل 8

113	مقدمة	معايير إعداد
113	إعداد التقارير	التقارير حول
114	محتويات التقرير	الرقابة المالية
122	توزيع التقارير	

الملاحق

124	إرشادات إضافية	الملحق 1
124	مقدمة	
124	توجيهات إضافية عامة	
128	معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 1	
131	معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 3	
136	معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 7	
139	معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 8	
141	المجلس الاستشاري التابع للمراقب العام والخاص بمعايير الرقابية الحكومية	الملحق 2
141	أعضاء المجلس الاستشاري	
145	فريق المشروع التابع لمكتب المساءلة الحكومية	

يعتبر مبدأ الشفافية ومبدأ المساءلة في استخدام الموارد العمومية أساسيين بالنسبة الى عمليات الحكم في أمّتنا، حيث يتحمّل المسؤولون في الحكومة وملتقّوا الأموال الفدرالية مسؤولية أداء الوظائف العمومية بطريقة كافية واقتصادية وفعالة وبصورة أخلاقية ومنصفة، في سعيهم لتحقيق أهداف البرامج المنشودة. وتعتبر الرقابة عالية الجودة أساسية بالنسبة الى المساءلة الحكومية تجاه العموم والشفافية في ما يتعلّق برابط الموارد بنتائج البرامج ذات العلاقة. وينبغي ان توفّر البرامج الحكومية تقييما مستقلا، وموضوعيا يستند الى الحقائق وغير متحيز، لقيادة وأداء وتكلفة السياسات والبرامج والعمليات الحكومية.

كما توفّر عمليات الرقابة الحكومية ايضا معلومات أساسية لأصحاب المصالح وللعموم حفاظا على المساءلة، والمساعدة على تحسين أداء البرامج وعملياتها، والحدّ من التكلفة، وتسهيل عملية اتّخاذ القرارات، وتحفيز عمليات التحسين، وتحديد القضايا والاتجاهات الحالية المتشابكة والمتوقّعة والتي تؤثر على البرامج الحكومية وعلى الجمهور المستفيد من هذه البرامج.

إن الاتجاهات الحالية والتحدّيات المالية على المدى الأطول تجعل إشراف المدقق ذا أهميّة كبيرة في المساعدة على تحسين العمليات والخدمات الحكومية في الوقت الحاضر وتوقعها لغد أفضل. وتلعب الرقابة المالية الحكومية دورا كبيرا في تحسين العمليات والخدمات الحكومية، وفي الحوار الهام الذي يدور حول البرامج الحكومية المستقبلية، وذلك بتوفير التحليل والمعلومات الموضوعية اللازمة لاتّخاذ القرارات الضرورية التي تساعد على خلق مستقبل أفضل.

إن تعديل يوليو 2007 للمعايير الرقابية الحكومية يعوّض تعديل 2003 ويحدّث تعديل يناير/جانفي 2007 لهذه المعايير، حيث يشمل تعديل يوليو 2007 تعديل يناير 2007 بالإضافة الى تحديث الأجزاء المتعلقة برقابة الجودة ومراجعة النظراء في الفصل 3 والتي تم عرضها في يناير 2007. ويمثّل تعديل يوليو 2007 التعديل الكامل لمعايير الرقابة الحكومية، وهو التعديل الذي ينبغي أن يستخدمه المدققون الحكوميون الى حين إدخال تحديثات وتعديلات إضافية. ويمكن الوصول الى الصيغ الإلكترونية لهذه الوثيقة على الموقع: <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>.

ويتضمّن هذا التعديل التغييرات الأساسية التالية لتعديل 2003 والتي تدعّم مبدأي الشفافية والمساءلة وتوفّر إطار العمل بالنسبة الى عمليات الرقابة الحكومية عالية الجودة التي تضيف قيمة. حيث أن هذه التغييرات:

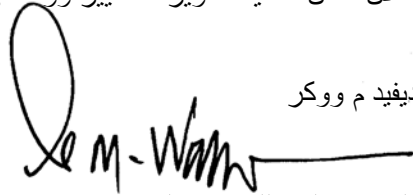
- تبرز التأكيد على المبادئ الأخلاقية باعتبارها أساسا وانضباطا وهيكلًا يستند اليه تنفيذ المعايير، الى جانب وصف للمبادئ الأخلاقية الرئيسية الخمسة التي ينبغي ان يهتدي بها عمل القائمين بالرقابة على البرامج والعمليات الحكومية.
- توضّح وتبسّط النقاش حول أثر الخدمات المهنية غير الخدمات الرقابية (الخدمات غير الرقابية) وأثرها على استقلالية المدقق.
- تبرز وتوضّح المتطلبات بالنسبة الى نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي وذلك بتحديد عناصر الجودة التي ينبغي ان تتناولها سياسات الجهاز وإجراءاته في مجموعها.

- تضيف متطلبًا بأن توفر أجهزة الرقابة الخارجية للعموم أحدث تقارير لمراجعة النظراء.
- تُحدّث معايير الرقابة المالية بناء على المستجدات في مجال الرقابة المالية والرقابة الداخلية، وعلى ازدياد الشفافية المحيطة بإعادة البيانات والمشاكل الهامة والشكوك أو غيرها من الأحداث غير العادية التي يمكن ان تؤثر على الوضع المالي او على عمليات هيئة حكومية او برنامج حكومي.
- تعزّز معايير الرقابة على الأداء التي تدعم إطار العمل العام بالنسبة الى الرقابة على الأداء عالي الجودة، بما في ذلك مفهوم التأكيد المعقول وعلاقته بمخاطر الرقابة وبمستويات الأدلة المستخدمة لدعم نتائج العملية الرقابية واستنتاجاتها.
- توضّح المعايير من خلال لغة مقننة لتحديد مستوى مسؤولية المدقق وتمييز بين متطلبات المدقق والإرشادات الإضافية.
- تعزّز الدور الرئيسي للرقابة المالية في الحفاظ على المساءلة وتوفير المعلومات اللازمة لتحسين العمليات الحكومية.

وقد مرّت تعديلات المعايير هذه بعملية تفكير طويلة، شملت ملاحظات العموم ومساهمات المجلس الاستشاري حول المعايير الرقابية الحكومية التابع للمحاسب العام. ويضم هذا المجلس 25 خبيراً في الرقابة المالية والرقابة على الأداء وإعداد التقرير تم جلبهم من الحكومة الفدرالية والولائية والمحلية، ومن القطاع الخاص ومن الجامعة. وتم أخذ آراء كافة الأطراف في الاعتبار بشكل واف في وضع الصيغة النهائية للمعايير.

وسوف يصبح تعديل جويلية يوليو 2007 لمعايير الرقابة الحكومية ساري المفعول بالنسبة الى عمليات الرقابة المالية ومهام التصديق بالنسبة الى الفترات ابتداء من تاريخ 01 يناير جانفي 2008 او بعده، وبالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء ابتداء من تاريخ 01 يناير جانفي 2008 او بعده، علماً وأن تطبيق هذه المعايير قبل ذلك التاريخ مسموح به ويُشجّع عليه. وبالنسبة الى عمليات الرقابة المالية فإن بعض المعايير التابعة لمجلس المعايير الرقابية (ASB) والتي لها أثر على معايير الرقابة الحكومية تصبح سارية المفعول قبل ذلك التاريخ، علماً وأنها نشجّع الأجهزة الرقابية على تنفيذ الأجزاء الملائمة من تعديل 2007 بالنسبة الى عمليات الرقابة المالية بالتزامن مع تنفيذ المعايير التابعة لمجلس المعايير الرقابية ذات العلاقة. والشكر موصول لكافة أعضاء المجلس الاستشاري على ما قدّموه من مساهمات وتغذية راجعة إضافية خلال كامل عملية تطوير المعايير ووضعها في صيغتها النهائية.

ديفيد م ووكر



المراقب العام للولايات المتحدة

يوليو 2007

استعمال وتطبيق المعايير الرقابية الحكومية السارية عموماً

مقدمة

01.1 الرقابة هي عملية أساسية بالنسبة إلى المساءلة الحكومية تجاه العموم. إذ أن العمليات الرقابية و مهام التصديق تتيح تقييماً مستقلاً وموضوعياً وغير متحيز لأداء المسيرين، أو لتكلفة السياسات والبرامج والعمليات الحكومية بحسب نوع العملية الرقابية ونطاقها.

02.1 إن مفهوم المساءلة عن استعمال الموارد العمومية والسلطة الحكومية مفهوم أساسي بالنسبة إلى العمليات الحكومية في أمتنا. ذلك أن المسؤولين الحكوميين الذين عهدت إليهم الموارد العمومية مسؤولون عن القيام بالوظائف العمومية بشكل قانوني وفعال وكاف واقتصادي وأخلاقي ومنصف.¹ ذلك أن الميسرين الحكوميين مسؤولون عن توفير المعلومات الموثوق بها والمفيدة في الوقت المناسب لمساءلة البرامج الحكومية وعملياتها. (أنظر الملحق 1، الفقرة 08.1أ لمزيد المعلومات حول مسؤولية الإدارة.) باعتبار أن المشرعين والمسؤولين الحكوميين والعموم يحتاجون إلى معرفة (1) ما إذا كانت الحكومة تقوم بإدارة الموارد العمومية وتستهمل سلطتها بطريقة مناسبة وطبقاً للقوانين والأنظمة، (2) ما إذا كانت البرامج الحكومية تحقق أهدافها ونتائجها المرجوة؛ (3) ما إذا كانت الخدمات الحكومية تقدم بصورة فعالة واقتصادية وأخلاقية وبكفاءة وبشكل منصف؛ و (4) ما إذا كان الميسرون الحكوميون يُسألون عن استعمالهم للموارد العمومية.

03.1 تتيح المعايير المهنية والتوجيهات الواردة في هذه الوثيقة، والتي يشار إليها عموماً بالمعايير الرقابية الحكومية السارية عموماً (GAGAS) إطار عمل لإجراء عمليات رقابية حكومية ومهام تصديقية عالية الجودة، بكفاءة ونزاهة وموضوعية واستقلالية. وقد وضعت هذه المعايير لاستعمالها من قبل مدققي² الهيئات الحكومية، والهيئات التي تتلقى منحا حكومية، والهيئات الرقابية³ التي تقوم بعمليات رقابية ومهام تصديقية في إطار المعايير الرقابية الحكومية. وتتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات وتوجيهات تتعلق بالأخلاقيات والاستقلالية وبكفاءة المدقق وأحكامه المهنية وبمراقبة الجودة وأداء العمل الميداني وإعداد التقارير. وتوفر العمليات الرقابية ومهام التصديق المنجزة في إطار المعايير الرقابية الحكومية معلومات تستعمل في الإشراف والمساءلة وفي تحسين البرامج والعمليات الحكومية. كما تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات وتوجيهات تساعد المدققين في الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة

أهداف ومناسبة
المعايير الرقابية
الحكومية السارية
عموماً (في ما يلي):
المعايير الرقابية
(الحكومية)

¹ في هذا السياق تشير كلمة "إنصاف" إلى المقاربات المستعملة من قبل الحكومات والهيئات غير الربحية وغيرها من الهيئات التي تسهر على إدارة أو تنفيذ البرامج الحكومية لتوفير الخدمات إلى العموم بصفة منصفة ضمن الحدود القانونية للبرامج الحكومية المعيّنة.

² يشمل مصطلح "المدقق" في كامل هذه الوثيقة الأشخاص الذين يؤدون عملاً في إطار المعايير الرقابية الحكومية (بما في ذلك العمليات الرقابية ومهام التصديق)، وبالتالي الأشخاص الذين يمكن أن يحملون لقب مدقق أو محلل أو مقيم أو مفتش أو غيرها من الألقاب المشابهة

³ يستعمل مصطلح "الهيئة الرقابية" في وثيقة المعايير الرقابية الحكومية للإشارة إلى الهيئات الرقابية الحكومية وإلى شركات المحاسبة العمومية التي تقوم بعمليات رقابية في إطار المعايير الرقابية الحكومية.

وتقييمها بشكل موضوعي وفي الإبلاغ عن النتائج. وعندما يقوم المدقق بعمله على هذا النحو ويلتزم بالمعايير الرقابية الحكومية في الإبلاغ عن النتائج، فإن عمله يمكن أن يؤدي إلى تحسين الإدارة الحكومية وإلى اتخاذ قرارات وإشراف أفضل وإلى عمليات ذات فعالية وكفاءة وإلى المساهمة عن الموارد والنتائج.

04.1 تتطلّب القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح والسياسات في الكثير من الحالات عمليات رقابية طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية. كما أن العديد من المدققين والهيئات الرقابية يختارون طوعاً القيام بعملهم طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية. وتتسحب المتطلبات والتوجيهات الواردة في هذه الوثيقة على العمليات الرقابية و المهام التصديقية ذات العلاقة بالهيئات والبرامج والنشاطات والوظائف الحكومية وبالمساعدات الحكومية التي يقوم بتنفيذها المقاولون والهيئات غير الربحية وغيرها من الهيئات غير الحكومية عندما يكون استعمال المعايير الرقابية الحكومية ضرورياً أو متبعاً طوعاً.

05.1 تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات مهنية إلى جانب التوجيهات ذات العلاقة الواردة في شكل مادة توضيحية.⁴ وفي هذا الصدد فإن المدقق مسؤول عن أخذ النص الكامل للمعايير الرقابية الحكومية في الاعتبار لدى قيامه بعمله وفهمه وتنفيذه للمتطلبات المهنية الواردة في المعايير الرقابية الحكومية.

استعمال

المصطلحات لتحديد

المتطلبات المهنية

في المعايير

الرقابية الحكومية

06.1 ليست كل فقرة في المعايير الرقابية الحكومية تتضمن مطلباً مهنيًا يتوقَّع تنفيذه من قبل المدقق والهيئة الرقابية. بل أن المتطلبات المهنية محدّدة من خلال استعمال لغة محدّدة.

07.1 تستعمل المعايير الرقابية الحكومية صنفين من المتطلبات المهنية، محدّدين بواسطة كلمات معيّنة، لوصف مستوى المسؤولية المفروضة على المدققين والهيئات الرقابية، وذلك على النحو التالي:

أ. متطلبات غير مشروطة، حيث يتعيّن على المدققين والهيئات الرقابية الالتزام بمنطلَب غير مشروط في

⁴الهدف من المصطلحات المستعملة في وثيقة المعايير الرقابية الحكومية للإشارة إلى المتطلبات المهنية والمواد التوضيحية ذات العلاقة هو أن تكون متسقة مع بيان المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين (AICPA) بخصوص المعيار الرقابي رقم 102 الذي عنوانه تعريف المتطلبات المهنية في البيانات المتعلقة بالمعايير الرقابية.

كل الحالات التي توجد فيها ظروف ينسحب عليها المتطلب غير مشروط. وفي هذا الصدد تستعمل المعايير الرقابية الحكومية كلمتي "يجب (must)" و"مطلوب (required)" لتحديد متطلب غير مشروط معين.

ب. متطلبات قانونية افتراضية. كما ان المدققين والهيئات الرقابية مطالبون أيضاً بالالتزام بمتطلب يفترض أنه قانوني في كل الحالات التي توجد فيها ظروف ينسحب عليها هذا المتطلب. لكن يمكن للمدققين والهيئات الرقابية، في حالات نادرة، ان لا يلتزموا بمتطلب قانوني مفترض على شرط ان يقدموا وثائق تبرر عدم التزامهم بذلك المتطلب وكيف أن الإجراءات البديلة المتخذة في هذه الظروف كافية لتحقيق أهداف ذلك المتطلب. وفي هذا الصدد تستعمل المعايير الرقابية الحكومية كلمة "ينبغي" لتحديد متطلب قانوني مفترض.

08.1 تعرف "المادة التوضيحية" بأنها النص الوارد ضمن المعايير الرقابية الحكومية (بما في ذلك الملحق رقم 1) غير المتطلبات التي تم تعريفها في الفقرة 07.1. وتستعمل المادة التوضيحية كلمات "يمكن (may)" و"قد يكون (might)" و"يستطيع (can)" لوصف المعلومات التوضيحية. ويتم توفير هذه المادة:

أ. لتقديم مزيد من التوضيح والتوجيه بخصوص المتطلبات المهنية،

ب. لتحديد ووصف إجراءات أو أعمال أخرى ذات علاقة بنشاطات المدقق أو بنشاطات الهيئات الرقابية.

09.1 الهدف من المادة التوضيحية هو أن تكون وصفية وليس أن تكون مطلوبة. فالمقصود من هذه المادة، على سبيل المثال، هو توضيح الهدف من متطلب ما حيثما كان من المفيد القيام بذلك؛ أو توضيح لماذا يمكن، في ظروف معينة، أخذ إجراءات معينة في الاعتبار أو استخدامها؛ أو توفير مزيد من المعلومات لأخذها في الاعتبار لدى ممارسة أحكام مهنية.

10.1 المادة التوضيحية التي تحدد وتصف إجراءات أو أعمالاً أخرى لا تفرض على المدقق أو على الهيئة الرقابية متطلباً مهنيًا للقيام بالإجراءات أو الأعمال المقترحة. ذلك أن كيفية القيام بمثل هذه الإجراءات أو الأعمال، واحتمال القيام بها، تعتمد على ممارسة الحكم المهني تماشياً مع هدف المعيار.

التنصيص على الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية ضمن تقرير المدقق

11.1 لما يكون المدقق مطالباً بأن يتبع المعايير الرقابية الحكومية أو بأن يُظهر للآخرين أنه يتبع هذه المعايير، فإن عليه أن يتبع كافة متطلبات المعايير الرقابية الحكومية، وأن يشير في تقريره إلى الالتزام بهذه المعايير، كما ورد ذلك في الفقرتين 12.1 و 13.1.

12.1 على المدقق أن يدرج أحد الصنفين التاليين لبيانات الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية في التقارير المتعلقة بالعمليات الرقابية والمهام التصديقية المنجزة في إطار المعايير الرقابية الحكومية حسب ما هو مناسب⁵.

أ. بيان الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية غير المعدلة: التنصيص على أن المدقق قام بالعملية الرقابية أو بمهمة التصديق طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية. وينبغي أن يدرج المدقق ضمن تقريره بيان التزام بالمعايير الرقابية غير المعدلة عند ما (1) يكون قد اتبع كل المتطلبات المطلقة وكل المتطلبات القانونية افتراضاً ذات العلاقة بالمعايير الرقابية الحكومية، أو (2) يكون قد اتبع كافة المتطلبات المطلقة وقدم الوثائق التي تبرر كل حالة من حالات عدم الالتزام بالمتطلبات الحكومية ذات الطابع القانوني افتراضاً، وحقق أهداف تلك المتطلبات بواسطة وسائل أخرى.

ب. بيان الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية المعدلة: التنصيص إما على (1) أن المدقق قد قام بالعملية الرقابية أو بمهمة التصديق طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية، باستثناء متطلبات سارية معيّنة لم يتم اتباعها، أو على (2) أن المدقق لم يتمكن من إجراء العملية الرقابية ومهمة التصديق طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية أو أنه لم يرق بهما، وذلك بسبب أهمية الحياد عن المتطلبات. وتشمل الحالات التي يستعمل فيها المدقق بيانات التزام معدلة ضيق المجال كالقيود التي تحول دون الوصول إلى الوثائق، على سبيل المثال. وعند ما يستعمل المدقق بياناً معدلاً بالالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية فإن عليه أن يكشف في تقريره عن المتطلب أو المتطلبات الحكومية التي لم يتم تطبيقها، وعن الأسباب الداعية إلى عدم تطبيق تلك المتطلبات، وعن الكيفية التي بها أثر عدم تطبيق ذلك، أو يمكن أن يؤثر، على العملية الرقابية وعلى الضمان الموفّر.

⁵ بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية والمهام التصديقية، فإن معايير الإبلاغ التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين (AICPA) تنتج توجيهات إضافية في حالة عدم اتباع بعض المعايير أو كلها.

13.1 في حالة عدم التزام المدقق بأي من المتطلبات الحكومية فإن عليه (1) أن يقدّر أهمية ذلك بالنسبة إلى أهداف العملية الرقابية، (2) أن يوثق ذلك التقدير والأسباب التي دعت إلى عدم تطبيق المتطلبات. و(3) أن يحدد نوع بيان الالتزام⁶ ويتوقف ذلك التحديد على أهمية المتطلبات التي لم يتم تطبيقها من حيث أهداف العملية الرقابية.

14.1 بإمكان المدقق أن يستعمل المعايير الرقابية الحكومية بمعيار المعايير المهنية الصادرة عن هيئات أخرى ذات سلطة، كما يمكن للمدقق أيضاً أن يشير إلى استعمال معايير أخرى في تقريره الرقابي، حسب ما يراه مناسباً. وفي حالة الإشارة إلى الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية، ووجود تضارب بين هذه المعايير وغيرها من المعايير المشار إليها، فإن على المدقق أن يستعمل المعايير الرقابية الحكومية باعتبارها المعيار السائد للقيام بالعملية الرقابية والإبلاغ عن النتائج.

العلاقة بين المعايير الرقابية الحكومية وغيرها من المعايير المهنية

⁶فيما يتعلق بمراجعة النظراء ومتطلبات ضبط الجودة أنظر الهامش 35 من هذا البيان.

15.1 العلاقة بين المعايير الرقابية الحكومية وغيرها من المعايير المهنية بالنسبة الى عمليات الرقابة ومهام التصديق هي كالتالي:

أ. قام المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين (AICPA) بوضع معايير مهنية تنطبق على عمليات الرقابة المالية ومهام التصديق بالنسبة الى غير المُصدرين⁷ والتي يقوم بها محاسبون عموميون. وبالنسبة الى عمليات الرقابة المالية، فإن المعايير الرقابية الحكومية تتضمن معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين، والبيانات المتعلقة بالمعايير الرقابية ذات الصلة⁸، إلا إذا كانت هذه البيانات مستثناة او معدلة بشكل خاص من قبل المعايير الرقابية الحكومية. وبالنسبة الى مهام التصديق فقد أدمجت المعايير الرقابية الحكومية المعيار العام المتعلق بالمقاييس التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين، ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، والبيانات ذات العلاقة بمعايير المهام التصديقية، إلا في حالة استثنائها او تعديلها بشكل خاص من قبل المعايير الرقابية الحكومية. إذ أن المعايير الرقابية الحكومية تصف المبادئ الأخلاقية وتضع معايير الاستقلالية وغيرها من المعايير العامة، الى جانب معايير إضافية تتعلق بالعمل الميداني وإعداد التقارير علاوة عن المعايير التي يوفرها المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين لإجراء عمليات الرقابة المالية ومهام التصديق.

ب. قام مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العمومية (PCAOB) بوضع معايير مهنية للمُصدرين تنطبق على عمليات الرقابة المالية ومهام التصديق. وبإمكان المدقق ان يستعمل المعايير الرقابية الحكومية مع معايير مجلس الإشراف.

ج. قام المجلس الدولي لمعايير الرقابة والضمان (IAASB) بوضع معايير مهنية تتسحب على عمليات الرقابة المالية والمهام التصديقية. وبإمكان المدقق أن يستعمل مع المعايير الرقابية الحكومية ومعايير المجلس الدولي والبيانات الرقابية الدولية ذات الصلة.

16.1 بالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء يمكن للمدقق أن يستعمل، الى جانب المعايير الرقابية الحكومية، معايير مهنية أخرى مثل:

أ. المعايير الدولية للممارسة المهنية للرقابة الداخلية، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين؛

⁷ في إطار قانون صاربيز-أوكسلي لسنة 2002 (القانون العام 107-204) فإن العمليات الرقابية لأطراف المصدرة (وهي عموماً شركات تجارية ملزمة بتقديم تقارير عملاً بقانون تبادل الأوراق المالية لسنة 1934) تخضع لقواعد ومعايير قام بوضعها مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العمومية. ويشير مصطلح "غير مصدر" الى أي هيئة غير تلك المصدرة في إطار قانون صاربيز-أوكسلي لسنة 2002، مثل الشركات المملوكة من قبل الخواص، والهيئات غير الربحية، والهيئات الحكومية.

⁸ نظراً الى ان المعايير الرقابية الحكومية تشمل العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين بالنسبة الى العمليات الرقابية المالية المنجزة والتي ينبغي اتباع المعايير الرقابية الأمريكية فيها، فإن المدقق غير مطالب بالإشارة الى الالتزام بمعايير المعهد الأمريكي عندما يشير الى المعايير الرقابية الحكومية، ولو أنه بإمكان المدقق الإشارة الى مجموعتي المعايير كليهما.

- ب. المبادئ التوجيهية للمقيمين، الصادرة عن الجمعية الأمريكية للتقييم؛
- ج. معايير تقييم البرامج، الصادرة عن اللجنة المشتركة لمعايير التقييم التربوي؛
- د. معايير للاختبارات التربوية والنفسية، الصادرة عن الجمعية الأمريكية لعلم النفس.

أنواع العمليات الرقابية ومهام التصديق التي تتم في إطار المعايير الرقابية الحكومية

17.1 يصف هذا الجزء من الوثيقة أنواع العمليات الرقابية والمهام التصديقية التي يمكن للهيئات الرقابية ان تقوم بها في إطار المعايير الرقابية الحكومية. وليس الهدف من هذا الوصف تحديد او اشتراط أنواع العمليات الرقابية والمهام التصديقية التي يمكن القيام بها في ذلك الإطار.

18.1 تبدأ كل العمليات الرقابية ومهام التصديق بأهداف، وتحدد تلك الأهداف أنواع العمليات الرقابية المزمع القيام بها والمعايير الحكومية التي ينبغي تطبيقها. وقد تم في هذه الوثيقة تصنيف العمليات الرقابية التي تشملها المعايير الرقابية الحكومية بحسب أهدافها، الى: عمليات رقابة على المالية، مهام تصديقية، وعمليات رقابة على الأداء.

19.1 في بعض العمليات الرقابية ومهام التصديق تكون المعايير المنطبقة على أهداف رقابية معينة جلية. على سبيل المثال، اذا كان الهدف الرقابي هو التعبير عن رأي بخصوص البيانات المالية. فإن المعايير المتعلقة بالعمليات الرقابية المالية تنطبق، إلا أن بعض المهام يمكن ان يكون لها أهداف متعددة او متشابهة. على سبيل المثال، اذا كانت الأهداف تتمثل في تحدد مدى وثوق إجراءات الأداء، فإنه يمكن القيام بذلك طبقاً لمعايير المهام التصديقية او طبقاً لمعايير الرقابة على الأداء. وفي الحالات التي يوجد فيها اختيار بين المعايير المعمول بها، فإن على المدقق ان يقيم احتياجات المستعمل، ومدى معرفة المدقق ومهاراته وتجربته، وذلك لتقرير المعايير التي يجب تطبيقها.

20.1 تتسحب متطلبات المعايير الرقابية الحكومية على أنواع العمليات الرقابية والمهام التصديقية التي يمكن إجراؤها في إطار العمليات الرقابية الحكومية، وذلك على النحو التالي:

- أ. العمليات الرقابية المالية: تنطبق الفصول 1 إلى 5.
- ب. المهام التصديقية: تنطبق الفصول 1 إلى 3 والفصل 6.
- ج. عمليات الرقابة على الأداء: تنطبق الفصول 1 إلى 3 والفصلين 7 و 8.

21.1 يتضمن الملحق رقم 1 إرشادات إضافية للمدققين والهيئات الخاضعة للرقابة لمساعدتهم في تنفيذ المعايير الرقابية الحكومية. ولا يهدف الملحق رقم 1 إلى وضع متطلبات للمدقق بل إلى مساعدته على تنفيذ المعايير الواردة في الفصول 1 إلى 8.

22.1 تتيح عمليات الرقابة المالية تقييماً مستقلاً وضمانة معقولة بخصوص ما إذا كانت تقارير هيئة معينة بخصوص بوضعها المالي ونتائجها واستعمالها للموارد مقدّمة بطريقة منصفة طبقاً للمعايير المعترف بها. كما تشمل التقارير المتعلقة بعمليات الرقابة المالية المنجزة طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية أيضاً تقارير عن المراقبة الداخلية وعن الالتزام بالقوانين والأنظمة، بالإضافة إلى أحكام العقود واتفاقيات المنح في علاقتها بالتعاملات والأنظمة والعمليات المالية. إلى جانب ذلك، تتضمن عمليات الرقابة المالية التي تتم في إطار المعايير الرقابية الحكومية الرقابة على البيانات المالية وغيرها من عمليات الرقابة المالية ذات الصلة.

عمليات الرقابة المالية

أ. الرقابة على البيانات المالية: يكمن الهدف الأساسي من الرقابة على البيانات المالية في توفير تأكيد معقول من خلال وجهة نظر (أو دحض وجهة نظر) حول ما إذا كانت البيانات المالية لهيئة معينة مقدّمة بشكل منصف في كافة الجوانب المادية بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً⁹، أو بما يتماشى مع أساس محاسبي شامل مختلف عن هذه المبادئ.

ب. أنواع أخرى من عمليات الرقابة المالية: توفر أنواع أخرى من عمليات الرقابة المالية المنجزة في إطار المعايير الرقابية الحكومية مستويات أخرى من الضمانات، ويترتب على هذه العمليات مجالات عمل أخرى تشمل: (1) توفير تقارير خاصة تتعلق مثلاً بعناصر أو بحسابات أو بنود محددة في بيان مالي¹⁰؛ (2) مراجعة المعلومات المالية الانتقالية¹¹؛ (3) إصدار رسائل إلى شركات التأمين وغيرها من الجهات التي تطلب مثل هذه الرسائل؛ (4) إعداد التقارير عن عمليات الرقابة على التعاملات المالية من قبل المنظمات الخدمائية¹²؛ و(5) رقابة الالتزام بالأنظمة المتعلقة بالنفقات الفدرالية على المنح وبغيرها من المساعدات المالية الحكومية، التي جانب عملية رقابة على البيانات المالية أو كنتيجة ثانوية لها.

مهام التصديق

23.1 يمكن أن تغطي مهام التصديق أصنافاً عديدة ومتنوعة من الأهداف المالية أو غير المالية كما يمكن أن توفر مستويات مختلفة من الضمان بخصوص الموضوع أو الإثبات المعنيين حسب احتياجات المستعملين. وينتج عن مهام التصديق تقرير عن فحص أو مراجعة أو إجراءات متفق عليها بخصوص موضوع ما أو إثبات بخصوص موضوع تحت مسؤولية طرف آخر. وتتمثل أنواع ومهام التصديق الثلاثة في ما يلي:

أ. الفحص: ويتمثل في الحصول على أدلة كافية ومناسبة للتعبير عن وجهة نظر بخصوص ما إذا كان الموضوع المعني يعتمد على (أو يتماشى مع) المعايير في كافة الجوانب المادية، أو ما إذا كان الإثبات مقدّماً (أو مصرّح به بطريقة واضحة) في كافة الجوانب المادية اعتماداً على المعايير.

⁹الهيئات الرسمية الثلاث الموجودة في الولايات المتحدة والمسؤولة عن وضع المبادئ المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية هي: المجلس الاستشاري الفدرالي للمعايير المحاسبية (الحكومة الفدرالية)، والمجلس الحكومي للمعايير المحاسبية (حكومات الولايات والحكومات المحلية)، ومجلس المعايير المحاسبية المالية (الهيئات غير الحكومية).

¹⁰التقارير الخاصة هي تقارير صادرة عن المدققين الماليين بخصوص: (1) البيانات المالية المعدة وفق أساس محاسبي شامل غير المبادئ المحاسبية الحكومية عموماً؛ (2) عناصر أو حسابات أو بنود محددة ضمن بيان مالي؛ (3) الالتزام بجوانب الاتفاقيات التعاقدية أو المتطلبات التنظيمية المتعلقة بالبيانات المالية الخاضعة للرقابة المالية؛ (4) العروض المالية يجب أن تنفذ بالاتفاقيات التعاقدية أو المعايير التنظيمية؛ أو (5) المعلومات المالية المقدمة في نماذج محددة أو جداول تستلزم صيغة محددة من صيغ التقارير الرقابية. (أنظر AU623 من التقارير الخاصة)

¹¹أنظر AU 722، المعلومات المالية الانتقالية.

¹²المنظمة الخدمائية هي هيئة أو جزء من هيئة توفر خدمات إلى مؤسسة مستخدمة وتكون تلك الخدمات جزءاً من نظام المعلومات لتلك المؤسسة. المؤسسة المستخدمة هي هيئة تتعامل مع مؤسسة خدمائية. (أنظر المنظمة الخدمائية AU 324).

ب. المراجعة: وتتمثل في فحص كاف للتعبير عن استنتاج بخصوص ما إذا لفتت أية معلومات انتباه المدقق اعتماداً على العمل المنجز وتشير إلى أن الموضوع المعني لا يعتمد (أو لا يتماشى مع) المعايير، أو إلى عدم تقديم إثبات (أو عدم التصريح به بشكل واضح) في كافة الجوانب المادية اعتماداً على المعايير. وكما ورد في البيانات المتعلقة بمعايير مهام التصديق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين، ينبغي أن لا يقوم المدقق بأعمال مراجعة للإبلاغ عن الرقابة الداخلية أو عن التقيد بالقوانين والأنظمة.

ج. إجراءات متفق عليها: وتتمثل في إجراءات محددة يتم تطبيقها على موضوع ما.

24.1 يمكن أن يأخذ موضوع مهمة التصديق أشكالاً عديدة. وتشمل المواضيع الممكنة التي تتناولها مهام التصديق تقارير عن:

أ. معلومات مستقبلية عن المالية أو الأداء؛

ب. عرض لمناقشة الإدارة وتحليلها؛

ج. الرقابة الداخلية للتقارير المالية لهيئة ما؛

د. مدى فعالية الرقابة الداخلية في هيئة ما للالتزام بمتطلبات معينة، مثل المتطلبات التي تحكم عطاءات المنح والعقود ومحاسبتها والتقارير المتعلقة بها؛

هـ. مدى التزام هيئة ما بمتطلبات قوانين أو أنظمة أو سياسات أو منح معينة؛

و. دقة ووثوق إجراءات الأداء المبلغ عنها؛

ز. التكاليف النهائية للعقود مدعومة بالأدلة المطلوبة طبقاً لشروط العقد؛

ح. المبالغ المسموح بها والمعقولة للعقود المقترحة اعتماداً على التكاليف التفصيلية؛

ط. كمية الجرد أو الأصول أو ظروفها أو تقديرها؛

ي. الإجراءات المعينة المطبقة على موضوع ما (الإجراءات المتفق عليها).

عمليات الرقابة على الأداء

25.1 تُعرّف الرقابة على الأداء بأنها مهمة تُوفّر ضماناً أو استنتاجات تعتمد على تقويم لأدلة كافية ومناسبة في ضوء مقاييس معلنة مثل متطلبات أو إجراءات معيّنة أو ممارسات أعمال محددة. وتوفّر عمليات الرقابة على الأداء تحليلاً موضوعياً يمكن المسيرين والمسؤولين عن الإدارة الرشيدة (الحكامة) والإشراف على استعمال المعلومات لتحسين أداء البرامج¹³ والعمليات، والحد من التكاليف، وتسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المسؤولة عن الإشراف على العمل التصحيحي أو المبادرة به، والمساهمة في المساءلة العمومية. ولا يمثل الإبلاغ عن المعلومات بدون تطبيق المعايير الرقابية الحكومية رقابة على الأداء، بل خدمة غير رقابية من قبل هيئة رقابية.

26.1 توفر عمليات الرقابة على الأداء المنجزة في إطار المعايير الرقابية الحكومية ضماناً معقولاً بأن المدقق قد حصل على أدلة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي وصل إليها. وبذلك فإن كفاية ومناسبة الأدلة المطلوبة واختبارات الأدلة سوف تختلف بحسب الأهداف والاستنتاجات الرقابية.

27.1 الرقابة على الأداء هي عملية ديناميكية تتضمن اخذ المعايير الحكومية في الاعتبار طيلة العملية الرقابية. حيث يسهّل التقييم المستمر للأهداف والمخاطر الرقابية والإجراءات الرقابية والأدلة خلال العملية الرقابية، تحديد المدقق لما ينبغي الإبلاغ عنه وكذلك السياق المناسب للاستنتاجات الرقابية بما في ذلك مناقشة كفاية وملاءمة الأدلة التي تعتمد عليها الاستنتاجات الرقابية. وتتجم استنتاجات الرقابة على الأداء منطقياً عن كل هذه العناصر وتتيح تقييماً لنتائج العملية الرقابية ومتضمناتها.

28.1 قد تختلف أهداف الرقابة على الأداء إلى حد كبير وتشمل عمليات تقييم لفعالية واقتصاد وكفاية البرامج، والمراقبة الداخلية¹⁴، والمطابقة، والتحليل المستقبلية، وهي أهداف شاملة لا ينفى بعضها البعض. وبذلك فقد يكون لعملية رقابة على الأداء أكثر من هدف شامل. على سبيل المثال، فإن عملية رقابية تهدف في البداية إلى التحقق من فعالية برامج قد تشمل أيضاً هدفاً باطنياً يتمثل في تقييم المراقبات الداخلية لتحديد الأسباب المؤدية إلى انعدام فعالية برنامج ما، أو الكيفية التي بها يمكن تحسين تلك الفعالية.

¹³يشمل مصطلح "البرنامج" كما هو مستعمل في هذه الوثيقة هيئات الحكومة ومنظماتها وبرامجها ونشاطاتها ووظائفها
¹⁴في سياق عمليات الرقابة على الأداء يستعمل مصطلح "الرقابة الداخلية" كمرادف لمصطلح "الرقابة الإدارية" ويغطي كافة جوانب العمليات (المتعلقة بالبرامج والمالية والمطابقة) التي تقوم بها هيئة ما

29.1 كثيراً ما تكون فعالية البرامج ونتائج الأهداف الرقابية مترابطة مع هدفي الاقتصاد والفعالية. ذلك ان الأهداف الرقابية التي تركّز على فعالية البرامج ونتائجها تقيس عادة مدى تحقيق برنامج ما لأهدافه ومراميه. وتتناول الأهداف الرقابية التي تركّز على الاقتصاد والكفاية التكاليف والموارد المستعملة لتحقيق نتائج البرنامج. وتشمل أصناف هذه الأهداف الرقابية ما يلي:

- أ. تقييم مدى تحقيقي الأهداف التشريعية او النظامية او التنظيمية؛
- ب. تقييم القدرة النسبية لمقاربات بديلة على تحقيق أداء افضل للبرامج او على القضاء على العوامل التي تحول دون فعاليتها؛
- ج. تحليل فعالية التكلفة النسبية لبرنامج او نشاط ما¹⁵؛
- د. تحديد ما اذا حقق برنامج ما النتائج المقصودة او نتائج لا تتسق مع أهدافه؛
- هـ. تحديد الحالة او الوضع الراهن لعمليات برنامج ما او التقدّم المحرز في تنفيذ متطلبات تشريعية؛
- و. تحديد ما اذا كان برنامج ما يتيح الوصول بصورة منصفة الى الموارد العمومية او توزيعاً منصفاً لهذه الموارد ضمن محدّدات قانونية؛
- ز. تقدير مدى تكرّر البرامج او تشابكها او تضاربها مع برامج أخرى ذات علاقة؛
- ح. تقييم ما اذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تتبّع ممارسات تدييرية سليمة؛
- ط. تقييم مدى وثوق او صحة او ملاءمة إجراءات الأداء المتعلقة بفعالية ونتائج برنامج ما او باقتصاده وبكفائته؛
- ي. تقييم مدى وثوق او صحة او ملاءمة المعلومات المالية المتعلقة بأداء برنامج ما؛
- ك. تحديد ما اذا تم الحصول على الموارد الحكومية (المدخلات) بتكاليف معقولة مع الاستجابة الى المناسبة الزمنية واعتبارات الجودة؛
- ل. تحديد ما اذا تم الحصول على قيمة مناسبة بالنظر الى التكلفة او المبلغ المدفوع او الى مبلغ الدخل الحاصل؛
- م. تحديد ما اذا كانت الخدمات والفوائد الحكومية في متناول الأفراد الذين لهم الحق فيها تلك الخدمات والفوائد؛
- ن. تحديد ما اذا كانت الرسوم المحددة تغطّي التكاليف؛
- ط. تحديد ما اذا كانت تكلفة وحدات البرامج قابلة للتخفيض وكيفية القيام بذلك، او ما اذا كانت إنتاجية البرنامج قابلة للزيادة؛

¹⁵تركّز هذه الأهداف على الجمع بين المعلومات المتعلقة بالتكلفة والمعلومات المتعلقة بالمخرجات او بالفائدة الموقّرة او بالنتائج التي تم تحقيقها

ع. تقدير مدى وثوق وصحة وملاءمة مقترحات او طلبات الميزانية لمساعدة السلطات التشريعية في عملية إعداد الميزانية.

30.1 لأهداف الرقابة على المراقبات الداخلية صلة بتقدير مكونات نظام المراقبة الداخلية التابع لهيئة ما والذي تم تصميمه لتوفير ضمانا معقولاً لتحقيق عمليات ذات فعالية وكفاءة، او تقارير موثوقاً بها عن المالية والأداء، او الالتزام بالقوانين والأنظمة الحكومية. وقد تكون أهداف المراقبة الداخلية مناسبة أيضاً عند تحديد الأسباب التي تجعل أداء برنامج ما غير مرضي. وتشمل المراقبة الداخلية الخطط والسياسات والإجراءات المتبعة لتحقيق رسالة الهيئة ومراميها وأهدافها. كما تشمل المراقبة الداخلية أيضاً العمليات والإجراءات اللازمة للتخطيط لعمليات البرنامج وتنظيمها وتوجيهها ومراقبتها، والنظام الذي تستعمله الإدارة لقياس أداء البرنامج والإبلاغ عنه ومتابعته. وتشمل الأهداف الرقابية المتعلقة بالمراقبة الداخلية، على سبيل المثال، تقديراً لمدى توفير المراقبة الداخلية ضماناً معقولاً بخصوص ما اذا:

أ. تم تحقيق رسالة الهيئة ومراميها وأهدافها بفعالية وكفاءة؛

ب. تم استعمال الموارد وفقاً للقوانين والأنظمة او غيرها من المتطلبات؛

ج. تم حماية الموارد، بما فيها المعلومات الحساسة المخزونة خارج محيط الهيئة المادي، ضد اكتسابها او استعمالها او إتلافها بطريقة غير مرخص فيها؛

د. كانت المعلومات الإدارية، مثل إجراءات الأداء، والتقارير العمومية مستوفاة ودقيقة ومتسقة لدعم الأداء وعملية اتخاذ القرارات؛

هـ. تم تحقيق نزاهة المعلومات الصادرة عن الأنظمة المحوسبة؛

و. كان التخطيط الاحتياطي لأنظمة المعلومات يوفرّ المساندة الأساسية لمنع الاضطرابات غير المبررة للنشاطات والوظائف التي تدعمها الأنظمة.

31.1 لأهداف الرقابة على المطابقة صلة بمقاييس المطابقة الواردة في القوانين والأنظمة وفي أحكام العقود واتفاقيات المنح وغيرها من المتطلبات¹⁶ التي يمكن ان تؤثر على اقتناء موارد الهيئة وعلى حمايتها واستعمالها وإتلافها، وعلى حجم الخدمات التي تقوم الهيئة بإنتاجها أو تسليمها وعلى نوعيتها ومناسبتها وتكلفتها. وتشمل أهداف الرقابة على المطابقة تحديد ما إذا:

أ. كان الغرض من البرنامج وطريقة تنفيذه والخدمات التي يسديها ونتاجاته والفئة السكانية التي يخدمها، مطابقة كلها للقوانين والأنظمة ولأحكام العقود واتفاقيات المنح وغيرها من المتطلبات؛

ب. كانت الخدمات والفوائد الحكومية توزع وتسلم للمواطنين بحسب أهلية الأفراد للحصول على هذه الخدمات والفوائد؛

ج. كانت التكاليف الناجمة أو المقترحة مطابقة للقوانين والأنظمة ولأحكام العقود والاتفاقيات المنح الحكومية؛

د. كانت الإيرادات الحاصلة مطابقة للقوانين والأنظمة ولأحكام العقود والاتفاقيات المنح الحكومية.

32.1 تتيح أهداف الرقابة على التحاليل المستقبلية تحليلاً أو استنتاجات حول المعلومات القائمة على افتراضات بخصوص أحداث مستقبلية ممكنة، الى جانب أعمال ممكنة يمكن ان تقوم بها الهيئة الخاضعة للرقابة استجابة لتلك الأحداث المستقبلية. وتشمل الأهداف المتصلة بهذا العمل توفير استنتاجات تعتمد:

أ. الاتجاهات الحالية والمسقطه والتأثير المستقبلي المحتمل على البرامج والخدمات الحكومية؛

ب. البرامج والسياسات البديلة، بما في ذلك التنبؤ بنتائج البرامج في إطار افتراضات مختلفة؛

ج. مقترحات سياسية أو تشريعية بما فيها الإيجابيات والسلبيات وتحليل وجهات نظر الجهات ذات المصالح؛

د. المعلومات المستقبلية المعدة من قبل الإدارة؛

هـ. الميزانيات والتوقعات القائمة على (1) افتراضات بخصوص الأحداث المستقبلية المتوقعة، و (2) رد فعل الإدارة المتوقع تجاه هذه الأحداث المستقبلية،

و. افتراضات الإدارة التي تقوم عليها المعلومات المستقبلية.

¹⁶متطلبات المطابقة يمكن ان تكون مالية او غير مالية.

الخدمات المهنية غير العمليات الرقابية (الخدمات غير الرقابية) التي توفرها الهيئات الرقابية

33.1 المعايير الرقابية الحكومية لا تشمل الخدمات المهنية غير العمليات الرقابية (الخدمات غير الرقابية) باعتبار ان هذه الخدمات ليست عمليات رقابية او مهام تصديق. (انظر الفقرات 25.3 الى 30.3 لمزيد مناقشة الخدمات غير الرقابية.) لذلك يتوجب على المدقق ان لا يقوم بالإبلاغ عن أن الخدمات غير الرقابية تمت طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية. ولدى أداء خدمات غير رقابية لهيئة تخضع لعملية رقابة او لمهمة تصديق من قبل الهيئة الرقابية في إطار المعايير الرقابية الحكومية، فإن على الهيئة الرقابية ان تتصل بالطريقة المناسبة بالأطراف الملتزمة والمسؤولين عن الإدارة الرشيدة (الحكامة) وذلك لتوضيح ان نطاق العمل المؤدى لا يمثل عملية رقابية في إطار المعايير الرقابية الحكومية.

34.1 يجب على الهيئات الرقابية التي تؤدي خدمات غير رقابية ان تقيّم ما اذا كان توفير خدمات غير رقابية من شأنه ان يتسبب في إخلال باستقلالية الهيئات التي تقوم برقابتها، سواء كان ذلك الإخلال حقيقياً او ظاهرياً. (انظر الفقرة 02.3).

المبادئ الأخلاقية في الرقابة الحكومية

مقدمة

01.2 نظرا الى ان الرقابة أساسية بالنسبة الى مساءلة الحكومة تجاه العموم، فإن العموم يتوقع من الهيئات الرقابية ومن المدققين الذين يقومون بعملهم وفق المعايير الرقابية الحكومية السارية عموما (في ما بعد المعايير الرقابية الحكومية—GAGAS) ان يتبعوا المبادئ الأخلاقية. وفي هذا الصدد، فإن إدارة الهيئة الرقابية، في مختلف مستوياتها، تعطي المثال في السلوك الأخلاقي وذلك بالمحافظة على الثقافة الأخلاقية، ونقل سلوك وتوقعات مقبولة بشكل واضح الى كل موظف، وخلق بيئة تعزز السلوك الأخلاقي وتشجع عليه في كافة مستويات الهيئة. حيث أن المحافظة على السلوك الأخلاقي وإيرازه من قبل الإدارة والموظفين يعتبر عنصرا أساسيا من عناصر البيئة الأخلاقية الإيجابية بالنسبة الى الهيئة الرقابية.

02.2 تتيح المبادئ الأخلاقية المعروضة في هذا الفصل الأساس والمادة والبنية وكذلك المناخ الذي يؤثر في تطبيق المعايير الرقابية الحكومية. ولأن هذا الفصل يعرض معلومات تتعلق بالمبادئ الرئيسية وليس بمتطلبات معينة فإنه لا يتضمن متطلبات إضافية.

03.2 إن القيام بالعمل الرقابي وفقا للمبادئ الأخلاقية يعتبر مسؤولية شخصية بالنسبة الى الأفراد والهيئات. حيث تنطبق المبادئ الأخلاقية بالنسبة الى الحفاظ على استقلالية المدقق¹⁷، وقبول العمل الذي يدخل ضمن صلاحياته فقط، والقيام بعمل عالي الجودة، وأتباع المعايير الحكومية الواردة في التقرير الرقابي. ويحافظ المدقق على النزاهة والموضوعية لدى القيام بعمله الرقابي واتخاذ قرارات تتماشى والمصالح الكبرى للأطراف التي تعتمد على تقريره، بمن فيها العموم.

المبادئ الأخلاقية

04.2 توفر المبادئ الأخلاقية الواردة في الأجزاء التالية الإطار العام لتطبيق المعايير الرقابية الحكومية، بما في ذلك المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير الإبلاغ. وقد تم توصيف كل معيار، وليس تقديمه كسلسلة من المتطلبات، حتى يتمكن المدقق من دراسة الحقائق والظروف الخاصة بكل وضع ضمن إطار هذه المبادئ الأخلاقية. كما يمكن أيضا تطبيق متطلبات أخلاقية او مدونات سلوك مهني أخرى على المدققين الذين يقومون بعمليات رقابية وفقا للمعايير الرقابية الحكومية¹⁸.

¹⁷ تناقش متطلبات الاستقلالية في الفصل 3.

¹⁸ المدققون الذين هم أعضاء في منظمات مهنية او الذين لهم تراخيص او شهادات مهنية يمكن ان يخضعوا ايضا للمتطلبات الأخلاقية الخاصة بالمنظمات المهنية او الهيئات المصدرة للتراخيص. كما يمكن للمدققين الحكوميين ايضا ان يخضعوا للقوانين والتنظيمات الأخلاقية التابعة للحكومة.

- 05.2** تتمثل المبادئ الأخلاقية التي يهتدي بها المدقق لدى قيامه بعمليات رقابية طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية في ما يلي:
- أ. الصالح العام،
 - ب. النزاهة،
 - ج. الموضوعية،
 - د. الاستعمال المناسب للمعلومات والموارد والمواضع الحكومية،
 - هـ. السلوك المهني.

الصالح العام

06.2 يعرف الصالح العام بكونه الرفاه الجماعي لمجموعة الناس والهيئات الذين يقوم المدقق بخدومتهم. حيث أن احترام المدقق لمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية في أداء مسؤولياته المهنية يساعده على تلبية مبدأ خدمة الصالح العام وتشريف الثقة العامة. وتعتبر هذه المبادئ أساسية بالنسبة إلى مسؤوليات المدقق وحرجه في البيئة الحكومية

07.2 من العلامات المميزة للمدقق قبوله مسؤولية خدمة الصالح العام. وهي مسؤولية حرجة عندما يتم التدقيق في البيئة الحكومية. وفي هذا الصدد فإن المعايير الرقابية الحكومية تجسد مفهوم المساءلة عن الموارد العمومية، وهو مفهوم أساسي لخدمة الصالح العام.

النزاهة

08.2 يتم الحفاظ على ثقة العموم في الحكومة وتقويتها من خلال أداء المدقق مسؤولياته المهنية بنزاهة. وتشمل النزاهة قيام المدقق بعمله على أساس موقف يتسم بالموضوعية ويقوم على الحقائق، بعيداً عن التحيز والإيديولوجيات، تجاه الهيئات الخاضعة للرقابة ومستعملي تقارير المدقق. وضمن الضغوط التي تفرضها القوانين والأنظمة أو السياسات المعمول بها المتعلقة بالسرية، فإن الاتصالات مع الهيئة الخاضعة للرقابة ومع المسؤولين عن الإدارة الرشيدة (الحاكمية)، والأشخاص المتعاقدين لإجراء العملية الرقابية أو الطالبين إياها، ينبغي أن تكون أمينة وصريحة وبناءة.

09.2 يعتبر اتخاذ القرارات المتسقة مع الصالح العام للبرنامج أو النشاط الخاضع للرقابة جزءاً هاماً من مبدأ النزاهة. فقد تعترض المدقق لدى قيامه بمسؤولياته المهنية ضغوطاً متضاربة من قبل إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، ومن قبل المستويات الحكومية المختلفة، وغيرها من المستعملين المحتملين. وقد تعترض

المدقق أيضا ضغوط لجعله يتجاوز المبادئ الأخلاقية لتحقيق فائدة شخصية او للمنظمة بطريقة غير مناسبة. ولدى حلّه تلك التضاربات ومواجهة تلك الضغوط، فإن توخي النزاهة في السلوك يعني ان المدقق يعطي الأولوية لمسؤولياته تجاه الصالح العام.

الموضوعية

10.2 تعتمد مصداقية الرقابة في القطاع الحكومي على موضوعية المدقق في الاضطلاع بمسؤولياته المهنية. وتشمل الموضوعية الاستقلالية، فعلا وظاهريا، عند توفير خدمات الرقابة والتصديق، وتوخي موقف غير متحيز، والتحلّي بالنزاهة الفكرية، والتحرر من تضارب المصالح. ذلك أن تحاشي التضاربات التي قد تخلّ فعلا او ظاهريا بنزاهة المدقق لدى القيام بالعملية الرقابية او بمهمة التصديق، يعتبر أمرا أساسيا للحفاظ على المصداقية. وتشمل المحافظة على الموضوعية تقييما مستمرا للعلاقات مع الهيئات الخاضعة للرقابة وغيرها من أصحاب المصالح ضمن سياق مسؤولية المدقق تجاه العموم¹⁹.

الاستعمال المناسب

11.2 ينبغي استعمال المعلومات والموارد والمواقف الحكومية لأغراض رسمية وليس بطريقة غير مناسبة لفائدة المدقق الشخصية، او بطريقة تتنافى مع القانون، او تسيء الى المصالح الشرعية للهيئة الخاضعة للرقابة او مصالح الهيئة الرقابية. ويشمل هذا المفهوم معالجة المعلومات او الموارد الحساسة او السريّة.

للمعلومات

والموارد

والمواقف

الحكومية

12.2 في البيئة الحكومية ينبغي الموازنة بين حق العموم في شفافية المعلومات الحكومية وبين الاستعمال المناسب لتلك المعلومات. الى جانب ذلك فإن العديد من البرامج الحكومية تخضع الى القوانين والأنظمة التي تتعلق بالكشف عن المعلومات. ولتحقيق هذا التوازن فإن ممارسة الاجتهاد في استعمال المعلومات الحاصلة خلال قيام المدقق بواجباته تعتبر عاملا هاما في تحقيق هذا الهدف. ذلك أن الكشف عن أي من هذه المعلومات الى أطراف ثالثة بطريقة غير مناسبة يعتبر ممارسة غير مقبولة.

13.2 تمثل المساءلة تجاه العموم عن الاستعمال المناسب والتسيير الحذر للموارد الحكومية جزءا أساسيا من مسؤوليات المدقق باعتباره مهنيًا في المساءلة. ذلك أن حماية الموارد الحكومية والمحافظة عليها واستعمالها بطريقة مناسبة في النشاطات المرخص فيها تعتبر عنصرا هاما في تطلّعات العموم بخصوص عمل المدقق.

¹⁹ يوجد ارتباط وثيق بين مفهومي الموضوعية والاستقلالية، وقد تخلّ مشكلات الاستقلالية وتضارب المصالح بالموضوعية. (انظر معايير الاستقلالية في الفقرات 02.3 الى 30.3)

14.2 يعتبر سوء استعمال مكانة المدقق لتحقيق فوائد شخصية خرقاً لمسؤوليات المدقق الأساسية. ويمكن ان تتضرر مصداقية المدقق بسبب الأعمال التي يمكن ان ينظر اليها من قبل طرف ثالث موضوعي مطلع على المعلومات الملائمة على انها تفيد بشكل غير مناسب المصالح المالية الشخصية لمدقق ما، او مصالح عضو عائلي قريب، او شريك عام، او منظمة تستخدم المدقق باعتباره ضابطاً او مديراً او وصياً او موظفاً لديها؛ او منظمة يتفاوض المدقق معها بخصوص عمل مستقبلي. (انظر الفقرات 06.3 الى 09.3 لمزيد المناقشة بخصوص الإخلال الشخصي بالاستقلالية.)

السلوك المهني

15.2 من التطلعات العالية التي تشملها مهنة الرقابة الالتزام بالقوانين والأنظمة، وتحاشي كل سلوك من شأنه ان يزرع الثقة عن مصداقية العمل الذي يقوم به المدقق بما في ذلك الأعمال التي يمكن ان تجعل طرفاً ثالثاً موضوعياً وذا اطلاع على المعلومات المعنية يستنتج ان عمل المدقق كان يفتقر الى الكفاية المهنية. ويشمل السلوك المهني ان يبذل المدقق جهداً نزيهاً في أدائه لواجباته وخدماته المهنية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المناسبة.

معايير عامة

مقدمة

01.3 يقدم هذا الفصل معايير عامة ويوفر توجيهات لإجراء عمليات الرقابة المالية و مهام التصديق وعمليات الرقابة على الأداء وذلك ضمن معايير الرقابة الحكومية . (للإطلاع على معيار عام إضافي ينطبق على مهام التصديق فقط، انظر الفصل 6.) وإلى جانب المبادئ الأخلاقية الشاملة التي تم تقديمها في الفصل الثاني، فإن هذه المعايير العامة تأسس لمصادقية عمل المدقق وتركز على استقلالية الجهاز الرقابي واستقلالية المدققين العاملين فيه، وعلى ممارسة إبداء الرأي أو الحكم المهني في أداء العمل وإعداد التقارير ذات الصلة، كما تركّز هذه المعايير العامة على كفاءة موظفي الرقابة وعلى مراقبة جودة العملية الرقابية وضمانها، وعلى مراجعات النظراء الخارجية.

الاستقلالية

02.3 في جميع المسائل المتعلقة بالعمل الرقابي، يكون الجهاز الرقابي والمدققون، سواء كانوا حكوميين أو عموميين، أحراراً من كل ما يعيق استقلاليتهم سواء كانت المعوقات شخصية أو خارجية أو مؤسسية، كما يجب على المؤسسة وعلى مدققيها ان يتجنبوا ظهور مثل هذه المعوقات لاستقلاليتهم.

03.3 يجب على المدققين وعلى الهيئات الرقابية أن يحافظوا على الاستقلالية حتى تكون آراؤهم ونتائجهم واستنتاجاتهم وأحكامهم وتوصياتهم حيادية وأن ينظر إليها على أنها حيادية من قبل أطراف ثالثة غير متحيزة وذات اطلاع على المعلومات المتصلة بالموضوع. وعلى المدققين أن يتجنبوا المواقف التي من الممكن أن تؤدي بأطراف موضوعية ثالثة مطلعة على المعلومات المتصلة بالموضوع إلى استنتاج أن المدققين غير قادرين على المحافظة على استقلاليتهم وأنهم بالتالي غير قادرين على إبداء أحكام موضوعية وحيادية في جميع القضايا المرتبطة بإجراء عمليات رقابية مالية وإعداد التقرير بشأنها.

04.3 عند إجراء تقييم حول ما إذا كانت هناك معوقات للاستقلالية، سواء واقعيّاً أو ظاهريّاً، فيما يتعلق بالهيئات التي تقوم الهيئات الرقابية برقابتها أو بتقديم خدمات تصديق لها، فإن على المدققين والهيئات الرقابية أن يأخذوا بعين الاعتبار الفئات العامة الثلاثة لمعوقات الاستقلالية وهي المعوقات الشخصية والمعوقات الخارجية والمعوقات

المؤسسية²⁰. ويجب على الجهاز الرقابي أن يرفض القيام بالعمل إذا أثرت واحدة أو أكثر من هذه المعايير على الاستقلالية أو اعتبرت كذلك، ما عدا في الحالات التي لا تستطيع فيها الهيئات الرقابية الحكومية أن ترفض القيام بالعمل بسبب متطلبات تشريعية أو أسباب أخرى. وفي تلك الحالة يجب على الجهاز الرقابي الحكومي أن يكشف عن المعيق أو المعايير وتعديل بيان الالتزام الخاص بمعايير الرقابة الحكومية. (أنظر الفقرتين 12.1 و 13.1).

05.3 عندما يستخدم المدققون عمل اختصاصي ما²¹، يجب عليهم أن يقيموا مدى قدرته على تنفيذ العمل المطلوب وتقديم النتائج بصورة حيادية بما يتعلق بالبرنامج أو الهيئة الخاضعة للرقابة. ويجب على المدققين ألا يستخدموا عمل الاختصاصي إذا كان هناك ما يعيق استقلاليته.

06.3 إذا تم تحديد معيق للاستقلالية بعد إصدار التقرير الرقابي، يجب على الجهاز الرقابي أن يقيم تأثير ذلك على العملية الرقابية. وإذا استنتج الجهاز الرقابي انه لم يلتزم بالمعايير الرقابية الحكومية فإن عليه ان يحدّد تأثير ذلك على تقرير المدقق وأن يبلغ إدارة الجهاز الرقابي والأطراف المسؤولة عن الحكامة وطالبي العملية الرقابية أو الوكالات التنظيمية التي لها سلطة على الهيئة الخاضعة للرقابة، الى جانب الأشخاص المعروفين باستخدامهم للتقرير الرقابي بالمعيق وتأثيره على العملية الرقابية. وعلى الجهاز الرقابي أن يقدم هذه البلاغات كتابياً.

07.3 يجب على المدققين المشاركين في مهمة رقابية أن يكونوا متحررين من أية معيقات شخصية للاستقلالية²². وقد تنجم المعيقات الشخصية لدى المدققين عن علاقات أو اعتقادات يمكن أن تؤدّي بهم إلى تضيق مدى التحقيق أو درجة الكشف أو الى إضعاف أو تحيّر الاستنتاجات الرقابية بأية طريقة. ويجب على المدقق أن يخبر المسؤولين المعنيين في الجهاز الرقابي الذي يعمل فيه عن أية معيقات شخصية لاستقلاليته. وتشمل المعيقات الشخصية الأمثلة التالية، دون ان تقتصر عليها:

المعيقات الشخصية

²⁰ قد يتطلب الأمر من المدققين الذين يؤدون أعمالهم حسب معايير الرقابة الحكومية أن يكونوا على اطلاع بمعايير أخرى للاستقلالية والقوانين والأنظمة المتعلقة بالأخلاق والتي ترتبط بنشاطاتهم وملتزمين بها.

²¹ الخبراء الذين ينطبق عليهم هذا الجزء يشملون، ولكن ليس حصراً، الفئات التالية: خبراء الحسابات والمحامين والمهندسين والمستشارين البيئيين والأطباء المهنيين والإحصائيين وعلماء طبقات الأرض.

²² ويشمل هذا القائمين على مراجعة العمل أو التقرير، وكل من هم في الجهاز الرقابي ولهم تأثير مباشر على نتيجة العملية الرقابية. وتشمل الفترة المغطاة الفترة التي تغطيها العملية الرقابية والفترة التي يجري فيها القيام بالعملية الرقابية وإعداد التقرير المتعلق بها.

- أ. فردا مباشرا من أفراد العائلة أو قريبا عائليا²³ يعمل كمدير أو كمسؤول في المؤسسة التي تجري عليها الرقابة، أو يكون باستطاعته كموظف في المؤسسة التي تجري عليها الرقابة أن يؤثر بصورة مباشرة ودالة على الهيئة أو البرنامج الخاضع للرقابة.
- ب. مصلحة مالية مباشرة أو ذات أهمية غير مباشرة، في الهيئة أو البرنامج الخاضع للرقابة²⁴.
- ج. مسؤولية إدارة مؤسسة ما أو اتخاذ قرارات من شأنها أن تؤثر على عمليات الهيئة أو البرنامج الخاضع للرقابة، مثل العمل كمدير أو مسؤول أو صاحب وظيفة عليا أخرى في المؤسسة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للرقابة؛ أو كعضو إداري يتمتع بصنع القرار أو الإشراف أو المتابعة في المؤسسة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للرقابة.
- د. إجراء عملية الرقابة بصورة متزامنة أو لاحقة من قبل نفس الشخص الذي يحافظ على الوثائق المحاسبية الرسمية عندما تتضمن هذه الخدمات تحضير الوثائق المرجعية أو البيانات الأصلية في شكل إلكتروني أو غيره؛ وإدراج التعاملات (سواء كانت مشفرة من قبل الإدارة أو غير مشفرة)؛ أو الترخيص في القيام بهذه التعاملات وتنفيذها أو إنجازها (على سبيل المثال، الموافقة على الفواتير وجدول الرواتب أو الادعاءات أو غيرها من مدفوعات الهيئة أو البرنامج الخاضع للرقابة)؛ أو المحافظة على الحسابات المصرفية لهيئة ما أو أن يكون وصياً على أموال الهيئة الخاضعة للرقابة أو أن يمارس السلطات نيابة عن الهيئة أو أن تكون لديه صلاحية القيام بذلك.
- هـ. الأفكار المسبقة عن أفراد أو جماعات أو مؤسسات أو أهداف برنامج معين والتي يمكن أن تدخل تحيزاً على عملية الرقابة.
- و. الانحيازات، بما فيها تلك الناتجة عن قناعات سياسية أو عقائدية أو اجتماعية نابعة عن عضوية أو عمل في مجموعة معينة تعنى بوضع السياسات أو في هيئة أو مستوى حكومي أو عن الولاء لهذه المجموعة أو الهيئة أو المستوى الحكومي.
- ز. البحث عن العمل لدى الهيئة الخاضعة للرقابة أثناء القيام بعملية الرقابة.

²³ فرد العائلة المباشر هو الزوج أو الزوجة أو ما يعادل الزوج أو الزوجة، أو أي شخص معال من قبل العائلة بغض النظر عما إذا كانت له صلة قري بالة أو لم تكن. القريب العائلي هو أحد الوالدين، أو قريب أو طفل غير معال من قبل العائلة.

²⁴ لا يمنع المدقق من الرقابة على برامج تقاعد يشترك فيها إذا (1) لم يكن لديه أية سيطرة على الاستراتيجية الاستثمارية، أو المنافع، أو على أية قضايا إدارية أخرى متعلقة ببرامج التقاعد و (2) كان ينتمي إلى برنامج التقاعد كجزء من وظيفته/ها لدى الجهاز الرقابي على شرط أن تكون برامج التقاعد متوفرة لجميع الموظفين في المراتب الوظيفية المتعادلة.

08.3 قد تواجه الهيئات الرقابية والمدققين ظروف مختلفة أو مجموعة من الظروف التي يمكن ان تشكل معيقاً شخصياً للاستقلالية. لذلك فإنه من المستحيل تحديد كل واحد من هذه الأوضاع التي يحتمل أن ينتج عنها معيق شخصي للاستقلالية. لذلك يجب على الهيئات الرقابية أن تدرج إجراءات معينة كجزء من نظام مراقبة الجودة التابع لها وذلك لتحديد المعوقات الشخصية للاستقلالية والمساعدة في ضمان التقيد بمتطلبات الاستقلالية التابعة لمعايير الرقابة الحكومية. وكحد أدنى يجب على الهيئات الرقابية اتخاذ الإجراءات التالية:

- أ. وضع السياسات والإجراءات من أجل تحديد المعوقات الشخصية للاستقلالية والإبلاغ عنها وحلها.
- ب. تعميم سياسات وإجراءات الجهاز الرقابي على جميع المدققين العاملين فيه، والسعي الى إفهامهم هذه السياسات والإجراءات.
- ج. وضع السياسات والإجراءات الداخلية من أجل متابعة مدى التقيد بسياسات الجهاز الرقابي وإجراءاته.
- د. وضع آلية تأديبية من أجل دعم التقيد بسياسات الجهاز الرقابي وإجراءاته.
- هـ. التشديد على أهمية الاستقلالية وعلى توقع أن يعمل المدقق دائماً في سبيل المصلحة العامة.
- و. توثيق الخطوات التي تم اتخاذها من أجل تحديد أية معوقات شخصية محتملة للاستقلالية .

09.3 عندما حدد الجهاز الرقابي معيقاً شخصياً للاستقلالية قبل العملية الرقابية أو خلالها، يجب عليها أن تتخذ إجراءات من أجل تجاوز هذا المعيق في الوقت المناسب. ويمكن للهيئة الرقابية أن تزيل المعيق الشخصي للاستقلالية في الحالات التي يكون فيها المعيق الشخصي متعلقاً بمدقق واحد أو بخبير في عملية رقابية معينة. على سبيل المثال، يستطيع الجهاز الرقابي أن يقصي ذلك المدقق أو الخبير عن أي عمل له علاقة بتلك العملية أو أن يطلب من المدقق أو الخبير أن يقضي على مسبب المعيق الشخصي. وإذا لم يكن في الإمكان القضاء على المعيق الشخصي، ينبغي على الجهاز الرقابي أن ينسحب من عملية الرقابة. وفي الحالات التي لا يستطع فيها المدققون الحكوميون الانسحاب من عملية الرقابة، يجب عليهم تطبيق الفقرة 04.3.

المعوقات الخارجية

10.3 يجب أن تكون الهيئات الرقابية متحررة من أية معوقات خارجية للاستقلالية. فقد تقيد العوامل الخارجية عن نطاق الجهاز الرقابي عمل المدقق أو تتدخل في قدرته على تشكيل آراء ونتائج واستنتاجات مستقلة وموضوعية. وتحدث المعوقات الخارجية للاستقلالية عندما يُمنع المدققون من التصرف بصورة موضوعية ومن إبداء شكوكهم المهنية وذلك نتيجة للضغوط، سواء كانت حقيقية أو متصورة، التي تمارسها إدارة أو موظفي الهيئة الخاضعة للرقابة أو المؤسسة المشرفة. ففي الحالات التالية، على سبيل المثال، قد لا يتمتع المدققون بالحرية الكاملة لإصدار حكم مستقل وموضوعي مما يؤثر بصورة سلبية على عملية الرقابة:

- أ. التدخل أو التأثير الخارجي الذي يمكن أن يحد أو يغير نطاق عملية الرقابة بصورة غير لائقة أو أن

- يهدف بالقيام بذلك، ويشمل ذلك ممارسة الضغط من أجل خفض حجم العمل المنجز وبصورة غير مناسبة وذلك لخفض التكاليف أو الرسوم.
- ب. التدخل الخارجي في عملية اختيار أو تطبيق إجراءات الرقابة أو في اختيار التعاملات المتوقع فحصها.
- ج. قيود غير معقولة على الوقت المسموح به لإكمال عملية الرقابة أو إصدار التقرير.
- د. القيود المفروضة من الخارج على ولوج الوثائق، أو على الوصول إلى مسؤولين حكوميين أو غيرهم من الأفراد الضروريين لإجراء عملية الرقابة.
- هـ. التدخل الخارجي في تعيين موظفي الرقابة أو في توظيفهم أو مكافأتهم أو ترقيتهم.
- و. القيود المفروضة على الأموال أو غيرها من الموارد المتوفرة للهيئة الرقابية والتي قد تؤثر بصورة سلبية على قدرة الجهاز الرقابي على القيام بمسؤولياته.
- ز. ممارسة السلطة من أجل نقض حكم المدققين بخصوص المحتوى الذي ينبغي أن يتضمنه التقرير الرقابي أو التأثير على ذلك الحكم بشكل غير مناسب.
- ح. التهديد باستبدال المدققين بسبب خلاف حول محتوى تقرير الرقابة أو استنتاجات المدققين أو تطبيق إجراءات محاسبية أو غيرها من الشروط.
- ط. التأثيرات التي تهدد استمرار توظيف المدققين لأسباب أخرى غير عدم الكفاءة أو سوء التصرف أو الحاجة لخدمات الرقابة.

11.3 ينبغي ان يكون لدى الهيئات الرقابية سياسات وإجراءات لتحديد وتجاوز المعوقات الخارجية للاستقلالية، وذلك كجزء من نظام رقابة الجودة للالتزام بمتطلبات الاستقلالية التابعة لمعايير الرقابة الحكومية.

12.3 يمكن أن تتأثر قدرة الجهاز الرقابي في الهيئة الحكومية على أداء العمل والإبلاغ عن النتائج بصورة موضوعية، بالموقع داخل الحكومة وبهيكلية الهيئة الحكومية موضوع الرقابة. ويجب أن يكون الجهاز الرقابي متحرراً من المعوقات المؤسسية للاستقلالية فيما يتعلق بالهيئات الخاضعة للرقابة، سواء قدمت تقاريرها خارجياً إلى أطراف ثالثة أو داخلياً إلى الإدارة العليا في الهيئة الخاضعة للرقابة. وتنتج معوقات الاستقلالية المؤسسية عندما تكون الوظيفة الرقابية في المؤسسة ضمن نطاق التقارير المتعلقة بالمواضيع الخاضعة للرقابة أو عندما يتحمل المدقق أو تناط به مسؤوليات تؤثر على عمليات المجال الخاضع للرقابة.

الاستقلالية
المؤسسية

الاستقلالية المؤسسية للهيئات الرقابية الخارجية

13.3 يمكن افتراضاً أن تكون الهيئات الرقابية الخارجية متحررة من معيقات الاستقلالية عندما تكون المهمة الرقابية في علاقتها المؤسسية خارج نطاق تقارير الهيئة الخاضعة للرقابة ويكون المدقق غير مسؤول عن عمليات هذه الهيئة. وقد تلبى الأجهزة الرقابية في الهيئات الحكومية متطلبات الاستقلالية المؤسسية بعدة طرق ومن الممكن الافتراض أنها متحررة من المعوقات المؤسسية للاستقلالية من جانب الهيئة الخاضعة للرقابة إذا كان الجهاز الرقابي:

- أ. في مستوى حكومي يختلف عن المستوى الذي تتبع له الهيئة الخاضعة للرقابة (اتحادي، أو تابع للولاية، أو محلي). على سبيل المثال أن يقوم مدققون اتحاديون بالرقابة على برنامج تابع لحكومة الولاية؛ أو
- ب. في فرع آخر من الحكومة وفي نفس المستوى الحكومي الذي تتبع له الهيئة الخاضعة للرقابة، على سبيل المثال أن يقوم مدققون تشريعيون بالرقابة على برنامج تابع للسلطة التنفيذية.

14.3 من الممكن أيضاً الافتراض أن يكون الجهاز الرقابي الحكومي متحرر من المعوقات المؤسسية للاستقلالية إذا كان رئيس العملية الرقابية يلبي أياً من الشروط التالية:

- أ. أن يكون قد تم انتخابه بصورة مباشرة من قبل الناخبين في دائرة الاختصاص الخاضعة للرقابة.
- ب. أن يكون قد تم انتخابه أو تعيينه من قبل هيئة تشريعية، وأن يكون خاضعاً للتنحية من قبل هيئة تشريعية، وأن يرفع النتائج الرقابية إلى الهيئة التشريعية وأن يكون مسؤولاً أمامها.
- ج. أن يكون قد تم تعيينه من قبل هيئة أخرى غير الهيئة التشريعية، وطالما كان التعيين مصادق عليه من قبل هيئة تشريعية وكانت التنحية من المنصب خاضعة لإشراف أو موافقة هيئة تشريعية²⁵، ويقوم بتقديم النتائج الرقابية إلى هيئة تشريعية ويكون مسؤولاً أمامها؛
- د. أو أن يكون قد عُيِّن من قبل هيئة تشريعية تم تشكيلها قانونياً غالبية أعضائها من خارج الهيئة الخاضعة للرقابة ومنتخبون أو معيّنون بصورة مستقلة؛ وأن يقدم تقاريره إلى تلك الهيئة ويكون مسؤولاً أمامها.

15.3 بالإضافة إلى المواصفات الافتراضية الواردة في الفقرات 13.3 و 14.3، تفر معايير الرقابة الحكومية بإمكانية وجود هياكل مؤسسية أخرى تعتبر الأجهزة الرقابية التابعة للهيئات الحكومية المنطوية تحتها متحررة

²⁵ من الممكن أن تمارس الهيئات التشريعية سلطاتها التثبيتية بوسائل مختلفة طالما كانت تلك الهيئات مشاركة في الموافقة على الشخص الذي سيرأس المؤسسة الرقابية. ومن الممكن إظهار هذه المشاركة بواسطة الموافقة على الشخص بعد عملية التعيين أو من خلال البدء باختيار أو ترشيح شخص أو مجموعة أشخاص للتعين من قبل السلطة المناسبة.

من أية معيقات مؤسسية للاستقلالية، وتعتبر نتيجة لذلك مستقلة مؤسسياً لتقديم التقارير خارجياً. وينبغي أن توفر هذه الهياكل ضمانات تمنع الهيئة الخاضعة للرقابة من التدخل في قدرة الجهاز الرقابي على تنفيذ العمل والإبلاغ عن النتائج بصورة حيادية. ومن أجل أن تعتبر هيئة رقابية خارجية متحررة من أية معيقات مؤسسية للاستقلالية ضمن هيكلية مغايرة لتلك المنصوص عليها في الفقرات 13.3 و 14.3، ينبغي أن يكون لديها جميع الضمانات التالية. وفي هذه الحالات يجب على الجهاز الرقابي أن يوثق الكيفية التي بها تم الوفاء بكل واحد من هذه الضمانات وأن يوفر الوثائق للجهات التي تقوم بمراقبة عملية رقابة الجودة وللمراجعين النظراء الخارجيين لتحديد ما إذا تم تلبية جميع الضمانات المطلوبة.

أ. الحماية القانونية التي تمنع الهيئة الخاضعة للرقابة من أن تطيح بالجهاز الرقابي.

ب. الحماية القانونية التي تتطلب أن يقوم رئيس الوكالة بإبلاغ الهيئة التشريعية عن تنحية رئيس الجهاز الرقابي من منصبه وعن أسباب تلك التنحية.

ج. الحماية القانونية التي تحول دون قيام الهيئة الخاضعة للرقابة من التدخل في انطلاق أية عملية رقابية أو في نطاقها أو توقيتها أو إكمالها.

د. الحماية القانونية التي تحول دون تدخل الهيئة الخاضعة للرقابة في التقارير الرقابية بما فيها النتائج والاستنتاجات أو الكيفية أو الوسيلة التي تقدم بها تقارير الأجهزة الرقابية أو توقيتها.

هـ. الحماية القانونية التي تطلب من الجهاز الرقابي أن يقدم التقارير إلى هيئة تشريعية أو إلى غيرها من الهيئات المستقلة بصورة متواترة.

و. الحماية القانونية التي تمنح الجهاز الرقابي وحده سلطة اختيار موظفيها والاحتفاظ بهم وترقيتهم وصرافهم.

ز. الحق القانوني للوصول إلى أية سجلات أو وثائق تتعلق بالوكالة أو البرنامج أو المهمة الخاضعة للرقابة؛ والوصول إلى المسؤولين الحكوميين أو غيرهم من الشخصيات بحسب ما يتطلبه تنفيذ العملية الرقابية²⁶.

16.3 توظف هيئات حكومية معينة، سواء كانت فدرالية أو محلية أو تابعة للولاية، مدققين للعمل لدى إدارة الهيئات الخاضعة للرقابة. وقد يخضع هؤلاء المدققون لتوجيه إداري من قبل أشخاص مشاركين في عملية إدارة الهيئة. وتعتبر الهيئات الرقابية هذه على أنها وظائف رقابية داخلية وتُشجَع على استخدام المعايير الدولية التابعة لمعهد المدققين الداخليين والخاصة بالممارسة المهنية للرقابة الداخلية بالتزامن مع معايير الرقابة الحكومية. ووفقاً لمعايير الرقابة الحكومية يمكن افتراض أن تكون وظيفة الرقابة الداخلية الحكومية خالية من المعيقات

الاستقلالية المؤسسية لوظائف الرقابة الداخلية

²⁶ تتمثل إحدى الطرق لتلبية متطلب الوصول القانوني إلى الوثائق في وجود سلطة قانونية لإصدار أمر للحصول على الوثائق المطلوبة.

- المؤسسية لاستقلالية التقارير الداخلية، وذلك إذا لبي مسؤول الجهاز الرقابي جميع الشروط التالية:
- أ. أن يكون مسؤولاً أمام رئيس أو نائب رئيس الهيئة الحكومية أو أمام المسؤولين عن إدارة تلك الهيئة.
 - ب. أن يقدم النتائج الرقابية لكل من رئيس الهيئة الحكومية ونائبه، وللمسؤولين عن إدارة تلك الهيئة.
 - ج. أن تكمن وظيفته في المؤسسة خارج إطار الموظفين أو الإدارة المباشرة للوحدة الخاضعة للرقابة.
 - د. أن يملك إمكانية الوصول إلى المسؤولين عن إدارة الهيئة.
 - هـ. أن يكون في منأ عن الضغوط السياسية بما يكفي للقيام بعمليات رقابية والإبلاغ عن النتائج والآراء والاستنتاجات بصورة موضوعية دون خوف من الانتقام السياسي.

17.3 على هيئة الرقابة الداخلية أن تقدم تقارير دورية للجهة المسؤولة عن حسن الإدارة.

18.3 في حال قيام الهيئات الرقابية الداخلية والمتحررة من المعوقات المؤسسية لاستقلالية بعمليات رقابية على أطراف خارجية مثل المقاولين أو اتفاقيات مع أطراف خارجية، ولا يكون هناك معوقات شخصية وخارجية، فإنه يمكن اعتبار تلك الهيئات مستقلة عن الهيئات الخاضعة للرقابة وقادرة لتقديم تقاريرها بصورة موضوعية لرؤساء الهيئات الحكومية التي تم تعيينها فيها أو لنائبهم، وللمسؤولين عن الحاكمية، ولأطراف خارج المؤسسات بما يتوافق مع القوانين والقواعد والتنظيمات والسياسات الجارية.

19.3 يجب على جهاز الرقابة الداخلية أن يوثق الشروط التي تسمح له بأن يُعتبر متحرراً من المعوقات المؤسسية لاستقلالية لإعداد التقارير الداخلية وأن يوفر هذه الوثائق لمن يراقب عملية رقابة الجودة وللنظرء الخارجيين من أجل مراجعة وتحديد ما إذا تم تلبية جميع الضمانات الضرورية.

20.3 يمكن في بعض الأحيان أن تقوم الهيئات الرقابية بأداء خدمات مهنية أخرى (خدمات غير رقابية) بما لا يتوافق مع معايير الرقابة الحكومية. ويجب على الهيئات الرقابية التي توفر خدمات غير رقابية أن تقدّر ما إذا كان توفير مثل هذه الخدمات يحدث معيقاً لاستقلالية ذلك شكلياً كان أو واقعياً بخصوص الهيئات التي تقوم

**الاستقلالية
المؤسسية لدى أداء
خدمات غير رقابية**

برقابتها.²⁷ بناءً على الحقائق والظروف، يتم استخدام الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت خدمة غير رقابية ستشكل معيقاً لاستقلالية الجهاز الرقابي بخصوص الهيئات التي يقوم برقابتها.

21.3 غالباً ما تضطلع أجهزة الرقابة الحكومية بمسؤوليات رقابية واسعة، لذلك يجب عليها أن تضع سياسات وإجراءات لقبول مهام بإجراء خدمات غير رقابية بحيث لا يشكل ذلك معيقاً لاستقلالية فيما يتعلق بالهيئات التي تقوم برقابتها. (انظر الملحق 1 الفقرتين 02.3 و 03.3 أ لأمثلة عن الخدمات غير الرقابية التي غالباً ما تكون خاصة بأجهزة رقابية في هيئات حكومية ولا تعيق عادة استقلالية الجهاز في ما يتعلق بالهيئة التي يقوم برقابتها. لذلك فليس من الضروري الالتزام بالضمانات الإضافية المنصوص عليها في الفقرة 30.3. وقد يقدم المحاسب العمومي المستقل خدمات رقابية وغير رقابية (يشار إليها عادة بالخدمات الاستشارية) في ظل التزامات تعاقدية مع هيئة ما وعليه أن يحدد ما إذا كانت الخدمات الرقابية التي وفرها أو التزم بتوفيرها تؤثر بصورة دالة أو مادية على موضوع العمليات الرقابية.

مبادئ شاملة للاستقلالية

22.3 ينطبق المبدأ الشامل التاليان على استقلالية المدقق عند تقدير أثر إجراء خدمات غير رقابية لبرنامج أو هيئة خاضعين للرقابة:

(1) يجب على الهيئات الرقابية أن لا توفر خدمات غير رقابية تتضمن أداء مهام إدارية أو اتخاذ قرارات إدارية، (2) وعلى الهيئات الرقابية ألا تقوم بالرقابة على عملها الخاص أو توفر خدمات غير رقابية في الحالات التي تكون فيها الخدمات غير الرقابية هامة أو مادية بالنسبة لموضوع العمليات الرقابية²⁸.

23.3 عند دراسة ما إذا كانت عمليات الرقابة التي تجريها الهيئات الرقابية تتأثر بصورة هامة ومادية بالخدمات غير الرقابية، يجب على الهيئات الرقابية أن تقيم (1) العمليات الرقابية الجارية حالياً؛ و(2) عمليات الرقابة المخطط لها؛ و(3) المتطلبات والالتزامات بإجراء عمليات الرقابة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والقواعد

²⁷ أصدر مكتب المساءلة العامة (GAO) توجيهات إضافية في شكل أسئلة وأجوبة للمساعدة في تطبيق المعايير المتعلقة بالخدمات غير الرقابية. ويمكن الحصول على هذا الدليل والمسمى: معايير الرقابة الحكومية، أجوبة على أسئلة معيار الاستقلالية، مؤلف رقم GAO-02-870G (واشنطن العاصمة: حزيران 2002) في موقع مكتب المساءلة العامة على الإنترنت في صفحة معايير الرقابة الحكومية. (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>)
²⁸ يتضمن مفهوم "الأهمية" و "المادية" مقاييس كمية ونوعية ذات علاقة بموضوع الرقابة.

والعقود وغيرها من الاتفاقيات و(4) والسياسات التي تحمل الجهاز الرقابي مسؤوليات لتوفير الخدمات الرقابية.

24.3 إذا طُلب²⁹ من الجهاز الرقابي إجراء خدمات غير رقابية يمكن أن تعيق قدرته على الوفاء بأحد المبدئين الشاملين للاستقلالية أو بكليهما لأنواع محددة من الأعمال الرقابية، فإن على ذلك الجهاز أن يبلغ الطالب والهيئة الخاضعة للرقابة أن إجراء خدمات غير رقابية سوف يعيق استقلالية المدقق بخصوص عمليات رقابية أو مهام تصديق لاحقة.

أنواع الخدمات غير الرقابية

25.3 غالباً ما تقع الخدمات غير الرقابية ضمن أحد التصنيفات التالية: (أنظر الملحق، الفقرات 02.3 إلى 03.3) لأمتثلة عن الخدمات غير الرقابية الخاصة بالأجهزة الرقابية في الهيئات الحكومية).

أ. خدمات غير رقابية لا تعيق استقلالية الجهاز الرقابي فيما يتعلق بالهيئات التي يقوم برقابتها لذلك فإنه لا يتطلب الالتزام بالضمانات الإضافية الواردة في الفقرة 30.3. (أنظر الفقرات 26.3 و 27.3).

ب. خدمات غير رقابية لا تعيق استقلالية الجهاز الرقابي فيما يتعلق بالهيئات التي يقوم برقابتها طالما التزمت بالضمانات الإضافية الواردة في الفقرة 30.3. (أنظر الفقرة 28.3).

ج. خدمات غير رقابية تعيق فعلاً استقلالية الجهاز الرقابي. والالتزام بالضمانات الإضافية لا يتغلب على هذا المعيق. (أنظر الفقرة 29.3).

خدمات غير رقابية لا تعيق استقلالية المدقق

26.3 الخدمات الرقابية التي يوفر المدققون من خلالها نصائح فنية اعتماداً على معرفتهم وخبراتهم الفنية لا تعيق استقلالية هؤلاء المدققين فيما يتعلق بالهيئات التي يقومون برقابتها، كما أنها لا تتطلب أن يطبق الجهاز الرقابي الضمانات الإضافية. من ناحية ثانية، قد تعاق استقلالية المدقق إذا أدت درجة النصيحة وطبيعتها إلى اتخاذ المدقق قرارات إدارية أو أداء مهام إدارية.

²⁹ يمكن أن تكون الجهة الطالبة للخدمات غير الرقابية إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة أو طرف مثل جهاز إشراف تشريعي.

27.3 تشمل الخدمات التي تعدّ بمثابة توفير نصائح مهنية الأنواع الآتية:

أ. مشاركة المدقق بصفة استشارية بحتة وبدون تصويت في نشاطات اللجان، وفرق المهام، والهيئات الاستشارية ومجموعات التركيز وغيرها، وذلك من أجل:

(1) توفير الاستشارة لإدارة الهيئة في مواضيع معينة اعتماداً على معرفته.

(2) أو معالجة مشاكل طارئة.

ب. توفير الأدوات والمنهجيات مثل التوجيه والممارسات التجارية السليمة، الدراسات التأسيسية، ومنهجيات تقييم المراقبة الداخلية التي يمكن استخدامها من قبل الإدارة.

ج. توفير نصائح فنية دقيقة ومحددة للهيئة الخاضعة للمراقبة وإدارتها من أجل مساندة القيام بنشاطات مثل (1) الإجابة على أسئلة فنية أو توفير التدريب، و (2) تطبيق التوصيات الناجمة عن عملية الرقابة، و (3) تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية، و (4) توفير المعلومات حول الممارسات التجارية السليمة.

خدمات غير رقابية لا تعيق الاستقلالية إذا ما تم تطبيق الضمانات الإضافية

28.3 تشمل الخدمات غير الرقابية التي لا تعيق استقلالية الجهاز الرقابي فيما يتعلق بالهيئات التي يقوم برقابتها طالما التزمت هذه الخدمات بالضمانات الإضافية ما يلي:

أ. توفير مساندة محاسبية أساسية تقتصر على خدمات مثل إعداد مسودات البيانات المالية اعتماداً على جدول حسابات الإدارة والموازنة التجريبية أو أي تعديل أو تصحيح أو إغلاق المدخلات التي وافقت الإدارة عليها، بالإضافة إلى إعداد مسودات الملاحظات على البيانات المالية اعتماداً على معلومات حددتها ووافقت عليها الإدارة وإعداد موازنة تجريبية اعتماداً على جدول حسابات الإدارة والمحافظة على جداول الاهتلاك التي حددت الإدارة بشأنها منهجية الاهتلاك، ومعدل الاهتلاك، وقيمة الأصول التي تم إنقاذها. (إذا قام الجهاز الرقابي بإعداد مسودة البيانات المالية والملاحظات المتعلقة بها وقام بعملية الرقابة على البيانات المالية، يتعين ان يحصل المدقق على وثائق من إدارة هذا الجهاز تقر فيها بدورها في إعداد البيانات المالية والملاحظات المتعلقة بها، وبمراجعتها وموافقتها على هذه البيانات والملاحظات وبمسؤوليتها عنها وذلك في خطاب تمثيل الإدارة. ولغرض هذا التوثيق يمكن استخدام خطاب تمثيل الإدارة الذي أُعدّ كجزء من عملية الرقابة).

ب. توفير خدمات جداول الرواتب عندما لا يكون جدول الرواتب مادياً بالنسبة لموضوع الرقابة أو أهدافها. وتقتصر هذه الخدمات على استعمال المستندات والبيانات الموافق عليها من قبل إدارة الهيئة الخاضعة للمراقبة.

ج. تقديم خدمات تقدير أو تقييم تقتصر على خدمات مثل مراجعة عمل الهيئة أو الاختصاصي الذي يعمل لديها، حيث توفر الهيئة أو الاختصاصي الذي يعمل لديها الأدلة الأولية للحسابات الواردة في البيانات المالية أو غيرها من المعلومات التي سيتم رقبته؛ وتقييم برنامج التقاعد الخاص بالهيئة، وغيره من الإعانات التي تلي الخروج من الوظيفة، أو المسؤوليات القانونية المشابهة شرط أن تكون الإدارة قد حددت وتحملت مسؤولية كافة المعطيات والاقتراضات الهامة.

د. إعداد مقترح التكلفة غير المباشرة للجهاز³⁰ أو مخطط توزيع التكلفة شرط أن لا تكون المبالغ ذات أهمية مادية بالنسبة الى البيانات المالية، وأن تتحمل الإدارة مسؤولية كافة الاقتراضات والمعطيات الهامة.

هـ. توفير خدمات استشارية بخصوص تقنيات المعلومات تقتصر على تصميم الأنظمة وتركيبها وأمنها بالإضافة إلى الضمانات الواردة في الفقرة 30.3، وذلك إذا أقرت الإدارة بمسؤوليتها عن التصميم والتركيب والمراقبة الداخلية لنظام الهيئة ولا تعتمد على عمل المدققين باعتباره الأساس الأولي لتحديد (1) ما إذا ينبغي تطبيق نظام جديد، (2) وملائمة تصميم النظام الجديد، (3) وملائمة تغييرات التصميم الرئيسية لنظام قائم، (4) وملائمة النظام لتلبية المتطلبات التنظيمية وغيرها من المتطلبات.

و. توفير خدمات الموارد البشرية لمساندة الإدارة في عملية تقييم المرشحين المحتملين عندما تكون الخدمات مقصورة على نشاطات مثل المشاركة في هيئة تقييم مكونة من ثلاثة أشخاص على الأقل لمراجعة مطالب التوظيف أو مقابلة المرشحين وذلك من أجل توفير رأي للإدارة يمكنها من الوصول إلى قائمة بأفضل المتقدمين المؤهلين لتزويد الإدارة بها.

ز. إعداد الملفات الضريبية الدورية اعتماداً على معلومات وفرتها الهيئة الخاضعة للرقابة.

خدمات غير رقابية تعيق الاستقلالية

29.3 لا يمكن الالتزام بالضمانات الإضافية من التغلب على معيقات الاستقلالية في هذا التصنيف. إن بعض الخدمات غير الرقابية تدعم بطبيعتها عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة بصورة مباشرة وتعيق قدرة الجهاز الرقابي على تلبية أي من المبدأين العامين للاستقلالية المذكورين في الفقرة 22.3 أو كلاهما للقيام بأنواع معينة من أعمال الرقابة. وتشمل الخدمات الواردة ضمن هذا التصنيف الأنواع الآتية:

³⁰ يحجز مكتب الإدارة والموازنة (OMB) على المدقق الذي يعد مقترح التمويل غير المباشر الخاص بالهيئة القيام بالعملية الرقابية المطلوبة عندما تفوق التكاليف غير المباشرة التي تسترجعتها الهيئة مبلغ المليون دولار أمريكي وذلك طبقاً للتعميم رقم أ-133 التابع لمكتب الإدارة والموازنة والذي عنوانه الرقابة على الولايات والحكومات المحلية والمنظمات غير الربحية، الجزء ج.305(ب)، تعديل 27 جوان 2003.

- أ. المحافظة على/ أو إعداد الوثائق المحاسبية الأساسية للهيئة الخاضعة للرقابة أو المحافظة على/ أو تحمل مسؤولية الوثائق المالية الأساسية أو غيرها من المستندات التي سيقوم الجهاز الرقابي براقبتها.
- ب. إدراج التعاملات (سواء كانت مشفرة أم غير مشفرة) في الوثائق المالية للهيئة أو أية وثائق أخرى توفر لاحقاً مُدخلاً في الوثائق المالية للهيئة.
- ج. تحديد موازنات الحسابات أو شروط الرسملة.
- د. تصميم أو تطوير أو تركيب أو تشغيل النظام المحاسبي التابع للهيئة الخاضعة للرقابة أو غيره من الأنظمة المعلوماتية ذات الأهمية بالنسبة لموضوع الرقابة.
- هـ. توفير الخدمات المتعلقة بإعداد جداول الرواتب التي تكون (1) هامة ومادية بالنسبة لموضوع العملية الرقابية أو أهدافها، و/ أو (2) تتضمن اتخاذ قرارات إدارية.
- و. توفير خدمات تقدير وتقييم تتجاوز النطاق الوارد وصفه في الفقرة 28.3 ج.
- ز. التوصية بشخص واحد ليتولى وظيفة معينة ورئسية بالنسبة للبرنامج أو الهيئة الخاضعين للرقابة، وبطريقة أخرى التأثير على اختيار الإدارة للمرشح، أو القيام بالبحث عن مسؤول تنفيذي أو بتسيير برنامج توظيف لفائدة الهيئة الخاضعة للرقابة.
- ح. تطوير نظام لقياس أداء الهيئة الخاضعة للرقابة عندما يكون ذلك النظام هاماً أو مادياً بالنسبة الى موضوع العملية الرقابية.
- ط. تطوير سياسات وإجراءات ومراقبات داخلية للهيئة الخاضعة للرقابة .
- ي. القيام بتقييم عمليات المراقبة الداخلية التابعة للإدارة عندما تكون تلك العمليات هامة بالنسبة الى موضوع العملية الرقابية.
- ك. توفير خدمات تنوي الإدارة أن تستخدمها كأساس أولي لاتخاذ قرارات هامة لصلب موضوع الرقابة.
- ل. القيام بمهام الرقابة الداخلية عندما يتم ذلك من قبل مدققين خارجيين.
- م. العمل كأعضاء لهم حق التصويت في اللجنة الإدارية للهيئة أو في مجلس إدارتها، واتخاذ سياسية تؤثر على التوجه المستقبلي للهيئة وعلى برامجها، والإشراف على موظفي الهيئة، وتطوير سياسات برمجية، والموافقة على تعاملات الهيئة، أو الوصاية على أصول الهيئة³¹.

³¹ تتضمن أصول الهيئة جميع ممتلكات الهيئة بما فيها الحسابات البنكية وحسابات الاستثمار والموجودات والمعدات وغيرها من الأصول مملوكة كانت أو مؤجرة أو كانت في حوزة الهيئة، والمستندات المالية الورقية منها والإلكترونية.

ضمانات إضافية للمحافظة على استقلالية المدقق عند توفير خدمات غير رقابية

30.3 إن توفير خدمات غير رقابية كما هي موصوفة في الفقرة 28.3 لا يعيق الاستقلالية في حالة عدم انتهاك المبدئين العاميين للاستقلالية المنصوص عليهما في الفقرة 22.3. ولتوفير هذه الخدمات الرقابية يجب على الجهاز الرقابي أن يلتزم بكل من الضمانات التالية:

أ. أن يوثق اعتباره للخدمات غير الرقابية بما في ذلك استنتاجاته حول التأثير على الاستقلالية.

ب. أن يدون كتابياً تفاهما مع الهيئة الخاضعة للرقابة حول أهداف ونطاق العمل ونتائج أو حول منتج منجزات الخدمة غير الرقابية أو الخدمات المسلمة؛ ومسؤولية الإدارة عن (1) موضوع الخدمات غير الرقابية، (2) والنتائج الملموسة للعمل، و (3) اتخاذ أية قرارات تشمل وظائف إدارية متعلقة بالخدمة غير الرقابية وتحمل المسؤولية الكاملة عن تلك القرارات.

ج. أن يستثني من تخطيط أو إجراء أو مراجعة أعمال رقابية في موضوع الخدمة غير الرقابية الموظفين الذين وفروا الخدمات غير الرقابية.³²

د. أن لا يقلص من نطاق أو مدى العمل الرقابي إلى ما دون المستوى المطلوب لو تم تقديم الخدمة غير الرقابية من طرف لا صلة له بها.

الحكم المهني

31.3 يجب على المدققين استخدام الحكم المهني عند تخطيط وتنفيذ عمليات الرقابة ومهام التصديق وعند تقديم النتائج.

32.3 يتضمن الحكم المهني ممارسة الاهتمام والشكّ المهني المعقولين. ويغطي الاهتمام المعقول العمل بجهد وفق المعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية السارية. أما الشكّ المهني فهو تصرف يشمل ذهنياً متسائلاً وتقييماً ناقداً للأدلة. ويشمل الشكّ المهني أيضاً توجهها عقلياً لدى المدقق لا يفترض أن الإدارة غير صادقة أو أنه لا مجال للشكّ في صدقها. ذلك أن الإيمان بأن الإدارة صادقة لا يغني عن قبول أدلة كافية ومناسبة.

33.3 إن استخدام معرفة المدقق المهنية ومهاراته وخبراته، بصورة مجتهدة وصدق وأمانة، في جمع

³² يسمح للموظفين الذين قدموا الخدمات غير الرقابية بنقل الوثائق والمعلومات المتحصل عليها والخاصة بالهيئة الخاضعة للرقابة وبعملياتها إلى الفريق المكلف بإجراء عملية الرقابة.

المعلومات والتقييم الموضوعي لمدى كفاية الأدلة وملاءمتها يشكل مكوناً حرجاً في العمليات الرقابية. ذلك أن الحكم المهني والكفاءة مبدآن مترابطان لأن الأحكام التي يصدرها المدقق رهينة بكفاءته.

34.3 يمثل الحكم المهني تطبيق المعرفة والمهارات والخبرات المجتمعة لدى جميع الموظفين المشاركين في مهمة ما، الى جانب الحكم المهني للمدقق ذاته. وقد يشمل الحكم المهني أيضاً التعاون مع أصحاب المصالح والخبراء الخارجيين وإدارة الجهاز الرقابي، بالإضافة الى الموظفين المشاركين في عملية الرقابة بصورة مباشرة.

35.3 عند تنفيذ عملية الرقابة والتقرير عنها، فإنه من الضروري استخدام الحكم المهني في جميع النواحي المتعلقة بأداء المسؤولين المهنية، ومنها إتباع معايير الاستقلالية والمحافظة على الموضوعية والمصادقية، وتعيين موظفين أكفاء للقيام بالمهمة، وتحديد نطاق العمل، وتقييم نتائج العمل وتقديمها، والإبقاء على العمليات المناسبة في مراقبة جودة العملية.

36.3 إن استخدام الحكم المهني هام لتحديد مستوى الفهم المطلوب لموضوع الرقابة والظروف المحيطة ذات العلاقة. ويشمل ذلك الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت خبرة وتدريب ومعرفة ومهارات وقدرات فريق الرقابة الجماعية وفهمه الشامل كافية لتقدير المخاطر حول إمكانية سوء فهم موضوع الرقابة أو احتوائه على أخطاء هامة.

37.3 ويعتبر تقييم مستوى المخاطر لكل مهمة، ومنها خطر الوصول إلى استنتاج خاطئ، موضوعاً هاماً آخر. وفي سياق مخاطر العملية الرقابية، فإن ممارسة الحكم المهني في تحديد مدى كفاية وملائمة الأدلة التي ستستخدم لدعم النتائج والاستنتاجات بناءً على أهداف عملية الرقابة وأية توصيات صادرة بشأنها تشكل جزءاً لا يتجزأ من عملية الرقابة.

38.3 يجب على المدققين توثيق القرارات الهامة التي تؤثر على أهداف عملية الرقابة، ونطاقها ومنهجيتها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها النابعة من ممارسة الحكم المهني.

39.3 بينما يضع هذا المعيار على المدقق والجهاز الرقابي مسؤولية ممارسة الحكم المهني في تخطيط وتنفيذ

عملية رقابة أو مهمة تصديق، فإنه لا يعني مسؤولية لامحدودة للمدقق أو للجهاز الرقابي، كما أنه لا يعني عصمة أي منهما من الخطأ. ذلك أنه لا يمكن الوصول إلى ضمان مطلق بسبب طبيعة الأدلة خصوصيات عملية الاحتيال. ولا يعني استخدام الرأي الحكيم القضاء على جميع المحدوديات الممكنة أو مكامن الضعف المرتبطة بعملية رقابية معينة؛ بل يعني تعرّف هذه الجوانب وأخذها في الاعتبار والتقليل من حجمها وتخفيف حدتها وشرحها.

الكفاءة

40.3 يجب على الموظفين المعيّنين لإجراء عملية رقابة أو مهمة تصديقي أن يمتلكوا بصورة جماعية كفاءة مهنية كافية لأداء المهام المطلوبة.

41.3 يجب على إدارة الجهاز الرقابي أن تقيّم المهارات التي تحتاجها لتقدير ما إذا كان لدى موظفيها المهارات اللازمة التي تتطابق مع المهارات المطلوبة لإتمام تفويض رقابي أو مجال العمليات الرقابية المزمع القيام بها. ولذلك يجب أن يكون لدى الهيئات الرقابية عملية انتداب للموظفين وتشغيلهم وتطويرهم بشكل مستمر وتعيينهم وتقييمهم وذلك من أجل المحافظة على قوة عاملة ذات كفاءة. وتعتمد طبيعة هذه العملية ومداهها ورسميتها على عوامل مختلفة مثل حجم الجهاز الرقابي وهيكلته وعمله.

42.3 تتبع الكفاءة من خليط من التعليم والخبرة. ولا تقاس الكفاءات بالضرورة بعدد سنين الخبرة الرقابية لأن مثل هذا المقياس الكمي قد لا يعكس بدقة أنواع الخبرات المكتسبة لدى المدقق في أي فترة زمنية. وتشكل المحافظة على الكفاءة من خلال الالتزام بالتعلم والتطوير طيلة حياة المدقق المهنية عنصراً هاماً بالنسبة للمدققين، حيث تمكن الكفاءة المدقق من إصدار أحكام مهنية سليمة.

المعرفة الفنية والكفاءة

43.3 يجب على الفريق المكلف بإجراء عملية رقابية أو مهمة تصديق بموجب معايير الرقابة الحكومية أن يمتلك بصورة جماعية المعرفة التقنية والمهارات والخبرة المطلوبة ليكون مؤهلاً لنوع العمل الجاري إنجازه، وذلك قبل البدء في تلك المهمة. ويجب على الفريق المكلف بمهمة الرقابة أو مهمة التصديق بموجب معايير الرقابة الحكومية أن تتوفر بشكل جماعي:

أ. المعرفة بمعايير الرقابة الحكومية التي تنطبق على نوع العمل المنوط بهم وكذلك التكوين والمهارات والخبرات الضرورية لتطبيق هذه المعرفة على العمل الجاري تنفيذه.

ب. المعرفة العامة بالبيئة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة والموضوع الجاري مراجعته.

ج. المهارات الضرورية للتواصل بوضوح وفعالية، شفها وكتابيا على حد سواء.

د. المهارات الملائمة للعمل الذي يتم تنفيذه، على سبيل المثال، امتلاك الموظف أو الاختصاصي المهارات في:

(1) المعاينة الإحصائية إذا تضمن العمل استخدام المعاينة الإحصائية؛

(2) تقنيات المعلومات إذا تضمن العمل مراجعة الأنظمة المعلوماتية؛

(3) الهندسة إذا تطلب العمل مراجعة بيانات هندسية معقدة؛

(4) منهجيات رقابة أو مهارات تحليلية متخصصة مثل استخدام أدوات مسح معقدة أو تقديرات قائمة على استشارات تأمينية، أو اختبارات فحص إحصائية، إذا كانت هذه المهارات مهمة؛

(5) أو المعرفة المتخصصة في مواضيع مثل العلوم أو الطب أو البيئة أو التربية أو أي موضوع متخصص آخر، إذا تطلب العمل مثل هذه الخبرة.

مؤهلات إضافية لعمليات الرقابة المالية و مهام التصديق

44.3 يجب على المدققين الذين ينفذون عمليات رقابية مالية أن يكونوا على دراية بالمبادئ المحاسبية السارية عموماً (GAAP)، وبمعايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين (AICPA) المتعلقة بالأعمال الميدانية وتقديم التقارير، والبيانات المتعلقة بالمعايير الرقابية (SAS) ذات العلاقة، وتطبيق هذه المعايير. بالإضافة إلى ذلك، إذا استخدم المدققون معايير الرقابة الحكومية بالتزامن مع أي معيار آخر، يجب أن يكونوا ضالعين وأكفاء في تطبيق تلك المعايير. ويجب أن يكون المدقق المعين للقيام بعمليات رقابة مالية أو بمهام تصديق أن يكون محاسباً قانونياً معتمداً أو شخصاً يعمل لدى شركة محاسبة قانونية معتمدة أو جهازاً حكومياً للرقابة.³³

45.3 ويسري الأمر أيضاً على ومهام التصديق حيث تدمج معايير الرقابة الحكومية معايير التصديق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين. فيجب على المدققين أن يكونوا ضالعين بالمعيار العام للمعهد الأمريكي والمتعلق بالشروط، وبمعايير التصديق التابعة للمعهد الأمريكي والمتعلقة بالعمل الميداني وتقديم التقارير، وبالبيانات المتعلقة بمعايير مهام التصديق (SSAE) ذات العلاقة. ويجب عليهم كذلك أن يكونوا مؤهلين لتطبيق هذه المعايير وهذه البيانات على المهمة المنوطة بعهدتهم. وإذا استخدم المدققون معايير الرقابة الحكومية بالتزامن مع أي معيار آخر، يجب عليهم أن يكونوا ضالعين وأكفاء في تطبيق تلك المعايير.

³³ يعتبر المدققون القانونيون المعتمدون بتاريخ 31 ديسمبر 1970 أو قبله، وكذلك الأشخاص العاملون لدى شركات محاسبة قانونية معتمدة بتاريخ 31 ديسمبر 1970 أو قبله مؤهلين وفقاً لهذا المعيار.

التكوين المهني المستمر

46.3 على المدققين الذين ينفذون أعمالاً بموجب معايير الرقابة الحكومية بما في ذلك تخطيط وتوجيه وتنفيذ أعمال ميدانية، أو تقديم التقارير عن عمليات رقابة أو مهام تصديق في إطار معايير الرقابة الحكومية، أن يحافظوا على كفاءتهم المهنية من خلال التكوين المهني المستمر. لذلك يجب على كل مدقق ينفذ عملاً بموجب معايير الرقابة الحكومية أن يحصل كل عامين على ما لا يقل 24 ساعة من التكوين المهني المستمر الذي يرتبط مباشرة بأعمال الرقابة الحكومية والبيئة الحكومية أو بالبيئة الخاصة والفريدة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة. وبالنسبة الى المدققين الذين يشاركون بدرجة أو أخرى في تخطيط المهام وإدارتها والإبلاغ عنها في إطار المعايير الرقابية الحكومية، او المدققين الذين لا يشاركون في تلك النشاطات ولكنهم يخصصون 20 في المائة أو اكثر من وقتهم سنويا للقيام بمهام في إطار المعايير الرقابية الحكومية، فإن عليهم الحصول على 56 ساعة إضافية من التكوين المهني المستمر على الأقل (بما مجموعه 80 ساعة من التكوين المهني المستمر كل سنتين)، مما يدعم كفاءة المدقق المهنية للقيام بعمليات رقابية ومهام تصديق. على المدققين المطالبين بمتابعة 80 ساعة من التكوين المهني المستمر ان يُتموا 20 ساعة من التكوين المهني المستمر على الأقل في كل سنة من الفترة ذات السنتين.

47.3 إن برامج التكوين المهني المستمر هي نشاطات تعليمية ذات هيكلية معينة وأهداف تعليمية مصممة من أجل المحافظة على معرفة المشترك ومهارته وقدراته وتطويرها في مجالات ذات علاقة بتنفيذ أعمال الرقابة أو مهام التصديق. إن تحديد طبيعة المواضيع الملائمة للمحاسب من أجل تلبية متطلب الـ80 ساعة ومتطلب الـ24 ساعة هو أمر متعلق بممارسة الحكم المهني من قبل المدقق بالتشاور مع المسؤولين المناسبين في الجهاز الرقابي. ومن المواضيع التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إبداء الرأي خبرة المدقق، والمسؤوليات التي يضطلع بها عند أداء مهام بموجب معايير الرقابة الحكومية، والبيئة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة.

48.3 إن مسؤولية تحسين كفاءتهم وتلبية متطلبات التكوين المهني المستمر تقع بالدرجة الأولى على المدققين أنفسهم. ويجب أن يكون لدي الجهاز الرقابي آليات لمراقبة الجودة من أجل ضمان استجابة المدققين لمتطلبات التكوين المهني المستمر، بما في ذلك توثيق استكمال التكوين المهني المستمر. لقد قام مكتب المساءلة العامة (GAO) بتطوير دليل بخصوص متطلبات التكوين المهني المستمر وذلك لمساعدة المدققين وهيئات الرقابة على إبداء الحكم المهني عند تلبية متطلبات التكوين المهني المستمر³⁴.

³⁴ يمكن الإطلاع على هذا الدليل تحت عنوان: معايير الرقابة الحكومية: دليل حول متطلبات معايير الرقابة الحكومية للتعليم المهني المستمر، GAO-05-568 (واشنطن العاصمة: إبريل 2005) على موقع مكتب المساءلة العامة على الإنترنت على صفحة معايير الرقابة الحكومية: (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>)

49.3 يجب على الاختصاصيين الخارجيين الذين يساعدون في تنفيذ مهمة ما بموجب معايير الرقابة الحكومية أن يكونوا مؤهلين و أن يحافظوا على كفاءة مهنية في مجال اختصاصهم، لكنهم معفون من تلبية متطلبات التكوين المهني المستمر بموجب معايير الرقابة الحكومية سالفة الذكر. من ناحية أخرى يجب على المدققين الذين يستخدمون عمل اختصاصيين خارجيين أن يقيّموا المؤهلات المهنية لهؤلاء الاختصاصيين وأن يوثقوا نتائجهم واستنتاجاتهم. كما يجب على الاختصاصيين الداخليين الذين يشكلون جزءاً من الجهاز الرقابي ويؤدون وظائفهم كجزء من فريق الرقابة أن يلبوا متطلبات معايير الرقابة الحكومية بما فيها متطلبات التكوين المهني المستمر.

50.3 يجب على كل مؤسسة رقابية أن تقوم بعمليات رقابية أو بمهام تصديق وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية:

- أ. أن تضع نظاماً لرقابة الجودة يكون مصمماً بطريقة توفر للجهاز الرقابي ضماناً معقولاً بأن الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية وبالمتطلبات القانونية والتنظيمية السارية،
- ب. وأن تجري مراجعة خارجية من قبل نظراء مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.³⁵

رقابة الجودة وضمانها

51.3 يشمل نظام رقابة الجودة في الجهاز الرقابي قيادة الجهاز، والتأكيد على القيام بعمل عالي الجودة، والسياسات المتبعة والإجراءات التي تم اتخاذها لتوفير الضمان المعقول بأن الجهاز ملتزم بالمعايير المهنية وبالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.³⁶ وتختلف طبيعة ومدى ورسمية السياسات والإجراءات المتعلقة بنظم رقابة الجودة في الجهاز الرقابي بحسب ظروف الجهاز، مثل حجم الجهاز وعدد مكاتبه، وانتشاره الجغرافي، وبحسب معرفة موظفيه وخبرتهم، وطبيعة الأعمال الرقابية التي يقوم بها ودرجة تعقيدها، وبحسب اعتبارات ذات علاقة بالتكلفة والفائدة.

نظام رقابة الجودة

³⁵ ينتج عن عدم التزام الجهاز الرقابي بمتطلبات مراجعة النظراء (الفقرة 50.3 ب والفقرات 55.3 إلى 60.3) بيان التزام معدل وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية. ويتم اختبار التزام (أو عدم التزام) الجهاز الرقابي بالمتطلبات والإبلاغ عنه، بالنسبة إلى نظام لرقابة الجودة في الفقرة 50.3 أ والفقرات 51.3 إلى 54.3، كجزء من عملية مراجعة النظراء ولا يؤثر على بيان الالتزام بمعايير الرقابة الحكومية (أنظر الفصل 1، الفقرات 11.1 إلى 13.1)

³⁶ إن نظام رقابة الجودة المناقش في هذا الجزء يتفق مع البيان المقترح من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حول معايير الرقابة على الجودة، نظام الشركة لرقابة الجودة، باستثناء انظر الفقرة 54.3 أن متطلبات معايير الرقابة الحكومية تنص على أن مراجعات العمل والتقرير والتي تمثل عادة جزءاً من عملية الإشراف والمراجعة ليست أنظمة لرقابة المتابعة عندما تستخدم بمفردها.

52.3 يجب على كل جهاز رقابي أن يوثق السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة التابع له وأن يُطلع موظفيه على تلك السياسات والإجراءات. ويجب على الجهاز الرقابي أيضا ان يوثق الالتزام بتلك السياسات والإجراءات وأن يحافظ عليها لمدة من الوقت تكفي القائمين بإجراءات المتابعة ومراجعة النظراء لتقييم مدى التزام الجهاز الرقابي بسياسات وإجراءات رقابة الجودة. أما شكل هذه الوثائق ومحتواها فهما مسألة خاضعة للحكم المهني ويختلفان بناء على ظروف الجهاز الرقابي.

53.3 يجب على الجهاز الرقابي أن يدرج في نظام رقابة الجودة التابع له سياسات وإجراءات تتناول في مجموعها العناصر التالية:

أ. مسؤوليات القادة فيما يتعلق بالجودة داخل الجهاز الرقابي: سياسات وإجراءات تنص على المسؤوليات بالنسبة الى جودة العمليات الرقابية ومهام التصديق التي يتم القيام بها وفقا لمعايير الرقابية الحكومية، والإعلام عن السياسات والإجراءات ذات العلاقة بالجودة، حيث تشجع هذه السياسات والإجراءات على إرساء ثقافة تفرّ بأن الجودة أساسية في القيام بالعمليات الرقابية وفقا لمعايير الرقابة الحكومية.

ب. الاستقلالية والمتطلبات القانونية والأخلاقية: وضع سياسات وإجراءات الهدف منها توفير ضمان معقول بأن الجهاز الرقابي وموظفيه يحافظون على الاستقلالية ويلتزمون بالمتطلبات القانونية والأخلاقية السارية.³⁷

ج. انطلاق³⁸ عمليات الرقابة والتصديق وقبولها ومواصلتها: وضع سياسات وإجراءات لانطلاق عمليات الرقابة والتصديق وقبولها ومواصلتها من أجل توفير ضمان معقول بأن الجهاز الرقابي سيقوم بعمليات رقابية فقط اذا كان بإمكانه الالتزام بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية، وبأنه يعمل في نطاق مهمته او صلاحية القانونية.

³⁷ انظر الفقرات 02.3 إلى 30.3 بالنسبة الى معايير الرقابة الحكومية المتعلقة بالاستقلالية. أنظر الفصل 2 بالنسبة الى معايير الرقابة الحكومية المتعلقة بالمبادئ الأخلاقية. يمكن أن يخضع المدققون القانونيون المعتمدون او أعضاء المنظمات المهنية أيضا الى المتطلبات الأخلاقية لتلك المنظمات المهنية او الهيئات المخولة. كما يمكن أن يخضع المدققون التابعون للمنظمات الحكومية أيضا الى القوانين والنظم الأخلاقية الحكومية.

³⁸ تقوم أجهزة الرقابة الحكومية بعمليات الرقابة والتصديق نتيجة لـ (1) رأي الجهاز الرقابي*، (2) طلبات صادرة عن الهيئات التشريعية او هيئات الإشراف، و (3) تفويضات قانونية. في ما يتعلّق بالطلبات والتفويضات القانونية، يمكن مطالبة جهاز الرقابة الحكومي بالقيام بالعمل. أنظر الفقرة 04.3 بخصوص المتطلبات عندما يكون الجهاز الرقابي في هيئة حكومية غير مستقل ولا يمكنه رفض القيام بالعمل بسبب متطلبات تشريعية او أسباب أخرى.

د. الموارد البشرية: وضع سياسات وإجراءات من أجل توفير ضمان معقول بأن لدى الجهاز الرقابي موظفين ذوي قدرات وكفاية تؤهلهم للقيام بعملياته الرقابية وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.³⁹

هـ. أداء عمليات الرقابة والتصديق، والتوثيق، وإعداد التقارير: (بالنسبة الى عمليات الرقابة المالية تطبق الفصول 1 الى 5، بالنسبة الى مهام التصديق تطبق الفصول 1 الى 3 والفصل 6، وبالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء تنطبق الفصول 1 الى 3 والفصلين 7 و 8) وضع سياسات وإجراءات توفر للجهاز الرقابي ضمانا معقولا بأن عمليات الرقابة ومهام التصديق تُنفذ وأن التقارير تُصدّر وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

و. متابعة الجودة: تقييم متواصل ودوري للعمل الرقابي والتصديقي الهدف منه توفير ضمان معقول للجهاز الرقابي بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مصمّمة بصورة ملائمة وأنها تعمل بفعالية على أرض الواقع. والهدف من متابعة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة هو تقييم (1) مدى الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، (2) ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمّما بطريقة ملائمة، و (3) ما إذا كانت السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة تعمل بفاعلية وأنها موضع التزام في مستوى الممارسة. وتختلف إجراءات المتابعة بناء على حقائق الجهاز الرقابي وظروفه. ويجب على الجهاز الرقابي ان يقوم بإجراءات المتابعة التي تمكنه من تقييم مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات رقابة الجودة السارية بالنسبة الى العمليات الرقابية المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية. ويجب أن يكون لدى الأشخاص الذين يقومون بالمتابعة الخبرة والصلاحيّة الكافية للاضطلاع بهذا الدور.

54.3 يجب على الجهاز الرقابي ان يحلّل ويخصّ نتائج إجراءات المتابعة التي يقوم بها على الأقل مرّة في السنة، فيحدّد جوانب النظام التي تحتاج الى تحسين ويقدم توصيات باتّخاذ إجراءات تصحيحية. (عمليات مراجعة العمل وإعداد التقارير وفقا لمعايير الرقابة الحكومية والتي يتم القيام بها كجزء من الإشراف لا تمثّل عمليات رقابة على المتابعة عند ما تستخدم بمفردها، إلا أن هذه الأنواع من المراجعات التي تتم قبل إصدار التقرير يمكن ان تستخدم كجزء من هذا التحليل والتلخيص.)

³⁹ أنظر الفقرات 40.3 الى 49.3 بالنسبة الى المتطلبات المتعلقة بالكفاية المهنية.

مراجعة النظراء الخارجية

55.3 يجي على الجهاز الرقابي الذي يقوم بعمليات رقابة وتصديق وفقا لمعايير الرقابة الحكومية ان تكون له مراجعة نظراء خارجية يقوم بها مراجعون مستقلون عن الجهاز الرقابي موضوع المراجعة مرّة كل ثلاث سنوات.⁴⁰

56.3 يجب على الجهاز الرقابي ان يحصل على مراجعة نظراء خارجية كافية النطاق من أجل توفير ضمان معقول لتحديد ما اذا كان نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة، وبالنسبة الى الفترة موضوع المراجعة⁴¹، مصمما بطريقة ملائمة، وما اذا كان الجهاز الرقابي ملتزما بنظام رقابة الجودة التابع له، وذلك لتوفير ضمان معقول للجهاز الرقابي بأنه مطابق للمعايير المهنية السارية.

57.3 يجب على الجهاز الرقابي أن يدرج العناصر التالية ضمن نطاق مراجعة النظراء:

أ. مراجعة سياسات وإجراءات الجهاز الرقابي المتعلقة برقابة الجودة،

ب. اعتبار مدى ملاءمة ونتائج إجراءات المتابعة الداخلية للجهاز،

ج. مراجعة تقارير مختارة حول عمليات رقابة وتصديق والوثائق ذات العلاقة،

د. مراجعة وثائق أخرى ضرورية لتقييم مدى الالتزام بالمعايير، مثل وثائق الاستقلالية، وسجلات التكوين المهني المستمر، والملفات المتعلقة بإدارة الموارد البشرية،

هـ. مقابلات مع موظفين مهنيين مختارين في مختلف مستويات الجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة، بهدف تقييم مدى فهمهم للسياسات والإجراءات ذات العلاقة برقابة الجودة.

58.3 يجب على فريق المراجعة ان يقوم بتقييم المخاطر من اجل المساعدة على تحديد عدد ونوع المهام المزمع اختبارها. وبناء على تقييم المخاطر يجب على فريق المراجعة ان يستخدم أحد الأساليب التالية او بعضها معا لاختيار عمليات الرقابة والتصديق التي سيقوم بمراجعتها: (1) اختيار عمليات رقابية ومهام تصديق تمت وفقا لمعايير الرقابة الحكومية وتوفر تشكيلة نموذجية معقولة من المهام التي نفذها الجهاز الرقابي الخاضع

⁴⁰ تكون مراجعة النظراء الخارجية سارية بعد 3 سنوات من التاريخ الذي تبدأ فيه عملية الرقابة العمل الميداني في مهمتها الأولى وفقا لمعايير الرقابة الحكومية وذلك بالنسبة الى الممارسات المتعلقة بعمليات الرقابة المالية وعمليات الرقابة على الأداء. وبشكل عام فإن أجل تقديم تقارير مراجعة النظراء تُحدّد من قبل الهيئة التي تقوم بتنفيذ برنامج مراجعة النظراء. وبالنسبة الى التمديد في أجل تقديم تقرير مراجعة النظراء والذي يتجاوز 3 أشهر بعد التاريخ المحدد فإن منحه يتم من قبل الهيئة المنفذة لبرنامج مراجعة النظراء ومن قبل مكتب المساعلة العامة.

⁴¹ بصورة عامة تغطّي الفترة الخاضعة للمراجعة سنة واحدة. ويمكن ان تختار برامج مراجعة النظراء والأجهزة الرقابية فترة أطول لتغطيتها مراجعة النظراء.

للمراجعة، وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية؛ (2) اختيار عمليات رقابية ومهام تصديق توفر تشكيلة نموذجية معقولة من الاعمال الخاضعة لنظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي المعني بالمراجعة، بما في ذلك مهمة أو مهمتين تم تنفيذهما وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية⁴².

59.3 يجب على فريق المراجعين النظراء أن يعدّ تقريراً خطياً أو أكثر للإبلاغ عن نتائج المراجعة. ويجب ان يحتوي هذا التقرير على ما يلي:

أ. وصفا لنطاق عملية المراجعة بما في ذلك أية محددات.

ب. رأياً بخصوص ما إذا كان نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة والخاص بممارسات عمليات الرقابة و/أو مهام التصديق مصمماً بصورة مناسبة وموضع التزام أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، مما يوفر للجهاز الرقابي ضماناً معقولاً بأنه ملتزم بالمعايير المهنية السارية.

ج. تحديد طبيعة المعايير المهنية التي يتم في إطارها محاسبة الجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة.

د. بالنسبة الى الآراء المعدلة او السالبة⁴³، وصفا لأسباب الداعية للتعديل او للآراء السالبة، إلى جانب وصف مفصل للنتائج والتوصيات، ضمن تقرير مراجعة النظراء، وذلك لتمكين الجهاز الخاضع للمراجعة من اتخاذ الإجراءات المناسبة.

هـ. إشارة إلى خطابات التعديل إذا تم إصدار مثل هذه الخطابات.

60.3 يجب على أعضاء فريق المراجعة الاستجابة الى المتطلبات التالية:

أ. أن يكون لدى جميع أعضاء فريق المراجعة معرفة بمعايير الرقابة الحكومية في الوقت الراهن، وبالرقابة الحكومية.

ب. أن يكون الهيئة المنفذة لعملية المراجعة وكل عضو من أعضاء الفريق المراجع مستقلاً (بحسب التعريف الوارد في معايير الرقابة الحكومية) عن الجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة وعن موظفيه، وعن عمليات الرقابة ومهام التصديق التي تم اختيارها للمراجعة.

⁴² الأسلوب الثاني مناسب لأجهزة الرقابة التي تقوم بعدد قليل من العمليات الرقابية وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية مقارنة بأنواع أخرى من العمليات الرقابية. في هذه الحالات يمكن أن تمثل عملية الرقابة او عمليات الرقابة المنجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية، أكثر مما يمكن اختياره عند النظر في تشكيلة نموذجية من مجموع العمل الذي يقوم به الجهاز الرقابي.

⁴³ الرأي المعتدل هو الرأي الذي يستنتج فيه المراجع النظير أنه باستثناء أثر جوانب القصور الواردة في التقرير، كان نظام رقابة الجودة مصمماً بطريقة مناسبة وموضع التزام أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة. والرأي السالب هو استنتاج بأن نظام رقابة الجودة لم يكن مصمماً بطريقة مناسبة او موضع التزام بما يوفر ضماناً معقولاً بالالتزام بالمعايير المهنية.

ج. أن يكون لدى أعضاء فريق المراجعة معرفة جماعية كافية بكيفية أداء عملية المراجعة. ويمكن الحصول على هذه المعرفة من خلال التدريب أثناء العمل، أو من خلال الدورات التدريبية أو من خلال الطريقتين معا. ويُحَبَّذ أن يضمّ فريق المراجعة موظفين ذوي خبرة سابقة في مراجعة النظراء أو في التفتيش الداخلي.

61.3 يجب على جهاز الرقابة الخارجي⁴⁴ أن يوفرّ للعموم أحدث تقرير له حول مراجعة النظراء،⁴⁵ من خلال نشر التقرير على موقع خارجي على الإنترنت أو في ملف متوفر للعموم الغرض منه شفافية نتائج عمليات المراجعة بالنسبة للعموم، على سبيل المثال. وإذا لم يتوفر للجهاز الرقابي أي من هذين الخيارين، فإن عليه أن يستخدم طريقة الشفافية ذاتها التي يستخدمها لجعل أية معلومات أخرى معروفة للعموم، وأن يوفرّ تقرير المراجعة لمن يطلبه. ويجب على أجهزة الرقابة الداخلية التي ترفع تقاريرها إلى الإدارة داخلياً أن توفرّ للمسؤولين عن الحكامة نسخة من تقرير المراجعة الخارجية. كما يجب على أجهزة الرقابة الحكومية أن تُعلم هيئات الإشراف المناسبة بالنتائج العامة التي وصلت إليها تقارير المراجعة الخارجية وتوفرّ هذه النتائج.

62.3 قد تكون المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الخارجية وفي خطابات التعديل مناسبة للقرارات المتعلقة بتوفير خدمات الرقابة أو مهام التصديق، لذلك فإن على أجهزة الرقابة التي تريد التعاقد للقيام بعملية رقابة أو بمهمة تصديق وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية أن توفرّ الوثائق التالية للطرف المتعاقد للحصول على تلك الخدمات:

أ. أحدث تقرير متوفر للجهاز الرقابي حول مراجعة النظراء وأية خطابات تعديل.

ب. وأية تقارير لاحقة حول مراجعة النظراء وأية خطابات تعديل لاحقة تمّ استلامها خلال فترة العقد.

63.3 يجب على المدقق الذي يعتمد على عمل قام به جهاز رقابي آخر أن يطلب من هذا الجهاز ان يمدّه بنسخة من أحدث تقرير لمراجعة النظراء ومن أي خطاب تعديل، وعلى الجهاز الرقابي أن يوفرّ هذه الوثائق عند طلبها. (أنظر الفقرتين 05.3 و 41.7 إلى 43.7 لمزيد من المتطلبات والإرشادات حول الاعتماد على عمل الآخرين.)

⁴⁴ تتضمن الفقرات 13.3 إلى 15.3 تعريفاً لجهاز الرقابة الخارجي.

⁴⁵ لا يشمل متطلب الشفافية هذا خطاب التعديل.

معايير العمل الميداني لعمليات الرقابة المالية

مقدمة

01.4 يحدد هذا الفصل معايير العمل الميداني ويوفر توجيهات لعمليات الرقابة المالية المنجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية. كما يحدد هذا الفصل معايير العمل الميداني التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA - (في ما بعد معايير المعهد الأمريكي) وينص على معايير إضافية لعمليات الرقابة المالية التي تجرى حسب المعايير الرقابية الحكومية

أ. بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، تتضمن معايير الرقابة الحكومية معايير المعهد الأمريكي المتعلقة بالعمل الميداني وإعداد التقارير والبيانات المتعلقة بالمعايير الرقابية ذات العلاقة، ما لم ترفض معايير الرقابة الحكومية أو تعدل ذلك بشكل خاص.⁴⁶

ب. بموجب معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية وأن يقوم بها للحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة، وذلك لحصر مخاطر العملية الرقابية في مستوى متدن يكون، حسب حكمه المهني، مناسباً لإبداء رأي حول البيانات المالية. ذلك أن المستوى العالي وليس المطلق للتأكيد المقصود الحصول عليه من قبل المدقق يتم التعبير عنه في تقريره بأنه تم الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء مادية (نتيجة خطأ أو احتيال). ولا يمكن الوصول إلى تأكيد مطلق نظراً لطبيعة الأدلة الرقابية وخصوصيات الاحتيال. لذلك فإنه لا يمكن لعملية رقابية منجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية المقبولة عموماً أن تكشف عن وجود خطأ مادي.

02.4 تتطبق الفصول 1-5 على عمليات الرقابة المالية التي تجرى حسب المعايير الرقابية الحكومية.

03.4 معايير المعهد الأمريكي الثلاثة المتعلقة بالعمل الميداني المقبولة عموماً هي⁴⁷:

معايير العمل الميداني التابعة للمعهد الأمريكي

أ. يجب على المدقق أن يخطط للعمل بصورة كافية وأن يشرف على أي مساعدين بصورة مناسبة.

ب. يجب على المدقق أن يفهم الهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك أنظمة مراقبتها الداخلية، فهما كافياً من أجل تقدير مخاطر تقديم البيانات المالية بصورة خاطئة سواء كان ذلك نتيجة خطأ أو احتيال، وتصميم طبيعة الإجراءات الرقابية الإضافية وتوقيتها ومداهها.

ج. يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الرقابية الكافية والمناسبة وذلك بالقيام بإجراءات رقابية تمكنه من توفير قاعدة معقولة لإبداء رأي حول البيانات المالية الخاضعة للرقابة.

⁴⁶ حتى تاريخه، لم يتم المراقب العام باستثناء أي معيار من معايير العمل الميداني أو بيان من بيانات المعايير الرقابية

⁴⁷ أنظر AU الجزء 150 من المعايير الرقابية الحكومية عموماً.

معايير تدقيق حكومية إضافية

- 4.04** تحدد المعايير الرقابية الحكومية معايير العمل الميداني لعمليات الرقابة المالية بالإضافة إلى متطلبات معايير المعهد الأمريكي. وعلى المدقق الالتزام بهذه المعايير الإضافية عند الإشارة إلى المعايير الرقابية الحكومية في تقاريرهم. وتتعلق معايير الرقابة الحكومية الإضافية بالآتي:
- أ. اتصالات المدقق عند التخطيط (أنظر الفقرات 05.4 إلى 08.4)
- ب. عمليات الرقابة و مهام التصديق السابقة (أنظر الفقرة 09.4)
- ج. الكشف عن بيانات مالية خاطئة ناتجة إما عن انتهاك لأحكام العقود أو لاتفاقات المنح، أو عن إساءة استعمال ما (أنظر الفقرات 10.4 إلى 13.4)
- د. تطوير عناصر تتعلق بنتيجة من نتائج الرقابة (أنظر الفقرات 14.4 إلى 18.4)
- هـ. توثيق عملية الرقابة (أنظر الفقرات 19.4 إلى 24.4).

اتصالات المدقق عند التخطيط

05.4 بموجب معايير المعهد الأمريكي والمعايير الرقابية الحكومية يجب على المدقق أن يبلغ إلى الهيئة الخاضعة للرقابة فهمه للخدمات المزمع تنفيذها بالنسبة إلى كل مهمة وأن يوثق هذا الفهم في مراسلة كتابية⁴⁸. وتوسع المعايير الرقابية الحكومية عدد الأطراف التي تشملها هذه الاتصالات والبنود الواجب على المدقق الإبلاغ عنها.

06.4 عند التخطيط لعملية الرقابة وفقاً للمعايير الرقابية الحكومية، يجب على المدقق إبلاغ معلومات معينة، كتابياً، إلى إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، وإلى المسؤولين عن الحكامة⁴⁹ وإلى الأشخاص المتعاقدين لإجراء عملية الرقابة أو الذين طلبوا إجراءها. وعندما ينفذ المدقق عملية الرقابة بموجب قانون أو تنظيم أو يؤدي العمل للجنة التشريعية التي تشرف على الهيئة الخاضعة للرقابة، فإن عليه أن يطلع اللجنة التشريعية. وفي حالات عدم وجود أي شخص أو مجموعة تشرف على كل من التوجه الاستراتيجي للهيئة ووفائها بالتزاماتها في موضوع المساءلة، أو في حالات وجود صعوبة في تحديد هوية المسؤولين عن الحكامة، يجب على المدقق توثيق كل إجراء يتخذه وكل استنتاج يصل إليه وذلك من أجل تحديد الأشخاص المناسبين الذين سيتسلمون اتصالات المدقق المطلوبة. وطبقاً للمعايير الرقابية الحكومية ينبغي على المدقق إيصال المعلومات الإضافية التالية:

⁴⁸ انظر بيان المعهد الأمريكي حول المعيار الرقابي رقم 108، التخطيط والإشراف.

⁴⁹ المسؤولون عن الحكامة هم الذين لهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للهيئة وعلى وفاء الهيئة بالتزاماتها المتعلقة بمساءلة الهيئة. (لمزيد المعلومات انظر الملحق I الفقرات أ.05.1 إلى أ.07.1).

- أ. طبيعة العمل المخطط له ومستوى الضمان الواجب توفيره بخصوص المراقبة الداخلية للتقارير المالية وبخصوص الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح.
- ب. أي قيد محتمل على تقارير المدقق وذلك من أجل تقليص احتمال سوء فهم لاحتياجات الأطراف أو توقعاتها.

07.4 بموجب معايير المعهد الأمريكي والمعايير الرقابية الحكومية، فإن اختبار المراقبة الداخلية للتقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح في عملية الرقابة على البيانات المالية، يساهم في الأدلة الداعمة لرأي المدقق حول البيانات المالية تلك أو غيرها من الاستنتاجات المتعلقة بالبيانات المالية. لكن مدى هذه الاختبارات غالباً ما يكون غير كاف لتوفير رأي عن فعالية المراقبة الداخلية للتقارير المالية أو عن الالتزام بالقوانين والأنظمة أو بنود العقود أو اتفاقيات المنح. ومن أجل تلبية احتياجات بعض الأطراف المستعملة للتقرير الرقابي، فإن القوانين والأنظمة تنص على إجراء فحوص وتقارير إضافية حول المراقبة الداخلية للتقارير المالية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح⁵⁰.

08.4 في حالة إنهاء عملية الرقابة قبل استكمالها ولم يتم إصدار تقرير رقابي، يجب على المدقق توثيق نتائج العمل حتى تاريخ التوقف وأسباب إنهاء عملية الرقابة. إن تحديد ما إذا كان مطلوباً الإبلاغ عن أسباب إنهاء عملية الرقابة وكيفية إيصال هذه الأسباب إلى المسؤولين عن الحكومية والى المسؤولين المناسبين في الهيئة الخاضعة للرقابة، والى الهيئة التي تعاقدت لأجراء الرقابة أو طلبت إجراءه، وغيرهم من المسؤولين المناسبين، يعتمد على الحقائق والظروف وبذلك يكون أمراً خاضعاً للحكم المهني.

عمليات الرقابة ومهام التصديق السابقة

09.4 يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد اتخذت إجراءات تصحيحية مناسبة للتعامل مع نتائج وتوصيات مهام السابقة والتي لها أثر مادي على البيانات المالية. وعند التخطيط لإجراء عملية تدقيق، يجب على المدقق ان يطلب من إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة تحديد أية عمليات تدقيق مالية

⁵⁰ على سبيل المثال عند التعاقد لإجراء عمليات رقابية وفقاً لقانون الرقابة الفردية وتعديلاته لفائدة الهيئات الحكومية، في مستوى الولاية والمستوى المحلي، والهيئات غير الربحية المتلقية للمنح الفدرالية، فإن المدقق يتبع التعميم رقم أ-133 الصادر عن مكتب الإدارة والميزانية. ويتضمن القانون والتعميم متطلبات رقابية محددة، خاصة في مجالات الالتزام بالقوانين والأنظمة و المراقبة الداخلية للالتزام والتي تتجاوز المتطلبات الواردة في الفصلين 4 و 5 من المعايير الرقابية الحكومية. ويقع على عمليات الرقابة التي تجرى بموجب قانون المسؤولين الماليين الرئيسيين لعام 1990 و توسيعاته في قانون إصلاح الإدارة الحكومية لعام 1994 وقانون المساءلة عن الأموال الضريبية لعام 2002، متطلبات رقابية محددة أعدت من قبل مكتب الإدارة والميزانية في مجالات المراقبة الداخلية والالتزام. وبالإضافة إلى ذلك فقد يكون لبعض الولايات والحكومات المحلية متطلبات رقابية إضافية يتعين على المدقق تطبيقها عند التخطيط لعملية الرقابة.

أو مهام تصديق سابقة أو أية دراسات أخرى لها علاقة مباشرة بأهداف عملية الرقابة الحالية ومنها ما إذا تم تنفيذ أية توصيات ذات علاقة. كما يجب على المدقق استخدام هذه المعلومات عند تقييم المخاطر وعند تحديد طبيعة عملية الرقابة الحالية وتوقيتها ومداهها، وكذلك عند تحديد مدى انطباق اختبار تنفيذ الإجراءات التصحيحية على أهداف عملية الرقابة الحالية.

10.4 يجب على المدقق ان يصمّم عملية الرقابة من أجل توفير ضمان معقول للكشف عن بيانات مالية خاطئة ناتجة عن انتهاكات لبنود العقود أو لاتفاقيات المنح والتي لها أثر مادي ومباشر على تحديد مبالغ البيانات المالية أو أية معطيات مالية أخرى مهمة بالنسبة الى أهداف عملية الرقابة.

الكشف عن بيانات مالية خاطئة ناتجة عن انتهاكات لبنود العقود أو لاتفاقيات المنح أو عن سوء استعمال

11.4 إذا توفرت للمدقق معلومات محددة تحمل أدلة عن وجود انتهاكات محتملة لنصوص العقود أو لاتفاقيات المنح والتي من الممكن أن تؤثر بصورة مادية غير مباشرة على البيانات المالية، يجب على المدقق تطبيق إجراءات تدقيق خاصة للتأكد مما إذا كانت هذه الانتهاكات قد حصلت. وعندما يستنتج المدقق أن انتهاكا لنصوص العقود أو لاتفاقيات المنح قد حصل أو أنه من المحتمل أن يكون قد حصل، فإن عليه ان يحدد أثر الانتهاك على البيانات المالية وكذلك على الجوانب الأخرى لعملية الرقابة.

12.4 يشمل سوء الاستعمال السلوك الذي يعتبر مخرلاً أو غير مناسب عند مقارنته بالتصرف المعقول الذي يعتبر، من وجهة نظر شخص حذر، ممارسة مهنية ضرورية في ضوء الحقائق والظروف. ويشمل سوء الاستعمال أيضا استخدام السلطة أو استغلال المنصب لتحقيق مكاسب مادية شخصية أو مكاسب قريب عائلي مباشر أو شريك في العمل. ولا يتضمن سوء الاستعمال بالضرورة احتيالا أو انتهاكا للقوانين والأنظمة أو لنصوص العقود أو لاتفاقيات المنح.

13.4 إذا أدرك المدقق عند إجراء عملية رقابة وجود سوء استعمال يمكن أن يؤثر كماً ونوعاً على البيانات المالية، يجب عليه تطبيق إجراءات رقابة موجهة بشكل خاص للتأكد من الأثر المحتمل على البيانات المالية أو على أية معطيات مالية أخرى ذات أهمية بالنسبة الى أهداف عملية الرقابة. أن وقد يكتشف المدقق، بعد القيام بالعمل الإضافي، أن الإساءة تشكل احتيالا أو أعمالاً غير قانونية محتملة. ولأن تحديد الانتهاك عمل غير موضوعي، فإن المدقق غير مطالب بتوفير ضمانا معقولا بالكشف عن ذلك الانتهاك.

تطوير عناصر النتيجة الرقابية

14.4 قد تشمل نتائج عملية الرقابة نواقص في عملية المراقبة الداخلية، واحتياطياً وأعمالاً غير قانونية وانتهاكات لنصوص العقود أو اتفاقيات المنح، وسوء استعمال. وتعتمد العناصر المطلوبة لنتيجة رقابية ما اعتماداً كلياً على أهداف عملية الرقابة. وبذلك فإن نتيجة أو مجموعة من النتائج تعتبر كاملة إلى المدى الذي يلبي أهداف عملية الرقابة. وعندما يحدد المدقق مجموعة من النواقص، فإن عليه ان يقوم بتخطيط وتنفيذ إجراءات من أجل تطوير عناصر النتائج ذات الصلة والضرورية لتحقيق أهداف عملية الرقابة. وتتضمن الفقرات 15.4 إلى 18.4 مناقشة لعناصر نتائج العملية الرقابية.

15.4 المقاييس: وتشمل القوانين، والأنظمة، والعقود، واتفاقيات المنح، والمعايير، والإجراءات، والأداء المتوقع، والممارسات التجارية المحددة، والعلامات المرجعية التي يتم في ضوئها مقارنة الأداء أو تقييمه. وتحدد المقاييس الحالة أو التوقع المطلوبين أو المرغوب فيهما بخصوص البرنامج أو العملية. كما توفر المقاييس إطاراً لتقييم الأدلة وفهم النتائج.

16.4 الحالة: الحالة هي وضع قائم. ويتم تحديدها وتوثيقها خلال عملية الرقابة.

17.4 المسبب: يحدد المسبب سبب الحالة أو تفسيرها أو العامل أو العوامل المسؤولة عن الاختلاف بين الوضع القائم (الحالة) والوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المقاييس) والتي قد تشكل أيضاً أساساً للتوصيات من أجل القيام بإجراءات تصحيحية. وتتضمن العوامل المشتركة سياسات أو إجراءات أو مواصفات ضعيفة التصميم، أو تنفيذاً ناقصاً أو غير متناسق أو خاطئاً؛ أو عوامل خارجة عن نطاق سيطرة إدارة البرامج. وبإمكان المدقق أن يقيم ما إذا كانت الأدلة توفر برهاناً مقبولاً ومقنعاً يفسر لماذا يمثل السبب المعطى العامل الرئيسي أو العوامل الرئيسية المسؤولة عن الاختلاف.

18.4 الأثر أو الأثر المحتمل: يمثل الأثر رابطاً واضحاً ومنطقياً لتحديد التأثير أو التأثير المحتمل للاختلاف بين الوضع القائم (الحالة) والوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المقاييس). ويحدد الأثر أو الأثر المحتمل نتائج الحالة أو عواقبها. وعندما تتضمن أهداف المدقق تحديداً للعواقب الفعلية أو المحتملة لحالة تختلف (بشكل إيجابي أو سلبي) عن المقاييس المحددة في عملية الرقابة، فإن "الأثر" يمثل مقياساً لتلك العواقب. ويمكن استخدام الأثر أو الأثر المحتمل برهاناً عن الحاجة إلى إجراءات تصحيحية استجابة للمشاكل التي تم تحديدها أو المخاطر ذات العلاقة.

توثيق العملية
الرقابية

19.4 في إطار معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق ان يعدّ الوثائق الرقابية المتعلقة بكل مهمة بصورة تفصيلية كافية وذلك لتوفير فهم واضح للعمل الذي تم تنفيذه (بما في ذلك طبيعة الإجراءات الرقابية المنفذة وتوقيتها ومداهها ونتائجها)، والأدلة الرقابية الحاصلة ومصادرها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها⁵¹. وبموجب معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق إعداد الوثائق الرقابية التي تمكّن مدققاً خبيراً⁵² ليس له صلة سابقة بعملية الرقابة، من فهم الآتي:

أ. طبيعة الإجراءات المنجزة وتوقيتها ومداهها ونتائجها التزاماً بمعايير الرقابة الحكومية وغيرها من المعايير والمتطلبات السارية.

ب. نتائج الإجراءات الرقابية المنجزة والأدلة الرقابية الحاصلة.

ج. الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص الأمور الهامة.

د. وأن الوثائق المحاسبية تتوافق مع البيانات المالية الخاضعة للرقابة أو مع أية معلومات أخرى تم الرقابة فيها أو توفّق بينها.

20.4 بموجب معايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق ان يوثّق أيضاً، قبل إصدار التقرير الرقابي، الأدلة المتعلقة بالمراجعة الإشرافية للعمل المنجز الذي يدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير الرقابي.

21.4 عندما لا يتقيد المدقق بمتطلبات معايير الرقابة الحكومية السارية لأسباب قانونية أو تنظيمية أو تتعلق بمحددات نطاق العملية الرقابية أو بالقيود المفروضة على الوصول إلى المستندات أو بقضايا أخرى ذات أثر على العملية الرقابية، فإن عليه أن يوثّق الخروج عن متطلبات معايير الرقابة الحكومية وتأثير ذلك على العملية الرقابية وعلى استنتاجات المدقق. و ينطبق ذلك على حالات الخروج عن كل من المتطلبات الإلزامية والمتطلبات الإلزامية الافتراضية، والتي تكون فيها الإجراءات البديلة المنجزة في الظروف تلك غير كافية لتحقيق أهداف المعيار. (أنظر الفقرات 12.1 و 13.1).

⁵¹ أنظر 339.03AU لمعيار المعهد الأمريكي حول توثيق عملية الرقابة.

⁵² المقصود بالمدقق الخبير هو شخص (من داخل الهيئة الرقابية أو من خارجها) لديه الكفاءات والمهارات التي تمكّنه/ها من القيام بالعملية الرقابية. وتشمل هذه الكفاءات والمهارات فهم (أ) الإجراءات الرقابية، و (ب) المعايير الرقابية الحكومية والمتطلبات القانونية والنظامية السارية، و (ج) البيئة التي تعمل فيها الهيئة الرقابية، و (د) القضايا المتصلة بالتقارير الرقابية والمالية ذات العلاقة بالبيئة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة.

22.4 على الهيئات الرقابية أن تحدد سياسات وإجراءات معينة لخصن الوثائق الرقابية والاحتفاظ بها لوقت كاف تلبية للمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية المتعلقة بالإبقاء على الوثائق. وسواء كانت الوثائق ورقية أو إلكترونية أو في أي صيغة أخرى، فإن سلامة المعلومات الواردة فيها وإمكانات الوصول إليها واسترجاعها قد تكون عرضة للخطر إذا ما تم تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو حذفها بدون علم المدقق، أو إذا ضاعت الوثائق أو تضررت. وبالنسبة إلى الوثائق المحفوظة إلكترونياً، يجب على الهيئة الرقابية أن تضع ضوابط لأنظمة المعلومات بخصوص الوصول إلى الوثائق الرقابية وتحديثها.

23.4 وتقوم العمليات الرقابية المنجزة وفقاً للمعايير الرقابية الحكومية على فرضية مفادها ان الهيئات الرقابية، فدرالية كانت أو تابعة للولايات أو للحكومات المحلية، والشركات المحاسبية العمومية الملزمة بأداء عملية رقابية وفقاً للمعايير الرقابية الحكومية، تتعاون على رقابة البرامج الرقابية ذات الاهتمام المشترك حتى يتسنى للمدققين استخدام عمل الآخرين وتفاذي تكرار الجهود. وبموجب القوانين والأنظمة السارية وتلبيةً لهذه الأهداف، يجب على المدقق وفي الوقت المناسب توفير الأشخاص المناسبين والوثائق الرقابية المناسبة بناءً على طلب مدققين أو مراجعين آخرين. ومن الممكن تسهيل استخدام عمل المدقق من قبل مدققين آخرين بواسطة ترتيبات تعاقدية للقيام بعمليات رقابية وفقاً للمعايير الرقابية الحكومية، ترتيبات تتيح الوصول إلى الوثائق الرقابية والأشخاص المناسبين بصورة كاملة وفي الوقت المناسب.

24.4 يجب على الهيئات الرقابية أن تطور سياسات للتعامل مع الطلبات التي تتقدم بها أطراف خارجية للوصول إلى الوثائق الرقابية، خاصةً عندما يحاول طرف خارجي أن يحصل على معلومات بطريقة غير مباشرة من المدقق بدلاً من الحصول عليها بطريقة مباشرة من الهيئة الخاضعة للرقابة. وعند تطوير هذه السياسات يجب على الهيئات الرقابية أن تحدد القوانين والأنظمة التي تنطبق، إن وجدت.

25.4 نظراً للأهداف الرقابية وللمساءلة العمومية التي تخضع إليها العمليات الرقابية المنجزة وفقاً للمعايير الرقابية الحكومية، فقد تكون هنالك اعتبارات إضافية بالنسبة إلى العمليات الرقابية المالية المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية. وتتعلق هذه الاعتبارات بما يلي:

أ. الصبغة المادية لعمليات الرقابة المالية المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية (أنظر الفقرة 26.4)

ب. اعتبارات الاحتيال والأعمال غير القانونية (أنظر الفقرات 27.4 و 28.4)

ج. التحريات الجارية أو الإجراءات القانونية (أنظر الفقرة 29.4)

**اعتبارات إضافية
تتعلق بالعمليات
الرقابية المالية
وفقاً للمعايير
الرقابية الحكومية**

الصبغة المادية لعمليات الرقابة المالية المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية

26.4 بموجب كل من معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية فإن مسؤولية تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة تقع على المدقق وذلك من أجل الحصول على ضمان معقول بخصوص الكشف عن البيانات المادية الخاطئة، سواء كانت ناتجة عن أخطاء أو عن احتيال⁵³. يعترف مبدأ المادية بأن بعض الأمور، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، لها أهمية بالنسبة الى التقديم العادل للبيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، في حين تكون أمور أخرى غير ذات أهمية. وعند أداء عملية الرقابة، فإن الأمور التي تكون ذات أهمية، منفردة كانت أو مجتمعة، بالنسبة الى البيانات المالية تعتبر ذات اعتبار رئيسي⁵⁴. وقد تنطبق اعتبارات إضافية على عمليات الرقابة المالية المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية والتي تتعلق بالهيئات الحكومية أو الهيئات التي تتلقى منحاً حكومية. على سبيل المثال، عند إجراء عمليات رقابة مالية حسب معايير الرقابة الحكومية، من الممكن أن يجد المدقق أنه من المناسب استخدام مستويات منخفضة للأهمية المادية بالمقارنة مع تلك المستخدمة عند إجراء عمليات رقابة مالية خارج إطار معايير الرقابة الحكومية، وذلك بسبب خضوع الهيئات الحكومية أو الهيئات التي تتلقى منحاً حكومية للمسائلة العامة و عدة متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، والمكانة الواضحة للبرامج الحكومية وحساسيتها⁵⁵.

اعتبارات الاحتيال والأعمال غير القانونية

27.4 بموجب كل من معايير المعهد الأمريكي⁵⁶ ومعايير الرقابة الحكومية تقع على المدقق مسؤولية تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة وذلك للحصول على ضمان معقول بخصوص ما اذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية نتيجة لأخطاء أو احتيال⁵⁷. إن الاعتراف بإمكانية وجود بيان خاطئ ذي أهمية مادية ناتج عن احتيال هو أمر هام لتحقيق هذا الهدف. إلا أن الحصول على ضمان مطلق غير ممكن، فقد لا تكشف عملية رقابة مخططة ومنفذة بصورة سليمة عن بيان خاطئ ذي أهمية مادية ناتج عن عملية احتيال.

⁵³ أنظر AU قسم 110 عن مسؤوليات ومهام المدقق المستقل.

⁵⁴ أنظر نص المعهد الأمريكي حول معيار الرقابة رقم 107 حول مخاطر العملية الرقابية وأهمية المادية عند إجراء عملية رقابية.

⁵⁵ وفقاً لبيان المعهد الأمريكي حول معيار الرقابة رقم 107 والمتعلق بمخاطر العملية الرقابية وأهمية المادية عند إجراء عملية الرقابية يكون اعتبار المدقق للأهمية المادية خاضعاً للحكم المهني للمدقق ويتأثر بفهم المدقق لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية. وقد عرّف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية المادية في بيانه المتعلق بمفاهيم المحاسبة المالية رقم 2: المواصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها "مقدار الحذف أو البيان الخاطئ للمعلومات المحاسبية والتي بالنظر إلى الظروف المحيطة، من الممكن أن تغير من أو تؤثر على حكم شخص عاقل يعتمد على هذه المعلومات".

⁵⁶ أنظر AU قسم 316، اعتبارات الاحتيال في عمليات رقابة البيانات المالية.

⁵⁷ هناك نوعان من البيانات الخاطئة ذات صلة باعتبارات المدقق للاحتيال في عملية رقابية للبيانات المالية وهي: بيانات خاطئة ناجمة عن تقارير مالية مزورة، وبيانات خاطئة ناجمة عن الاستغلال الخاطئ للموجودات. والعامل الأساسي الذي يميز الاحتيال عن الخطأ هو ما إذا كان العمل المتضمن الذي يؤدي إلى البيان الخاطئ في البيانات المالية مقصوداً أو غير مقصود.

28.4 بموجب كل من معايير المعهد الأمريكي⁵⁸ ومعايير الرقابة الحكومية تقع على المدقق مسؤولية تصميم عملية الرقابة وذلك لتوفر ضمان معقول للكشف عن البيانات الخاطئة ذات الأهمية المادية الناتجة عن الأعمال غير القانونية والتي من الممكن أن تكون ذات أثر مباشر ومادي على البيانات المالية⁵⁹. يجب على المدقق، إذا بلغ الى علمه ان هناك معلومات محددة توفر أدلة بخصوص وجود أعمال غير قانونية محتملة⁶⁰ ذات تأثير مادي غير مباشر على البيانات المالية، أن يطبق إجراءات رقابية خاصة للتأكد من حصول او عدم حصول عمل غير قانوني. ويجب على المدقق عند وقوع أو احتمال وقوع عمل غير قانوني ان يحدّد أثر ذلك العمل على البيانات المالية وتأثير ذلك على الجوانب الأخرى لعملية الرقابة.

التحريات الجارية أو الإجراءات القانونية

29.4 إن تجنب التدخل في التحريات أو الإجراءات القانونية يشكل عاملاً هاماً عند متابعة مؤشرات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات نصوص العقود أو اتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال. وقد تفرض القوانين والأنظمة أو السياسات على المدقق التبليغ عن وجود أنواع معينة من الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات لنصوص العقود أو لاتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال الى السلطات المسؤولة عن تطبيق القوانين أو التحريات وذلك قبل القيام بإجراءات رقابية إضافية. ولدى انطلاق التحريات أو الإجراءات القانونية أو أثناءها، يجب على المدقق ان يقيّم تأثير ذلك على عملية الرقابة الحالية. في بعض الحالات قد يكون من المناسب ان يعمل المدقق مع محققين و/أو سلطات قضائية، أو ان ينسحب من عملية الرقابة أو ان يؤجّل العمل في المهمة الرقابية أو في جزء منه وذلك لتجنب التدخل في عملية التحري.

⁵⁸ أنظر AU قسم 02.317 05.317 و 01.316 AU، لمعايير المعهد الأمريكي والتوجيهات المتعلقة بمسؤوليات المدقق عند الكشف عن أعمال غير قانونية محتملة .

⁵⁹ الأعمال غير القانونية هي انتهاكات للقوانين أو التنظيمات الحكومية والتي يكون لها أثر مادي ومباشر على تحديد مبالغ البيانات المالية. على سبيل المثال، من الممكن أن تؤثر القوانين والأنظمة المطبقة على مبالغ الدخل الحاصلة في إطار العقود الحكومية. لكن على المدقق أن ينظر الى هذه القوانين والأنظمة من حيث علاقتها المعروفة بأهداف العملية الرقابية والمستفاد من تأكيدات البيانات المالية وليس من وجهة النظر القانونية بحد ذاتها.

⁶⁰ يجب الانتظار لحين صدور قرار نهائي عن محكمة أو أي هيئة قضائية أخرى لتحديد ما إذا كان من الممكن اعتبار عمل معين على أنه عمل غير قانوني. إن الكشف عن الأمور التي أدت بالمدقق للاستنتاج بأنه من المحتمل أن يكون قد حصل عمل غير قانوني لا يشكل حكماً نهائياً بعدم قانونية العمل.

معايير الإبلاغ بالنسبة الى الرقابة المالية

مقدمة

01.5 يحدد هذا الفصل معايير الإبلاغ ويقدم توجيهات بخصوص عمليات الرقابة المالية التي تم إنجازها بحسب معايير الرقابة الحكومية. وبالنسبة الى عمليات الرقابة المالية فإن معايير الرقابة الحكومية تتضمن معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الخاصة بالعمل الميداني وإعداد التقارير وبيانات المعايير الرقابية ذات العلاقة ما لم يتم استثناءها أو تعديلها من قبل معايير الرقابة الحكومية⁶¹. كما يحدد هذا الفصل معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخاصة بإعداد التقارير ومعايير إضافية لعمليات الرقابة المالية التي يتم تنفيذها بحسب معايير الرقابة الحكومية.

02.5 تنطبق الفصول 1 الى 5 على عمليات الرقابة المالية التي تنفذ بحسب معايير الرقابة الحكومية.

03.5 المعايير الأربعة المقبولة عموماً التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والخاصة بالإبلاغ هي⁶²:

- أ. على المدقق ان يصرح بما إذا كانت البيانات المالية مقدّمة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- ب. على المدقق ان يحدد في تقريره الرقابي الظروف التي لم تراعى فيها تلك المبادئ بشكل متنسق في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.
- ج. عندما يحدد المدقق أن الكشوف الإطلاعية غير كافية، فإن عليه أن يصرح بذلك في تقريره الرقابي.
- د. على المدقق أن يبدي في تقريره الرقابي رأياً حول مجمل البيانات المالية، أو أن ينص على أنه لا يمكن إبداء رأي. وإذا تعذر على المدقق إبداء رأي شامل، فإن عليه ان يذكر أسباب ذلك في تقريره الرقابي. وفي جميع الأحوال وعند ارتباط اسم المدقق بالبيانات المالية، فإن عليه ان يذكر بوضوح في تقريره الرقابي طبيعة عمل المدقق، إن وجدت، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

معايير الإبلاغ الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

04.5 تحدد معايير الرقابة الحكومية معايير إضافية لتقارير الرقابة المالية الى جانب تلك الواردة في معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. ويجب على المدقق الالتزام بتلك المعايير الإضافية عند الإشارة إلى معايير الرقابة الحكومية في تقاريره الرقابية. وتتعلق معايير الرقابة الحكومية الإضافية بما يلي:

معايير رقابية حكومية إضافية

⁶¹ حتى تاريخه، لم يستثن المراقب العام أياً من معايير إعداد التقارير أو أياً من البيانات المتعلقة بمعايير الرقابة.

⁶² أنظر القسم 150 AU عن المعايير الرقابية. بموجب القسم 150 AU، عندما يرفع المدقق تقريره عن البيانات المالية المعدة وفق أساس محاسبي شامل يختلف عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، يستوفى المعيار الأول للتقارير بالتصريح في تقريره بأن أساس التقديم هو أساس محاسبي شامل يختلف عن المبادئ المحاسبية السارية عموماً، ويبدأ رأي (أو اتصل من رأي) حول ما اذا كانت البيانات المالية مقدمة وفق الاساس المحاسبي الشامل المستخدم.

- أ. الإبلاغ عن التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية (أنظر الفقرتين 05.5 و 06.5).
- ب. الإبلاغ عن الرقابة الداخلية وعن الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح (انظر الفقرات 07.5 إلى 09.5).
- ج. الإبلاغ عن النقائص في الرقابة الداخلية وعن الاحتيال والأعمال غير القانونية وعن انتهاكات بنود العقود أو اتفاقيات المنح وسوء الاستعمال (أنظر الفقرات 10.5 إلى 22.5).
- د. توضيح الأمور الهامة في تقرير المدقق (أنظر الفقرات 23.5 إلى 25.5).
- هـ. الإبلاغ عن إعادة تقديم بيانات مالية تم إصدارها سابقاً (أنظر الفقرات 26.5 إلى 31.5).
- و. الإبلاغ عن وجهات نظر الإداريين المسؤولين (أنظر الفقرات 32.5 إلى 38.5).
- ز. الإبلاغ عن المعلومات الحساسة والسرية (أنظر الفقرات 39.5 إلى 43.5).
- ح. توزيع التقارير (أنظر الفقرة 44.5).

05.5 عندما يلتزم المدقق بجميع متطلبات معايير الرقابة الحكومية، يجب عليه أن يقدم ضمن تقريره نصاً بأنه قد نفذ عملية الرقابة وفق معايير الرقابة الحكومية. (أنظر الفقرات 12.1 و 13.1 للمتطلبات الإضافية بخصوص الالتزام بمعايير الرقابة الحكومية).

الإبلاغ عن التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية

06.5 يمكن للهيئة التي تتلقى تقريراً وفق معايير الرقابة الحكومية أن تطلب من المدقق ان يصدر ايضاً تقريراً عن عملية الرقابة المالية لأغراض تختلف عن الالتزام بمتطلبات عملية رقابية وفق معايير الرقابة الحكومية. على سبيل المثال، يمكن أن تحتاج الهيئة الخاضعة للرقابة لبيانات مالية مدققة من أجل إصدار سندات مالية أو لأغراض تمويلية أخرى. ولا تمنع معايير الرقابة الحكومية المدقق من إصدار تقرير منفصل وفق معايير المعهد الأمريكي فقط أو وفق أية معايير أخرى.

07.5 عند تقديم رأي حول البيانات المالية او التوصل منها، يجب على المدقق أيضاً الإبلاغ عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح.

الإبلاغ عن الرقابة الداخلية وعن الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو اتفاقيات المنح

08.5 يجب على المدقق ان يضمن في التقرير ذاته أو في تقرير منفصل (أو تقارير منفصلة) وصفاً لمدى اختبار المدقق للمراقبة الداخلية على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود واتفاقيات المنح. وإذا أصدر المدقق تقارير منفصلة، فإن التقرير المتعلق بالبيانات المالية يجب أن يتضمن إشارة إلى التقارير المنفصلة. كما يجب على المدقق ان يصرح في تقاريره ما إذا كانت الاختبارات التي أجراها قد وفرت أدلة كافية وملائمة لدعم رأي بخصوص فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود واتفاقيات المنح. يختلف معيار إعداد التقارير حول الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية عن هدف فحص للرقابة الداخلية وفقاً لبيان المعهد الأمريكي حول معايير عمليات الإتهاد والذي يتمثل في إبداء رأي حول تصميم أو فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لدى هيئة خاضعة للرقابة، حسب المعمول به. ولتكوين أساس لإبداء مثل هذا الرأي، يجب على المدقق أن يخطط وينفذ عملية الفحص للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا حافظت الهيئة الخاضعة للرقابة، في كافة الجوانب الهامة، على أنظمة رقابة داخلية فعالة في وقت محدد أو لفترة زمنية معينة.

09.5 عندما يرفع المدقق تقارير منفصلة (بما في ذلك تقارير منفصلة مرتبطة في الوثيقة ذاتها) عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود واتفاقيات المنح، يجب ان يصرح في التقرير الرقابي حول البيانات المالية بأنه يصدر تلك التقارير الإضافية. ويجب عليه أيضاً إدراج إشارة إلى التقارير المنفصلة⁶³ وأن يصرح أيضاً بأن التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود واتفاقيات المنح هي جزء لا يتجزأ من عملية الرقابة المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية، وأنها مهمة لتقييم نتائج عملية الرقابة. وإذا قام المدقق بإصدار، أو كان ينوي إصدار كتب تعيين، فإن عليه ان يشير الى ذلك الكتاب في تقريره.

⁶³ ينطبق هذا المتطلب على عمليات الرقابة المالية الموصوفة في فقرة 1.22.أز ولا تطبق على أنواع أخرى من عمليات الرقابة المالية الموصوفة في فقرة 1.22.ب.

الإبلاغ عن النقائص في الرقابة الداخلية وعن الغش والأعمال غير القانونية وعن انتهاكات بنود العقود او اتفاقيات المنح وعن سوء الاستعمال

10.5 في عمليات الرقابة المالية ومن ضمنها عمليات الرقابة على البيانات المالية التي يقدم فيها المدقق رأياً أو يتنازل عن تقديمه، يجب على المدقق رفع التقارير بما ينطبق والأهداف الرقابية آخذاً بعين الاعتبار حسب عملية الرقابة المنفذة (1) النقائص الهامة في عملية الرقابة الداخلية مع تحديد تلك النقائص التي تعتبر نقاط ضعف هامة، (2) وجميع حالات الاحتيال والأعمال غير القانونية ما لم تكن ذات تأثير و (3) وانتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح وسوء الاستعمال، التي يمكن ان يكون لها أثر مادي على البيانات المالية⁶⁴.

11.5 بالنسبة الى جميع عمليات الرقابة المالية يجب على المدقق الإبلاغ عن النقائص التالية في الرقابة الداخلية:

النقائص في الرقابة الداخلية

- أ. النقص الهام: هو نقص أو مزيج من النقائص في الرقابة الداخلية والتي تؤثر بصورة سلبية على قدرة الهيئة على إطلاق معطيات مالية أو الترخيص فيها أو تسجيلها أو تنفيذها أو الإبلاغ عنها، بصورة موثوقة ووفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بحيث يكون هناك أكثر من احتمال ضئيل⁶⁵ لعدم منع تقديم خاطئ أكثر من غير ذي أهمية⁶⁶ للبيانات المالية التابعة للهيئة أو الكشف عنه⁶⁷.
- ب. ضعف مادي: هو نقص هام أو مزيج من النقائص الهامة التي ينتج عنها أكثر من احتمال ضئيل بأن خطأ مادياً في عرض البيانات المالية سوف لن يتم منعه أو اكتشافه.

⁶⁴ إذا أجرى المدقق عملية رقابة وفق منشور مكتب الإدارة والميزانية (OMB) رقم A-133، عمليات الرقابة على الولايات والحكومات المحلية والمؤسسات غير الربحية، فإن أسس الإبلاغ محددة في المنشور، وهي أسس تُلبي متطلبات معايير الرقابة الحكومية.

⁶⁵ أن مصطلح "أكثر من ضئيل" المستخدم في تعريف النقائص ونقاط الضعف الهامة يعني أنه "وجود إمكانية معقولة على الأقل". وتتنطبق التعريفات التالية: (1) بعيد: إمكانية حصول الحدث مستقبلاً ضئيلة، (2) ممكن بصورة معقولة: إمكانية حصول الحدث مستقبلاً أكثر من ضئيلة وأقل من محتملة، (3) محتملة: احتمال حصول الأحداث المستقبلية واردة.

⁶⁶ إن عبارة "أكثر من غير ذي أهمية" المستعملة في تعريف النقائص الهامة تصف مدى الخطأ المحتمل في البيانات الذي يمكن ان يحصل نتيجة نقص هام ويستخدم كأساس لتقييم نقص أو مزيج من نقائص في الرقابة على أنها نقائص هامة. ويكون البيان المالي الخاطئ "غير ذي أهمية" إذا استنتج شخص عاقل بعد النظر في إمكانية وجود مزيد من البيانات الخاطئة، أن البيان الخاطئ سواء كان بمفرده أو ضمن بيانات خاطئة أخرى لا يكون مادياً بشكل واضح بالنسبة الى البيانات المالية. وإذا لم يصل شخص عاقل إلى مثل هذا الاستنتاج بخصوص بيان خاطئ بعينه، فإن هذا البيان يكون أكثر من غير ذي أهمية.

⁶⁷ أنظر الملحق I الفقرة 04 لأمثلة على النقائص الهامة. AU قسم 325/الإعلام بالأمر المتعلقة بالرقابة الداخلية التي تم تحديدها في عملية الرقابة، يوفر أيضاً توجيهات حول تقييم نقائص الرقابة المحتملة وأمثلة عليها.

12.5 إن تقييم أهمية النقائص في الرقابة يتضمن اعتبارات نوعية مثل المساءلة العامة للهيئة الخاضعة للرقابة، والمتطلبات القانونية والتنظيمية، ومدى شفافية الهيئة أو البرنامج وحساسيتهما، واحتياجات المستعملين واهتمامات المسؤولين عن الإشراف، والمخاطر والشكوك الحالية والأخذة في البروز التي تواجه الهيئة الحكومية أو الهيئة التي تتلقى تمويلاً حكومياً. كما تتأثر أهمية النقائص في الرقابة الداخلية بالأمر التالي:

أ. احتمال أن يؤدي نقص أو مزيج من النقائص إلى الفشل في منع بيان خاطئ ذي أهمية لرصيد أو كشف حسابي أو اكتشاف ذلك البيان.

ب. مدى حجم البيان الخاطئ المحتمل

13.5 يجب على المدقق ان يضمن في التقرير الرقابي بخصوص الرقابة الداخلية على التقارير المالية جميع النقائص الهامة وان يشير إلى تلك النقائص التي تشكل نقاط ضعف مادية. وإن (1) تمت معالجة إحدى هذه النقائص قبل إصدار تقرير المدقق و (2) حصل المدقق على أدلة كافية وملائمة تدعم علاج هذه النقائص الهامة، فإنه يجب على المدقق الإبلاغ عن هذه النقائص والإشارة إلى أنها قد تم معالجتها قبل إصدار التقرير

14.5 القرار بإعلام أو عدم إعلام المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة بالنقائص الهامة في الرقابة الداخلية والتي لها تأثير غير ذي أهمية، أو توقيت ذلك الإعلام أو كيفية القيام به، هي أمور خاضعة للحكم المهني ويجب على المدقق توثيق هذا الإعلام.

15.5 بحسب معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية، فإن مسؤولية الكشف عن الاحتيال والأعمال غير القانونية والتي لها أثر مادي على البيانات المالية وتحديد ما إذا تم بطريقة مناسبة إعلام المسؤولين عن حسن إدارة الهيئة بهذا الاحتيال وهذه الأعمال غير القانونية، تقع على عاتق المدقق. وتتضمن معايير الرقابة الحكومية معايير إضافية تتعلق بالإبلاغ. وعندما يستنتج المدقق، بناءً على أدلة كافية وملائمة، أن أحد الأمور التالية قد حصل أو يحتمل ان يحصل، فإن عليه ان يضمن تقريره المعلومات المتعلقة بالأمر التالي:

أ. الاحتيال والأعمال غير القانونية⁶⁸ والتي لها أثر مادي أكثر من غير ذي أهمية بالنسبة الى البيانات المالية

ب. انتهاكات بنود العقود أو اتفاقيات المنح والتي لها أثر مادي على تحديد مبالغ البيانات المالية أو غيرها من المعطيات المالية ذات الأهمية بالنسبة الى العملية الرقابية.

ج. سوء الاستعمال المادي سواء كانت كمية أو نوعية. (أنظر الفقرتين 12.4 و 13.4 لنقاش حول سوء الاستعمال).

**الاحتيال والأعمال
غير القانونية
وانتهابات بنود
العقود واتفاقيات
المنح سوء
الاستعمال**

⁶⁸ يجب الانتظار لحين صدور قرار نهائي عن محكمة أو عن أي هيئة قضائية أخرى لتحديد ما إذا كان من الممكن اعتبار عمل معين على أنه فعلاً عمل غير قانوني. ذلك ان الكشف عن الأمور التي أدت بالمدقق الى استنتاج أن عملاً غير قانوني يحتمل ان يكون قد حصل، لا يشكل حكماً نهائياً بعدم قانونية العمل.

16.5 عندما يكشف المدقق عن انتهاكات لبنود العقود أو لاتفاقيات المنح أو عن إساءة استعمال ذات أثر على البيانات المالية يكون أقل من مادي ولكن أكثر من غير ذي أهمية، فإن عليه أن يُعلم المسؤولين عن الهيئة الخاضعة للرقابة كتابياً بهذه النتائج. ويكون القرار بإعلام، أو عدم إعلام، المسؤولين عن الهيئة الخاضعة للرقابة بالاحتيايل والأعمال غير القانونية وبانتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح وبسوء الاستعمال غير ذي الأهمية، أو توقيت ذلك الإعلام أو كيفية القيام به، هي أمور خاضعة للحكم المهني. ويجب على المدقق توثيق هذا الإعلام.

17.5 في حالة حدوث أو احتمال حدوث احتيال أو أعمال غير قانونية أو انتهاكات لبنود العقود واتفاقيات المنح أو إساءة الاستعمال، يمكن للمدقق التشاور مع السلطات أو مع المستشار القانوني حول ما إذا كان الإبلاغ علناً عن هذه المعلومات يعرّض الإجراءات التحقيقية أو القضائية للخطر. ويمكن للمدقق حصر تقريره العمومي في المسائل التي لا تعرّض تلك الإجراءات للخطر، وان يبلغوا على سبيل المثال فقط عن المعلومات التي هي جزء من الوثائق العمومية حالياً.

18.5 على المدقق ان يرفع عمليات الاحتيايل أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح أو إساءة الاستعمال سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة، وذلك بصورة مباشرة في الطرفين التاليين⁶⁹:

رفع النتائج مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة

أ. عندما تفشل إدارة الهيئة في تلبية متطلبات قانونية أو تنظيمية بالإبلاغ عن مثل تلك المعلومات إلى أطراف خارجية محددة في القانون أو التنظيم، يجب على المدقق أولاً إعلام المسؤولين عن إدارة الهيئة بالفشل في الإبلاغ عن هذه المعلومات. وإذا لم تقم الهيئة الخاضعة للرقابة بإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف الخارجية المعيّنة في أقرب وقت ممكن بعد اتّصال المدقق بالمسؤولين عن إدارة الهيئة، حينها يجب على المدقق رفع المعلومات مباشرة إلى الأطراف الخارجية المعيّنة.

ب. عندما تفشل إدارة الهيئة في اتخاذ خطوات مواتية وملائمة للردّ على عملية الاحتيايل أو الأعمال غير القانونية أو على انتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح أو على سوء الاستعمال، سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة و(1) يمكن أن يكون لها أثر مادي على البيانات المالية، و (2) تشمل تلقي تمويلًا مباشرًا أو غير مباشر من وكالة حكومية، يجب على المدقق إبلاغ المسؤولين عن حسن الإدارة أو لا بفشل المسيرين في اتخاذ خطوات ملائمة في الوقت المناسب. وإذا فشلت الهيئة الخاضعة للرقابة، مع ذلك، في اتخاذ إجراءات ملائمة

⁶⁹ إن أجهزة الرقابة الداخلية ليست ملزمة برفع تقارير لأطراف خارج تلك الهيئة إلا إذا كانت ملزمة بقانون أو قاعدة أو نظام أو سياسة للقيام بذلك. (أنظر الفقرة 5.44 ب بخصوص معايير الإبلاغ المتعلقة بأجهزة الرقابة الداخلية عندما تقوم بالإبلاغ خارجياً).

في فترة زمنية مناسبة بعد اتصال المدقق بالمسؤولين عن الإدارة، فإن على المدقق ان يبلغ الوكالة الممولة مباشرة بفشل الهيئة في اتخاذ تلك الإجراءات.

19.5 يضاف الإبلاغ المنصوص عليه في الفقرة 18.5 إلى أية متطلبات قانونية تعنى بإبلاغ هذه المعلومات مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة. وعلى المدقق ان يلتزم بهذه المتطلبات حتى في حالة استقالته من عملية الرقابة أو فصله عنها قبل إتمامها.

20.5 على المدقق ان يحصل على أدلة كافية ومناسبة، مثل إثباتات من قبل أطراف خارجية، وذلك من أجل تأييد تأكيدات إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة بأنها أبلغت عن هذه المعلومات وفقاً للقوانين والأنظمة واتفاقيات التمويل. وعندما يكون المدقق عاجزاً عن القيام بذلك، فإن عليه الإبلاغ مباشرة عن هذه المعلومات كما ذكر أعلاه.

عرض النتائج في تقرير المدقق

21.5 عند تقديم النتائج مثل النقائص في الرقابة الداخلية والاحتيال والأعمال غير القانونية وانتهاكات بنود العقود أو اتفاقيات المنح وسوء الاستعمال، يجب على المدقق تطوير عناصر هذه النتائج الى أقصى حدّ ممكن لتحقيق أهداف عملية الرقابة. أن النتائج الرقابية المطورة بصورة واضحة كما هو مناقش في الفقرات 14.4 إلى 18.4 تساعد الإدارة أو المسؤولين عن الإشراف في الهيئة الخاضعة للرقابة في فهم الحاجة الى اتخاذ إجراءات تصحيحية. وإذا قام المدقق بتطوير هذه عناصر النتائج تطويراً كافياً فإنه بإمكانهم تقديم توصيات لاتخاذ إجراءات تصحيحية.

22.5 يجب على المدقق وضع نتائجه في نطاقها عن طريق وصف طبيعة ومدى المواضيع الواردة في التقرير ومدى العمل المؤدى الذي نجمت عنه هذه النتائج. ومن أجل منح القارئ أساساً للحكم على مدى انتشار هذه النتائج وعواقبها، يجب على المدقق، حسب الحالة، ربط الملاحظات المحددة بالفئة أو بعدد الحالات التي تم دراستها وأن يترجم هذه النتائج كمياً الى دولارات أو الى مقاييس أخرى بحسب ما يراه مناسباً. وإذا تعذر إسقاط هذه النتائج، يجب على المدقق حصر استنتاجاته بالطريقة المناسبة.

الإبلاغ عن المسائل الهامة في تقرير المدقق

23.5 في إطار معايير المعهد الأمريكي، يمكن للمدقق أن يشدد في تقريره الرقابي على أمور هامة متعلقة بالبيانات المالية⁷⁰. ونظرا لاهتمام الجمهور بعمليات الهيئات الحكومية والهيئات التي تتلقى أو تدير منحا حكومية، يمكن ان تتضمن معايير الرقابة الحكومية أوضاعا تجعل فيها أنواع معينة من المعلومات، الى جانب الأمثلة المتوفرة في معايير المعهد الأمريكي، من السهل على القارئ فهم البيانات المالية وتقرير المدقق.

24.5 من أمثلة المسائل التي بإمكان المدقق الإبلاغ عنها في عملية رقابية ضمن معايير الرقابة الحكومية يوجد ما يلي:

- أ. اهتمامات او شكوك ذات أهمية حول الاستمرارية الجبائية لحكومة أو برنامج ما، أو أمور أخرى يمكن ان يكون لها تأثير هام على الوضع أو العمليات المالية للهيئة الحكومية يمتد إلى اكثر من سنة واحدة من تاريخ البيان المالي⁷¹. من الممكن أن تنشأ هذه الاهتمامات او هذه الشكوك نتيجة توجّهات الدخل والإنفاق، والاعتماد الاقتصادي على حكومات أو هيئات أخرى، أو التزامات للحكومة ومسؤولياتها وديونها الحالية، أو عودها للمواطنين بفوائد مستقبلية غير قابلة للاستمرارية على المدى الطويل؛ وتوجهات العجز؛ والعلاقة بين المعلومات المالية ومؤشرات رئيسية أخرى؛ ومخاطر وشكوك هامة أخرى تثير علامات استفهام حول استمرارية البرامج الحكومية الحالية على المدى الطويل بالنظر الى الموارد المتوقع توافرها. إلا ان المدقق ليس مسؤولا عن تصميم إجراءات رقابية للكشف عن هذه الاهتمامات او الشكوك، وان إصدار أي حكم عن المستقبل ينبغي ان يقوم على المعلومات المتوفرة زمن إصدار ذلك الحكم.
- ب. حوادث غير عادية أو كارثية يمكن أن يكون لها أثر مستمر أو مستقبلي هام على الوضع أو العمليات المالية للهيئة.
- ج. شكوك هامة حول الإسقاطات او التقديرات في البيانات المالية.
- د. أية أمور أخرى يعتبرها المدقق ذات أهمية بالنسبة الى إبلاغ المستعملين وأجهزة الإشراف في تقرير المدقق.

⁷⁰ 19.508 AU يحدد معايير ويوفر توجيهات بخصوص التشديد على أمور محددة في تقرير المدقق.

⁷¹ القسم 341 من AU / اعتبار المدقق لقدرة الهيئة على الاستمرارية كهيئة ناجحة، يحدد معايير ويوفر توجيهات بخصوص مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بقدرة هيئة ما على الاستمرارية كهيئة ناجحة لفترة زمنية معقولة لا تتجاوز سنة واحدة من تاريخ البيان المالي موضوع الرقابة.

25.5 القرار بالإبلاغ أو عدم الإبلاغ عن مثل هذه المعلومات في تقرير المدقق أمر خاضع للحكم المهني. ويمكن تقديم هذا الإبلاغ في فقرة مستقلة أو قسم مستقل في تقرير المدقق وأن يحتوي على معلومات لم يتم الكشف عنها في البيانات المالية.

الإبلاغ عن إعادة تقديم بيانات مالية تم تقديمها سابقاً

26.5 المعايير المهنية للمعهد الأمريكي، AU 561، وهي بعنوان *الكشف اللاحق عن حقائق موجودة بتاريخ تقرير المدقق*، تحدّد معايير وتوفّر توجيهات بخصوص المواقف التي يصبح فيها المدقق واعياً بوجود معلومات جديدة قد تكون أثّرت على تقريره حول بيانات مالية تم إصدارها سابقاً.⁷² وبحسب AU 561، إذا أصبح المدقق واعياً بوجود معلومات جديدة قد تكون أثّرت على رأيه بخصوص بيان مالي أو بيانات مالية تم إصدارها سابقاً، فإن عليه ان ينصح إدارة الهيئة بتحديد الأثر المحتمل أو الآثار المحتملة للتحقق الجديدة على البيان المالي أو البيانات المالية التي تم إصدارها سابقاً في أقرب وقت معقول ممكن. حيث أن مثل هذه المعلومات قد تؤدي بالإدارة الى استنتاج أن البيانات المالية المصدرة سابقاً كانت بيانات خاطئة مادياً والى إعادة بيان تلك البيانات المالية الخاطئة وإعادة إصدارها. ويجب على المدقق في مثل هذه الظروف ان ينصح الإدارة بأن تكشف، بصورة ملائمة، للأطراف التي يحتمل أن تعتمد على البيانات المالية، عن الحقائق التي تم اكتشافها حديثاً وعن أثرها على تلك البيانات.⁷³

27.5 يجب على المدقق، حسب معايير الرقابة الحكومية، ان ينصح الإدارة بالكشف بصورة ملائمة عن المعلومات عندما يكون مقتنعاً بتوفّر الشروط التالية: (1) احتمال أن تكون البيانات المالية المصدرة سابقاً خاطئة، و (2) أن يكون البيان الخاطئ مادياً أو أن يكون على درجة معقولة من المادية. وبحسب معايير الرقابة الحكومية فإن على المدقق أن ينفذ أيضاً الإجراءات التالية بخصوص البيانات المالية المُعاد إصدارها:⁷⁴

- أ. تقييم مدى مناسبة وملائمة الكشف الذي تقوم به الإدارة والإجراءات التي تتخذها لتحديد وتصحيح البيانات الخاطئة في البيانات المالية المصدرة سابقاً (أنظر الفقرة 28.5).
- ب. الإبلاغ عن البيانات المالية المعاد بيانها (أنظر الفقرتين 29.5 و 30.5).

⁷² القسم 420 من الـ AU ، وهو بعنوان *اتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً*، والقسم 508، الذي عنوانه *التقارير حول البيانات المالية المدققة*، توفّر توجيهات حول موعد إعادة إصدار تقرير المدقق بخصوص البيانات المالية التي تم إعادة بيانها.

⁷³ في العمليات الرقابية المنحزة حسب معايير الرقابة الحكومية، يدخل ضمن الأشخاص الذين يعتمدون على البيانات المالية، على الأقل، المسؤولون عن حسن الإدارة، وأجهزة الإشراف المناسبة، والوكالات الممولة.

⁷⁴ تنطبق هذه المتطلبات الإضافية لمعايير الرقابة الحكومية أيضاً على المعلومات المالية الأخرى التي يبدي المدقق رأياً بشأنها، مثل جداول صرف المنح الاتحادية.

ج. رفع التقارير بصورة مباشرة للمسؤولين المناسبين عندما تفشل الهيئة الخاضعة للرقابة في اتخاذ الخطوات المناسبة (أنظر الفقرة 31.5)

تقييم مناسبة وملاءمة الكشف والإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتحديد وتصحيح البيانات الخاطئة في البيانات المالية المصدرة سابقاً

28.5 يجب على المدقق ان يقيّم مدى مناسبة وملاءمة الكشف الذي تقوم به الإدارة الى الأطراف التي يحتمل ان تعتمد على البيانات المالية وعلى الإجراءات التي تتخذها الإدارة لتحديد وتصحيح البيانات الخاطئة في البيانات المالية المصدرة سابقاً وفق المعايير AU 06.561 إلى AU 08.561 . ويجب على المدقق، حسب معايير الرقابة الحكومية، ان يقيّم ما إذا كانت الإدارة:

أ. قد تصرفت ضمن إطار زمني ملائم بعد توفرّ المعلومات الجديدة من أجل (1) تحديد آثار هذه المعلومات على البيانات المالية، و(2) إخطار الجهات التي يحتمل أن تعتمد على البيانات المالية.
ب. قد كشفت عن طبيعة ومدى البيانات الخاطئة المعروفة أو المحتملة ونشرها على صفحات الإنترنت التي نشرت الإدارة عليها تقرير المدقق حول البيانات المالية المصدرة سابقاً.

ج. قد كشفت عن المعلومات التالية في البيانات المالية للهيئة والمعاد بيانها: (1) طبيعة وسبب أو أسباب البيان الخاطئ أو البيانات الخاطئة التي أدت إلى الحاجة إلى إعادة البيان، (2) المبلغ أو المبالغ المعنيّة بالبيان الخاطئ أو للبيانات الخاطئة ذات الأهمية، و(3) الآثار ذات العلاقة على البيان أو البيانات المالية المصدرة سابقاً (على سبيل المثال السنة أو السنوات المُعاد بيانها، والبيان أو البيانات المالية المعنيّة المتأثر، والبنود المُعاد بيانها، والإجراءات التي اتخذتها إدارة الهيئة بعد ان اكتشفت البيان الخاطئ)، و(4) التأثير على البيانات المالية ككل (على سبيل المثال التغير الحاصل في صافي الميزان، وفي الرأي الرقابي) وعلى المعلومات الأساسية الواردة في مناقشات وتحاليل الإدارة.

29.5 عندما تقوم الإدارة بإعادة بيان بيانات مالية، يجب على المدقق اتخاذ إجراءات إدارية كافية من أجل إعادة إصدار أو تحديث تقرير المدقق حول البيانات المالية المُعاد بيانها بصرف النظر عن كون البيانات المالية المُعاد بيانها قد تم إصدارها بصورة منفصلة أو كانت قدمت على أساس مقارنتها ببيانات مالية من فترة لاحقة.⁷⁵ ويجب على المدقق تضمين التالي في فقرة توضيحية في التقرير المُعاد إصداره أو تحديثه:
أ. تصريح يكشف أن البيانات المالية المصدرة سابقاً تم إعادة بيانها.

الإبلاغ عن البيانات المالية المُعاد بيانها

ب. تصريح بأن (1) تقرير المدقق المصدر سابقاً (مع تضمين تاريخ التقرير) لا يمكن الاعتماد عليه لأن

⁷⁵ AU 9561.02 يوفر توجيهات بخصوص ارتباط المدقق بالمعلومات المكتشفة لاحقاً عند استقالة المدقق أو فصله من عمله. AU 508.70 إلى 508.73 يناقش إعادة إصدار تقارير لمدققين سابقين.

البيانات المالية المصدرة سابقاً قد تم بيانها بصورة خاطئة وهامة، و(2) أن تقرير المدقق المصدر سابقاً قد تم استبداله بتقرير المدقق عن البيانات المالية المعاد بيانها.

ج. إشارة إلى الملاحظة أو الملاحظات على البيانات المالية المعاد بيانها والتي تناقش إعادة بيان هذه البيانات.

د. إشارة إلى التقرير الخاص بالرقابة الداخلية (إن وجد) والذي يحتوي نقاشاً لأية نقائص في الرقابة الداخلية تم تحديدها من قبل المدقق على أنها فشلت في منع البيان الخاطئ أو كشف عنه وأية إجراءات تصحيحية اتخذت من قبل الإدارة لمعالجة هذه النقائص.

30.5 إن فشل الإدارة في إدراج الكشوف المناسبة في البيانات المالية المعاد بيانها، حسب ما ورد في الفقرة 28.5ج، قد يكون له آثار على عملية الرقابة. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المدقق إدراج الكشوف التي تم إغفالها في تقرير المدقق، إن أمكن ذلك.

31.5 يجب على المدقق إبلاغ المسؤولين عن حسن الإدارة في حالة (1) عدم تصرف إدارة الهيئة في إطار زمني مناسب بعد توفر معلومات جديدة من أجل تحديد أثر هذه المعلومات على البيانات المالية واتخاذ الخطوات المناسبة لإبلاغ الأطراف التي يمكن أن تعتمد على هذه البيانات المالية وعلى تقرير المدقق حول الوضع، أو (2) عدم قيام إدارة الهيئة بإعادة بيان البيانات المالية في فترة زمنية معقولة في ظروف يرى فيها المدقق ضرورة لإعادة بيانها. ويجب على المدقق إبلاغ المسؤولين حسن الإدارة بأن المدقق سيتخذ خطوات من أجل منع استمرار الاعتماد على تقرير المدقق، ونصحهم بإعلام أجهزة الإشراف والوكالات الممولة التي تعتمد على البيانات المالية. وإذا لم تقم الأطراف المسؤولة عن حسن الإدارة بإبلاغ أجهزة الإشراف المناسبة والوكالات الممولة، فإن على المدقق إذن القيام بذلك.⁷⁶

**رفع التقارير
مباشرة للمسؤولين
المناسبين عندما
تفشل الهيئة
الخاضعة للرقابة في
اتخاذ الإجراءات
المناسبة**

32.5 إذا كشف تقرير المدقق عن نقائص في الرقابة الداخلية، أو عن احتيال، أو أعمال غير قانونية، أو انتهاكات لبند العقود أو اتفاقيات المنح، أو عن سوء استعمال، فإن على المدقق الحصول على وجهات نظر الإداريين المسؤولين ورفع تقرير بخصوص النتائج والاستنتاجات والتوصيات، والإجراءات التصحيحية المخططة لها أيضاً.

**الإبلاغ عن وجهات
نظر الإداريين
المسؤولين**

⁷⁶ تتوقف الخطوات التي يتم اتخاذها على الحقائق وعلى الظروف، بما في ذلك الاعتبارات القانونية.

33.5 إن توفير مسودة من التقرير والنتائج لمراجعتها من قبل المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة وغيرهم يساعد المدقق على تطوير تقرير عادل وشامل وموضوعي، ذلك أن إدراج وجهات نظر الإداريين المسؤولين ينتج عنه تقرير يقدم منظور الإداريين المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة والإجراءات التصحيحية التي ينون اتخاذها، وليس نتائج المدقق واستنتاجاته وتوصياته فقط. ومن الأفضل الحصول على التعليقات كتابياً، إلا أن التعليقات الشفوية مقبولة أيضاً.

34.5 عندما يتلقى المدقق تعليقات خطية من الإداريين المسؤولين، فإن عليه أن يضمن في تقريره نسخة من هذه التعليقات، أو ملخصاً لها. وعندما يقدم الإداريون المسؤولون تعليقات شفوية فقط، يجب على المدقق أن يعدّ ملخصاً لهذه التعليقات وأن يوفر نسخة منها إلى الإداريين المسؤولين للتأكد من أن التعليقات قد تم التعبير عنها بصورة دقيقة.

35.5 يجب على المدقق أيضاً أن يضمن في التقرير تقييماً لهذه التعليقات، كما يراه صالحاً. وفي الحالات التي توفر فيها الهيئة الخاضعة للرقابة تعليقات فنية بالإضافة إلى تعليقاتها الخطية والشفوية على التقرير، يمكن للمدقق أن يكشف في التقرير عن أنه تم تلقي تلك التعليقات وتقييمها.

36.5 قد يكون تلقي التعليقات الشفوية مناسباً، على سبيل المثال في حالة وجود تاريخ إبلاغ حرج بالنسبة لتلبية احتياجات المستخدم؛ أو في حالة اشتغال المدقق بشكل وثيق مع الإداريين المسؤولين طيلة فترة تنفيذ العمل وإطلاع جميع الأطراف على النتائج والقضايا التي تم تناولها في مسودة التقرير؛ أو في حالة عدم توقع المدقق حصول خلافات جوهرية بخصوص النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في مسودة التقرير، أو جدال جوهري بخصوص القضايا التي تم مناقشتها في مسودة التقرير.

37.5 عندما لا تتفق تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة مع نتائج التقرير أو استنتاجاته أو توصياته أو تتعارض معها؛ أو عندما لا تتناول الإجراءات التصحيحية المخططة لها مع توصيات المدقق بصورة ملائمة، يجب على المدقق تقييم صحة تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة. وإذا اختلف المدقق مع التعليقات، فإن عليه أن يشرح في التقرير أسباب الاختلاف. وعلى عكس ذلك فإن على المدقق أن يعدل تقريره بحسب ما هو مطلوب إذا وجد أن التعليقات صحيحة ومدعمة بأدلة كافية ومناسبة.

38.5 إذا رفضت الهيئة الخاضعة للرقابة توفير تعليقات، أو لم يكن في مقدورها القيام بذلك في فترة زمنية معقولة، يمكن للمدقق إصدار التقرير بدون تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق ان يشير في التقرير إلى أن الهيئة الخاضعة للرقابة لم تقدم تعليقات.

39.5 اذا تم منع معلومات ذات صلة بالموضوع من الكشف للعموم أو إسقاطها من التقرير بسبب طبيعتها السرية أو حساسيتها، يجب على المدقق ان يكشف في التقرير عن أن بعض المعلومات قد تم حذفها، وعن السبب أو الظروف التي جعلت الحذف ضرورياً.

الإبلاغ عن المعلومات الحساسة والسرية

40.5 قد تكون بعض المعلومات مصنفة على أنها سرية أو ممنوعة من الكشف للعموم بموجب قوانين أو أنظمة اتحادية، أو ولائية، أو محلية. في مثل هذه الحالات يمكن للمدقق إصدار تقرير منفصل وسري، أو لاستخدام رسمي محدود فقط، يحتوي على تلك المعلومات وتوزيع ذلك التقرير على الأشخاص المخولين قانونياً أو نظامياً لتلقيه.

41.5 كما يمكن أن يُبرر حذف معلومات معينة من تقرير متوفر للعمامة أو موزع على نطاق واسع لظروف إضافية تتعلق بسلامة الجمهور وباهتمامات أمنية. على سبيل المثال، يمكن حذف معلومات مفصلة تتعلق بأمن الحواسيب لبرنامج معين من التقارير المتوفرة للعموم وذلك نظراً للأضرار المحتملة التي يمكن ان تتجم عن سوء استعمال هذه المعلومات. في مثل هذه الحالات، يمكن للمدقق إصدار تقرير لاستخدام رسمي محدود فقط يحتوي على مثل هذه المعلومات وتوزيعه على الأطراف المسؤولة عن تنفيذ توصيات المدقق. ويمكن للمدقق التشاور مع مستشار قانوني بخصوص أية متطلبات أو ظروف أخرى قد تتطلب حذف معلومات معينة.

42.5 إن أخذ اهتمام الجمهور العريض بالبرنامج أو النشاط موضوع المراجعة بعين الاعتبار من شأنه ان يساعد المدقق في اتخاذ قرار بخصوص حذف او عدم حذف معلومات من التقارير المتوفرة للعمامة. وحين تتطلب الظروف حذف معلومات معينة، فإن على المدقق ان يقيم ما إذا كان هذا الحذف قد يشوّه نتائج العملية الرقابية أو يخفي ممارسات غير مناسبة أو غير قانونية.

43.5 عندما تكون أجهزة الرقابة خاضعة لقوانين الوثائق العامة، يجب على المدقق تحديد ما اذا كان لهذه القوانين أثر على توفر التقارير المصنفة على أنها سرية أو لاستخدام إداري محدود فقط، وما اذا كانت هناك وسائل أخرى أكثر ملاءمة للاتصال مع الإدارة والمسؤولين عن حسن الإدارة. على سبيل المثال، يمكن للمدقق

إيصال المعلومات العامة في تقرير خطّي وإيصال المعلومات المفصلة شفويّاً. ويمكن للمدقق التشاور مع مستشار قانوني بخصوص قوانين الوثائق العامة المطبقة.

توزيع التقارير

44.5 يتوقف توزيع التقارير المنجزة بحسب معايير الرقابة الحكومية على علاقة المدقق بالهيئة الخاضعة للرقابة وعلى طبيعة المعلومات الواردة في التقرير. فإذا كان موضوع العملية الرقابية يشمل مواد مصنفة على أنها سرية لأغراض أمنية أو تحتوي على معلومات سرية أو حساسة، يمكن للمدقق أن يوزع التقرير على نطاق محدود. وعلى المدقق ان يوثق أية محددات على توزيع التقرير. وتحدد النقاط التالية الخطوط العامة لتوزيع التقارير المنجزة بحسب معايير الرقابة الحكومية:

أ. يجب على أجهزة الرقابة في الهيئات الحكومية توزيع التقارير الرقابية على المسؤولين عن حسن الإدارة، وعلى المسؤولين المناسبين في الهيئة الخاضعة للرقابة، وعلى هيئات الإشراف المناسبة أو المنظمات التي تطلب العمليات الرقابية أو ترتب لإجرائها. وحسب ما يراه مناسباً، فإن على المدقق كذلك أن يوزع نسخاً من التقارير على المسؤولين الآخرين الذين لهم سلطة إشراف قانونية أو يمكن ان يكونوا مسؤوليين عن تنفيذ نتائج العملية الرقابية وتوصياتها، وعلى غيرهم من الأشخاص المخول لهم تسلّم مثل هذه التقارير.

ب. يمكن لأجهزة الرقابة الداخلية في الهيئات الحكومية أن تطبق المعايير الدولية للممارسات المهنية للرقابة الداخلية التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA). ووفقاً لمعايير الرقابة الحكومية ومعايير معهد المدققين الداخليين فإن على رئيس جهاز الرقابة الداخلية أن يُبلغ النتائج إلى الأطراف التي يمكن أن توليها الاهتمام اللازم. ويجب على جهاز الرقابة الداخلية (1) تقييم المخاطر المحتمل على الجهاز، و(2) استشارة كبار المديرين و/ أو المستشار القانوني حسب ما يراه مناسباً، و(3) مراقبة التوزيع بذكر مستخدمي التقرير المقصودين في التقرير، وذلك ما لم تأمره متطلبات قانونية أو تنظيمية بغير ذلك قبل إطلاع أطراف خارج الجهاز على النتائج.

ج. يجب على شركات المحاسبة العامة التي يتم التعاقد معها لتنفيذ عملية رقابية بحسب معايير الرقابة الحكومية أن توضح مع الجهاز القائم بالمهمة المسؤوليات المتعلقة بتوزيع التقرير. وإذا وقع على الشركة المتعاقدة مسؤولية التوزيع، يجب عليها الاتفاق مع الطرف المتعاقد لإجراء العملية الرقابية بخصوص الأطراف (المسؤولين أو الأجهزة) التي سوف تتلقى التقارير، والخطوات التي تم اتخاذها لتوفير التقرير للعموم.

المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير ذات العلاقة بمهام التصديق

مقدمة

01.6 يقدّم هذا الفصل معايير وتوجيهات لمهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية. وبالنسبة الى مهام التصديق فإن معايير الرقابة الحكومية تتضمن المعايير العامة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA - (في ما بعد معايير المعهد الأمريكي) الى جانب معيار العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير حول المقاييس والبيانات المتعلقة بمعايير المهام التصديقية ذات الصلة، وذلك ما لم يتم استثناءها أو تعديلها من قبل معايير الرقابة الحكومية⁷⁷⁻⁷⁸. كما يحدد هذا الفصل المعيار العام للمعهد الأمريكي حول المقاييس⁷⁹ ومعيار العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير لمهام التصديق، وينصّ على معايير إضافية لمهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية.

02.6 بالنسبة الى مهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابية الحكومية تنطبق الفصول 1-3 و 6.

03.6 المعيار العام للمعهد الأمريكي المتعلق بالمقاييس هو كالتالي:

يجب أن يكون للمدقق سبب يجعله يعتقد بأن موضوع المهمة الرقابية قابل للتقييم في ضوء المقاييس المناسبة والمنوفرة للمستخدمين.

04.6 معيار المعهد الأمريكي المتعلقان بالعمل الميداني لمهام التصديق هما كالتالي:

- أ. يجب على المدقق أن يخطط للعمل بصورة كافية وأن يُشرف على أي مساعدين بصورة مناسبة.
- ب. يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية لتوفير أساس معقول للاستنتاجات المُعبّر عنها في التقرير.

المعيار العام
ومعاري العمل
الميداني التابعة
للمعهد الأمريكي
والمعلقة بمهام
التصديق

05.6 تحدد معايير الرقابة الحكومية معايير العمل الميداني لمهام التصديق، بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في معايير المعهد الأمريكي. وعلى المدقق ان يلتزم بهذه المعايير الإضافية عند الإشارة إلى معايير الرقابة الحكومية في تقريره. وتتعلق معايير الرقابة الحكومية الإضافية بما يلي:

أ. اتصالات المدقق أثناء عملية التخطيط (أنظر الفقرات 06.6 إلى 08.6)

معايير رقابية
حكومية إضافية

⁷⁷ حتى تاريخه، لم يستثن المراقب العام أيا من معايير العمل الميداني أو من معايير إعداد التقارير، او من البيانات المتعلقة بمعايير المهام التصديقية.

⁷⁸ أنظر الجزء 50 من AT- تسلسل البيانات المتعلقة بمعايير المهام التصديقية.

⁷⁹ إن معايير الرقابة الحكومية لا تتضمن إلا معيارا واحدا من معايير المعهد الأمريكي العامة لمهام التصديق.

ب. عمليات رقابية ومهمات تصديقية سابقة (أنظر الفقرة 09.6)

ج. الرقابة الداخلية (انظر الفقرات 10.6 إلى 12.6)

د. عمليات احتيال، أو أعمال غير قانونية، أو انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقات المنح، أو سوء استعمال يمكن ان يكون لها أثر مادي على موضوع المهمة (أنظر الفقرتين 13.6 و 14.6)

هـ. تطوير عناصر نتيجة من نتائج المهمة (أنظر الفقرات 15.6 إلى 19.6)

و. التوثيق (أنظر الفقرات 20.6 إلى 26.6).

اتصالات المدقق أثناء عملية التخطيط

06.6 بموجب معايير المعهد الأمريكي ومعايير الرقابة الحكومية يجب على المدقق أن يُطلع الهيئة الخاضعة للرقابة على فهمه للخدمات المزمع تنفيذها بالنسبة الى كل مهمة. كما يجب عليه أن يحصل على اعتراف خطّي أو على دليل آخر عن مسؤوليات الطرف المسؤول عن الموضوع أو التأكيد الخطّي من حيث علاقته بأهداف المهمة. يوثق هذا الفهم في مراسلة كتابية، وتُوسع معايير الرقابة الحكومية عدد الأطراف التي تشملها هذه الاتصالات أثناء عملية التخطيط وتُضيف بنودا إليها.

07.6 بموجب معايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق، أثناء التخطيط للمهمة، إبلاغ معلومات معينة، خطياً، إلى إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، وإلى المسؤولين عن الحكامة⁸⁰ وإلى الأشخاص المتعاقدين للقيام بالمهمة أو الذين طلبوا القيام بها. ولدى قيامه بالمهمة، بموجب قانون أو نظام ما، أو يقومون بالعمل لفائدة اللجنة التشريعية المشرفة على الهيئة الخاضعة للرقابة، يجب على المدقق أن يتصل مع هذه اللجنة. وفي الحالات التي لا يوجد فيها أي شخص أو مجموعة من الأشخاص تشرف على كل من التوجه الاستراتيجي للهيئة وفائها بالتزاماتها في موضوع المساءلة، أو في الحالات الأخرى التي تكون فيها هوية المسؤولين عن الحاكمية غير واضحة، يجب على المدقق أن يوثق الإجراءات الذي يتخذها والاستنتاجات التي يصل إليها وذلك لتحديد الأشخاص المناسبين الذين سيتسلمون اتصالات المدقق المطلوبة. وبموجب معايير الرقابة الحكومية فإن المعلومات التي ينبغي إبلاغها تشمل مايلي:

أ. طبيعة الاختبار والتقرير المخطط لهما، وتوقيتهما، ومداهما.

ب. مستوى الضمان الذي سيوفّره المدقق.

⁸⁰ المسؤولون عن الحكامة هم الذين لهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للهيئة الخاضعة للرقابة وعلى وفائها بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة. (لمزيد المعلومات انظر الملحق 1 الفقرات 1.05 إلى 1.07).

ج. أي قيد محتمل على تقرير المدقق وذلك للحدّ من احتمال سوء فهم احتياجات الأطراف المعنية أو توقعاتها.

08.6 في حالة إنهاء المهمة الرقابية قبل اتمامها ولم يتم إصدار تقرير بشأنها، يجب على المدقق أن يوثق نتائج العمل حتى تاريخ التوقف وأسباب إنهاء المهمة. ويعتمد القرار بإعلام أو عدم إعلام المسؤولين عن الإدارة والمسؤولين المعنيين في الهيئة الخاضعة للرقابة، والهيئة طلبت القيام بالمهمة، وغيرهم من المسؤولين المعنيين، بأسباب إنهاء المهمة الرقابية وكيفية القيام بذلك، على الحقائق والظروف وبالتالي فهو أمر خاضع للحكم المهني.

عمليات الرقابة ومهام التصديق السابقة

09.6 يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد اتخذت إجراءات تصحيحية مناسبة للتعامل مع نتائج وتوصيات المهام السابقة والتي يمكن ان يكون لها أثر مادي على البيانات المالية. وعند التخطيط لإجراء مهمة، يجب على المدقق ان يطلب من إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة أن تحدّد عمليات التدقيق ومهام التصديق السابقة أو أية دراسات أخرى لها علاقة بالموضوع أو بتأكيد مهمة التصديق الجارية، بما في ذلك تحديد ما اذا تم تنفيذ التوصيات ذات العلاقة. كما يجب على المدقق ان يستخدم هذه المعلومات عند تقييم المخاطر وعند تحديد طبيعة العمل الرقابي الجاري وتوقيته ومداه، بما في ذلك تحديد مدى انطباق اختبار تنفيذ الإجراءات التصحيحية على أهداف عملية الرقابة الحالية.

الرقابة الداخلية

10.6 لدى تخطيط مهام التصديق في مستوى الفحص، ينبغي ان يحصل المدقق على فهم كاف للرقابة الداخلية المهمة بالنسبة للموضوع أو التأكيد وذلك ليقوم بالتخطيط للمهمة و تصميم الاجراءات لتحقيق أهداف مهمة التصديق.

11.6 لدى التخطيط لمهمة التصديق في مستوى الاختبار، يتعين على المدقق ان يفهم علاقة الرقابة الداخلية بالموضوع الذي يشهد المدقق بخصوصه. ويمكن ان يكون الموضوع اقتصاديا او غير اقتصادي. (راجع الفقرة 1.23 بخصوص مناقشة المواضيع الممكنة التي تتناولها مهمة التصديق).

12.6 يكون هناك نقص في الرقابة الداخلية عندما لا يسمح تصميم الرقابة او تشغيلها للإدارة او الموظفين، اثناء قيامهم بمهامهم بشكل طبيعي، بمنع حصول أخطاء في التأكيدات التي تقدمها الإدارة دوريا وفي الوقت

المناسب او الكشف عن تلك الأخطاء او تصحيحها. و يكون هناك نقص في التصميم (1) في حالة عدم وجود رقابة ضرورية لتحقيق هدف الرقابة، او (2) في حالة وجود رقابة مصممة بطريقة غير مناسبة بحيث لا يتحقق هدف الرقابة، حتى اذا كانت الرقابة تعمل حسب تصميمها. ويكون هناك نقص في التشغيل عندما لا تعمل رقابة مصممة بشكل مناسب حسب تصميمها، او عندما تعوز الشخص الذي يقوم بالرقابة السلطة او المؤهلات اللازمة للقيام بالرقابة بشكل فعال.

13.6 تكون مسؤولية المدقق فيما عمليات الاحتيال⁸¹ او الاعمال غير القانونية او انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح، او سوء الاستعمال بالنسبة الى مهام التصديق التي تتم وفقا لمعايير الرقابة الحكومية على النحو التالي:

**عمليات الاحتيال
او الاعمال غير
القانونية او
انتهاكات بنود
العقود او بنود
اتفاقيات المنح، او
سوء الاستعمال،
التي يمكن ان
يكون لها اثر
مادي على
موضوع المهمة**

أ. المهام في مستوى الفحص: عند التخطيط يتعين على المدقق تصميم المهمة لتوفير ضمانا معقولا للكشف عن عمليات الاحتيال او عن الاعمال غير القانونية او عن انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح التي يمكن ان يكون لها اثر مادي على موضوع مهمة التصديق. و هكذا ينبغي ان يقدر المدقق المخاطر و الآثار المادية الممكنة لعمليات الاحتيال او الاعمال غير القانونية او انتهاكات بنود العقود و بنود اتفاقيات المنح على موضوع مهمة التصديق. وعندما تكون عوامل المخاطر محددة يجب على المدقق ان يوثق عوامل المخاطر التي تم تحديدها، ورد فعل المدقق بشأن هذه العوامل فرديا او مجمعة، واستنتاجات المدقق.

ب. المهام في مستوى المراجعة و في مستوى الاجراءات المتفق عليها: اذا بلغ الى علم المدقق اثناء تنفيذ المهمة قول على احتمال وقوع/حدوث عملية احتيال او اعمال غير قانونية او انتهاكات لبنود العقود او لبنود اتفاقيات المنح يمكن ان يكون لها اثر مادي عام موضوع المهمة، يتعين على المدقق القيام بالاجراءات الضرورية و ذلك (1) لتحديد ما اذا كانت عمليات الاحتيال او الاعمال غير القانونية او انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح قد تكون حصلت، و اذا كان الامر كذلك (2) تحديد آثارها على نتائج مهمة التصديق. ولا يتوقع ان يوفر المدقق ضمانا للكشف عن عمليات الاحتيال او عن اعمال غير قانونية او عن انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح محتملة لمثل هذه الانواع من المهام.

ج. بالنسبة الى كافة مستويات مهام التصديق: اذا أدرك المدقق اثناء تنفيذ المهمة ان هناك سوء استعمال يمكن ان تكون ذات اهمية كمي او نوعيا، يجب عليه ان يطبق إجراءات موجّهة بشكل خاص للتأكد من الاثر المحتمل على موضوع المهمة، او بيانات مالية أخرى ذات اهمية بالنسبة الى أهداف المهمة. ونظرا

⁸¹ الاحتيال هو نوع من الأعمال غير القانونية التي تشمل الحصول على شيء ما ذي قيمة بواسطة عرض خاطئ عن قصد. ومع أن البيانات المتعلقة بالمعايير الرقابية التابعة للمعهد الأمريكي لا تنطبق على مهام التصديق، إلا أنها يمكن ان توفر إرشادات مفيدة تتعلق بعمليات الاحتيال، بالنسبة الى المدقق الذي يقوم بمهمة تصديق وفقا لمعايير الرقابة الحكومية.

الى ان تحديد سوء الاستعمال عملية ذاتية، فان المدقق ليس مطالباً بتوفير ضمان معقول للكشف عن سوء الاستعمال في مهام التصديق.

14.6 تشمل سوء الاستعمال السلوك الناقص او غير الملائم مقارنة بسلوك يعتبره انسان حذر ممارسة اعمال مقبولة وضرورية في ضوء الحقائق و الظروف. كما تشمل سوء الاستعمال أيضا سوء استعمال السلطة او المنصب لمنافع مالية شخصية او لمنافع عضو عائلي قريب مباشر او قريب، او شريك اعمال. ولا يشمل سوء الاستعمال بالضرورة عمليات الاحتيال او الأعمال غير القانونية او انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح. لكن يمكن أن يكتشف المدقق، بعد قيامه بعمل إضافي، أن سوء الاستعمال يمثل عملية احتيال او أعمالا غير قانونية محتملة.

تطوير عناصر النتيجة الرقابية

15.6 ينظر الى نتائج المهمة الرقابية، مثل النقص في الرقابة الداخلية، وعمليات الاحتيال والأعمال غير القانونية وانتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح، وسوء الاستعمال، على أنها تتضمن عناصر المقاييس، والحالة، والأثر وكذلك المسبب، عند وجود مشكلات. إلا أن العناصر الضرورية لنتيجة رقابية ما تعتمد اعتمادا كلياً على أهداف المهمة. وبذلك فإن نتيجة أو مجموعة من النتائج تعتبر كاملة اذا ما تم تلبية أهداف المهمة. وعندما يحدد المدقق مجموعة من النقائص، فإن عليه ان يقوم بتخطيط وتنفيذ إجراءات لتطوير عناصر النتيجة ذات الصلة والضرورية لتحقيق أهداف المهمة. وتتمثل عناصر نتيجة المهمة في ما يلي أنظر الفقرات 19.6 إلى 16.6.

16.6 المقاييس: وتشمل القوانين، والأنظمة، والعقود، واتفاقيات المنح، والمعايير، والإجراءات، والأداء المتوقع، والممارسات التجارية المحددة، والعلامات المرجعية التي يتم في ضوءها مقارنة الأداء او تقييمه. وتحدد المقاييس الحالة أو التوقع المطلوبين أو المرغوب فيهما بخصوص البرنامج أو العملية. كما توفر المقاييس إطاراً لتقييم الأدلة وفهم النتائج.

17.6 الحالة: الحالة هي وضع قائم ويتم تحديدها وتوثيقها خلال المهمة.

18.6 المسبب: يحدد المسبب سبب الحالة أو تفسيرها أو العامل أو العوامل المسؤولة عن الاختلاف بين الحالة والمقاييس، والتي قد تشكل أيضاً أساساً للتوصيات من أجل القيام بأعمال تصحيحية. وتتضمن العوامل

المشتركة سياسات أو إجراءات أو مقاييس ضعيفة التصميم، أو تنفيذًا ناقصًا أو غير متناسق أو خاطئًا؛ أو عوامل خارجة عن نطاق سيطرة إدارة البرامج. وبإمكان المدقق أن يقيّم ما إذا كانت الأدلة توفر حجة مقبولة ومقنعة تفسّر لماذا يمثل السبب المعلن العامل الرئيسي أو العوامل الرئيسية المسؤولة عن الاختلاف.

19.6 الأثر أو الأثر المحتمل: الأثر هو رابط واضح ومنطقي لتحديد التأثير أو التأثير المحتمل للاختلاف بين الوضع القائم (الحالة) والوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المقاييس). ويحدد الأثر أو الأثر المحتمل نتائج الحالة أو عواقبها. وعندما تتضمن أهداف المدقق تحديدا للعواقب الفعلية أو المحتملة لحالة تختلف (بشكل إيجابي أو سلبي) عن المقاييس المحددة في المهمة، فإن "الأثر" يمثل قياسًا لتلك العواقب. ويمكن استعمال الأثر أو الأثر المحتمل لبيان الحاجة إلى إجراءات تصحيحية استجابة للمشاكل التي تم تحديدها أو المخاطر ذات العلاقة.

وثائق التصديق

20.6 بموجب معايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق أن يعدّ وثائق التصديق المتعلقة بكل مهمة بما يكفي من التفاصيل، وذلك لتوفير فهم واضح للعمل الذي تم تنفيذه (بما في ذلك طبيعة إجراءات التصديق المنفذة وتوقيتها ومداه ونتاجها)، ولأدلة التصديق التي تم الحصول عليها ومصادرها، وللاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وتوفّر وثائق التصديق:

أ. الدعم الرئيسي للبيان الوارد في التقرير بأن المدقق أدّى مهمة التصديق وفقا لمعايير الرقابة الحكومية وأية معايير أخرى تمت الإشارة إليها.

ب. الدعم الرئيسي لاستنتاجات المدقق.

21.6 على المدقق أن يعدّ وثائق التصديق التي تمكّن مدققًا خبيرًا⁸² ليس له صلة سابقة بمهمة التصديق من أن يفهم بناءً على طبيعة إجراءات التصديق التي تم إنجازها، وعلى توقيتها ومداه ونتاجها، وعلى الأدلة التي تم الحصول عليها ومصادرها، وعلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، بما في ذلك الأدلة التي تدعم آراء المدقق واستنتاجاته. وعلى المدقق أن يعدّ الوثائق التي تتضمن دعماً للنتائج والاستنتاجات والتوصيات،

⁸² المدقق الخبير هو شخص (من داخل الهيئة الرقابية أو من خارجها) لديه الكفاءات والمهارات التي تمكنه/ها من القيام بمهمة التصديق. وتضمّ هذه الكفاءات والمهارات فهم (أ) عمليات مهمة التصديق، و (ب) معايير الرقابة الحكومية والمتطلبات القانونية والنظامية السارية، و (ج) الموضوع الذي يقوم المدقق بإعداد تقرير بشأنه، (د) ملامحة المقاييس وتوفرها، و (هـ) قضايا تتعلق ببيئة الهيئة الخاضعة للرقابة.

22.6 ويجب على المدقق ان يوثق العناصر التالية بالنسبة الى مهام التصديق التي يتم القيام بها وفقا لمعايير الرقابة الحكومية:

أ. أهداف مهمة التصديق و نطاقها و منهجيتها،

ب. العمل الذي تم القيام به لدعم الآراء والاستنتاجات الهامة بما في ذلك وصف المعاملات والمستندات التي تم فحصها.⁸³

ج. أدلة مراجعة الإشراف للعمل الذي تم القيام به والتي تدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي وردت في تقرير التصديق، وذلك قبل إصدار تقرير التصديق،

د. اعتبار المدقق بأن إجراءات التصديق المخطط لها يجب ان تُصمّم لتحقيق أهداف مهمة التصديق عندما (1) تكون الأدلة التي تم الحصول عليها تعتمد الى حد كبير على أنظمة المعلومات الحاسوبية، (2) تكون هذه الأدلة ذات أهمية مادية بالنسبة الى هدف المهمة، (3) لا يعتمد المدقق على فعالية الرقابة الداخلية على أنظمة المعلومات الحاسوبية التي أنتجت المعلومات. ويجب على المدقق أن يوثق (1) السبب الذي يبرر تحديد طبيعة إجراءات التصديق المخطط لها وتوقيتها ومداهها، (2) أنواع وصلاحيات الأدلة المتوفرة التي تم إنتاجها خارج أنظمة المعلومات الحاسوبية، او خطط اختبار البيانات الناجمة عن أنظمة معلومات حاسوبية، و (3) أثر ذلك على تقرير مهمة التصديق اذا كانت الأدلة المزمع جمعها لا توفر أساسا معقولا لتحقيق أهداف مهمة التصديق.

23.6 في حالة عدم التزام المدقق بمتطلبات معايير الرقابة الحكومية السارية لأسباب قانونية أو تنظيمية أو لأسباب تتعلق بمحددات نطاق المهمة أو بالقيود المفروضة على الوصول إلى المستندات، أو بقضايا أخرى ذات أثر على مهمة التصديق، فإن عليه أن يوثق الخروج عن متطلبات معايير الرقابة الحكومية وأثر ذلك على المهمة وعلى استنتاجاته. وبالنسبة الى المتطلبات الإلزامية الافتراضية، على المدقق أن يوثق ما اذا كانت الإجراءات البديلة التي تم القيام بها في هذه الظروف كافية لتحقيق أهداف المتطلبات. (أنظر الفقرتين 12.1 و 13.1).

⁸³ يمكن للمدقق أن يستجيب الى هذا المتطلب بتقديم عدد الملف، وعدد الحالة، وغيرها من أساليب تحديد الوثائق المعينة التي يقوم بفحصها. وليس على المدقق ان يضمّ نسخا من الوثائق التي قام بفحصها كجزء من وثائق التصديق. كما انه ليس مطالبا بتقديم معلومات مفصلة حول هذه الوثائق.

24.6 على أجهزة التصديق أن تحدد سياسات وإجراءات لخرن الوثائق والاحتفاظ بها لوقت كاف تلبية للمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية المتعلقة باستبقاء الوثائق. وسواء كانت الوثائق ورقية أو إلكترونية أو في صيغة أخرى، فإن سلامة المعلومات الواردة فيها وإمكانيات الوصول إليها واسترجاعها قد تكون عرضة للخطر إذا ما تم تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو حذفها بدون علم المدقق، أو إذا ضاعت الوثائق أو تضررت. وبالنسبة إلى الوثائق الرقابية المحفوظة إلكترونيا، فإن أساليب الرقابة على أنظمة المعلومات المتعلقة بالوصول إلى الوثائق وتحديثها تعتبر عاملا رئيسيا لحماية الوثائق الرقابية.

25.6 تقوم المهام الرقابية المنجزة وفقا للمعايير الرقابية الحكومية على فرضية مفادها ان الأجهزة الرقابية والتصديقية، فدرالية كانت أو تابعة للولايات أو للحكومات المحلية، وكذلك الشركات المحاسبية العمومية الملزمة بأداء مهمة وفقا للمعايير الرقابية الحكومية، تتعاون على القيام بعمليات رقابية وبمهام تصديقية للبرامج ذات الاهتمام المشترك حتى يتسنى للمدقق استعمال عمل الآخرين ونفاذي تكرار الجهود. وبموجب القوانين والأنظمة المعمول بها والأهداف الرقابية المقصودة، يجب على المدقق أن يوفر في الوقت المناسب الأشخاص المناسبين والوثائق المناسبة بناءً على طلب مدققين أو مراجعين آخرين وذلك لتحقيق هذه الأهداف، حيث أن الترتيب التعاقدية بشأن المهام المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية التي تنص على الوصول إلى الوثائق والأشخاص المناسبين بصورة كاملة وفي الوقت المناسب، تسهل استعمال المدقق لعمل مدققين آخرين.

26.6 يجب على أجهزة الرقابة والتصديق أن تطور سياسات ومقاييس واضحة للتعامل مع الأوضاع التي تلتبس فيها أطراف خارجية الوصول إلى الوثائق، وخاصة الأوضاع التي يحاول فيها طرف خارجي الحصول على معلومات بطريقة غير مباشرة من المدقق بدلاً من الحصول عليها بطريقة مباشرة من الهيئة الخاضعة للرقابة. وعند تطوير هذه السياسات يجب على أجهزة الرقابة والتصديق أن تحدد القوانين والأنظمة المعمول بها، إن وجدت.

27.6 نظرا للأهداف المهام المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية والمساءلة العمومية التي تخضع لها هذه المهام، فقد تكون هنالك اعتبارات إضافية بالنسبة إلى مهام التصديق المنجزة حسب معايير الرقابة الحكومية. وتتعلق هذه الاعتبارات بما يلي:

أ. الأهمية النسبية لمهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية (أنظر الفقرة 28.6)

اعتبارات إضافية
تتعلق بمهام
التصديق المنجزة
وفقا للمعايير
الرقابية الحكومية

ب. التحقيقات الجارية أو الإجراءات القانونية (أنظر الفقرة 29.6)

28.6 يقرّ مفهوم المادية بأن بعض المسائل، بصورة فردية أو في مجملها، مهمّة بالنسبة لعرض الموضوع أو التأكيد بشكل عادل، في حين أن مسائل أخرى ليست ذات أهميّة. ولدى القيام بالمهمة فإن المسائل التي يمكن ان يكون لها أهمية نسبية، بصورة فردية أو في مجملها، بالنسبة الى الموضوع أو التأكيد تعتبر ذات أولويّة.

وفي المهام المنجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية قد يرى المدقق أنه من المناسب استعمال مستويات أهميّة نسبية أدنى مقارنة بمستويات الأهمية النسبية المستخدمة في المهام المنجزة خارج معايير الرقابة الحكومية، وذلك بسبب المسائل العامة التي تخضع لها الهيئات الحكومية والهيئات التي تتلقى منحاً حكومية، وعدة متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى، وبسبب وضوح للبرامج الحكومية وحساسيتها.

مادية المهام
التصديقية المنجزة
وفقاً لمعايير
الرقابة الحكومية

29.6 إن تجنب التدخل في التحقيقات أو في الإجراءات القانونية يشكل عاملاً هاماً عند متابعة مؤشرات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال. وفي بعض الظروف قد تتطلّب القوانين والأنظمة أو السياسات من المدقق أن يعلم السلطات المسؤولة عن تطبيق القوانين أو عن التحقيقات بوجود مؤشرات عن أنواع من عمليات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقيات المنح أو سوء استعمال، وذلك قبل القيام بإجراءات إضافية. وفي الحالات التي تكون فيها التحقيقات أو الإجراءات القانونية قد انطلقت أو بصدد التنفيذ، فإن على المدقق ان يقيّم تأثير ذلك على المهمّة الجارية. وقد يكون من المناسب في بعض الحالات ان يعمل المدقق مع محققين و/أو سلطات قضائية، أو ان ينسحب من المهمّة أو ان يؤجّل العمل فيها أو في جزء منها وذلك لتجنب التدخل في عملية التحقيق.

التحقيقات أو
الإجراءات
القانونية الجارية

30.6 المعايير الأربعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمتعلقة بكافة مستويات إعداد التقارير وفقاً لمهام التصديق هي كالتالي⁸⁴:

أ. يجب على المدقق ان يحدّد في تقريره موضوع المهمّة أو التأكيد موضوع التقرير وأن ينص على طبيعة المهمّة.

معايير المعهد
الأمريكي
للمحاسبين
القانونيين المتعلقة
بمهام التصديق

⁸⁴ بموجب القسم 50 من AT، الذي يحمل عنوان تسلسل البيانات حول معايير المهام الرقابية *SSAE Hierarchy* تسري معايير إعداد التقارير عندما يصدر المدقق تقريراً. ولا تسري هذه المعايير عندما يرفض إصدار تقرير كنتيجة للمهمة.

- ب. يجب على المدقق أن ينص في التقرير على استنتاجاته حول موضوع المهمة أو التأكيد المتعلق بالمقاييس التي تم في ضوءها تقييم الموضوع.
- ج. يجب على المدقق أن ينص في التقرير على كل تحفظاته الهامة حول المهمة، وموضوعها، وحسب الحالة، حول التأكيد المتعلق به.
- د. يجب على المدقق أن ينص في التقرير على أن استعمال التقرير يقتصر على أطراف معينة في الظروف التالية:
- (1) عندما تكون المعايير المستخدمة في تقييم الموضوع محدّدة من قبل المدقق لتكون مناسبة فقط لعدد محدود من الاطراف التي شاركت في وضعها او يفترض ان يكون لديها فهم كاف للمقاييس.
 - (2) عندما تكون المعايير المستخدمة في تقييم موضوع المهمة متوفرة فقط لأطراف معينة.
 - (3) عند تقديم تقرير عن الموضوع ولم يقدّم الطرف المسؤول تأكيدا خطياً.
 - (4) عندما يتعلّق التقرير بمهمة تصديق لتطبيق إجراءات منقّح عليها على الموضوع.

معايير إضافية لإعداد التقارير المتعلقة بمهام التصديق وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية

- 31.6 تحدد معايير الرقابة الحكومية معايير إعداد التقارير حول مهام التصديق، بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. ويجب على المدقق أن يلتزم بهذه المعايير الإضافية عند الإشارة إلى معايير الرقابة الحكومية في تقريره حول مهمة التصديق. وتتعلق معايير الرقابة الحكومية الإضافية بما يلي:
- أ. الإبلاغ عن التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية (أنظر الفقرة 32.6).
 - ب. الإبلاغ عن النقائص في الرقابة الداخلية وعن عمليات الاحتيال والأعمال غير القانونية وعن انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح وعن سوء الاستعمال (انظر الفقرات 33.6 إلى 43.6).
 - ج. الإبلاغ عن وجهات نظر الإداريين المسؤولين (أنظر الفقرات 44.6 إلى 50.6).
 - د. الإبلاغ عن المعلومات الحساسة والسرية (أنظر الفقرات 51.6 إلى 55.6).
 - هـ. توزيع التقارير (أنظر الفقرة 56.6).

الإبلاغ عن التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية

32.6 عندما يلتزم المدقق بجميع معايير الرقابة الحكومية المعمول بها، يجب عليه أن يقدم ضمن تقريره تصريحاً بأنه قام بتنفيذ المهمة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية (للاطلاع على مزيد المتطلبات انظر الفقرتين 12.1 و 13.1 حول الالتزام بمعايير الرقابة الحكومية) ولا تمنع معايير الرقابة الحكومية المدقق من إصدار تقرير منفصل يلتزم فيه فقط بمتطلبات معايير أخرى.

الإبلاغ عن النقائص في الرقابة الداخلية وعن عمليات الاحتيال والأعمال غير القانونية وعن انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح وعن سوء الاستعمال

33.6 بالنسبة إلى مهام التصديق يجب على المدقق، حسب انطباقها على أهداف المهمة، وبناء على العمل الرقابي الذي تم القيام به ان يبلغ عن

(1) النقائص الهامة في الرقابة الداخلية، محدداً تلك النقائص التي تعتبر نقاط ضعف هامة،

(2) كافة حالات الاحتيال والأعمال غير القانونية ما لم يكن واضحاً أنها ليست ذات أهمية،

(3) انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح، وسوء الاستعمال،

التي يمكن ان يكون لها أثر مادي على موضوع المهمة او على تأكيدها.

النقائص في الرقابة الداخلية

34.6 بالنسبة إلى جميع مهام التصديق، يجب على المدقق الإبلاغ عن النقائص التالية في الرقابة الداخلية:

أ. النقص الهام: هو نقص أو مزيج من النقائص في الرقابة الداخلية والتي تؤثر بصورة سلبية على قدرة الهيئة على إطلاق بيانات أو الترخيص فيها أو تسجيلها أو تنفيذها أو الإبلاغ عنها، بصورة موثوقة ووفقاً للمعايير أو إطار العمل المعمول بهما، بحيث يكون هناك أكثر من احتمال ضئيل⁸⁵ لعدم منع أو الكشف عن تقديم خاطئ أكثر من غير ذي أهمية⁸⁶ لموضوع المهمة أو التأكيد.

ب. ضعف مادي: هو نقص هام أو مزيج من النقائص الهامة التي ينتج عنها أكثر من احتمال ضئيل بأن خطأ مادياً في الموضوع أو في التأكيد سوف لن يتم منعه أو الكشف عنه.

⁸⁵ أن مصطلح "أكثر من ضئيل" المستخدم في تعريف النقائص ونقاط الضعف الهامة يعني "وجود إمكانية معقولة على الأقل". وتطبق التعريفات التالية: (1) ضعيف: إمكانية حصول الحدث مستقبلاً ضئيلة، (2) ممكن بصورة معقولة: إمكانية حصول الحدث مستقبلاً أكثر من ضئيلة وأقل من محتملة، (3) محتمل: احتمال حصول الأحداث المستقبلية واردة.

⁸⁶ إن عبارة "أكثر من غير ذي أهمية" تشير إلى كمية أقل من هامة لكن لها أهمية. ويعتبر الخطأ "غير ذي أهمية" إذا استنتج شخص عاقل وموضوعي ان الخطأ، بمفرده أو مع مجموعة من أخطاء أخرى، غير مهم، بشكل واضح، بالنسبة إلى الموضوع أو التأكيد. وإذا لم يصل شخص عاقل وموضوعي إلى هذا الاستنتاج فإن ذلك الخطأ "أكثر من غير ذي أهمية".

35.6 القرار بإعلام أو عدم إعلام المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة بالنقائص في الرقابة الداخلية والتي لها تأثير غير ذي أهمية على الموضوع أو التأكيد، أو كيفية القيام بذلك بالإعلام، مسألة خاضعة للحكم المهني.

36.6 بموجب معايير الرقابة الحكومية، عندما يستنتج المدقق، بناء على أدلة كافية وملائمة، بأن أيًا من العناصر التالية قد حصل أو يحتمل ان يكون قد حصل، فإن عليه أن يضمن في تقريره المعلومات ذات العلاقة بما يلي:

أ. الاحتيال والأعمال غير القانونية⁸⁷ والتي لها أثر مادي أكثر من غير ذي أهمية على الموضوع أو التأكيد.

ب. انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح والتي لها أثر مادي على الموضوع أو التأكيد،

ج. ولسوء الاستعمال ذو أهمية بالنسبة الى الموضوع أو التأكيد سواء كان ذلك كمياً أو نوعياً. (أنظر

الفقرتين 13.6 و 14.6)

**عمليات الاحتيال
والأعمال غير
القانونية
وانتهكات بنود
العقود أو بنود
اتفاقيات المنح
وسوء الاستعمال**

37.6 عندما يكشف المدقق عن انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقيات المنح أو عن سوء استعمال ذي أثر على الموضوع أو التأكيد، ويكون ذلك الأثر أقل من مادي ولكن أكثر من غير ذي أهمية، فإن على المدقق أن يُعلم المسؤولين عن الهيئة الخاضعة للرقابة كتابياً بهذه النتائج. ويبقى القرار بإعلام، أو عدم إعلام، المسؤولين عن الهيئة الخاضعة للرقابة بعمليات الاحتيال والأعمال غير القانونية وبنود انتهاكات بنود العقود وبنود اتفاقيات المنح وبسوء الاستعمال غير ذي الأهمية، وكيفية القيام بذلك بالإعلام، خاضعاً للحكم المهني. ويجب على المدقق أن يوثقه.

38.6 عندما يستنتج المدقق حدوث أو احتمال حدوث عمليات احتيال أو أعمال غير قانونية أو انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال، فإن بإمكانه التشاور مع السلطات أو مع المستشار القانوني حول ما إذا كان الإعلان عن هذه المعلومات للعموم يعرض إجراءات التحقيق أو الإجراءات القضائية للخطر. ويمكن للمدقق حصر تقريره العمومي في المسائل التي لا تعرض تلك الإجراءات للخطر،

⁸⁷ يجب الانتظار لحين صدور قرار نهائي عن محكمة أو عن أي هيئة قضائية أخرى لتحديد ما إذا كان من الممكن اعتبار عمل معين على أنه فعلاً عمل غير قانوني. ذلك ان الكشف عن الأمور التي أدت بالمدقق الى استنتاج أن عملاً غير قانوني يحتمل ان يكون قد حصل، لا يشكل حكماً نهائياً بعدم قانونية العمل.

وان يبلغ على سبيل المثال فقط عن المعلومات التي أصبحت جزءاً من الوثائق العمومية.

إبلاغ النتائج مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للمراقبة

39.6 تقتضي معايير الرقابة الحكومية أن يبلغ المدقق عمليات الاحتيايل أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود وبنود اتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال، سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة، مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للمراقبة، وذلك في الحالتين التاليتين⁸⁸:

- أ. عندما تفشل إدارة الهيئة الخاضعة للمراقبة في تلبية متطلبات قانونية أو تنظيمية بالإبلاغ عن مثل هذه المعلومات إلى أطراف خارجية تنص عليها القوانين أو الأنظمة، يجب على المدقق أولاً إعلام المسؤولين عن إدارة الهيئة بالفشل في الإبلاغ عن هذه المعلومات. وإذا لم تقم الهيئة الخاضعة للمراقبة رغم ذلك بإبلاغ هذه المعلومات إلى الأطراف الخارجية المعيّنة في أقرب وقت ممكن بعد اتصال المدقق بالمسؤولين عن إدارة الهيئة، فإن على المدقق حينها أن يرفع المعلومات مباشرة إلى الأطراف الخارجية المعيّنة.
- ب. عندما تفشل إدارة الهيئة في اتخاذ خطوات مواتية وملائمة للردّ على عملية الاحتيايل أو على أعمال غير قانونية أو على انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح أو على سوء الاستعمال، سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة والتي (1) يمكن أن يكون لها أثر مادي على البيانات المالية، و (2) تشمل تلقي تمويلا مباشرا أو غير مباشر من وكالة حكومية، يجب على المدقق أن يعلم أولاً المسؤولين عن الإدارة بفشل المسيرين في اتخاذ خطوات ملائمة في الوقت المناسب. وإذا فشلت الهيئة الخاضعة للمراقبة، مع ذلك، في اتخاذ إجراءات ملائمة في فترة زمنية مناسبة بعد اتصال المدقق بالمسؤولين عن الإدارة، فإن على المدقق ان يبلغ الوكالة الممولة مباشرة بفشل الهيئة في اتخاذ تلك الإجراءات.

40.6 يضاف الإبلاغ المنصوص عليه في الفقرة 39.6 إلى أية متطلبات قانونية تعنى بإبلاغ هذه المعلومات. وعلى المدقق ان يلتزم بهذه المتطلبات حتى في حالة استقالته من عملية الرقابة أو فصله عنها قبل إتمامها.

41.6 يجب على المدقق ان يحصل على أدلة كافية ومناسبة، مثل تأكيد من قبل أطراف خارجية، وذلك من أجل تأييد تأكيدات إدارة الهيئة الخاضعة للمراقبة بأنها أبلغت عن هذه المعلومات وفقاً للقوانين والأنظمة

⁸⁸ إن أجهزة الرقابة الداخلية ليست ملزمة برفع تقرير لطرف خارج تلك الهيئة ما لم ينص على ذلك قانون أو قاعدة أو نظام أو سياسة. (أنظر الفقرة 19.3 بخصوص معايير إعداد التقارير بالنسبة إلى أجهزة الرقابة الداخلية عندما تقدم تقريرا لطرف خارجي).

واتفاقيات التمويل. وعندما يكون المدقق عاجزاً عن القيام بذلك، فإن عليه الإبلاغ مباشرة عن هذه المعلومات، كما سبق ذكره.

عرض النتائج في تقرير المدقق

42.6 عند تقديم النتائج، مثل النقائص في الرقابة الداخلية وعمليات الاحتيايل والأعمال غير القانونية وانتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح وسوء الاستعمال، يجب على المدقق أن يطور عناصر هذه النتائج الى أقصى حد ممكن لتحقيق أهداف المهمة. ذلك أن عرض النتائج مع المقاييس، والظروف، أنظر الفقرتين 15.6 الى 19.6، والمسبب والأثر يساعد الإدارة أو المسؤولين عن الإشراف في الهيئة الخاضعة للرقابة في فهم الحاجة الى اتخاذ إجراءات تصحيحية. وإذا كان المدقق قادراً على تطوير هذه العناصر بشكل كاف فيمكنه إذاً تقديم توصيات لاتخاذ إجراءات تصحيحية.

43.6 يجب على المدقق ان يضع نتائجه في نطاقها وذلك عن طريق وصف طبيعة ومدى المواضيع الواردة في التقرير ومدى العمل المنجز الذي نجمت عنه هذه النتائج. ولمنح القارئ أساساً للحكم على مدى انتشار هذه النتائج وعواقبها، يجب على المدقق، حسب الحالة، أن يربط الحالات التي تم تحديدها بالفئة أو بعدد الحالات التي تم درسها وأن يترجم هذه النتائج الى دولارات أو الى قياسات أخرى حسب ما يراه مناسباً. وإذا تعذر إسقاط هذه النتائج، يجب على المدقق حصر استنتاجاته بالطريقة المناسبة.

الإبلاغ عن وجهات نظر الإداريين المسؤولين

44.6 إذا كشف تقرير المدقق عن نقائص في الرقابة الداخلية، أو عن عمليات احتيايل، أو أعمال غير قانونية، أو انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقيات المنح، أو سوء استعمال، يجب على المدقق أن يحصل على وجهات نظر الإداريين المسؤولين بخصوص النتائج والاستنتاجات والتوصيات، الى جانب الإجراءات التصحيحية المخطط لها، ورفع تقرير في شأنها.

45.6 إن توفير مسودة من التقرير لمراجعتها والتعليق عليها من قبل الإداريين المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة وأشخاص آخرين، أسلوب يساعد المدقق على تطوير تقرير عادل وشامل وموضوعي. إذ أن تضمين وجهات نظر الإداريين المسؤولين ينتج تقريراً لا يقدم فقط النتائج التي تم الإبلاغ عنها، بل يقدم أيضاً وجهات نظر المسؤولين في إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، والإجراءات التصحيحية التي ينوون اتخاذها. ومن الأفضل ان تكون التعليقات خطية، لكن التعليقات الشفهية تعتبر مقبولة أيضاً.

46.6 عندما يتلقى المدقق تعليقات خطية من المسؤولين الإداريين ، يجب عليه أن يضمن في تقريره نسخة من هذه التعليقات، أو ملخصاً لها. وعندما يوفر المسؤولون الإداريون تعليقات شفوية فقط، يجب على المدقق أن يعدّ ملخصاً لهذه التعليقات وأن يوفر نسخة منها إلى المسؤولين الإداريين للتأكد من أن التعليقات قد تم طرحها بصورة دقيقة.

47.6 يجب على المدقق أيضاً أن يضمن تقريره تقييماً للتعليقات حسب ما يراه مناسباً. وفي الحالات التي توفر فيها الهيئة الخاضعة للرقابة تعليقات فنية بالإضافة إلى تعليقاتها الخطية أو الشفهية على التقرير، يمكن للمدقق ان يكشف في التقرير عن تلقيه تلك التعليقات.

48.6 قد يكون الحصول على تعليقات شفوية أمراً مناسباً في حالة وجود تاريخ حرج لتلبية احتياجات مستعملي التقرير، على سبيل المثال؛ أو في الحالة التي يكون فيها المدقق قد اشتغل من قريب مع المسؤولين الإداريين طيلة فترة إجراء العمل وتكون الأطراف على دراية بالنتائج والقضايا التي تناولتها مسودة التقرير؛ أو في حالة لا يتوقع المدقق فيها خلافات جوهرية بشأن نتائج مسودة التقرير واستنتاجاتها وتوصياتها، أو أي جدل كبير بشأن المواضيع التي ناقشتها مسودة التقرير.

49.6 عندما لا تتفق أو تتعارض تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة مع نتائج التقرير أو استنتاجاته أو توصياته، أو حين لا تستجيب الإجراءات التصحيحية المخطط لها الى توصيات المدقق بصورة كافية، يجب على المدقق أن يقيم صحة تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة. وإذا اختلف المدقق مع التعليقات، يجب عليه أن يشرح في تقريره أسباب الاختلاف. وعلى عكس ذلك، يجب على المدقق أن يعدل تقريره حسب المطلوب إذا تبين له أن التعليقات في محلها وأنها مدعمة بأدلة كافية ومناسبة.

50.6 إذا رفضت الهيئة الخاضعة للرقابة توفير تعليقات، أو لم يكن بمقدورها توفيرها في فترة زمنية معقولة، يمكن للمدقق أن يصدر التقرير بدون تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق أن يشير في التقرير إلى أن الهيئة الخاضعة للرقابة لم توفر تعليقات.

الإبلاغ عن المعلومات الحساسة والسرية

51.6 عند منع بعض المعلومات من كشفها للعموم أو تم استثناءها من التقرير بسبب طبيعتها السرية أو بسبب حساسيتها، يجب على المدقق أن يكشف في التقرير على أن بعض المعلومات قد تم حذفها، وعن السبب أو الظروف التي جعلت الحذف ضرورياً.

52.6 قد تكون بعض المعلومات مصنفة على أنها سرية أو ممنوعة من الكشف للعموم بموجب قوانين أو تنظيمات فدرالية، أو ولائية، أو محلية. في هذه الحالات يمكن للمدقق أن يصدر تقريراً منفصلاً وسرياً، أو تقريراً لاستعمال رسمي محدود فقط يحتوي على هذه المعلومات وتوزيعه على الأشخاص المخول لهم قانونياً أو تنظيمياً تلقي هذا التقرير.

53.6 كما يمكن أن يُبرر حذف معلومات معينة من تقرير متوفر للعموم أو موزع على نطاق واسع لظروف إضافية ذات صلة بسلامة الجمهور وباهتمامات أمنية. على سبيل المثال، يمكن حذف معلومات مفصلة ذات صلة بأمن الحواسيب لبرنامج معين من التقرير المتوفر للعموم وذلك نظراً للأضرار المحتملة التي يمكن أن تنجم عن سوء استعمال هذه المعلومات. في هذه الحالات، يمكن للمدقق أن يصدر تقريراً لاستعمال رسمي محدود فقط يحتوي على مثل هذه المعلومات وتوزيعه على الأطراف المسؤولة عن تنفيذ توصيات المدقق. ويمكن للمدقق أن يتشاور مع مستشار قانوني بخصوص أية متطلبات أو ظروف أخرى قد تستوجب حذف معلومات معينة.

54.6 إن أخذ اهتمام الجمهور العريض بالبرنامج أو النشاط موضوع المراجعة بعين الاعتبار من شأنه أن يساعد المدقق في اتخاذ قرار بشأن حذف أو عدم حذف معلومات من التقرير المتوفر للعموم. وحين تتطلب الظروف حذف معلومات معينة، فإن على المدقق أن يقيم ما إذا كان هذا الحذف قد يشوّه نتائج العملية الرقابية أو يخفي ممارسات غير مناسبة أو غير قانونية.

55.6 عندما تكون أجهزة الرقابة خاضعة لقوانين الوثائق العامة، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان لهذه القوانين أثر على توفر التقارير المصنفة على أنها سرية أو لاستعمال إداري محدود فقط، وما إذا كانت هناك وسائل أخرى أكثر ملاءمة للتواصل مع الإدارة والمسؤولين عنها. على سبيل المثال، يمكن للمدقق أن يقدم المعلومات العامة في تقرير خطّي والمعلومات المفصلة شفويّاً. ويمكن للمدقق التشاور مع مستشار قانوني بشأن القوانين المعمول بها والمتعلقة بالوثائق العامة.

توزيع التقارير

56.6 يتوقف توزيع التقارير المنجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية على علاقة المدقق بالهيئة الخاضعة للرقابة وعلى طبيعة المعلومات الواردة في التقرير. فإذا كان الموضوع أو التأكيد يشمل مواد مصنفة على أنها سرية لأغراض أمنية أو يحتوي على معلومات سرية أو حساسة، يمكن للمدقق أن يوزع التقرير على نطاق محدود. وعلى المدقق أن يوثق أية قيود على توزيع التقرير. وتحدد النقاط التالية الخطوط العامة لتوزيع التقارير المنجزة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية:

- أ. يجب على المدقق العامل لدى أجهزة الرقابة الحكومية أن يوزع التقرير على المسؤولين في الإدارة، وعلى المسؤولين المناسبين في الهيئة الخاضعة للرقابة، وعلى أجهزة الإشراف المناسبة أو المنظمات المطالبة بالمهمة أو المرتبة لإجرائها. وحسب ما يرونه مناسباً، يجب على المدقق كذلك أن يوزع نسخاً من التقرير على المسؤولين الآخرين الذين لهم سلطة إشراف قانونية أو يمكن أن يكونوا مسؤولين عن تنفيذ نتائج المهمة وتوصياتها، وعلى غيرهم من الأشخاص المخول لهم تسلّم مثل هذا التقرير.
- ب. يمكن للمدقق الداخلي الذي يعمل ضمن جهاز حكومي أن يطبق المعايير الدولية للممارسة المهنية للرقابة الداخلية التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA). وبموجب معايير الرقابة الحكومية ومعايير معهد المدققين الداخليين يجب على رئيس جهاز الرقابة الداخلية إبلاغ النتائج إلى الأطراف التي تضمن إيلاءها العناية اللازمة. ويجب على رئيس جهاز الرقابة الداخلية (1) أن يقيم المخاطر المحتملة على الجهاز، و(2) أن يستشير كبار المديرين و/أو المستشار القانوني حسب ما يراه مناسباً، و(3) أن يراقب توزيع التقرير بوضع قيود على استعماله، وذلك ما لم تأمره متطلبات قانونية أو تنظيمية بغير ذلك قبل إطلاع أطراف خارج الجهاز على النتائج.
- ج. عندما يتم التعاقد مع المدقق للقيام بمهمة رقابية وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق أن يوضّح مع الهيئة المتعاقد معها المسؤوليات المتعلقة بتوزيع التقرير. وإذا وقع على المدقق مسؤولية التوزيع، فإن عليه أن يتفق مع الطرف المتعاقد للقيام بالمهمة في ما يتعلّق بالأجهزة أو المسؤولين الذين سوف يتلقون التقارير، والخطوات التي ينبغي اتخاذها لتوفير التقرير للعموم.

معايير العمل الميداني لعمليات الرقابة المالية

مقدمة

01.7 يحدد هذا الفصل معايير العمل الميداني ويوفر إرشادات بخصوص عمليات الرقابة المالية المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية. وتتعلق معايير الأداء للرقابة على العمل الميداني بالتخطيط للعملية الرقابية والإشراف على الموظفين والحصول على أدلة كافية وملائمة، وإعداد الوثائق الرقابية. وتشكل مفاهيم التأكيد المعقول والأهمية والمخاطر الرقابية إطارا لتطبيق هذه المعايير وتندرج ضمن مناقشة عمليات الرقابة على الأداء بكاملها.

02.7 بالنسبة الى مهام التصديق المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية تنطبق الفصول 1 الى 3 والفصلين 7 و8.

التأكيد المعقول

03.7 توفر عمليات الرقابة على الأداء المنجزة وفقا لمعايير الرقابة الحكومية تأكيدا معقولا بأن المدقق قد حصل على أدلة كافية وملائمة لدعم الاستنتاجات التي وصل إليها. وبذلك فإن كفاية وملاءمة الأدلة المطلوبة واختبارات الأدلة سوف تختلف بحسب الأهداف والاستنتاجات الرقابية. ومن أهداف عمليات الرقابة على الأداء ما هو ضيق ومنها ما هو واسع وتضم أدلة مختلفة من حيث نوعها وجودتها. ففي بعض المهام تتوفر الأدلة الكافية والملائمة، أما في مهام أخرى فقد تكون المعلومات محدودة في بعض من جوانبها. ويساعد الحكم المهني المدقق في تحديد نطاق ومنهجية العملية الرقابية الضروريين لتناول أهداف العملية الرقابية عند توفير مستوى التأكيد المناسب بأن الأدلة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لمعالجة أهداف العملية الرقابية. (أنظر الفقرات 55.7 الى 71.7 لمناقشة تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها.)

الأهمية في عملية الرقابة على الأداء

04.7 إن مفهوم الأهمية⁸⁹ يساعد المدقق طيلة عملية الرقابة على الأداء بما في ذلك عند تقرير نوعية ومدى العمل الرقابي الذي ينبغي القيام به، وعند تقييم نتائج العمل الرقابي، وعند إعداد التقرير والنتائج والاستنتاجات ذات العلاقة. وتعرف الأهمية بأنها الأهمية النسبية لمسألة معينة ضمن السياق الذي يتم النظر إليها فيه، بما في ذلك العوامل الكمية والنوعية، حيث تشمل هذه العوامل حجم المسألة من حيث موضوع العملية الرقابية، وطبيعة الموضوع وأثره، وملاءمة الموضوع، واحتياجات واهتمامات طرف ثالث موضوعي له دراية بالمعلومات ذات العلاقة، وأثر الموضوع على البرنامج أو النشاط الخاضع للرقابة. ويساعد الحكم المهني المدقق لدى تقييم أهمية المسائل في سياق أهداف العملية الرقابية.

⁸⁹ في إطار معايير الرقابة على الأداء يمكن مقارنة مصطلح "هام" بمصطلح "مادي" في استخدامه في إطار عمليات الرقابة على البيانات المالية.

مخاطر العملية الرقابية

05.7 المقصود بالمخاطر الرقابية هو إمكانية ان تكون نتائج المدقق او استنتاجاته او توصياته، او تأكيده غير ملائمة او غير كاملة، وذلك نتيجة لعوامل مثل الأدلة غير الكافية و/او غير الملائمة، او أسلوب رقابي غير ملائم، او عمليات حذف مقصودة او معلومات مضللة بسبب سوء العرض او الاحتيال. ويشمل تقييم المخاطر الرقابية اعتبارات كمية ونوعية في الوقت نفسه. كما تتأثر المخاطر الرقابية بعوامل أخرى، ومنها: الأطر الزمنية، ودرجة التعقيد، او مدى حساسية العمل، وحجم البرنامج من حيث تكلفته بالدولار، وعدد المواطنين المستفيدين منه، وكفاية أنظمتها وعملياتها المتعلقة بالكشف عن جوانب عدم الاتساق، والأخطاء الهامة، او عمليات الاحتيال، ووصول المدقق الى الوثائق. كما تشمل المخاطر الرقابية عدم كشف المدقق عن خطأ او عن جانب من جوانب عدم الاتساق، او خطأ هام، او عملية احتيال في الأدلة المدعمة لعملية الرقابة. ويمكن الحد من مخاطر العملية الرقابية باتخاذ إجراءات مثل توسيع نطاق العملية الرقابية، او إضافة خبراء ومراجعين وموارد أخرى الى الفريق الرقابي، او تغيير المنهجية للحصول على أدلة إضافية او أكثر جودة، او أشكال بديلة من الأدلة المؤيدة، او جعل النتائج والاستنتاجات تعكس الأدلة التي تم الحصول عليها.

التخطيط

06.7 يجب على المدقق ان يخطط ويوثق بشكل كاف العمل الضروري لتحقيق أهداف العملية الرقابية.

07.7 على المدقق ان يخطط لعملية الرقابة حتى يحد من المخاطر الرقابية بدرجة مناسبة توفر تأكيدا معقولا بان الأدلة كافية وملائمة لدعم نتائج المدقق واستنتاجاته. ويخضع هذا التحديد الى الحكم المهني. ولدى التخطيط لعملية الرقابة، يجب على المدقق ان يقيم مدى الأهمية والمخاطر الرقابية وان يطبق هذا التقييم لدى تحديد أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومنهجيتها المستعملين لمعالجة تلك الأهداف.⁹⁰ والتخطيط هو عملية مستمرة تتواصل خلال العملية الرقابية، لذلك فقد يحتاج المدقق الى تعديل أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومنهجيتها أثناء انجاز العمل.

08.7 الأهداف هي ما يقصد ان تنجزه العملية الرقابية، وهي تحدد موضوع العملية الرقابية وجوانب الأداء المزمع إدراجها، وقد تضم أيضا النتائج المحتملة وعناصر التقرير التي يتوقع المدقق ان يطورها. ويمكن التفكير في الأهداف الرقابية على أنها أسئلة حول البرنامج⁹¹ يسعى المدقق الى الإجابة عنها بناء على الأدلة التي تم الحصول عليها وتقييمها في ضوء مقاييس معينة.

⁹⁰ في الحالات التي تكون فيها أهداف العملية الرقابية محددة بموجب قانون او إشراف تشريعي، لا يكون هناك مجال لأن يحدد المدقق أهداف العملية الرقابية او نطاقها.

⁹¹ يشمل مصطلح "البرنامج" كما هو مستعمل في هذه الوثيقة هيئات الحكومة ومنظماتها وبرامجها ونشاطاتها ووظائفها.

09.7 يمثل النطاق حدود العملية الرقابية وهو مرتبط مباشرة بأهدافها. ويحدد النطاق الموضوع الذي يقوم المدقق بتقييمه وإعداد تقرير بشأنه، مثل برنامج أو جانب معين من برنامج، والوثائق أو المستندات الضرورية، والفترة الزمنية التي يتم مراجعتها، والمواقع التي سوف يتم تغطيتها.

10.7 تصف المنهجية طبيعة ومدى الإجراءات الرقابية المستخدمة في جمع وتحليل الأدلة لمعالجة الأهداف الرقابية. وعلى المدقق ان يقوم بتصميم المنهجية للحصول على أدلة كافية وملائمة لمعالجة الأهداف الرقابية، والتخفيض من مخاطر الرقابة الى مستوى مقبول وتوفير تأكيد معقول بأن الأدلة كافية وملائمة لدعم نتائج المدقق واستنتاجاته. وتشمل المنهجية طبيعة ومدى الإجراءات الرقابية المستخدمة لمعالجة الأهداف الرقابية.

11.7 على المدقق ان يقيم مخاطر العملية الرقابية وأهميتها في سياق الأهداف الرقابية وذلك بأن يفهم ما يلي:

أ. طبيعة وملامح البرامج واحتياجات مستعملي التقارير المحتملين. (أنظر الفقرات 13.7 الى 15.7).

ب. الرقابة الداخلية من حيث علاقتها بالأهداف المحددة للعملية الرقابية ونطاقها (أنظر الفقرات 16.7 الى 22.7).

ج. أنظمة الرقابة على نظم المعلومات بهدف تقييم مخاطر العملية الرقابية وتخطيطها في سياق الأهداف الرقابية (أنظر الفقرات 23.7 الى 27.7).

د. عمليات احتيال، أو أعمال غير قانونية، أو انتهاكات لبنود العقود أو لبنود اتفاقات المنح، أو سوء استعمال يمكن ان يكون له أثر مادي على موضوع المهمة (أنظر الفقرتين 28.7 الى 35.7)

هـ. نتائج عمليات رقابية ومهام تصديق سابقة تتعلق مباشرة بالأهداف الرقابية الحالية (أنظر الفقرة 36.7).

12.7 أثناء العملية الرقابية، يجب على المدقق أيضا:

أ. ان يحدد المقاييس المحتملة اللازمة لتقييم المواضيع المزمع القيام برقابتها (أنظر الفقرتين 37.7 و38.7).

- ب. ان يحدد مصادر الأدلة الرقابية وحجم ونوع الأدلة اللازمة في ضوء مخاطر العملية الرقابية وأهميتها (أنظر الفقرتين 39.7 و 40.7).
- ج. ان يقيّم ما اذا كان من الضروري استعمال عمل مدققين وخبراء آخرين لتناول بعض من الأهداف الرقابية (أنظر الفقرات 41.7 الى 43.7)
- د. ان يعيّن ما يكفي من الموظفين والاختصاصيين ذوي الكفايات المهنية الجماعية الملائمة وان يحدد الموارد الأخرى الضرورية للقيام بالعملية الرقابية (أنظر الفقرتين 44.7 و 45.7)
- هـ. الاتصال بالمسؤولين الإداريين والمكلفين بالحكامة وغيرهم حسب ما هو معمول به، بخصوص التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها (أنظر الفقرات 46.7 الى 49.7)
- و. الإبلاغ عن وجهة نظر الإداريين المسؤولين (أنظر الفقرات 50.7 الى 51.7).

طبيعة البرنامج وملامحه واحتياجات المستعملين

- 13.7 لدى التخطيط لعملية رقابة على الأداء يجب على المدقق ان يحصل على فهم لطبيعة البرنامج او عنصر البرنامج الخاضع للرقابة وللاستعمال المحتمل لنتائج العملية الرقابية او التقرير. وتشمل طبيعة البرنامج وملامحه العناصر التالية:
- أ. وضوح البرنامج الخاضع للرقابة وحساسيته والمخاطر ذات العلاقة،
- ب. عمر البرنامج او التغييرات الطارئة على ظروفه،
- ج. حجم البرنامج من حيث تكلفته العامة بالدولار، وعدد المواطنين المستفيدين منه، او إجراءات أخرى،
- د. مستوى المراجعة ومداهها او أشكال أخرى من الإشراف المستقل،
- هـ. الخطة الإستراتيجية للبرنامج وأهدافه،
- و. العوامل او الظروف الخارجية التي يمكن ان تؤثر على البرنامج.

14.7 من المجموعات التي تستعمل تقرير المدقق المسؤولون الحكوميون الذين قد يكونوا رخصوا للقيام بالعملية الرقابية او طالبوا بالقيام بها، ومن الأطراف الهامة المستعملة للتقرير أيضا الهيئة الخاضعة للرقابة، والمسؤولون عن تنفيذ توصيات المدقق، ومنظمات الإشراف والهيئات التشريعية. الى جانب ذلك يوجد المشرعون او المسؤولون الحكوميون (غير أولئك الذين قد يكونوا رخصوا او طالبوا بالقيام بالعملية الرقابية)، ووسائل الإعلام، ومجموعات المصالح، والمواطنون. والى جانب الاهتمام بالبرنامج يمكن للمستعملين المحتملين ان يؤثروا على تنفيذ البرنامج. لذلك فان الوعي باهتمام وتأثير المستعملين

المحتملين يمكن ان يساعد المدقق في الحكم على إمكانية ان يكون للنتائج الممكنة أهمية بالنسبة الى المستعملين ذوي العلاقة.

15.7 ان الحصول على فهم للبرنامج موضوع الرقابة يساعد المدقق على تقييم المخاطر ذات العلاقة المرتبطة بالبرنامج وتأثيرها على أهداف عملية الرقابة وعلى نطاقها ومنهجيتها. ويمكن ان يأتي هذا الفهم من المعرفة الحاصلة لدى المدقق سابقا حول البرنامج او المعرفة التي يحصل عليها من الاستقصاءات والملاحظات التي يقوم بها عند التخطيط للعملية الرقابية. ويختلف مدى تلك الاستقصاءات والملاحظات من عملية رقابية الى أخرى بناء على أهداف العملية الرقابية، كما تختلف أيضا الحاجة الى فهم الجوانب الفردية للبرنامج، مثل:

أ. القوانين والأنظمة وأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح: يتم إحداث البرامج الحكومية غالبا بموجب قانون، كما أنها تخضع لقوانين ولوائح معينة. حيث تحدد القوانين واللوائح عادة ما يجب القيام به، ومن سيقوم به، والهدف المقصود تحقيقه، والفئة التي سيتم خدمتها والإرشادات او القيود ذات العلاقة بالتمويل. ويمكن ان تخضع البرامج الحكومية أيضا الى أحكام عقود او أحكام اتفاقيات المنح. لذلك فان فهم القوانين والتاريخ التشريعي المؤسس لبرنامج ما وأحكام أية عقود او أية اتفاقيات منح يمكن ان يكون امرا ضروريا لفهم البرنامج ذاته. كما ان الحصول على ذلك الفهم يمثل خطوة ضرورية لتحديد أحكام القوانين او الأنظمة او العقود او اتفاقيات المنح ذات الأهمية بالنسبة الى الأهداف الرقابية.

ب. الأغراض والمرامي: الغرض هو النتيجة او الأثر المقصود او المرغوب تحقيقه من تشغيل برنامج من البرامج، حيث تقوم الهيئات التشريعية عادة بتحديد الغرض من البرنامج عندما تسند صلاحية لذلك البرنامج. ويمكن للمسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة توفير مزيد من المعلومات المفصلة عن غرض البرنامج لاستكمال التشريع المخوّل له. ويُطالب هؤلاء المسؤولون بوضع أهداف لأداء البرنامج وعملياته، بما في ذلك أهداف المدخلات والمخرجات. ويمكن للمدقق ان يستعمل أغرض او أهداف البرنامج المعلنة باعتبارها مقاييس لتقييم أداء البرنامج، او ان يضع مقاييس إضافية لاستعمالها عند تقييم الأداء.

ج. تشمل الرقابة الداخلية، والتي يشار إليها أحيانا على انها رقابة على الإدارة بالمعنى الواسع للكلمة، الخطة والسياسات والمنهجيات والإجراءات التي تتبناها الإدارة من اجل تحقيق رسالتها، ومراميتها وأهدافها. وتشمل الرقابة الداخلية الإجراءات المتعلقة بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة على عمليات البرنامج. كما تشمل أنظمة القياس وإعداد التقارير ومتابعة أداء البرنامج. وتستعمل الرقابة الداخلية كدفاع في حماية الأصول وفي منع الأخطاء والكشف عنها، والكشف عن عمليات الاحتيال، وعمليات خرق القوانين والأنظمة وأحكام العقود وأحكام اتفاقيات المنح، او سوء الاستعمال. وتتضمن الفقرات

16.7 الى 22.7 إرشادات تتعلق بالرقابة الداخلية.

- د. الجهود: وهي حجم الموارد (من حيث الأموال والموارد والموظفين، الخ) التي تدخل ضمن برنامج من البرامج. ويمكن ان تتأني هذه الموارد من داخل الهيئة المشغلة للبرنامج او من خارجها. ويمكن ان يتخذ قياس الجهود عددا من الأبعاد، مثل التكلفة والتوقيت والجودة. ومن الأمثلة عن قياس الجهود الدولارات التي تم إنفاقها، وعدد الموظفين/الساعات التي تم قضاؤها، ومساحة المبنى بالمتر المربع.
- هـ. عمليات البرنامج: هي الاستراتيجيات والعمليات والنشاطات التي تستعملها الإدارة لتحويلها الى مخرجات. ويمكن ان تخضع عمليات البرنامج الى الرقابة الداخلية.
- و. المخرجات: وتمثل كمية البضائع والخدمات التي ينتجها البرنامج. على سبيل المثال فان قياس مخرجات برنامج تدريب لعمل من الأعمال يمكن ان يتمثل في عدد الأشخاص الذين يُتَمون التدريب، وأن يتمثل قياس مخرجات برنامج تفقد لأمن الطيران عدد الزيارات النقدية التي يتم انجازها.
- ز. النواتج: هي الانجازات والنتائج التي يحققها برنامج من البرامج. على سبيل المثال فإن قياس نتائج لبرنامج تدريب لعمل معين يمكن ان يتمثل في نسبة الأشخاص الذين تم تدريبهم وحصلوا عمل ومازالوا يعملون بعد فترة معينة من الزمن. ويمكن ان يتمثل قياس نتائج بالنسبة الى برنامج تفقد لأمن الطيران في نسبة انخفاض المشاكل الأمنية التي يتم تسجيلها أثناء عمليات تفتيش لاحقة، او في نسبة المشاكل التي يعتبر انه تم إصلاحها خلال عمليات متابعة التفتيش. إن مثل هذه النواتج تظهر التقدم الحاصل نحو تحقيق الهدف المعلن للبرنامج والمتمثل في مساعدة المواطنين الذين لا يمكن تشغيلهم على الحصول على شغل والحفاظ عليه، وفي تحسين أمن عمليات الطيران. وقد تتأثر النواتج بعوامل ثقافية واقتصادية او تقنية خارجة عن نطاق البرنامج. ويمكن للمدقق ان يستعمل أساليب مستمدة من مجالات معرفية أخرى، مثل تقييم البرامج، لعزل آثاره عن تأثير هذه العوامل. كما تشمل النواتج كذلك آثارا غير متوقعة/او غير مقصودة للبرنامج، الايجابية منها والسلبية.

الرقابة الداخلية

16.7 يجب على المدقق ان يحصل على فهم ذي أهمية للرقابة الداخلية⁹² في سياق الأهداف الرقابية. وبالنسبة الى الرقابة الداخلية ذات الأهمية في سياق الأهداف الرقابية، سياق الأهداف الرقابية، فان على

⁹² أنظر الإرشادات المتعلقة بالرقابة الداخلية الواردة في وثيقة الرقابة الداخلية - إطار عمل مندمج، الصادرة عن لجنة رعاية المنظمات التابعة للجنة تريبوي (COSO) وحسب ماورد في هذه اللجنة فإن الرقابة الداخلية تتكون من خمسة عناصر مترابطة هي: (1) البيئة الرقابية، (2) تقييم المخاطر، (3) النشاطات الرقابية، (4) المعلومات والاتصال، و (5) المتابعة. وتتعلق أهداف الرقابة الداخلية بما يلي: (1) التقارير المالية، (2) العمليات، و (3) الالتزام، حيث تمثل حماية الأصول جزءا من هذه الأهداف. وفي هذا الصدد، تقوم الإدارة بتصميم الرقابة الداخلية لتوفير تأكيد معقول بأن الحصول على أصول او استعمالها او التفريط فيها بدون ترخيص ممنوع ويكشف عنه ويصحح في الوقت المناسب. وبالإضافة الى وثيقة لجنة رعاية المنظمات (COSO) فإن وثيقة معايير الرقابة الداخلية في الحكومة الفدرالية 16.3.1-00-21.3.1 GAO/AIMD (واشنطن دي سي نوفمبر 1999) والتي تتضمن الإرشادات ذات العلاقة التي وضعتها لجنة (COSO) تقم

المدقق ان يقيم ما اذا تم تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها بالشكل المناسب. وبالنسبة الى أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر ذات أهمية في سياق الأهداف الرقابية، فان على المدقق ان يخطط للحصول على أدلة كافية وملائمة لدعم تقييمه لمدى فاعلية تلك الأنظمة. وهكذا فعند الحصول على فهم الرقابة الداخلية ذات الأهمية بالنسبة الى الأهداف الرقابية، فان على المدقق ان يحدد ايضا ما اذا كان ضروريا تقييم أساليب الرقابة الداخلية على نظم المعلومات. (انظر الفقرات 23.7 الى 27.7 لمزيد المناقشة حول فاعلية أساليب الرقابة الداخلية على نظم المعلومات).

17.7 يمكن للمدقق ان يغير طبيعة إجراءات العملية الرقابية وتوقيتها ومداهها بناء على تقييمه للرقابة الداخلية ونتائج اختبار الرقابة الداخلية. على سبيل المثال، فان الجوانب ضعيفة الرقابة في برنامج من البرامج تتسم بمخاطرة فشل عالية، لذلك يمكن للمدقق ان يختار ان يركز جهوده على هذه المجالات. وعلى عكس ذلك، فان أساليب الرقابة الفاعلية في الهيئة الخاضعة للرقابة يمكن ان تمكن المدقق من ان يحد من مدى ونمط اختبار العملية الرقابية اللازم.

18.7 يمكن للمدقق ان يحصل على فهم الرقابة الداخلية من خلال عمليات التحري، والملاحظات، وتفتيش الوثائق والمستندات، ومراجعة تقارير غيره من المدققين، او الاختبارات المباشرة، حيث يمكن أن تختلف الإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على فهم للرقابة الداخلية، من مدقق الى اخر، بناء على أهداف العملية الرقابية ومخاطرها. ذلك ان مدى هذه الإجراءات يختلف بحسب الأهداف الرقابية، والمخاطر او المشكلات المعروفة او المحتملة المتعلقة بالرقابة الداخلية، وما يعرفه المدقق حول الرقابة الداخلية نتيجة عمليات رقابية سابقة.

19.7 المقصود من المناقشة التالية للأنواع الرئيسية للأهداف الرقابية هو مساعدة المدقق على تحقيق فهم أفضل لأنظمة الرقابة الداخلية وتحديد ما اذا كانت ذات أهمية، او الراي مدى هي ذات أهمية بالنسبة الى أهداف العملية الرقابية.

أ. فعالية وكفاية عمليات البرنامج: تشمل أنظمة الرقابة على عمليات البرامج السياسات والإجراءات التي قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بان برنامجا من البرامج تحقق أهدافه مع أخذ

تعريفات ومفاهيم اساسية تتعلق بالرقابة الداخلية في المستوى الفدرالي ويمكن ان يستفيد منها المدققون في أي مستوى من المستويات الحكومية. وتوفّر وثيقة إدارة الرقابة الداخلية وأداة التقييم GAO-01-1008G (واشنطن دي سي أغسطس 2001) مقارنة منظمة ومهيكلتة لتقييم هيكلية الرقابة الداخلية بناء على معايير الرقابة الداخلية الفدرالية.

فعالية التكلفة والكفاية في الاعتبار، حيث ان فهم هذه الأنظمة الرقابية يمكن ان يساعد المدقق في فهم عمليات البرنامج التي تحول المدخلات والجهود الى مخرجات ونواتج.

ب. صدق المعلومات وثباتها: تغطي أنظمة الرقابة على صدق المعلومات وثباتها السياسات والإجراءات والممارسات التي قام بتنفيذها المسؤولون في الهيئة الخاضعة للرقابة ليوفروا لأنفسهم تأكيداً معقولاً بان المعلومات العملياتية والمالية التي يستعملونها لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير لجهات خارجية هي معلومات صادقة وثابتة ومكشوف عنها بشكل منصف في التقارير. ان فهم هذه الأنظمة الرقابية يمكن ان يساعد المدقق في (1) تقييم خطر ان المعلومات التي تجمعها الهيئة الخاضعة للرقابة قد لا تكون صادقة او ثابتة، و (2) وضع الاختبارات الملائمة للمعلومات أخذاً في الاعتبار أهداف العملية الرقابية.

ج. الالتزام بالقوانين والأنظمة وبأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح المعمول بها: تشمل أنظمة الرقابة على الالتزام بهذه الجوانب السياسات والإجراءات التي قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بان تنفيذ البرنامج يتم وفقاً للقوانين والأنظمة ولأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح. ان فهم أنظمة الرقابة ذات العلاقة بالقوانين والأنظمة وبأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح التي رأى المدقق انها ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية، يمكن ان يساعده في تقييم مخاطر الأعمال غير القانونية، ونقض أحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح، وسوء الاستعمال.

20.7 تمثل حماية الأصول والموارد مجموعة فرعية لأهداف الرقابة الداخلية، حيث تشمل أنظمة الرقابة على حماية الأصول والموارد السياسات والإجراءات التي قامت الهيئة الخاضعة للرقابة بتنفيذها لتحول بشكل معقول دون اكتساب او استعمال او التفريط في اصول او موارد دون ترخيص، او الكشف عن ذلك بسرعة.

21.7 يكون هناك نقص في الرقابة الداخلية عندما لا يسمح تصميم نظام الرقابة او تشغيله للإدارة او للموظفين، أثناء قيامهم بمهامهم بشكل طبيعي، بمنع او كشف او تصحيح (1) جوانب نقص في فعالية او كفاية العمليات، (2) أخطاء في المعلومات المالية او المتعلقة بالأداء، (3) انتهاكات القوانين والتنظيمات، في الوقت المناسب. ويكون هناك نقص في التصميم (أ) في حالة عدم وجود نظام رقابة ضروري لتحقيق هدف الرقابة، او (ب) في حالة وجود نظام رقابة مصمم بطريقة غير مناسبة بحيث لا يتحقق هدف الرقابة، حتى اذا كان نظام الرقابة يشغل حسب تصميمه. ويكون هناك نقص في التشغيل عندما لا يشغل نظام الرقابة المصمم بشكل مناسب حسب تصميمه، او عندما تعوز الشخص الذي يقوم بالرقابة السلطة او المؤهلات اللازمة للقيام بالرقابة بشكل فعال.

22.7 الرقابة المالية الداخلية⁹³ هي جزء هام من العملية الشاملة للحكامة والمساءلة والرقابة الداخلية. والدور الرئيسي للعديد من أجهزة الرقابة الداخلية هو توفير ضمان بان أنظمة الرقابة الداخلية قائمة من اجل التقليل من حدة المخاطر وتحقيق غايات البرامج وأهدافها. وعندما يتطلب الأمر إجراء تقييم للرقابة الداخلية، يمكن للمدقق عمل المدققين الداخليين في تقييم ما اذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية مصممة بشكل فعال وتعمل بفعالية، وذلك تجنباً لتكرار الجهود. (انظر الفقرات 41.7 الى 43.7) بالنسبة الى المعايير والإرشادات المتعلقة باستعمال تقارير المدققين الآخرين).

23.7 ان فهم أنظمة الرقابة على نظم المعلومات مهم عندما تستعمل هذه النظم على نطاق واسع في كامل البرنامج الخاضع للرقابة وعندما تعتمد العمليات التجارية الأساسية المتعلقة بالأهداف الرقابية على نظم المعلومات. وتتمثل أنظمة الرقابة على نظم المعلومات في تلك الأنظمة الرقابية التي تعتمد على معالجة نظم المعلومات وتشمل أنظمة الرقابة العامة وأنظمة الرقابة التطبيقية. وأنظمة الرقابة العامة على نظم المعلومات هي السياسات والإجراءات التي تنطبق على كافة نظم المعلومات التابعة لهيئة خاضعة للرقابة او على جزء كبير منها، حيث تساعد أنظمة الرقابة العامة على ضمان الاشتغال المناسب لنظم المعلومات وذلك بإحداث البيئة الملائمة لتشغيل أنظمة الرقابة التطبيقية بشكل مناسب. وتشمل أنظمة الرقابة العامة إدارة الأمن، والنيل (access) المنطقي والمادي، وإدارة التشكيل، والتميز بين المهام، والتخطيط للطوارئ. واما أنظمة الرقابة التطبيقية، والتي يشار اليها أحياناً بأنها أنظمة الرقابة على العمليات التجارية، فهي تلك التي تدرج مباشرة في التطبيقات الحاسوبية للمساعدة على تأكيد صدق البيانات وكمالها ودقتها وسريتها أثناء معالجة التطبيق.

24.7 قد تكون أنظمة الرقابة على نظم المعلومات التابعة لجهاز من الأجهزة واسعة، الا ان المدقق يهتم بالدرجة الاولى بأنظمة الرقابة على نظم المعلومات التي لها أهمية بالنسبة الى أهداف عملية الرقابة. وتكون أنظمة الرقابة على نظم المعلومات ذات أهمية بالنسبة الى أهداف عملية الرقابة اذا رأى المدقق انه من الضروري ان يقيم مدى فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات للحصول على أدلة كافية وملائمة. وعندما يرى ان أنظمة الرقابة على نظم المعلومات مهمة بالنسبة الى أهداف عملية الرقابة،

أنظمة الرقابة على نظم المعلومات

⁹³ العديد من الهيئات الحكومية تعرف أنشطة الرقابة الداخلية هذه بأسماء أخرى مثل التفتيش او التقييم، او التحري او التنظيم والطرائق، او التحليل الإداري. وتساعد هذه النشاطات الإدارة في مراجعة وظائف مختارة.

فان على المدقق حينها ان يقيم تصميم هذه الأنظمة وفعالية تشغيلها. ويشمل هذا التقييم أنظمة رقابة أخرى على نظم المعلومات التي لها اثر على فعالية أنظمة الرقابة الهامة او على وثوق المعلومات المستعملة للقيام بعمليات الرقابة الهامة. وعلى المدقق ان يحصل على فهم كاف لأنظمة الرقابة على نظم المعلومات واللازمة لتقييم مخاطر التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق ضمن سياق الأهداف الرقابية.⁹⁴

25.7 تتضمن إجراءات التدقيق لتقييم فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات ذات الأهمية (1) الحصول على فهم للنظام من حيث علاقته بالمعلومات، و(2) تحديد وتقييم أنظمة الرقابة العامة وأنظمة التطبيق التي تعتبر حاسمة لتوفير ضمان بخصوص وثوق المعلومات اللازمة لعملية التقييم.

26.7 يمكن القيام بتقييم أنظمة الرقابة على نظم المعلومات لدى نظر المدقق في الرقابة الداخلية ضمن سياق أهداف العملية الرقابية (انظر الفقرات 16.7 الى 22.7) او كهدف رقابي او إجراء رقابي مستقل، حسب أهداف العملية الرقابية، وحسب أهمية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات بالنسبة الى الأهداف الرقابية ، فان مدى الإجراءات الرقابية للحصول على مثل هذا الفهم يمكن ان يكون محدودا او واسعا. إضافة الى ذلك، فان طبيعة ومدى مخاطر التدقيق المتعلقة بأنظمة الرقابة على نظم المعلومات تتأثر بطبيعة التجهيزات والبرمجيات المستعملة، وتشكيل الأنظمة والشبكات التابعة للهيئة الخاضعة للرقابة، وإستراتيجية نظم المعلومات التابعة لهذه الهيئة.

27.7 يجب على المدقق ان يحدد أي الإجراءات الرقابية المتعلقة بأنظمة الرقابة على نظم المعلومات تعتبر ضرورية للحصول على أدلة كافية وملائمة لدعم نتائج واستنتاجات عملية التدقيق. ويمكن للمدقق ان يستعين بالعوامل التالية ليقوم بهذا التحديد:

أ. مدى اعتماد أنظمة الرقابة الداخلية ذات الأهمية بالنسبة الى عملية التدقيق على علاقة المعلومات التي تمت معالجتها او توليدها بواسطة أنظمة المعلومات.

ب. مدى توفر الأدلة خارج نظام المعلومات لدعم النتائج والاستنتاجات: قد لا يكون من السهل للمدقق ان يحصل على أدلة كافية وملائمة بدون تقييم مدى فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات ذات العلاقة.

⁹⁴ لمزيد المقاييس والإرشادات راجع: دليل الرقابة على الأنظمة الفيدرالية لرقابة المعلومات. FISCAM.GAO/AIMD12.19.6 (واشنطن دي سي : يناير 1999) ومعايير نظم المعلومات، توجيهات وإجراءات لمهنيي التدقيق والرقابة. إصدار جمعية التدقيق والرقابة على نظم المعلومات (ISACA).

على سبيل المثال: اذا كانت المعلومات الداعمة للنتائج والاستنتاجات ناجمة عن نظم المعلومات، او كانت وثوقية هذه المعلومات رهينة أنظمة الرقابة على نظم المعلومات، فقد لا يكون هناك ما يكفي من المعلومات الداعمة او المؤيدة، او من الأدلة التوثيقية المتوفرة غير تلك التي أفرزتها نظم المعلومات.

ج. علاقة أنظمة الرقابة على نظم المعلومات بوثوقية البيانات: للحصول على أدلة حول وثوق المعلومات الناجمة عن الحاسوب، يمكن ان يقرر المدقق القيام بتقييم فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات تجز من عملية الحصول على الأدلة حول وثوق البيانات. فاذا استنتج ان أنظمة الرقابة على نظم المعلومات فاعلة، يمكنه ان يقلل من مدى الاختبارات المباشرة للبيانات.

د. تقييم مدى فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات باعتبارها هدفا رقابيا: عندما يكون تقييم فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات جزءا مباشرا من هدف رقابي، يجب على المدقق ان يختبر أنظمة الرقابة على نظم المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف العملية الرقابية. على سبيل المثال، قد تشمل عملية التدقيق فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات المتعلقة ببعض الأنظمة والمرافق او الأجهزة.

المتطلبات القانونية

والنظامية، العقود

والاتفاقيات ، الاحتيال

او سوء الاستعمال

28.7 يجب على المدقق ان يحدد القوانين، والأنظمة وأحكام العقود او أحكام الاتفاقيات المنح ذات الأهمية في سياق أهداف التدقيق، وان يقيم مدى خطر حصول خرق لتلك القوانين والأنظمة والأحكام. وبناء على تقييم تلك المخاطر، يجب ان يقوم بوضع وتنفيذ إجراءات لتوفير تأكيد معقول للكشف عن حالات من خرق للمتطلبات القانونية والنظامية او خرق لأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح ذات الأهمية في سياق أهداف عملية التدقيق.

المتطلبات القانونية

والنظامية، العقود

والاتفاقيات

29.7 قد يتأثر تقييم المدقق للمخاطر الرقابية بعوامل مثل: تعقد او حداثة القوانين والأنظمة وأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح. كما يمكن ان يتأثر ذلك التقييم بما اذا كان لدى الهيئة الخاضعة للرقابة أنظمة رقابية ذات فعالية في منع او الكشف عن انتهاكات للقوانين والأنظمة وأحكام العقود او أحكام اتفاقيات المنح. واذا حصل المدقق على أدلة كافية وملائمة بخصوص فعالية أنظمة الرقابة هذه، فان

الاحتيال

بإمكانه ان يقلل من مدى اختبارات المطابقة المتعلقة بها.

30.7 عند التخطيط لعملية التدقيق ، يجب على المدقق ان يقيم مخاطر الاحتيال⁹⁵ ذات الأهمية بالنسبة الى الأهداف الرقابية. وعلى أعضاء الفريق الرقابي ان يناقشوا فيما بينهم مخاطر الاحتيال بما في ذلك عوامل مثل الحوافز او الضغوط الفردية للقيام بعمليات احتيال، وفرص حصول عمليات احتيال، او عمليات التبرير او التوجهات التي يمكن ان تسمح للفرد بالقيام بعمليات احتيال. وعلى المدقق ان يقوم بجمع وتقييم المعلومات لتحديد مخاطر الاحتيال ذات الأهمية في نطاق أهداف العملية الرقابية، او التي يمكن ان تؤثر على النتائج والاستنتاجات. على سبيل المثال، يمكن للمدقق ان يحصل على معلومات من خلال الحديث مع المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة، او من خلال وسائل أخرى لتحديد مدى قابلية البرنامج لعمليات الاحتيال، ووضع أنظمة الرقابة الداخلية التي إقامتها الهيئة الخاضعة للرقابة للكشف عن عمليات الاحتيال ومنعها، او مخاطر ان يتجاوز المسؤولون في الهيئة الخاضعة للرقابة عملية الرقابة الداخلية. ومن شان اتخاذ موقف شك مهني عند تقييم هذه المخاطر ان يساعد المدقق في تقييم العوامل او المخاطر التي يمكن ان تؤثر بشكل هام على أهداف العملية الرقابية.

31.7 عندما يحدد المدقق عوامل او مخاطر تتعلق بحصول عملية احتيال او إمكانية انها قد تكون حصلت، والتي يعتقد انها ذات أهمية في سياق الأهداف الرقابية، فان عليه ان يضع إجراءات لتوفير تأكيد معقول بان مثل هذا الاحتيال قد تم الكشف عنه. ويمثل تقييم مخاطر الاحتيال عملية مستمرة أثناء العملية الرقابية لا تتصل بعملية التخطيط للعملية الرقابية فقط بل تتصل أيضا بتقييم الأدلة التي تم الحصول عليها أثناء العملية الرقابية.

32.7 عندما يبلغ الى علم المدقق معلومات بان عملية احتيال ذات أهمية بالنسبة الى الأهداف الرقابية قد تكون حصلت، يجب على المدقق ان يوسع خطوات وإجراءات الرقابة حسب الضرورة وذلك (1) لتحديد ان كانت عملية الاحتيال حصلت حقا، و(2) اذا كان الأمر كذلك، تحديد أثرها على النتائج الرقابية. وان كانت عملية الاحتيال التي قد تكون حصلت غير مهمة في سياق الأهداف الرقابية، فان المدقق يستطيع ان يقوم بمزيد من العمل الرقابي كمهمة إضافية، او ان يحيل المسألة الى جهات أخرى لها مسؤولية

⁹⁵ الاحتيال هو نوع من الأعمال غير القانونية التي تشمل الحصول على شيء ما ذي قيمة بواسطة عرض خاطئ عن قصد. إن تحديد ما اذا كان عمل من الأعمال يمثل احتيالا يتم من خلال نظام قضائي او من خلال إصدار حكم ويتجاوز مسؤولية المدقق المهنية.

إشراف او تدخل الإشراف ضمن اختصاصها.

سوء الاستعمال

33.7 يشمل سوء الاستعمال السلوك الناقص او غير الملائم مقارنة بسلوك يعتبر في نظر شخص حذر ممارسة معقولة وضرورية، باعتبار الحقائق والظروف. كما يشمل سوء الاستعمال أيضا سوء استعمال السلطة او المنصب لمنافع مالية شخصية او لمنافع عضو عائلي قريب مباشر او قريب، او شريك أعمال. ولا يشمل سوء الاستعمال بالضرورة عمليات الاحتيال او الأعمال غير القانونية او انتهاكات بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح، لكن يمكن أن يكتشف المدقق، بعد قيامه بعمل إضافي، أن سوء الاستعمال يمثل عملية احتيال او أعمالا غير قانونية محتملة.

34.7 إذا أدرك المدقق عند إجراء عملية رقابة وجود سوء استعمال يمكن أن يؤثر كما ونوعاً على البيانات المالية، يجب عليه تطبيق إجراءات رقابة موجّهة بشكل خاص للتأكد من الأثر المحتمل على البرامج الخاضعة للرقابة في إطار أهداف عملية الرقابة ولأن تحديد الانتهاك عملية ذاتية، فإن المدقق غير مطالب بتوفير تأكيد معقول من الكشف عن ذلك الانتهاك.

التحريات الجارية أو الإجراءات القانونية

35.7 إن تجنب التدخل في التحريات أو الإجراءات القانونية يشكل عاملاً هاماً عند متابعة مؤشرات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح أو سوء استعمال وقد تفرض القوانين والأنظمة أو السياسات على المدقق التبليغ عن وجود أنواع معينة من الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات لنصوص العقود أو لاتفاقيات المنح أو سوء استعمال الى السلطات المسؤولة عن تطبيق القوانين أو التحريات وذلك قبل القيام بإجراءات رقابية إضافية ولدى انطلاق التحريات او الإجراءات القانونية أو أثناءها، يجب على المدقق ان يقيم تأثير ذلك على عملية الرقابة الحالية وقد يكون من المناسب في بعض الحالات ان يعمل المدقق مع محققين و/أو سلطات قضائية، أو ان ينسحب من المهمة أو ان يؤجل العمل فيها أو في جزء منها وذلك لتجنب التدخل في عملية التحقيق.

عمليات الرقابة ومهام التصديق السابقة

36.7 يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد اتخذت إجراءات تصحيحية مناسبة للتعامل مع نتائج وتوصيات المهام السابقة والتي يمكن ان يكون لها أثر مادي على البيانات المالية. وعند التخطيط لإجراء عملية تدقيق، يجب على المدقق ان يطلب من إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة تحديد أية عمليات تدقيق مالية أو مهمات تصديق سابقة أو أية دراسات أخرى لها علاقة مباشرة بأهداف عملية الرقابة الحالية ومنها ما إذا تم تنفيذ أية توصيات ذات علاقة. كما يجب على المدقق استخدام هذه

المعلومات عند تقييم المخاطر وعند تحديد طبيعة عملية الرقابة الحالية وتوقيتها ومداهها، وكذلك عند تحديد مدى انطباق اختبار تنفيذ الإجراءات التصحيحية على أهداف عملية الرقابة الحالية.

تحديد مقاييس العملية الرقابية

37.7 يجب على المدقق أن يحدد المقاييس وتشمل القوانين، والأنظمة، والعقود، واتفاقيات المنح، والمعايير، والإجراءات، والأداء المتوقع، والممارسات التجارية المحددة، والعلامات المرجعية التي يتم في ضوءها مقارنة الأداء أو تقييمه و تحدد المقاييس الحالة أو التوقع المطلوبين أو المرغوب فيهما بخصوص البرنامج أو العملية ما توفر المقاييس إطاراً لتقييم الأدلة وفهم النتائج. وعلى المدقق ان يستعمل المقاييس ذات العلاقة بالأهداف الرقابية وتسمح القيام بتقييم متنسق للموضوع.

38.7 وكأمثلة عن هذه المقاييس نذكر ما يلي:

- أ. الأغراض أو الأهداف بموجب قوانين أو أنظمة أو وضعها المسؤولون في الهيئة الخاضعة للرقابة،
- ب. السياسات والإجراءات التي وضعها المسؤولون في الهيئة الخاضعة للرقابة
- ج. المعايير التي تم تطويرها بشكل فني،
- د. الآراء الخبيرة،
- هـ. اداء لفتترات سابقة،
- و. ممارسات تجارية محدودة،
- ز. شروط العقود أو المنح،
- ح. اداء هيئات أو قطاعات أخرى تم استعمالها كمراجع تقييم محدودة.

تحديد مصادر الأدلة وكمية الأدلة المطلوبة ونوعها

39.7 يجب على المدقق ان يحدد المصادر المحتملة للمعلومات التي يمكن استعمالها كأدلة، وعليه ان يحدد كمية ونوع الأدلة اللازمة للحصول على أدلة كافية وملائمة لمعالجة أهداف الرقابة والتخطيط للعمل الرقابي بشكل كاف.

40.7 اذا رأى المدقق انه من المحتمل ان لا تتوفر الأدلة الكافية و المناسبة، يمكنه مراجعة الأهداف الرقابية أو تغيير نطاق و منهجية العملية الرقابية و تحديد إجراءات بديلة للحصول على أدلة إضافية أو

أشكال أخرى من الأدلة لمعالجة الأهداف الرقابية الحالية. وعلى المدقق أيضا ان يقيم ما اذا كان عدم توفر الأدلة الكافية و المناسبة ناتجا عن نقائص في الرقابة الداخلية او جوانب ضعف أخرى في البرنامج، و ما اذا كان عدم توفر أدلة كافية و مناسبة اساس نتائج العملية الرقابية.(بالنسبة الى معايير الأدلة أنظر الفقرات 55.7 الى 71.7).

استعمال عمل مدققين آخرين

41.7 على المدقق ان يحدد ما اذا قام مدققون آخرون بتنفيذ عمليات رقابية على البرامج او ما اذا كانوا يصدد القيام بتلك العمليات يمكن ان تكون ذات علاقة بالأهداف الرقابية الحالية، حيث يمكن لنتائج عمل مدققين آخرين ان تكون مصادر المعلومات مفيدة لتخطيط وأداء العملية الرقابية. وإذا قام مدققون آخرون بتحديد مجالات تضمن عملا رقابيا إضافيا او متابعة، فان عملهم يمكن ان يؤثر على اختيار المدقق لأهداف و نطاق و منهجية العملية الرقابية.

42.7 اذا أنجز مدققون آخرون عملا رقابيا ذا علاقة بأهداف عملية الرقابة الحالية، يمكن للمدقق الحالي الاعتماد على عمل المدققين الآخرين لدعم نتائج او استنتاجات عملية الرقابة الحالية و يتجنب بذلك تكرار الجهود. اذا اعتمد المدقق على عمل مدققين آخرين فان عليه ان يقوم بإجراءات توفر أساسا كافيا لذلك الاعتماد. و على المدقق ان يحصل على أدلة حول مؤهلات المدققين الآخرين و استقلاليتهم، و ان يحدد ما اذا كان نطاق وجوده و توقيت العمل الرقابي الذي قام به المدققون الآخرون كاف للاعتماد عليه في سياق أهداف الرقابة الحالية. و تشمل الإجراءات التي يمكن ان يقوم بها المدقق في القيام بذلك التحديد مراجعة تقارير المدققين الآخرين، و خطة الرقابة او التوثيق، و/او إجراء اختبارات لعمل المدققين الآخرين. و تتوقف طبيعة ومدى الأدلة اللازمة على أهمية عمل المدققين الآخرين بالنسبة الى الأهداف الرقابية الحالية ومدى اعتماد المدقق على ذلك العمل في المستقبل.

43.7 قد تحتاج بعض العمليات الرقابية الى استعمال أساليب او طرائق متخصصة تتطلب مهارات اختصاصي. فاذا كان المدقق الاعتماد على عمل اختصاصيين فان عليه ان يحصل على فهم مؤهلات واستقلالية أولئك الاختصاصيين (انظر الفقرة 05.3 بخصوص اعتبارات الاستقلالية عند الاعتماد على عمل الآخرين). و يتضمن تقييم المؤهلات المهنية للاختصاصي الجوانب التالية:

أ. الشهود المهني، او الترخيص، او غير ذلك من الاعتراف بكفاءة الاختصاصي في مجاله/ها، حسب ما هو مناسب،

ب. شهرة ومكانة الاختصاصي في نظر نظرائه و غيرهم من المطلعين على قدرته و أدائه،

- ج. خبرة الاختصاصي و عمله السابق في الموضوع،
د. تجربة المدقق السابقة في استعمال عمل الاختصاصي.

تعيين الموظفين وموارد أخرى

44.7 على الإدارة الرقابية ان تعين موظفين و اختصاصيين بالعدد الكافي (انظر الفقرة 43.3 لمناقشة استخدام اختصاصيين في عملية رقابية وفقا لمعايير الرقابة الحكومية) من ذوي الكفاءة المهنية الجماعية الكافية للقيام بعملية الرقابة. ويشمل تعيين الموظفين للقيام بعملية رقابية، من ضمن ما يشمل، الجوانب التالية:

- أ. تعيين ما يكفي من الموظفين والاختصاصيين بما يتيح المعرفة والمهارات والتجربة الجماعية المناسبة للقيام بالعمل،
ب. تعيين ما يكفي من الموظفين والمشرفين للقيام بعملية الرقابة،
ج. توفير التدريب أثناء الخدمة،
د. تشغيل اختصاصيين عند الضرورة.

45.7 عند التخطيط لاستخدام عمل الاختصاصي، يجب على المدقق أن يوثق طبيعة ونطاق العمل المزمع القيام به من قبل الاختصاصي، بما في ذلك:
أ. أهداف مهمة التصديق ونطاقها ومنهجيتها،
ب. الاستعمال المقصود لعمل الاختصاصي لدعم أهداف العملية الرقابية،
ج. إجراءات الاختصاصي ونتائجه حتي يمكن تقييمها وربطها بإجراءات رقابية اخرى مخطط له،
د. الافتراضات والطرائق المستخدمة من قبل الاختصاصي.

الاتصال بالإدارة وبالمكلفين بالحكومة وغيرهم

46.7 على المدقق ان يقدم نظرة عامة عن أهداف عملية الرقابة على الاداء⁹⁶ وعن نطاقها ومنهجيتها وتوقيتها وعن التقرير الذي سيعده حولها (بما في ذلك أية قيود محتملة على التقرير)، الى الجهات التالية حسب المعمول به:

⁹⁶ هذا لا ينطبق عندما يكون عنصر المفاجأة حاسما بالنسبة الى هدف العملية الرقابية، مثل عمليات الرقابة الفجائية، او حسابات الصندوق او إجراءات ذات علاقة بالاحتيايل.

أ. إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة بما في ذلك الأشخاص الذين لديهم ما يكفي من الصلاحية والمسؤولية لتنفيذ الإجراءات التصحيحية في البرنامج أو النشاط موضوع الرقابة.

ب. المكلفين بالحكمة.⁹⁷

ج. الأشخاص المتعاقدين للقيام بالخدمات الرقابية أو المطالبين بها، مثل المسؤولين المتعاقدين والأطراف الممنوحة.

د. وعندما يقوم المدقق بتنفيذ عملية رقابية بموجب قانون أو تنظيم ما، ويقوم بالعمل مباشرة لفائدة اللجنة التشريعية المشرفة على الهيئة الخاضعة للرقابة، فإن عليه ان يتصل بهذه اللجنة.

47.7 في الحالات التي يكون فيها الأشخاص المكلفون بالحكمة غير واضحين، يجب على المدقق ان يوثق الطريقة التي تم اتباعها والاستنتاجات التي تم الوصول إليها لتحديد اولئك الأشخاص.

48.7 إن تحديد شكل ومضمون ونسق الاتصال مسألة خاضعة للحكم المهني، إلا ان الاتصال الخطي أفضل. ويمكن للمدقق ان يستخدم خطاب تعيين لإبلاغ المعلومات. وعلى المدقق يقوم بتوثيق ذلك.

49.7 في حالة إنهاء عملية الرقابة قبل استكمالها ولم يتم إصدار تقرير رقابي بشأنها، يجب على المدقق ان يوثق نتائج العمل حتى تاريخ التوقف وأسباب إنهاء عملية الرقابة إن تحديد ما إذا كان مطلوباً الإبلاغ عن أسباب إنهاء عملية الرقابة وكيفية إيصال هذه الأسباب إلى المسؤولين عن الحكمة والى المسؤولين المناسبين في الهيئة الخاضعة للرقابة، والى الهيئة التي تعاقبت لأجراء الرقابة أو طالبت بإجراءه، وغيرهم من المسؤولين المناسبين، يعتمد على الحقائق والظروف وبذلك يكون أمراً خاضعاً للحكم المهني.

50.7 على المدقق ان يعد خطة لكل عملية رقابية. ويمكن ان يختلف شكل الخطة ومضمونها من عملية رقابية الى أخرى، كما يمكن ان تضم هذه الخطة استراتيجية رقابية او برنامجاً رقابياً او خطة مشروع او ورقة حول التخطيط الرقابي، او غير ذلك من الوثائق الملائمة حول القرارات الرئيسية بخصوص أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومنهجيتها وحول الاسس التي بنى عليها المدقق تلك القرارات. وعلى المدقق ايضا ان يقوم بتحديث الخطة كل ما كان ذلك ضروريا حتي تعكس كل التغييرات الهامة التي

إعداد خطة العملية الرقابية

⁹⁷ المسؤولون عن الحكمة هم المسؤولون عن الإشراف على التوجه الاستراتيجي للهيئة الخاضعة للرقابة وعلى وفائها بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة. (لمزيد المعلومات، انظر الملحق 1 الفقرات 05.1 إلى 07.1).

تحصل فيها أثناء تنفيذ العملية الرقابية.

51.7 إن الخطة الرقابية المكتوبة تتيح فرصة لإدارة الجهاز الرقابي ليقوم بالإشراف على عملية التخطيط وتحديد ما إذا كانت:

- أ. الأهداف الرقابية المقترحة قد تؤدي إلى تقرير مفيد.
- ب. الخطة الرقابية تعالج المخاطر ذات العلاقة معالجة كافية.
- ج. نطاق ومنهجية العملية الرقابية المقترحين كافيين لتحقيق أهداف العملية الرقابية.
- د. من المحتمل ان تكون الأدلة المتوفرة كافية وملائمة لأغراض العملية الرقابية.
- هـ. كان هناك موظفون ومشرفون واختصاصيون ذوو كفاءة مهنية ملائمة، وغيرهم من الموارد، متوفرون بالعدد الكافي للقيام بالعملية الرقابية والاستجابة للأطر الزمنية المتوقعة لإنجاز العملية.

52.7 يجب على المشرفين على العملية الرقابية، او الاشخاص المعنيين بالإشراف على المدققين ان يقوموا بالإشراف على موظفي الرقابة بطريقة مناسبة.

الإشراف

53.7 يتضمّن الإشراف على العملية الرقابية توفير إرشادات وتوجيهات كافية للموظفين الذين تم تعيينهم للقيام بالعملية الرقابية وذلك لتناول أهداف العملية الرقابية وتطبيق المعايير السارية، مع مواصلة الاطلاع على المشكلات الهامة التي تعترضهم ومراجعة العمل الذي تم القيام به وتوفير تدريب فعال أثناء الخدمة.

54.7 قد تختلف طبيعة الإشراف ومداه على الموظفين ومراجعة العمل الرقابي بحسب عدد من العوامل، مثل حجم الجهاز الرقابي وأهمية العمل وتجربة الموظفين.

55.7 يجب على المدقق ان يحصل على أدلة كافية وملائمة لتوفير اساس معقول لما يصل اليه من نتائج واستنتاجات.

الحصول على أدلة كافية وملائمة

56.7 ان مفهوم الأدلة الكافية والملائمة جزء لا يتجزأ من عملية الرقابة. وتتمثل الملائمة في درجة

جودة الأدلة التي تشمل مناسبتها وصدقها وثباتها في توفير دعم للنتائج والاستنتاجات ذات العلاقة بأهداف العملية الرقابية عند قيام المدقق بتقييم ما اذا كانت الأدلة مناسبة وصادقة وثابتة. وتتمثل الكفاية في قياس كمية الأدلة المستخدمة لدعم النتائج والاستنتاجات ذات العلاقة بأهداف العملية الرقابية. وعند تقييم كفاية الأدلة يجب على المدقق ان يحدّد ما اذا تم الحصول على ما يكفي من الأدلة لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة.

57.7 عند تقييم الأدلة يجب على المدقق ان يقيّم ما اذا كانت الأدلة في مجموعها كافية وملائمة لتناول أهداف العملية الرقابية ودعم النتائج والاستنتاجات. وقد تختلف الأهداف الرقابية الى حدّ كبير وكذلك مستوى العمل الضروري لتقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة لتناول تلك الأهداف. على سبيل المثال، عند إثبات ملاءمة الأدلة يمكن للمدقق ان يختبر ثباتها بالحصول على أدلة دعم مستخدما لذلك اختبارات احصائية او بالحصول على أدلة مؤيدة. كما يساعد مفهوم "المخاطر" و "الأهمية" الرقابية المدقق في تقييم الأدلة الرقابية.

58.7 إن الحكم المهني يساعد المدقق في تحديد مدى كفاية وملاءمة الأدلة في مجموعها، وعادة ما يستخدم تفسير الأدلة وتلخيصها وتحليلها في عملية تحديد كفايتها وفي إعداد التقارير حول نتائج العملية الرقابية. وفي الحالات المناسبة يمكن للمدقق ان يستخدم طرائق إحصائية لتحليل وتفسير الأدلة من اجل تقييم مدى كفايتها.

59.7 الملاءمة هي قياس مدى جودة الأدلة وتشمل علاقة الأدلة اللازمة وصدقها وثباتها لتناول أهداف العملية الرقابية ودعم نتائجها واستنتاجاتها (انظر الملحق 1، الفقرة 03.7أ لمزيد الإرشادات حول تقييم ملاءمة الأدلة بالنسبة الى أهداف العملية الرقابية):

أ. تشير العلاقة الى مدى وجود علاقة منطقية بالمسألة موضوع الدراسة وأهميتها بالنسبة الى هذه المسألة.

ب. يشير الصدق الى مدى قيام الأدلة على تفكير سليم او على معلومات دقيقة.

ج. يشير الثبات الى مدى اتساق النتائج عند قياس واختبار المعلومات، ويشمل مفهومي قابلية الشيء للتدقيق او كونه مدعماً.

الملاءمة

60.7 توجد أنواع مختلفة من الأدلة ومن مصادر الأدلة التي يمكن للمدقق ان يستخدمها، وذلك بحسب أهداف العملية الرقابية. ويمكن الحصول على الأدلة بواسطة الملاحظة او التحري او التفتيش، علما وان لكل نوع من الأدلة (أنظر الملحق، الفقرة 02.7 لمزيد من الإرشادات حول أنواع الأدلة.) مواطن قوة ومواطن ضعف. ونعتبر المقابلات التالية ذات فائدة في الحكم على مدى ملاءمة الأدلة، إلا ان هذه المقابلات ليست كافية في حد ذاتها لتحديد مدى الملاءمة. وتبقى طبيعة الأدلة وأنواعها المستخدمة لدعم نتائج واستنتاجات المدقق مسألة خاضعة لحكم المدقق المهني بناء على أهداف العملية الرقابية ومخاطرها، إذ ان:

- أ. الأدلة التي يتم الحصول عليها عندما تكون الرقابة الداخلية ذات فاعلية هي عموما اكثر وثوقا من الأدلة التي يتم الحصول عليها عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة او منعدمة.
- ب. الأدلة التي يحصل عليها المدقق عن طرق الفحص والملاحظة والحساب والتفتيش المادي المباشر تكون غالبا اكثر وثوقا من البيانات التي يتم الحصول عليها بشكل مباشر.
- ج. فحص الوثائق الاصلية يكون غالبا اكثر وثوقا من فحص النسخ.
- د. أدلة الشهود التي يتم الحصول عليها في ظروف يمكن للاشخاص ان يتحدثوا فيها بحرية تكون غالبا اكثر وثوقا من الأدلة التي يتم الحصول عليها في ظروف يمكن ان يكون الأشخاص فيها مهذبين.
- هـ. أدلة الشهود التي يتم الحصول عليها من شخص غير متحيز وله اطلاع مباشر على الموضوع تكون غالبا اكثر وثوقا من أدلة الشهود التي يتم الحصول عليها من شخص متحيز او له معرفة غير مباشرة او جزئية حول الموضوع.
- و. الأدلة التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث مطلع غير متحيز وذو مصداقية تكون غالبا اكثر وثوقا من الأدلة التي يتم الحصول عليها من إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة او من اشخاص آخرين لهم مصلحة مباشرة في هذه الهيئة.

61.7 يمكن أن تكون أدلة الشهود مفيدة في تفسير او تاييد المعلومات الوثائقية او المادية. ويجب على المدقق ان يقيم مدى موضوعية الأدلة الشهودية ومصداقيتها ووثوقها. ويمكن استخدام الأدلة الوثائقية في المساعدة على التحقق من الأدلة الشهودية او في دعمها او تحديها.

62.7 توفر الدراسات المسحية غالبا معلومات ذاتية الإبلاغ حول الظروف او البرامج القائمة، ومن شأن عملية تقييم طريقة تصميم المسح وتنفيذه ان تساعد المدقق في تقييم مدى موضوعية المعلومات المبلغ عنها ذاتيا ومصداقيتها ووثوقها.

63.7 عندما يستخدم المدقق عيّنات، فإن طريقة الانتقاء المناسبة تتوقف على أهداف العملية الرقابية. وعند الحاجة الى عيّنة ممثّلة، فإن استخدام أساليب العيّنة الإحصائية غالبا ما ينتج عنه أدلة أقوى من تلك التي يتم الحصول عليها بواسطة أساليب غير احصائية. وفي حالة عدم وجود حاجة الى عيّنة ممثّلة فإن استخدام انتقاء هادف يمكن ان يكون ذا فاعلية اذا قام المدقق بعزل بعض من عوامل المخاطر او مقاييس اخرى لاستهداف العيّنة.

64.7 عندما يستخدم المدقق معلومات قام بتجميعها مسؤولون تابعون للهيئة الخاضعة للرقابة كجزء من الأدلة الخاصة بهم، فإن عليه ان يحدد ما قام به هؤلاء المسؤولون او مدققون آخرون للحصول على تأكيد بخصوص وثوقية معلوماتهم. وقد يجد المدقق انه من الضروري القيام باختبار الاجراءات التي قامت بها إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة للحصول على ذلك التأكيد، او باختبار مباشر للمعلومات. وتتوقف طبيعة إجراءات المدقق ومداهها على أهميّة المعلومات بالنسبة الى أهداف العملية الرقابية وعلى طبيعة المعلومات الجاري استخدامها.

65.7 يجب على المدقق ان يقيّم مدى كفاية وملاءمة المعلومات المعالجة حاسوبيا، وذلك بصرف النظر عما اذا كانت تلك المعلومات موفّرة للمدقق ام مستخرجة من قبله بطريقة مستقلة. وتتأثر طبيعة الإجراءات الرقابية المتخذة لتقييم الكفاية والملاءمة، وثوقيتها ومداهها بمدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية التابعة للهيئة الخاضعة للرقابة على رقابة المعلومات، بما في ذلك الرقابة على أنظمة المعلومات وأهميّة المعلومات ومستوى التفاصيل المعروضة في نتائج المدقق واستنتاجاته في ضوء الأهداف الرقابية. (انظر الفقرات 23.7 الى 27.7 لمزيد النقاش حول تقييم فعالية أنظمة الرقابة على نظم المعلومات.)

66.7 الكفاية هي قياس كميّة الأدلة المستخدمة لتناول الأهداف الرقابية ودعم النتائج والاستنتاجات. وتتوقف الكفاية على مدى ملاءمة الأدلة. وعند تحديد كفاية الأدلة يجب على المدقق ان يحدّد ما اذا كانت هناك أدلة كافية ملائمة لتناول الأهداف الرقابية ودعم النتائج والاستنتاجات.

67.7 الافتراضات التالية مفيدة للحكم على كفاية الأدلة، اذ ان الأدلة المطلوبة لدعم النتائج والاستنتاجات مسألة خاضعة لحكم المدقق المهني:

- أ. كلما ازدادت المخاطر الرقابية ازدادت كميّة ونوعية الأدلة المطلوبة.
- ب. وجود أدلة قوية قد يسمح باستخدام كميّة أقلّ من الأدلة.

الكفاية

ج. توفر كمية كبيرة من الأدلة الرقابية لا يعوّض عن غياب عناصر المناسبة والصدق والثبات.

التقييم الشامل للأدلة

68.7 على المدقق ام يحدد الكفاية والملاءمة الشاملتين وذلك لتوفير اساس معقول للنتائج والاستنتاجات ذات العلاقة بالاهداف الرقابية. إن الاحكام المهنية بخصوص كفاية الأدلة وملاءمتها مترابطة ارتباطا وثيقا، باعتبار ان المدقق يفسر نتائج الاختبار الرقابي ويقيم ما اذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة. وعلى المدقق ان يقوم بتقييم شامل لكافة الأدلة المستخدمة لدعم النتائج والاستنتاجات، وان يوثق تلك الأدلة، بما في ذلك نتائج اية عمليات تقييم معينة تم القيام بها للوصول الى استنتاجات بخصوص صدق وثبات أدلة معينة.

69.7 إن كفاية وملاءمة الأدلة مفهومان نسبيان يمكن النظر اليهما باعتبارهما عمليتين مستمرتين وليس عمليتين مطلقتين. ويتم تقييمهما في سياق النتائج والاستنتاجات ذات العلاقة. على سبيل المثال، على الرغم من ان المدقق قد تكون له بعض القيود او الشكوك حول كفاية وملاءمة بعض الأدلة، إلا انه يمكنه مع ذلك ان يحدد ان هناك في المجتمع أدلة كافية وملائمة لدعم النتائج والاستنتاجات.

70.7 عند تقييم كفاية وملاءمة الأدلة يجب على المدقق ان يقيم الأهمية المتوقعة للأدلة بالنسبة الى الأهداف والنتائج والاستنتاجات الرقابية، والأدلة المؤيدة المتوفرة ومستوى المخاطر الرقابية. وقد تتوقف الخطوات المتبعة في تقييم الأدلة على طبيعة الأدلة وعلى كيفية استخدامها في العملية الرقابية او في التقرير والاهداف الرقابية:

أ. تكون الأدلة كافية وملائمة عندما توفر اساسا معقولا لدعم النتائج او الاستنتاجات ذات العلاقة بالاهداف الرقابية.

ب. تكون الأدلة غير كافية او غير ملائمة عندما (1) يتضمّن استخدام الأدلة مخاطر الى درجة عالية لا يمكن قبولها ويمكن ان تؤدي الى استنتاج خاطئ او غير مناسب، او (2) توجد قيود هامة على الأدلة نظرا للأهداف الرقابية والاستعمال المقصود لها، او (3) لا توفر الأدلة أساسا كافيا لتناول الأهداف الرقابية او لدعم النتائج والاستنتاجات. وعلى المدقق ان لا يستخدم مثل هذه الأدلة لدعم النتائج والاستنتاجات.

71.7 تكون هناك قيود على الأدلة أو شكوك حولها عندما يكون صدقها أو ثباتها غير مقيم أو لا يمكن تقييمه، باعتبار الأهداف الرقابية والاستعمال المقصود للأدلة. كما تشمل القيود أيضا الأخطاء التي يتم تحديدها في الاختبارات التي يجريها المدقق. وعندما يحدد المدقق قيودا أو شكوكا بخصوص الأدلة ذات الأهمية بالنسبة الى نتائج واستنتاجات العملية الرقابية، فإن عليه ان يطبق مزيدا من الإجراءات حسب ما يراه مناسباً. وتشمل هذه الإجراءات:

أ. البحث عن أدلة مستقلة مؤيدة من مصادر أخرى.

ب. تحديد الأهداف الرقابية من جديد أو تقييد نطاق العملية الرقابية لإزالة الحاجة الى استخدام الأدلة.

ج. تقديم النتائج والاستنتاجات بما يجعل الأدلة الداعمة كافية وملائمة، وبوصف القيود أو الشكوك في التقرير الى جانب صدق الأدلة وثباتها، اذا كان ذلك التفسير ضروريا لتجنب تضليل مستخدمي التقرير في ما يتعلق بتلك النتائج والاستنتاجات. (انظر الفقرة 15.8 للاطلاع على متطلبات إضافية حول إعداد التقارير، عندما تكون هناك قيود على صدق أو ثبات الأدلة أو شكوك بشأنها.)

د. أو اتخاذ قرارات بشأن الإبلاغ، أو عدم الإبلاغ، عن القيود أو الشكوك باعتبارها نتيجة، بما في ذلك أية جوانب قصور هامة ذات علاقة بالرقابة الداخلية.

72.7 يجب على المدقق ان يخطط وان يقوم بإجراءات لتطوير عناصر نتيجة ضرورية لتناول الأهداف الرقابية. وإذا كان المدقق قادرا على تطوير هذه العناصر بشكل كاف فيإمكانه إذا تقديم توصيات لاتخاذ إجراءات تصحيحية. وتعتمد العناصر المطلوبة لنتيجة رقابية ما اعتماداً كلياً على أهداف عملية الرقابية وذلك فإن نتيجة أو مجموعة من النتائج تعتبر كاملة إلى المدى الذي يلبي أهداف عملية الرقابة. على سبيل المثال، قد ينحصر الهدف الرقابي في تحديد الوضع الراهن أو الظرف الراهن لعمليات برنامج من البرامج أو تقدم برنامج من البرامج في تنفيذ متطلبات تشريعية، وليس الأسباب أو الآثار ذات العلاقة. في هذه الحالة فإن تطوّر الظرف سوف يتناول الهدف الرقابي، ويصبح تطوير العناصر الأخرى للنتيجة غير ضروري.

تطوير عناصر النتيجة الرقابية

73.7 وردت مناقشة عنصر المقاييس في الفقرتين 37.7 و 38.7، اما العناصر الأخرى للنتيجة - الحالة والأثر والمسبب - فهي مناقشة في الفقرات 74.7 الى 76.7.

74.7 الحالة: هي وضع قائم، ويتم تحديده وتوثيقها أثناء عملية الرقابة.

75.7 المسبب يحدد سبب الحالة أو تفسيرها أو العامل أو العوامل المسؤولة عن الاختلاف بين الحالة والمقاييس، والتي قد تشكل أيضا أساسا للتوصيات من أجل القيام بأعمال تصحيحية تتضمن العوامل المشتركة سياسات أو إجراءات أو مقاييس ضعيفة التصميم، أو تنفيذ ناقصا أو غير متناسق أو خاطئا؛ أو عوامل خارجة عن نطاق سيطرة إدارة البرامج وبإمكان المدقق أن يقيم ما إذا كانت الأدلة توفر حجة مقبولة ومقنعة تفسر لماذا يمثل السبب المعن العامل الرئيسي أو العوامل الرئيسية المسؤولة عن الاختلاف. عندما تتضمن أهداف المدقق تفسير سبب حدوث صنف معين من أداء أو مخرج أو نتائج ايجابي أو سلبي تم تحديده في العملية الرقابية، فإن تلك الأهداف يشار إليها بأنها "مسبب". إذ ان تحديد سبب المشكلات يمكن ان يساعد المدقق في تقديم توصيات بناءة بشأن عملية التصحيح. ونظرا الى ان المشكلات يمكن ان تحصل نتيجة لعدد معقول من العوامل او من الأسباب المتعددة، فإن التوصية يمكن ان تكون مقنعة اكثر اذا كان المدقق قادرا على ان يبين بوضوح اوان يفسر بالأدلة والتفكير الرابطة بين المشكلات والعامل او العوامل التي قام بتحديدها على انها السبب او الأسباب. ويمكن للمدقق ان يحدد جوانب القصور في تصميم او هيكلية برنامج من البرامج باعتبارها سبب القصور في ذلك البرنامج. ويمكن للمدقق أيضا ان يحدد جوانب القصور في الرقابة الداخلية والتي تعتبر هامة بالنسبة الى موضوع الرقابة على الأداء باعتباره سبب القصور في الأداء. ولدى تطوير أصناف النتائج هذه، فإن جوانب القصور في تصميم البرنامج او في الرقابة الداخلية توصف على أنها "السبب". وغالبا ما تكون مسببات القصور في أداء البرنامج معقدة وتشمل عوامل عدة بما فيها مسببات أساسية تتعلق بأصول النظام. وفي المقابل، عندما يتضمن هدف المدقق تقييم أثر البرنامج في التغييرات الحاصلة في الظروف المادية او الاجتماعية او الاقتصادية، يقوم المدقق بالبحث عن أدلة تبين الى أي مدى يمثل البرنامج في حد ذاته مسببا لتلك التغييرات.

76.7 الأثر أو الأثر المحتمل الأثر هو رابط واضح ومنطقي لتحديد التأثير أو التأثير المحتمل للاختلاف بين الوضع القائم (الحالة) والوضع المطلوب أو المرغوب فيه (المقاييس و يحدد الأثر أو الأثر المحتمل نتائج الحالة أو عواقبها وعندما تتضمن أهداف المدقق تحديدا للعواقب الفعلية أو المحتملة لحالة تختلف (بشكل ايجابي أو سلبي) عن المقاييس المحددة في عملية الرقابة، فإن "الأثر" يمثل مقياسا لتلك العواقب. ويمكن استعمال الأثر، أو الأثر المحتمل، لتوضيح الحاجة الى إجراءات تصحيحية استجابة للمشاكل التي تم تحديدها أو المخاطر ذات العلاقة. وعندما تشمل أهداف المدقق تقدير مدى تسبب برنامج من البرامج في تغييرات في الظروف المادية او الاجتماعية او الاقتصادية، فإن "الأثر" يمثل مقياسا للأثر الذي حققه البرنامج. وفي هذه الحالة فإن الأثر يمثل مدى إمكانية تحديد التغييرات الإيجابية او السلبية الحاصلة فعلا في الظروف المادية او الاجتماعية او الاقتصادية وعزوها الى البرنامج.

توثيق العملية الرقابية

77.7 يجب على المدقق ان يعدّ الوثائق الرقابية ذات العلاقة بالتخطيط لكل عملية رقابية وتنفيذها والإبلاغ عنها. وعليه ان يعدّ هذه الوثائق بما يكفي من التفاصيل لتمكين مدقق خبير⁹⁸ لا علاقة له بالعملية الرقابية، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى ونتائج الإجراءات الرقابية التي تم القيام بها، والأدلة الرقابية التي تم الحصول عليها ومصادرها، والاستنتاجات التي تم الوصول إليها، بما في ذلك الأدلة التي تدعم أحكام واستنتاجات المدقق الهامة، وذلك بناء على الوثائق الرقابية. وعلى المدقق ان يعدّ الوثائق الرقابية التي تتضمن دعماً للنتائج والاستنتاجات والتوصيات قبل إصدار التقرير.

78.7 يجب على المدقق ان يصمّم شكل ومضمون الوثائق الرقابية استجابة لظروف العملية الرقابية المعنية، اذ ان هذه الوثائق تشكّل المستند الوحيد للعمل الذي قام به المدقق وفقاً للمعايير وللاستنتاجات التي وصل إليها، علماً وان شكل ومضمون هذه الوثائق مسالة خاضعة للحكم المهني.

79.7 تمثّل الوثائق الرقابية عنصراً أساسياً في جودة العملية الرقابية، اذ ان عملية إعداد ومراجعة الوثائق الرقابية تساهم في جودة العملية الرقابية. وتستخدم الوثائق الرقابية في (1) توفير الدعم الأساسي لتقرير المدقق، و(2) مساعدة المدقق على القيام بعملية الرقابة وبتقييمها، و(3) مراجعة جودة العملية الرقابية.

80.7 وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية، يجب على المدقق ان يوثّق العناصر التالية:

أ. أهداف مهمة التصديق ونطاقها ومنهجيتها،

ب. العمل الذي تم القيام به لدعم الآراء والاستنتاجات الهامة بما في ذلك وصف المعاملات والمستندات التي تم فحصها.⁹⁹

ج. أدلة مراجعة الإشراف للعمل الذي تم القيام به والتي تدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي

⁹⁸ المقصود بالمدقق الخبير هو الشخص (من داخل الجهاز الرقابي او من خارجه) الذي يملك الكفايات والمهارات التي يمكن ان تمكّنه/ها من القيام بعملية الرقابة على الأداء. وتشمل هذه الكفاءات والمهارات فهم (أ) الإجراءات الرقابية، و (ب) المعايير الرقابية الحكومية والمتطلبات القانونية والنظامية السارية، و (ج) البيئة التي تعمل فيها الهيئة الرقابية، و (د) القضايا المتصلة بالتقارير الرقابية والمالية ذات العلاقة بالبيئة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة.

⁹⁹ يمكن للمدقق أن يستجيب الى هذا المتطلب بتقديم عدد الملف، وعدد الحالة، وغيرها من أساليب تحديد الوثائق المعيّنة التي يقوم بفحصها وليس على المدقق ان يضمّ نسخاً من الوثائق التي قام بفحصها كجزء من وثائق التصديق.

وردت في تقرير التصديق، وذلك قبل إصدار تقرير التصديق.

81.7 عندما لا يتقيد المدقق بمتطلبات معايير الرقابة الحكومية السارية لأسباب قانونية أو تنظيمية أو تتعلق بمحددات نطاق العملية الرقابية أو بالقيود المفروضة على الوصول إلى المستندات أو بقضايا أخرى ذات أثر على العملية الرقابية، فإن عليه أن يوثق الخروج عن متطلبات معايير الرقابة الحكومية وتأثير ذلك على العملية الرقابية وعلى استنتاجات المدققين ينطبق ذلك على حالات الخروج عن كل من المتطلبات الإلزامية والمتطلبات الإلزامية الافتراضية، والتي تكون فيها الإجراءات البديلة المنجزة في الظروف تلك غير كافية لتحقيق أهداف المعيار (أنظر الفقرتين 13.1 و 12.1).

82.7 على الهيئات الرقابية أن تحدد سياسات وإجراءات معينة لخرن الوثائق الرقابية والاحتفاظ بها لوقت كاف تلبية للمتطلبات القانونية والتنظيمية والإدارية المتعلقة بالإبقاء على الوثائق سواء كانت الوثائق في صيغة ورقية أو إلكترونية أو في أي صيغة أخرى، فإن سلامة المعلومات الواردة فيها وإمكانيات الوصول إليها واسترجاعها قد تكون عرضة للخطر إذا ما تم تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو حذفها بدون علم المدقق، أو إذا ضاعت الوثائق أو تضررت و بالنسبة الى الوثائق المحفوظة إلكترونيًا، يجب على الهيئة الرقابية أن تضع ضوابط لأنظمة المعلومات بخصوص الوصول إلى الوثائق الرقابية وتحديثها.

83.7 وتقوم العمليات الرقابية المنجزة وفقا للمعايير الرقابية الحكومية على فرضية مفادها ان الهيئات الرقابية، فدرالية كانت أو تابعة للولايات أو للحكومات المحلية، والشركات المحاسبية العمومية الملتزمة بأداء عملية رقابية وفقا للمعايير الرقابية الحكومية، تتعاون على رقابة البرامج الرقابية ذات الاهتمام المشترك حتى يتسنى للمدققين استخدام عمل الآخرين ونقادي تكرار الجهود وبموجب القوانين والأنظمة السارية وتلبيةً لهذه الأهداف، يجب على المدقق وفي الوقت المناسب توفير الأشخاص المناسبين والوثائق الرقابية المناسبة بناءً على طلب مدققين أو مراجعين آخرين ومن الممكن تسهيل استخدام عمل المدقق من قبل مدققين آخرين بواسطة ترتيبات تعاقدية للقيام بعمليات رقابية وفقا للمعايير الرقابية الحكومية، ترتيبات تتيح الوصول الى الوثائق الرقابية والأشخاص المناسبين بصورة كاملة وفي الوقت المناسب.

84.7 يجب على الهيئات الرقابية أن تطور سياسات للتعامل مع الطلبات التي تتقدّم بها أطراف خارجية للوصول إلى الوثائق الرقابية، خاصّةً عندما يحاول طرف خارجي أن يحصل على معلومات بطريقة غير مباشرة من المدقق بدلاً من الحصول عليها بطريقة مباشرة من الهيئة الخاضعة للرقابة وعند تطوير هذه السياسات يجب على الهيئات الرقابية أن تحدد القوانين والأنظمة التي تنطبق، إن وجدت.

معايير إعداد التقارير حول الرقابة المالية

مقدمة

01.8 يحدد هذا الفصل معايير إعداد التقارير ويقدم توجيهات بخصوص عمليات الرقابة المالية التي يتم إنجازها وفقا لمعايير الرقابة الحكومية. وتتعلق معايير إعداد التقارير الخاصة بعمليات الرقابة على الأداء بشكل التقرير ومحتوياته وإصداره وتوزيعه.

02.8 بالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء التي تتفد بحسب معايير الرقابة الحكومية، تسري الفصول 1 الى 3 و 7 و 8.

إعداد التقارير

03.8 يجب على المدقق إصدار تقارير رقابية يعلنون فيها عن نتائج كل عملية رقابة على الأداء يتم إنجازها.

04.8 يجب على المدقق ان يستعمل شكل التقرير الرقابي الذي يتناسب مع الاستعمال المقصود له وذلك خطياً او في شكل آخر يمكن استرجاعه. (انظر الفقرة 42.8 بالنسبة الى الحالات التي تكون فيها الأجهزة خاضعة الى قوانين الوثائق العمومية.) على سبيل المثال، يمكن للمدقق ان يقدم التقارير الرقابية مستعملا الوسائط الإلكترونية التي يمكن استرجاعها من قبل المستعملين والجهاز الرقابي. ويتأثر شكل التقرير الرقابي باحتياجات المستعملين؛ ومن الأشكال المختلفة التي يأخذها التقرير الرقابي، هناك التقارير الخطية والرسائل، وشفافيات التلخيص او غيرها من المواد المعدة للعرض.

05.8 تهدف التقارير الرقابية الى (1) إطلاع المسؤولين عن الإدارة، والمسؤولين المعنيين في الهيئة الخاضعة للرقابة، ومسؤولي الإشراف المعنيين، عن نتائج العمليات الرقابية؛ (2) جعل النتائج أقل عرضة لسوء الفهم؛ (3) جعل النتائج متوفرة للجمهور كما هو معمول به (انظر الفقرة 39.8 لمزيد من الإرشادات حول التقارير السرية او محدودة الاستعمال، والفقرة 42.8 حول توزيع التقارير بالنسبة الى المدققين الداخليين)، و (4) تيسير متابعة ما اذا تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

06.8 اذا تم إنهاء عملية رقابية قبل استكمالها ولم يتم إصدار تقرير بشأنها، فإنه يجب على المدقق ان يتبع التوجيهات المنصوص عليها في الفقرة 49.7.

07.8 إذا اكتشف المدقق بعد إصدار التقرير انه لم يكن لديه أدلة كافية ومناسبة لدعم النتائج والاستنتاجات التي تم الإبلاغ عنها، فإن عليه ان يُطلع المسؤولين عن الإدارة والمسؤولين المعنيين في الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين المعنيين في الأجهزة المُلتزمة للعملية الرقابية او المُنظمة لها، لكي لا يستمروا في الاعتماد على النتائج والاستنتاجات التي لم تكن مدعومة. وإذا سبق نشر التقرير في موقع المدقق على شبكة الانترنت والذي يمكن للعموم الوصول اليه، فإن على المدقق ان يزيل التقرير وأن ينشر إعلانا للعموم يعلمه فيه بإزالة التقرير. وحينها يجب على المدقق ان يحدد القيام او عدم القيام بالعمل الرقابي الإضافي اللازم لإصدار التقرير من جديد مع النتائج والاستنتاجات والتوصيات المعدلة.

محتويات التقرير

08.8 يجب أن يعدّ المدقق تقريراً رقابياً يتضمّن (1) أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومنهجيتها، (2) نتائج العملية الرقابية بما فيها النتائج والاستنتاجات والتوصيات، حسب ما هو مناسب، (3) تصريحاً حول التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية السارية عموماً، (4) ملخصاً لأراء المسؤولين الرسميين، و (5) حسب الحالة، طبيعة أية معلومات سرّية او حساسة تم حذفها.

أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومنهجيتها

09.8 يجب على المدقق أن يضمّن التقرير وصفاً لأهداف العملية الرقابية والنطاق والمنهجية المستعملة في تناول تلك الأهداف، حيث أن مستعملي التقرير يحتاجون الى هذه المعلومات لفهم الغرض من العملية الرقابية وطبيعة العمل الرقابي الذي تم القيام به ومداه، وسياق المادة موضوع التقرير ومنظورها، وأية قيود هامة على أهداف العملية الرقابية او نطاقها او منهجيتها.

10.8 قد تختلف أهداف عمليات الرقابة على الأداء اختلافاً كبيراً، لذلك يجب على المدقق أن يعيّر عن الأهداف الرقابية بأسلوب واضح، مميز، ومحايد يتضمّن الافتراضات ذات العلاقة، بما فيها السبب الذي جعل الجهاز الرقابي يقوم بالمهمة، والغرض الباطني للعملية الرقابية، والتقرير الناجم عنها. عندما تكون أهداف العملية الرقابية محدودة ويستطيع مستعملوا التقرير استنتاج أهداف أوسع، فإن التنصيص في التقرير الرقابي على أن قضايا معينة تقع خارج نطاق العملية الرقابية يمكن ان يُجنّب سوء فهم محتمل.

11.8 يجب على المدقق أن يصف نطاق العمل الذي تم القيام به وأية قيود، بما فيها القضايا التي يمكن ان تكون ذات صلة بمستعملين محتملين للتقرير، حتى يتمكنوا من تفسير النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير تفسيراً معقولاً دون تضليل. كما يجب على المدقق أيضاً ان يبلغ عن أية قيود هامة على الأسلوب الرقابي بسبب قيود على المعلومات او جوانب ضعف في النطاق، بما في ذلك منع الوصل

الى مستندات معيّنة او أشخاص معيّنين.

12.8 عند وصف العمل الذي تم القيام به لتناول أهداف العملية الرقابية ودعم النتائج والاستنتاجات الواردة في التقرير، يجب على المدقق، كما هو معمول به، ان يوضّح العلاقة بين الفئة والبند التي تم اختبارها، وتحديد الأجهزة والمواقع الجغرافية والفترة الزمنية التي تم تغطيتها، والإعلام بأنواع الأدلة ومصادرها، وتوضيح أية قيود او شكوك ذات أهمية بناءً على تقييم المدقق الشامل لمدى كفاية ومناسبة الأدلة في مجملها.

13.8 عند التقرير حول المنهجية المستعملة في العملية الرقابية، يجب على المدقق ان يوضّح الكيفية التي بها يدعم العمل الرقابي الذي تم إنجازه أهداف العملية الرقابية، بما في ذلك أساليب جمع الأدلة وتحليلها، بما يكفي من التفاصيل لتمكين مستعملين ذوي اطلاع لتقريره من فهم الكيفية التي تناول المدقق بها أهداف العملية الرقابية. وفي حالة استعمال المدقق مصادر واسعة او متعدّدة للمعلومات، يمكنه أن يدرج في تقريره وصفا للإجراءات التي قام بها كجزء من تقييمه لمدى كفاية ومناسبة المعلومات المستعملة كأدلة رقابية. ويجب على المدقق ان يحدّد الافتراضات الهامة التي اعتمدها في تنفيذ العملية الرقابية، وأن يصف أساليب المقارنة التي طبّقها، والمقاييس التي استعملها، وأن يصف تصميم العينة عندما تدعم هذه العينة بشكل هام نتائج المدقق واستنتاجاته وتوصياته، وأن يذكر سبب اختياره ذلك التصميم بما في ذلك ما اذا كان من الممكن إسقاط النتائج على الفئة المقصودة.

14.8 على المدقق ان يعرض في التقرير أدلة كافية ومناسبة لدعم النتائج والاستنتاجات المتعلقة بأهداف العملية الرقابية، اذ ان تطوير نتائج بشكل واضح، كما ورد في الفقرات 72.7 الى 76.7 من شأنه ان يساعد الإدارة او المسؤولين على الإشراف في الهيئة الخاضعة للرقابة في فهم الحاجة الى اتّخاذ إجراءات تصحيحية. وإذا استطاع المدقق ان يطوّر بشكل كاف عناصر نتيجة من النتائج، فإن عليه ان يقدم توصيات لاتّخاذ إجراءات تصحيحية اذا كانت ذات أهمية في نطاق أهداف العملية الرقابية، إلا ان مدى تطوير عناصر نتيجة من النتائج يتوقّف على هذه الأهداف. وهكذا فإن استكمال نتيجة او مجموعة من النتائج يقاس بمدى تناول المدقق لأهداف عملية الرقابة.

الإبلاغ عن النتائج

15.8 يجب على المدقق أن يصف في تقريره القيود او الشكوك ذات العلاقة بصدق او ثبات الأدلة (1) اذا كانت الأدلة هامة بالنسبة الى النتائج والاستنتاجات التي تم الوصول اليها في نطاق أهداف العملية الرقابية، و(2) اذا كان هذا الكشف ضروريا لتجنّب تضليل مستعملي التقرير في ما يتعلّق بالنتائج والاستنتاجات.

وكما ورد في الفصل الـ 7، فإن بإمكان المدقق ان يحدد بشكل عام ان هناك أدلة كافية وملائمة بالنظر الى النتائج والاستنتاجات، وذلك رغم بعض الشكوك التي قد تكون لديه بخصوص كفاية بعض الأدلة او مناسبتها. وعلى المدقق أيضا ان يصف القيود والشكوك بخصوص علاقة الأدلة بالنتائج والاستنتاجات، الى جانب وصف تلك القيود والشكوك كجزء من أهداف عملية الرقابة ونطاقها ومنهجيتها. الى جانب ذلك، فإن هذا الوصف يوفر لمستعملي التقرير فهما واضحا لمدى مسؤولية المدقق في ما يتعلق بالمعلومات.

16.8 يجب على المدقق ان يضع نتائجه في نطاقها وذلك بأن يصف طبيعة ومدى المواضيع الواردة في التقرير، ومدى العمل الذي تم القيام به والذي نجمت عنه هذه النتائج ولتوفير أساس يمكن القارئ من الحكم على مدى انتشار هذه النتائج وعواقبها، يجب على المدقق، حسب ما هو معمول به، ربط الملاحظات المحددة بالفئة أو بعدد الحالات التي تم دراستها، وأن يترجم هذه النتائج كمياً الى دولارات أو الى مقاييس أخرى حسب ما يراه مناسباً وإذا تعدد إسقاط هذه النتائج، يجب على المدقق ان يقيّد استنتاجاته بالطريقة المناسبة.

17.8 يمكن ان يوفر المدقق معلومات مختارة حول خلفية العملية الرقابية وذلك لتحديد إطار الرسالة العامة ومساعدة القارئ في فهم النتائج وأهمية القضايا التي تم مناقشتها¹⁰⁰. وعند الإعلام بنتائجه، ينبغي على المدقق ان يكشف عن الحقائق الهامة ذات العلاقة بأهداف عمله والتي له علم بها، والتي قد تضلل مستعملي التقرير المطلعين في حالة عدم الكشف عنها، او تعرض النتائج بشكل خاطئ او تخفي ممارسات غير ملائمة او غير قانونية ذات أهمية.

18.8 يجب على المدقق أن يبلغ عن جوانب النقص¹⁰¹ في الرقابة الداخلية والتي لها أهمية في نطاق أهداف العملية الرقابية، وجميع حالات الاحتيال والأعمال غير القانونية¹⁰²، ما لم تكن غير ذات أهمية في نطاق أهداف العملية الرقابية، وعن الانتهاكات الهامة لبنود العقود او بنود اتفاقيات المنح وعن سوء

¹⁰⁰ يمكن للمعلومات الملائمة ذات العلاقة بخلفية العملية الرقابية ان تشمل الكيفية التي تعمل بها البرامج والعمليات، وأهمية البرامج والعمليات (مثل الأموال والأثر والأهداف والعمل الرقابي السابق اذا كان ذا علاقة) ووصفا لمسؤوليات الهيئة الخاضعة للرقابة، وتفسيراً للمصطلحات والهيكل التنظيمي، والأساس القانوني للبرنامج والعمليات.

¹⁰¹ كما ورد في الفقرة 21.7، وفي ما يتعلق بعمليات الرقابة على الأداء، يكون هناك قصور في الرقابة الداخلية عندما لا يسمح بتصميم او تشغيل نظام رقابة للإدارة او الموظفين أثناء القيام بالمهام الموكولة إليهم، يمنع او الكشف عن (1) أخطاء في المعلومات المتعلقة بالمالية او بالأداء، (2) انتهاك للقوانين والأنظمة، او (3) إضرار بفعالية او بكفاية العمليات في الوقت المناسب.

¹⁰² إن تحديد ما اذا كان عمل معين غير قانوني قد يتطلب تحديدا نهائياً من قبل محكمة قضائية او جهاز قضائي آخر، إذ ان الكشف عن المسائل التي تجعل المدقق يستنتج ان عملاً غير قانوني قد يكون حصل، لا يمثل تحديدا نهائياً بعدم القانونية.

الاستعمال، ذات الأهمية التي حصلت او يحتمل ان تكون قد حصلت.

19.8 يجب على المدقق ان يضمن في التقرير الرقابي (1) نطاق عمله في ما يتعلق بالرقابة الداخلية، و (2) أية جوانب نقص في الرقابة الداخلية تكون ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية وبناء على العمل الرقابي الذي تم القيام به. وعندما يكشف المدقق عن وجود جوانب نقص في الرقابة الداخلية غير ذات أهمية بالنسبة الى أهداف العملية الرقابية، فإن بإمكانه ان يضمن تلك الجوانب في تقريره او ان يُطلع عليها خطياً المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة، وذلك ما لم تكن تلك الجوانب غير ذات أهمية بالنظر الى كل من العوامل الكمية والعوامل النوعية. وعلى المدقق ان يشير خطياً الى ذلك الإعلام في تقريره، اذا كان الإعلام الخطي منفصلاً عن التقرير الرقابي. ويبقى القرار بإعلام أو عدم إعلام المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة بجوانب النقص في الرقابة الداخلية والتي لها تأثير غير ذي أهمية على الموضوع او التأكيد، أو بكيفية القيام بذلك الإعلام، مسألة خاضعة للحكم المهني ويجب على المدقق توثيق ذلك الإعلام.

جوانب النقص في الرقابة الداخلية

20.8 في عملية الرقابة على الأداء، يمكن ان يستخلص المدقق ان جوانب النقص التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية والتي لها أهمية في نطاق أهداف العملية الرقابية هي السبب في نقص أداء البرنامج او العملية موضوع الرقابة. وعند الإبلاغ عن هذا النوع من النتائج يوصف جانب النقص في الرقابة الداخلية على انه السبب.

21.8 عندما يستنتج المدقق، بناء على أدلة كافية ومناسبة، أن عمليات الاحتيال، او الأعمال غير القانونية، او انتهاك بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح، او سوء استعمال هام، قد حصل او يحتمل ان يكون قد حصل، فإن عليه أن يبلغ عن ذلك في تقريره على انه نتيجة.

عمليات الاحتيال، والأعمال غير القانونية، وانتهاك بنود العقود او بنود اتفاقيات المنح، وسوء الاستعمال

22.8 عندما يكتشف المدقق انتهاكا لبنود عقد او بنود اتفاقية منح او سوء استعمال غير ذي أهمية، فإن عليه ان يُطلع المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة خطياً على تلك النتائج، وذلك ما لم تكن النتائج غير ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية، أخذاً في الاعتبار كلا من العوامل الكمية والعوامل النوعية. ويبقى و القرار بإعلام، أو عدم إعلام المسؤولين عن الهيئة الخاضعة للرقابة بعمليات الاحتيال والأعمال غير القانونية وبانتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح وبسوء الاستعمال غير ذي الأهمية، أو بتوقيب ذلك

الإعلام أو بكيفية القيام به، مسألة خاضعة للحكم المهني يجب على المدقق توثيق هذا الإعلام

23.8 في حالة حدوث أو احتمال حدوث احتيال أو أعمال غير قانونية أو انتهاكات لبنود العقود واتفاقيات المنح أو سوء استعمال، يمكن للمدقق التشاور مع السلطات أو مع المستشار القانوني حول ما إذا كان الإبلاغ علنا عن هذه المعلومات يعرّض الإجراءات التحقيقية أو القضائية للخطر ويمكن للمدقق ان يحصر تقريره العمومي في المسائل التي لا تعرّض تلك الإجراءات للخطر، وان يبلغ، على سبيل المثال، فقط عن المعلومات التي تمثّل حاليا جزءا من الوثائق العمومية.

24.8 على المدقق ان يرفع عمليات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح أو سوء الاستعمال، سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة، إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة، وذلك بصورة مباشرة في الحالتين التاليتين¹⁰³:

أ. عندما تفشل إدارة الهيئة في تلبية متطلبات قانونية أو نظامية بالإبلاغ عن مثل تلك المعلومات إلى أطراف خارجية محددة بموجب قانون أو نظام، يجب على المدقق أولاً ان يعلم المسؤولين عن إدارة الهيئة بالفشل في الإبلاغ عن هذه المعلومات وإذا لم تقم الهيئة الخاضعة للرقابة بإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف الخارجية المعيّنة في أقرب وقت ممكن بعد اتصال المدقق بالمسؤولين عن إدارة الهيئة، فإن على المدقق حينها ان يرفع المعلومات مباشرة إلى الأطراف الخارجية المعيّنة.

ب. عندما تفشل إدارة الهيئة في اتخاذ خطوات مواتية وملائمة للردّ على عمليات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو على انتهاكات بنود العقود واتفاقيات المنح أو على سوء الاستعمال، سواء كانت جميعها معروفة أو محتملة و(1) يمكن أن يكون لها أثر مادي على البيانات المالية، و (2) تشمل تلقي تمويل مباشر أو غير مباشر من وكالة حكومية، يجب على المدقق ان يبلغ المسؤولين عن الإدارة أو أولاً بفشل المسيرين في اتخاذ خطوات ملائمة في الوقت المناسب. وإذا فشلت الهيئة الخاضعة للرقابة، مع ذلك، في اتخاذ إجراءات ملائمة في فترة زمنية مناسبة بعد اتصال المدقق بالمسؤولين عن الإدارة، فإن على المدقق ان يبلغ الوكالة الممولة مباشرة بفشل الهيئة في اتخاذ تلك الإجراءات.

رفع النتائج مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للقابة

¹⁰³ ليس من واجب أجهزة الرقابة الداخلية أن ترفع تقريراً إلى أطراف خارج تلك الهيئة ما لم تكن مطالبة بذلك بموجب قانون أو قاعدة أو نظام أو سياسة (أنظر الفقرة 43.8 ب بخصوص معايير إعداد التقارير بالنسبة إلى أجهزة الرقابة الداخلية عندما تعدّ تقارير لأطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة).

25.8 يضاف الإبلاغ المنصوص عليه في الفقرة 8.24 إلى أية متطلبات قانونية تعنى بإبلاغ هذه المعلومات مباشرة إلى أطراف خارج الهيئة الخاضعة للرقابة. وعلى المدقق ان يلتزم بهذه المتطلبات حتى في حالة استقالته من عملية الرقابة أو فصله عنها قبل إتمامها.

26.8 على المدقق ان يحصل على أدلة كافية ومناسبة، مثل إثباتات من قبل أطراف خارجية، من أجل تأييد تأكيدات إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة بأنها أبلغت عن هذه المعلومات وفقاً للقوانين والأنظمة واتفاقيات التمويل عندما يكون المدقق عاجزاً عن القيام بذلك، فإن عليه الإبلاغ عن هذه المعلومات مباشرة كما ذكر أعلاه.

الاستنتاجات

27.8 يجب على المدقق ان يبلغ عن الاستنتاجات، حسب المعمول به، بناء على أهداف عملية الرقابة ونتائجها. وتمثل استنتاجات التقرير استدلالات منطقية حول البرنامج بناء على نتائج المدقق وليس على مجرد ملخص لها. حيث تتوقف قوة استنتاجات المدقق على مدى كفاية ومناسبة الأدلة المدعمة للنتائج وعلى سلامة المنطق المستعمل في صياغة الاستنتاجات، وتكون هذه الاستنتاجات أكثر قوة اذا كانت تقضي الى توصيات المدقق وتقع مستعمل التقرير الذي له دراية بالموضوع بأن اتّخاذ إجراءات أمر ضروري.

التوصيات

28.8 يجب على المدقق أن يوصي باتّخاذ إجراءات من أجل إصلاح المشكلات التي يتم تحديدها أثناء عملية الرقابة، وتحسين البرامج والعمليات، وذلك عندما تؤكد النتائج والاستنتاجات التي يتم الإبلاغ عنها في التقرير إمكانية التحسين في البرامج والعمليات والأداء. وعلى المدقق ان يقدم توصيات تتبع بشكل منطقي من النتائج والاستنتاجات، توصيات موجهة لمعالجة سبب المشكلات التي يتم تحديدها وتعبّر بوضوح عن الإجراءات الموصى باتّخاذها.

29.8 إن التوصيات الفعلية تشجّع على القيام بتحسينات في تنفيذ البرامج والعمليات الحكومية. وتكون التوصيات ذات فعالية عندما تكون موجهة الى الأطراف التي لها صلاحية التصرف وعندما تكون الإجراءات الموصى باتّخاذها محددة، وعملية، وذات تكلفة فاعلة، وقابلة للقياس.

الإبلاغ عن التزام المدقق بمعايير الرقابة الحكومية الإداريين المسؤولين

30.8 عندما يلتزم المدقق بكافة متطلبات معايير الرقابة الحكومية المعمول بها، يجب عليه ان يستعمل في تقريره اللغة التالية، وهي لغة تمثل بيان التزام غير معدّل بمعايير الرقابة الحكومية، ليبيّن أنه قام بعملية الرقابة وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية. (انظر الفقرة 1.12 و 1.13).

قمنا بتنفيذ هذه العملية الرقابية على الأداء وفقاً لمعايير الرقابة الحكومية المقبولة عموماً، حيث تتطلب هذه المعايير ان نقوم بتخطيط وتنفيذ العملية الرقابية للحصول على أدلة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول لنتائجنا واستنتاجاتنا، بناء على أهداف عمليتنا الرقابية. ونعتقد ان الأدلة التي تم الحصول عليها توفر أساساً معقولاً لنتائجنا واستنتاجاتنا بناء على أهداف عمليتنا الرقابية.

31.8 في حالة عدم التزام المدقق بكافة متطلبات معايير الرقابة الحكومية المعمول بها، يجب عليه ان يضمن في تقريره بيان التزام معدّل بمعايير الرقابة الحكومية. وبالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء، يجب على المدقق ان يستعمل بياناً يتضمن إماً (1) النصّ الوارد في الفقرة 30.8 بعد تعديله للإشارة الى المعايير التي لم يتم اتباعها، او (2) نصّاً يعبر عن أن المدقق لم يقدّم بتأبع معايير الرقابة الحكومية. (انظر الفقرتين 12.1 و 13.1 للاطلاع على معايير إضافية حول الإشارة الى الالتزام بمعايير الرقابة الحكومية المعمول بها عموماً)

الإبلاغ عن آراء المسؤولين الرسميين

32.8 إن توفير مسودة من التقرير حول النتائج لمراجعتها والتعليق عليها من قبل الإداريين المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة وأشخاص آخرين، يساعد المدقق على تطوير تقرير عادل وشامل وموضوعي، إذ أن تضمين وجهات نظر الإداريين المسؤولين ينتج عنه تقرير لا يقدم النتائج التي تم الإبلاغ عنها فقط، بل يقدم أيضاً وجهات نظر المسؤولين في إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة، والإجراءات التصحيحية التي ينوون القيام بها. ويُفضل ان تكون التعليقات خطية، لكن التعليقات الشفهية مقبولة أيضاً.

33.8 عندما يتلقى المدقق تعليقات خطية من المسؤولين الإداريين، يجب عليه أن يضمن في تقريره نسخة من هذه التعليقات، أو ملخصاً لها. وعندما يوفر المسؤولون الإداريون تعليقات شفوية فقط، يجب على المدقق أن يعدّ ملخصاً لهذه التعليقات وأن يوفر نسخة منها إلى المسؤولين الإداريين للتأكد من أن التعليقات قد تم طرحها بصورة دقيقة.

34.8 يجب على المدقق أيضاً أن يضمن تقريره تقييماً للتعليقات حسب ما يراه مناسباً. وفي الحالات التي توفر فيها الهيئة الخاضعة للرقابة تعليقات فنية بالإضافة إلى تعليقاتها الخطية او الشفهية على التقرير، يمكن للمدقق ان يكشف في التقرير عن أنه تلقى تلك التعليقات.

35.8 قد يكون الحصول على تعليقات شفوية أمراً مناسباً في حالة وجود تاريخ حرج لتلبية احتياجات مستعملي التقرير، على سبيل المثال؛ أو في الحالة التي يكون فيها المدقق قد اشتغل من قريب مع المسؤولين الإداريين طيلة فترة إجراء العمل، وتكون الأطراف على دراية بالنتائج والقضايا التي تناولتها مسودة التقرير؛ أو في حالة لا يتوقع المدقق فيها حصول خلافات جوهرية بشأن نتائج مسودة التقرير واستنتاجاتها وتوصياتها، أو أي جدل كبير بشأن المواضيع التي ناقشها مسودة التقرير.

36.8 عندما لا تتفق أو تتعارض تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة مع نتائج التقرير أو مع استنتاجاته أو توصياته، أو حين لا تستجيب الإجراءات التصحيحية المخطط لها إلى توصيات المدقق بصورة كافية، يجب على المدقق أن يقيم صحة تعليقات الهيئة الخاضعة للرقابة. وإذا اختلف المدقق مع التعليقات، يجب عليه أن يشرح في تقريره أسباب ذلك الاختلاف. وعلى عكس ذلك، يجب على المدقق أن يعدل تقريره حسب المطلوب إذا تبين له أن التعليقات كانت في محلها وأنها مدعمة بأدلة كافية ومناسبة.

37.8 إذا رفضت الهيئة الخاضعة للرقابة توفير تعليقات، أو لم يكن بمقدورها توفير هذه التعليقات في فترة زمنية معقولة، يمكن للمدقق أن يصدر تقريره بدون تعليقات الهيئة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى أن الهيئة الخاضعة للرقابة لم توفر تعليقات.

38.8 إذا تم منع الكشف عن معلومات ذات صلة بالموضوع للعموم أو إسقاطها من التقرير بسبب طبيعتها السرية أو بسبب حساسيتها، يجب على المدقق أن يكشف في التقرير عن أن بعض المعلومات قد تم حذفها، وعن السبب أو الظروف التي جعلت الحذف ضرورياً.

الإبلاغ عن
المعلومات
الحساسة أو
السرية

39.8 قد تكون بعض المعلومات مصنفة على أنها سرية أو ممنوعة من الكشف للعموم بموجب قوانين أو أنظمة اتحادية، أو ولائية، أو محلية. في مثل هذه الحالات يمكن للمدقق إصدار تقرير منفصل وسري، أو لاستخدام رسمي محدود فقط، يحتوي على تلك المعلومات، وتوزيع ذلك التقرير فقط على الأشخاص المخولين قانونياً أو نظامياً لتلقيه.

40.8 كما يمكن أن يُبرَّر حذف معلومات معينة من تقرير متوفّر للعموم أو موزّع على نطاق واسع لظروف إضافية تتعلق بسلامة الجمهور وباهتمامات أمنية على سبيل المثال، يمكن حذف معلومات مفصلة ذات علاقة بأمن الحواسيب لبرنامج معين من التقارير المتوفرة للعموم وذلك نظراً للأضرار المحتملة التي يمكن ان تنجم عن سوء استعمال هذه المعلومات. في مثل هذه الحالات، يمكن للمدقق إصدار تقرير لاستخدام رسمي محدود فقط يحتوي على مثل هذه المعلومات، وتوزيعه فقط على الأطراف المسؤولة عن تنفيذ توصيات المدقق ويمكن للمدقق التشاور مع مستشار قانوني بخصوص أية متطلبات أو ظروف أخرى قد تتطلب حذف معلومات معينة.

41.8 إن أخذ اهتمام الجمهور العريض بالبرنامج أو النشاط موضوع المراجعة بعين الاعتبار من شأنه ان يساعد المدقق في اتخاذ قرار بخصوص حذف او عدم حذف معلومات من التقارير المتوفرة للعموم. وحين تتطلب الظروف حذف معلومات معينة، فإن على المدقق ان يقيم ما إذا كان هذا الحذف قد يشوّه نتائج العملية الرقابية أو يخفي ممارسات غير مناسبة أو غير قانونية.

42.8 عندما تكون أجهزة الرقابة خاضعة لقوانين الوثائق العامة، يجب على المدقق ان يحدّد ما اذا كان لهذه القوانين أثر على توفر التقارير المصنفة على أنها سرية أو لاستعمال إداري محدود فقط، وما اذا كانت هناك وسائل أخرى أكثر ملاءمة للاتصال مع الإدارة والمسؤولين الإداريين. على سبيل المثال، يمكن للمدقق تبليغ المعلومات العامة في تقرير خطّي وتبليغ المعلومات المفصلة شفويًا. ويمكن للمدقق التشاور مع مستشار قانوني بخصوص قوانين الوثائق العامة المطبقة.

توزيع التقارير

43.8 يتوقف توزيع التقارير المنجزة بحسب معايير الرقابة الحكومية على علاقة المدقق بالهيئة الخاضعة للرقابة وعلى طبيعة المعلومات الواردة في التقرير. فإذا كان موضوع العملية الرقابية يشمل مواد مصنفة على أنها سرية لأغراض أمنية أو تحتوي على معلومات سرية أو حساسة، يمكن للمدقق أن يوزّع التقرير على نطاق محدود. (انظر الفقرات 38.8 الى 42.8 للإطلاع على توجيهات إضافية حول توزيع التقرير على نطاق محدود). وعلى المدقق ان يوثّق أية قيود على توزيع التقرير وتحدد النقاط التالية الخطوط العامة لتوزيع التقارير المنجزة بحسب معايير الرقابة الحكومية:

أ. يجب على أجهزة الرقابة في الهيئات الحكومية ان توزّع التقارير الرقابية على المسؤولين الإداريين، وعلى المسؤولين المعنيين في الهيئة الخاضعة للرقابة، وعلى هيئات الإشراف المناسبة أو المنظمات التي تطلب العمليات الرقابية أو ترتب لإجرائها. ويجب على المدقق كذلك ان يوزّع نسخاً من التقارير على

المسؤولين الآخرين الذين لهم سلطة إشراف قانونية أو يمكن ان يكونوا مسؤولين عن تنفيذ نتائج العملية الرقابية وتوصياتها، وعلى غيرهم من الأشخاص المخول لهم تسلّم مثل هذه التقارير.

ب. يمكن للمدقق الداخلي الذي يعمل في جهاز حكومي أن يطبّق المعايير التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA)، والتي تنصّ على أنه من واجب رئيس جهاز الرقابة الداخلية إبلاغ النتائج إلى الأطراف التي تضمن إيلاءها العناية اللازمة. ويجب على رئيس جهاز الرقابة الداخلية (1) أن يقيّم المخاطر المحتملة على الجهاز، و(2) ان يستشير كبار المديرين و/ أو المستشار القانوني حسب ما يراه مناسباً، و(3) ان يراقب توزيع التقرير من خلال وضع قيود على استعماله، وذلك ما لم تأمره متطلبات قانونية أو تنظيمية بغير ذلك قبل إطلاع أطراف خارج الجهاز على النتائج.

ج. يجب على شركات المحاسبة العامة التي يتم التعاقد معها لتنفيذ عملية رقابية بحسب معايير الرقابة الحكومية أن توضح مع الجهاز القائم بالمهمّة المسؤوليات المتعلقة بتوزيع التقرير. وإذا وقع على الشركة المتعاقدة مسؤولية التوزيع، فإن عليها ان تتفق مع الطرف المتعاقد لإجراء العملية الرقابية بخصوص المسؤولين أو الأجهزة الذين ينبغي ان يتلقوا التقارير، والخطوات التي يجري اتخاذها لتوفير التقرير للجمهور.

إرشادات إضافية

مقدمة

أ.01 تقدم الأجزاء التالية توجيهات إضافية لمساعدة المدققين والهيئات الخاضعة للرقابة في تنفيذ المعايير الرقابية الحكومية السارية عموماً. والمقصود من هذه التوجيهات ليس وضع متطلبات إضافية للمدقق، بل تيسير عملية تنفيذ المدقق للمعايير الواردة في الفصول 1 إلى 8. ويمكن أن تساعد التوجيهات الواردة في الجزء الأول في القيام بكافة أنواع العمليات الرقابية و مهام التصديق التي تشملها المعايير الرقابية الحكومية. وتتضمن الأجزاء الموالية توجيهات إضافية بخصوص فصول معينة في المعايير الرقابية الحكومية حسب ما يتم بيانه.

توجيهات إضافية عامة

أ.02 تناقش الفصول 4 إلى 8 العمل الميداني ومعايير الإبلاغ بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية و مهام التصديق وعمليات الرقابة على الأداء. ويمثل تحديد النقائص في الرقابة الداخلية، وسوء الاستعمال الهام، ومخاطرة الاحتيال، والأعمال غير القانونية، والانتهاكات الهامة لبنود العقود أو اتفاقيات المنح جوانب هامة من الرقابة الحكومية. والمقصود من المناقشة التالية هو مساعدة المدققين في تحديد النقائص الهامة في الرقابة الداخلية وسوء الاستعمال، ومؤشرات مخاطرة الاحتيال ، وفي تحديد ما إذا كانت الأعمال غير القانونية وانتهاكات بنود العقود أو اتفاقيات المنح ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية.

أمثلة عن النقائص في الرقابة الداخلية

أ.03 تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات بخصوص الإبلاغ عن جوانب النقص التي يتم تعريفها في الرقابة الداخلية.

- بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، انظر الفقرات 10.5 إلى 14.5.
- بالنسبة إلى مهام التصديق، انظر الفقرتين 33.6 و 35.6.
- بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء، انظر الفقرتين 18.8 و 20.8.

أ.04 في ما يلي أمثلة عن جوانب النقص في الرقابة:

- أ. وعي غير كاف بالرقابة داخل الجهاز، مثل لهجة خطاب المسؤولين في المستويات العليا في الجهاز وبيئة الرقابة. ويمكن لجوانب النقص في مكونات أخرى للمراقبة الداخلية أن تؤدي بالمدقق إلى استنتاج ان هناك جوانب ضعف في بيئة الرقابة.
- ب. إشراف غير فعال من قبل المسؤولين عن إدارة التقارير المالية وتقارير الأداء، أو الرقابة الداخلية

التابعة للهيئة، أو هيكل إداري عام غير ذي فاعلية.

ج. أنظمة رقابية لم تمنع أو تكشف أخطاء مادية في نتائج الأداء أو العمليات بحيث يكون من اللازم فيما بعد إدخال تصحيحات هامة على تلك النتائج.

د. تعرّف المدقق على بيان هام خاطئ في البيانات المالية المتعلقة بالفترة موضع الرقابة لم يتم التعرف عليه في البداية من قبل الرقابة الداخلية للهيئة. ويشمل ذلك بيانات خاطئة تتعلق بالتقدير والأحكام يتعرف المدقق بشأنها على تعديلات وتصحيحات مادية محتملة للمبالغ المسجلة. (ويمثل هذا مؤشرا قويا على وجود ضعف مادي حتى في حالة قيام الإدارة بتصحيح البيان الخاطئ في وقت لاحق.)

هـ. وظيفة غير فاعلة في الرقابة الداخلية، أو في تقدير المخاطر في هيئة تكون فيها هذه الوظائف مهمة بالنسبة للمتابعة أو لتقدير المخاطر في الرقابة الداخلية، كما هو الشأن بالنسبة إلى هيئة كبيرة الحجم أو عالية التعقيد.

و. تعرف كبار الإداريين لعمليات الاحتيال مهما كان حجمها.

ز. فشل الإدارة أو المسؤولين عن الإدارة في تقدير أثر نقص هام تم إطلاعهم عليه في وقت سابق، أو في تصحيحه أو استنتاج أنه سوف لن يتم تصحيحه.

ح. احتياطات غير كافية لحماية الموجودات.

ط. وجود دليل على تجاوز مقصود للمراقبة الداخلية من قبل من هم في السلطة بما يضرّ الأهداف العامة للنظام.

ي. نقائص في تصميم أو تشغيل الرقابة الداخلية يمكن ان ينتج عنها انتهاكات للقوانين أو التنظيمات أو لبنود العقود أو لاتفاقيات المنح، أو احتيال ، أو إساءة استعمال لها تأثير مباشر ومادي على البيانات المالية أو على هدف العملية الرقابية.

ك. تصميم غير ملائم لأنظمة الرقابة العامة والتطبيقية على أنظمة المعلومات تمنع نظام المعلومات من تقديم معلومات كاملة ودقيقة تتسق مع أهداف التقارير المالية والأدائية، وغيرها من الاحتياجات الجارية.

ل. فشل في مراقبة تطبيقه بسبب نقص في تصميم أو تشغيل نظام عام للرقابة على نظم المعلومات.

م. موظفون أو إداريون تعوزهم المؤهلات والتدريب للقيام بالوظائف المنوطة بهم.

أمثلة عن سوء الاستعمال

أ.05 تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات للاستجابة إلى أدلة عن سوء استعمال مادي وعن سوء استعمال للإبلاغ ذي أهمية بالنسبة إلى أهداف العملية الرقابية.

- بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، انظر الفقرتين 12.4 و 13.4 والفقرات 15.5 إلى 17.5.
- بالنسبة إلى مهام التصديق، انظر الفقرتين 13.6 ج و 14.6 والفقرات 36.6 ج إلى 38.6.
- بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء، انظر الفقرتين 33.7 و 34.7 والفقرات 21.8 إلى 23.8.

أ.06 في ما يلي أمثلة عن سوء الاستعمال بحسب الحقائق والظروف:

أ. إحداث عمل إضافي غير ضروري.

ب. التماس الموظفين القيام بخدمات شخصية أو بمهام لفائدة مشرف أو مدير.

ج. سوء استعمال المنصب الرسمي لتحقيق كسب شخصي (بما في ذلك أعمال يمكن ان ينظر إليها طرف ثالث ذو اطلاع على أنها تعود بالفائدة بطريقة غير مناسبة على المصالح المالية الشخصية لمسؤول ما، أو على مصالح فرد مباشر في العائلة أو قريب منها؛ أو شريك عام؛ أو على مصالح مؤسسة يعمل المسؤول فيها كمسؤول أو كمدير أو كأمين أو كموظف؛ أو مصالح مؤسسة يتفاوض المسؤول معها بخصوص وظيفة مستقبلية).

د. القيام باختيارات سفر تتعارض مع سياسات السفر القائمة، أو مبدرة دون مبرر؛ أو مكلفة.

هـ. القيام باختيارات اقتناء أو بيع تتعارض مع السياسات القائمة أو مبدرة دون مبرر؛ أو مكلفة.

أمثلة عن مؤشرات عن خطر وجود عملية احتيال

أ.07 تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات بخصوص الكشف والإبلاغ عن عملية احتيال.

- بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، انظر الفقرتين 27.4 و 28.4 والفقرات 15.5 إلى 17.5.
- بالنسبة إلى مهام التصديق، انظر الفقرتين 13.6 أ و ب والفقرات 36.6 إلى 38.6.
- بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء، انظر الفقرات 30.7 إلى 32.7 والفقرات 21.8 إلى 23.8.

أ.08 في بعض الحالات قد تدل ظروف مثل الظروف التالية على وجود خطر أعلى لحدوث عملية احتيال:

أ. تهديد للاستقرار المالي للهيئة الخاضعة للرقابة أو لقابليتها للحياة أو لميزانيتها نتيجة ظروفها الاقتصادية أو البرمجية أو التشغيلية.

- ب. طبيعة العمليات التي تقوم بها الهيئة الخاضعة للرقابة تتيح فرصا لممارسة الاحتيايل.
- ج. متابعة غير كافية من قبل الإدارة للالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة.
- د. عدم استقرار الهيكل التنظيمي أو تعقيده بدون ضرورة.
- هـ. انعدام التواصل و/أو الدعم للمعايير الأخلاقية في المستوى الإداري.
- و. وجود استعداد لدى الإدارة لتقبل مستويات عالية غير عادية من المخاطرة في اتخاذ القرارات.
- ز. تاريخ سابق لممارسات غير مناسبة، مثل قضايا سابقة تتعلق بالاحتيايل والهدر وسوء الاستعمال، أو ممارسات مشكوك فيها أو عمليات رقابية أو تفتيشية سابقة أسفرت عن نشاط مشكوك فيه أو إجرامي.
- ح. وجود سياسات وإجراءات تشغيل لم يتم تطويرها أو تجاوزها الزمن.
- ط. عدم توفر أو عدم وجود الوثائق الرئيسية.
- ي. عدم توفر مساعلة عن الأصول أو إجراءات حماية.
- ك. مدفوعات غير مناسبة.
- ل. معلومات خاطئة أو مضللة.
- م. عمليات توريد كبيرة نمطية في أي من بنود الميزانية بالأموال المتبقية في نهاية السنة، بهدف "استنفاد كل الأموال المتوفرة".
- ن. أنماط واتجاهات غير عادية فيما يتعلق بالعقود والتوريد والتزويد وغيرها من نشاطات الهيئة أو البرنامج الخاضع للرقابة.

أ.09 تتضمن المعايير الرقابية الحكومية متطلبات لتحديد ما إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو بنود العقود أو اتفاقات المنح ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية.

- بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، انظر الفقرتين 10.4 و 11.4.
- بالنسبة إلى مهام التصديق، انظر الفقرتين 13.6 أ و ب.
- بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء، انظر الفقرتين 28.7 و 29.7.

**تحديد ما إذا كانت
القوانين أو الأنظمة
أو بنود العقود أو
اتفاقات المنح ذات
أهمية في سياق
أهداف العملية
الرقابية**

10.أ تخضع البرامج الحكومية إلى العديد من القوانين والأنظمة ولبنود العقود أو مهام التصديق وفي نفس الوقت تختلف أهميتها اختلافا كبيرا في سياق أهداف العملية الرقابية بحسب تلك الأهداف، وقد يجد المدقق أن الطريقة التالية تساعد في تقدير ما إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو بنود العقود أو اتفاقات المنح ذات أهمية في سياق أهداف العملية الرقابية.

أ. صياغة كل هدف رقابي في شكل أسئلة عن جوانب معينة من البرنامج موضوع الرقابة (أي الغرض والأهداف، الرقابة الداخلية، المدخلات، عمليات البرنامج، المخرجات والنتائج).

ب. تحديد القوانين والأنظمة و بنود العقود أو بنود اتفاقات المنح التي لها علاقة مباشرة بجوانب معينة من البرنامج في سياق أهداف الرقابة.

ج. تحديد ما إذا كانت أهداف الرقابة أو استنتاجات المدقق يمكن ان تتأثر بشكل هام في حالة تجاوز تلك القوانين والأنظمة وبنود العقود أو بنود اتفاقات المنح. ففي حالة احتمال تأثر أهداف الرقابة أو نتائجها تأثرا هاما، فإن تلك القوانين والأنظمة وبنود العقود أو بنود اتفاقات المنح يحتمل ان تكون ذات أهمية بالنسبة إلى أهداف الرقابة.

11.أ يمكن للمدقق التشاور مع مستشاره الخاص أو مع المستشار القانوني للإدارة وذلك بخصوص (1) تلك القوانين والأنظمة التي لها أهمية بالنسبة إلى أهداف الرقابة، أو (2) وضع اختبارات للالتزام بالقوانين والأنظمة، أو (3) تقييم نتائج تلك الاختبارات. كما يمكن للمدقق أيضا التشاور مع مستشاره الخاص أو مع المستشار القانوني للإدارة عندما تتطلب الأهداف الرقابية اختبار مدى الالتزام ببنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح. وبحسب ظروف العملية الرقابية، يمكن للمدقق ان يتشاور مع أطراف أخرى مثل موظفي التحقيق، أو مع أجهزة رقابية أو هيئات حكومية أخرى قدّمت مساعدة للهيئة الخاضعة للرقابة، أو مع السلطات المعنية بتطبيق القوانين السارية، وذلك للحصول على معلومات بخصوص المسائل المتعلقة بالالتزام.

01.1.أ تناول الفصل 1 استعمال وتطبيق المعايير الرقابية الحكومية ودور الرقابة في ضمان مساءلة الحكومة. كما ان للمسؤولين عن إدارة وتسيير الهيئات الخاضعة للرقابة أيضا دور في ضمان المساءلة الحكومية. والمقصود من المناقشة التالية هو مساعدة المدققين في فهم الأدوار التي تضطلع بها أطراف أخرى فيما يتعلق بالمساءلة. كما يتضمن الجزء الموالي معلومات مرجعية عن القوانين والأنظمة والتوجيهات التي تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية. والغرض من تقديم هذه المعلومات هو وضع المتطلبات التي تتضمنها المعايير الرقابية الحكومية في سياق المساءلة العامة للحكومة.

معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 1

القوانين والأنظمة والتوجيهات التي تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية

02.1أ القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح غالباً ما تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية. (انظر الفقرة 04.1) وفي ما يلي عرض للقوانين والأنظمة التي تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية.

أ. يتطلّب قانون المفتش العام لسنة 1978 (تعديل محكمة الاستئناف الخامسة للولايات المتحدة) ان يلتزم المفتش الفدرالي العام المعين قانونياً بالمعايير الرقابية الحكومية بالنسبة إلى العمليات الرقابية الخاصة بالمؤسسات والهيئات والبرامج والنشاطات والوظائف الفدرالية. إلى جانب ذلك، ينص القانون على ان على المفتش العام ان يتخذ الخطوات المناسبة للتأكد من ان أي عمل يتم إنجازه من قبل مدققين غير فدراليين يلتزم بالمعايير الرقابية الحكومية.

ب. قانون المسؤولين الماليين الرئيسيين لسنة 1990 (القانون العام 101-576) الذي تم تمديده بقانون إصلاح الإدارة الحكومية لسنة 1994 (القانون العام 103-356) يتطلب تطبيق المعايير الرقابية الحكومية في العمليات الرقابية للبيانات المالية التابعة لدوائر السلطة التنفيذية ووكالاتها. ويسحب قانون المساءلة الضريبية لسنة 2002 (القانون العام 107-289) هذا المتطلب على جل الوكالات التنفيذية التي لا تخضع إلى قانون المسؤولين الماليين الرئيسيين ما لم يتم إعفاؤهم من قبل مكتب التصرف والميزانية لسنة معينة.

ج. تعديلات قانون العمليات الرقابية الفردية لسنة 1996 (القانون العام 104-156) تتطلب تطبيق المعايير الرقابية الحكومية في عمليات الرقابة على الحكومات المحلية والولاية وعلى الهيئات غير الربحية التي تتلقى منحة فدرالية.¹⁰⁴ كما أن التعميم رقم أ-133 الصادر عن مكتب التصرف والميزانية وعنوانه *عمليات الرقابة على الحكومات المحلية والولاية وعلى الهيئات غير الربحية* (وهو تعميم يقدم التوجيهات والسياسات للحكومة ككل بخصوص القيام بالعمليات الرقابية التزاماً بقانون عمليات الرقابة الفردية) يتطلّب أيضاً استعمال المعايير الرقابية الحكومية.

03.1أ هناك قوانين وأنظمة أخرى أو مصادر أخرى ذات سلطة يمكن ان تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية. على سبيل المثال، قد يُطلب من المدققين في المستويين الولايتي والمحلي بموجب قوانين وأنظمة محلية وولاية تطبيق المعايير الرقابية الحكومية. وقد يُطلب من المدققين أيضاً، بموجب شروط اتفاق أو شروط عقد، الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية، وكذلك بموجب توجيهات الرقابة الفدرالية ذات العلاقة بمتطلبات البرامج، مثل التوجيهات الصادرة بخصوص برامج السكنى والتهيئة العمرانية وبرامج المساعدة المالية للطلاب. وقد يساعد الانتباه إلى مثل هذه القوانين والأنظمة أو المصادر ذات النفوذ المدقق في أداء

¹⁰⁴ بموجب قانون العملية الرقابية الفردية، في صيغته المعدلة، تشمل المنح الفدرالية المساعدة المالية الفدرالية (المنح، القروض، ضمانات القروض، الأملاك، اتفاقيات التعاون، دعم الفوائد، التأمينات، السلع الغذائية، التخصيصات المباشرة، أو غيرها من المساعدات) وعقود التعويض عن التكاليف.

عمله وفق المعايير المطلوبة.

04.1أ وحتى إن لم يكن المدقق مطالباً بتطبيق المعايير الرقابية الحكومية فقد يجد أنه من المفيد تطبيقها لدى قيامه بالرقابة على البرامج الحكومية، الفدرالية منها والولائية والمحلية، وكذلك في القيام بالرقابة على المنح الحكومية التي يتم تقديمها من قبل المقاولين والهيئات غير الربحية وغيرها من الهيئات الحكومية. ويوجد في الولايات المتحدة وفي بلدان أخرى، أجهزة رقابية عديدة غير مطالبة رسمياً بتطبيق المعايير الرقابية الحكومية، ولكنها تقوم بتطبيقها عن طوعية.

05.1أ أثناء قيامهم بمهام طبقاً للمعايير الرقابية الحكومية، يكون المدققون على اتصال بالمسؤولين عن الإدارة.

- بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، انظر الفقرات 05.4 إلى 06.4 .
- بالنسبة إلى مهام التصديق، انظر الفقرات 06.6 إلى 08.6.
- بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء، انظر الفقرات 46.7 إلى 49.7.

دور المسؤولين عن الإدارة في ضمان المساءلة

06.1أ من واجب المسؤولين عن الإدارة الإشراف على التوجيه الإستراتيجي للهيئة والالتزامات ذات العلاقة بمساءلة الهيئة، ويدخل في ذلك الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، أو المواد، أو البرامج موضوع الرقابة بما في ذلك عمليات الرقابة الداخلية. في بعض الهيئات التي تشملها المعايير الرقابية الحكومية، يمكن للمسؤولين عن الإدارة أن يكونوا أيضاً من ضمن إدارة الهيئة. وفي بعض الهيئات الرقابية يمكن لأطراف عديدة أن تكون مسؤولة عن الإدارة، بما في ذلك أجهزة الإشراف، وأعضاء اللجان التشريعية أو موظفوها، ومجالس الإدارة، ولجان الرقابة، أو الأطراف المتعاقدة للقيام بالعملية الرقابية.

07.1أ نظراً إلى أن الهياكل الإدارية للهيئات والأجهزة الحكومية يمكن أن تختلف إلى حد كبير، فقد لا يكون من الواضح دائماً من المسؤول عن الوظائف الإدارية الرئيسية. في هذه الحالات يقوم المدقق بتقييم الهيكل التنظيمي المعني بتوجيه ومراقبة العمليات لتحقيق أهداف الهيئة. ويشمل هذه التقييم أيضاً الكيفية التي بها تقوم الهيئة الحكومية بتفويض السلطة وتحديد المساءلة لموظفيها الإداريين.

دور الإدارة في ضمان المساءلة

- 08.1أ** الإداريون الحكوميون مسؤولون بشكل أساسي عن الاضطلاع بالوظائف الحكومية. (انظر الفقرة 02.1) وتكون إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة مسؤولة عن:
- أ. استعمال الموارد الحكومية بكفاءة وبطريقة قانونية واقتصادية وأخلاقية وعادلة وذلك لتحقيق الأغراض التي تم توفير الموارد أو وضع البرنامج من أجلها.¹⁰⁵
- ب. الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية (بما في ذلك تحديد المتطلبات التي تجعل الهيئة والمسؤول مسؤولين عن الالتزام).
- ج. تنفيذ الأنظمة المصممة لتحقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية.
- د. إرساء مراقبة داخلية فعالة والمحافظة عليها للمساعدة على التأكد من تحقق الأهداف والأغراض الملائمة، واستخدام الموارد بكفاءة وبطريقة اقتصادية وفعالة وعادلة وحماية تلك الموارد، وتطبيق القوانين والأنظمة، والتأكد من أن المعلومات الإدارية والمالية موثوق بها ويتم الإبلاغ عنها بالطريقة المناسبة.
- هـ. تقديم التقارير المناسبة للجهات التي تشرف على أعمالها وللعموم حتى تكون مسؤولة عن الموارد والسلطة التي تستعملها لتنفيذ برامج الحكومة ونتائج تلك البرامج.
- و. الاهتمام بنتائج وتوصيات المدققين، وإرساء عملية لمتابعة تنفيذ هذه النتائج والتوصيات والإبقاء على تلك العملية.
- ز. اتباع ممارسات توريد سليمة عند إبرام عقود للقيام بعمليات الرقابة ومهام التصديق، بما في ذلك التأكد من وجود إجراءات قائمة لمتابعة تنفيذ العقود.
- ح. واتخاذ الخطوات الملائمة في الوقت المناسب لمعالجة عمليات الاحتيال أو الأعمال غير القانونية أو انتهاكات أحكام العقود أو اتفاقات المنح، أو سوء الاستعمال، التي يقوم المقرر بالإبلاغ عنها.

معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 3

01.3أ يناقش الفصل 3 المعايير العامة المتبّعة عند القيام بعمليات الرقابة ومهام التصديق وعمليات الرقابة على الأداء حسب المعايير الرقابية الحكومية. ويمكن للمدقق أيضا توفير خدمات مهنية غير عمليات الرقابة ومهام التصديق والتي يُشار إليها أحيانا بالخدمات الاستشارية. والمعايير الرقابية الحكومية لا تغطي الخدمات غير الرقابية باعتبار ان هذه الخدمات ليست عمليات رقابة أو مهام تصديق. وإذا قرر جهاز رقابي القيام بخدمات غير رقابية فإن ذلك قد يؤثر على استقلاليته في القيام بعمليات رقابة أو مهام تصديق. ويناقش الفصل 3 الخدمات غير الرقابية التي قد تؤثر أو تؤثر فعلا على استقلالية المدقق. (انظر الفقرات

¹⁰⁵ تطبق هذه المسؤولية على كل الموارد، المالية منها والمادية، وكذلك الموارد الإعلامية سواء أن وضعت في عهدة المسؤولين العموميين أو غيرهم من قبل ناخبهم أو من قبل مستويات حكومية أخرى.

20.3 إلى 30.3) والمقصود من التوجيهات الإضافية التالية هو مساعدة المدققين والهيئات الخاضعة للرقابة في تحديد الخدمات غير الرقابية التي غالبا ما تقدمها أجهزة الرقابة الحكومية دون التأثير على استقلاليتها تجاه الهيئات التي تُقدّم لها خدمات الرقابة أو التصديق.

الخدمات غير الرقابية

20.3أ غالبا ما تقدم أجهزة الرقابة الحكومية خدمات غير رقابية تختلف عن الخدمات المهنية التقليدية التي يتم تقديمها لهيئات الرقابة/التصديق. وغالبا ما يتم القيام بأنواع الخدمات غير الرقابية هذه استجابة إلى متطلب قانوني، حسب اجتهاد سلطة الجهاز الرقابي، أو لفائدة هيئة أشراف تشريعية أو جهاز خارجي مستقل، ولا تؤثر على استقلالية المدقق. (وقد وردت المتطلبات الخاصة بتقييم ما إذا كانت الخدمات غير الرقابية ذات أثر على استقلالية المدقق ضمن الفقرات 20.3 إلى 30.3).

30.3أ وفي ما يلي أمثلة عن هذه الخدمات:

- أ. تقديم معلومات أو بيانات لجهة ملتزمة دون تقييم أو مراجعة من قبل المدقق لتلك المعلومات أو البيانات.
- ب. تطوير معايير أو منهجيات أو أدلة رقابية أو برامج رقابية أو محكّات لاستعمالها في كافة المستويات الحكومية أو لاستعمالها في بعض الحالات المعيّنة.
- ج. التعاون مع أجهزة مهنيّة أخرى للارتقاء بالرقابة على الهيئات أو البرامج الحكومية.
- د. تطوير وثائق أسئلة ووثائق إجابة لتعزيز فهم القضايا الفنيّة أو المعايير.
- هـ. توفير المساعدة والخبرة الفنيّة للهيئات التشريعية أو الأجهزة الخارجية المستقلّة، ومساعدة الأجهزة التشريعية بوضع أسئلة لاستعمالها أثناء جلسات الاستماع.
- و. توفير التدريب والخطب والعروض الفنيّة.
- ز. إجراء المسوح وجمع الإجابات باسم جهات أخرى والإبلاغ عن النتائج "كطرف ثالث مستقل".
- ح. تقديم المساعدة في الإشراف على مراجعة عروض الميزانيات.
- ط. التعاقد للقيام بالخدمات الرقابية نيابة عن هيئة خاضعة للرقابة والإشراف على العقد الرقابي وذلك طالما بقيت المبادئ العامة غير منتهكة وطالما قام المدقق المتعاقد بتقديم تقاريره للجهاز الرقابي وليس للإدارة.
- ي. تحديد ممارسات تجارية جيّدة لاستعمالها في تقييم البرامج أو مقاربات النظم الإدارية، بما في ذلك نظم الإدارة المالية والإعلامية.
- ك. خدمات الرقابة والتحقيق والإشراف التي لا تشمل القيام بعملية رقابة حسب المعايير الرقابية الحكومية

(ولكن يمكن أداؤها كعملية رقابية، إذا اختار الجهاز الرقابي ذلك)، مثل:

- (1) تحقيق بشأن عمليات احتيال محتملة أو انتهاكات لأحكام عقود أو لاتفاقات منح، أو بشأن إساءة استعمال.
- (2) عمل في مستوى المراجعة مثل مراجعة ضرائب المبيعات المصممة للتأكد من أن الحكومة تتلقى كل ضرائب المبيعات التي لها الحق فيها من قبل الشركات التجارية والتجار والباعة.
- (3) مهام وتقارير متابعة دورية للتوصيات الصادرة عن عملية الرقابة.
- (4) تحديد الممارسات الجيدة أو الممارسات الرائدة لاستعمالها في الإسهام في الارتقاء بممارسات الأجهزة الحكومية.
- (5) تحليل القضايا المتقاطعة والآخذة في البروز.
- (6) وتوفير التحاليل المستقبلية بخصوص البرامج.

نظام رقابة الجودة

04.31 يناقش الفصل 3 عناصر نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي. والغرض من عرض الإرشادات الإضافية التالية هو مساعدة المدققين والأجهزة الرقابية في وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بنظم رقابة الجودة التابعة لهم لمعالجة العناصر التالية الواردة في الفقرة 53.3 (1) أداء العملية الرقابية والوثائق والتقارير المتعلقة بها، و (2) المتابعة.

أ. توجد معايير الرقابة الحكومية المتعلقة بالأداء والوثائق والتقارير ذات الصلة بعملية الرقابة والتصديق في الفصلين 4 و 5 بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية، وفي الفصل 6 بالنسبة إلى مهام التصديق، وفي الفصلين 7 و 8 بالنسبة إلى عمليات الرقابة على الأداء. ويوضح الفصل 3 أن نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي يجب أن يتضمن سياسات وإجراءات تتيح للجهاز الرقابي تأكيداً معقولاً بأنه تم القيام بعمليات الرقابة ومهام التصديق وأنه تم إصدار التقارير وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية. وفيما يلي أمثلة عن هذه السياسات والإجراءات:

- (1) التواصل مع أعضاء الفريق ليحصلوا على فهم كاف لأهداف العمل والمعايير المهنية المعمول بها؛
- (2) التخطيط لعمليتي الرقابة والتصديق والإشراف عليهما؛
- (3) الوثائق الملائمة للعمل الذي تم القيام به؛
- (4) مراجعة العمل المنجز، والأحكام الهامة التي تم إصدارها، والوثائق والتقارير الرقابية الناتجة عن

ذلك؛

- (5) مراجعة استقلالية ومؤهلات كل الخبراء او المقاولين الخارجيين الذين تم التعامل معهم، الى جانب مراجعة نطاق وجودة العمل الذي قاموا به؛
- (6) الإجراءات المتعلقة بمعالجة القضايا العويصة او الشائكة او الخلافات في ما بين أعضاء الفريق، بمن فيهم الاختصاصيون؛
- (7) الحصول على ملاحظات الهيئة الخاضعة للرقابة حول مشاريع التقارير ودراسة تلك الملاحظات؛
- (8) والتقارير المدعّمة بالأدلة الحاصلة، وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب. المتابعة هي تقييم متواصل ودوري للعمل المتعلق بعملية الرقابة وبمهمة التصديق وتهدف الى تقييم جودة العملية الرقابية. ويبيّن الفصل 3 أن الهدف من المتابعة هو توفير تأكيد معقول لإدارة الجهاز الرقابي بأن نظام رقابة الجودة مصمّم بشكل مناسب ويشتغل عمليا بشكل فعّال. والغرض من الإرشادات التالية هو مساعدة الأجهزة الرقابية في تنفيذ ومواصلة متابعتها للجودة:

(1) من: تكون المتابعة أكثر فاعلية عندما يقوم بأدائها أشخاص غير مسؤولين عن النشاط المعين الذي تجري متابعته (مهام معيّنة او إجراءات مركزية معيّنة، على سبيل المثال). فالموظّف او فريق الموظفين المسند اليه مسؤولية عملية المتابعة يحتاجون جماعيا الى كفاءة ومسؤولية كافيتين ومناسبتين في الجهاز الرقابي لتحمل تلك المسؤولية. ويكون الموظّف او فريق الموظفين الذين يقومون بالمتابعة عموما منفصلين عن عملية الإشراف الرقابي المتعلق بعمليات الرقابة الفردية.

(2) كم: يختلف مدى إجراءات المتابعة بناء على ظروف الجهاز الرقابي لتمكين الجهاز الرقابي من تقييم مدى الالتزام بالمعايير المهنية السارية ومدى سياسات وإجراءات الجهاز الرقابي المتعلقة برقابة الجودة. وتشمل إجراءات المتابعة المعيّنة الأمثلة التالية:

- (أ) فحص مستندات مختارة ذات علاقة بالإدارة والموظفين وتتصل برقابة الجودة،
- (ب) مراجعة وثائق مختارة ذات علاقة بالعملية الرقابية والتصديق، والتقارير،
- (ج) التحاور مع موظفي الجهاز الرقابي (حسب ما هو معمول به ومناسب)،
- (د) تلخيص نتائج إجراءات المتابعة دوريا وخطياً (على الأقل مرّة في السنة)، والنظر في المسببات النظامية للنتائج التي تدلّ على ان هناك حاجة الى تحسينات،
- (هـ) تحديد آية إجراءات تصحيحية ينبغي اتّخاذها او تحسينات ينبغي القيام بها فيما يتعلّق بالعملات الرقابية او المهام التصديقية التي تمت مراجعتها، او بسياسات او إجراءات الجهاز الرقابي ذات العلاقة

برقابة الجودة،

- (و) إطلاع إدارة الجهاز الرقابي المعنية على النتائج التي تم تعرفها، ومتابعة ذلك لاحقاً،
- (ز) فحص النتائج من قبل موظفي إدارة الجهاز الرقابي الملائمين الذين يقومون، الى جانب ذلك، بتحديد ما اذا تم اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب، بما في ذلك التعديلات الضرورية لنظام رقابة الجودة.
- (3) فحص مستندات مختارة ذات علاقة بالإدارية والموظفين: إن مراجعة مستندات مختارة ذات علاقة بالإدارية والموظفين وتعلق برقابة الجودة يمكن ان تشمل اختبارات:
- (أ) الالتزام بالسياسات والإجراءات ذات الصلة بالاستقلالية،
- (ب) الالتزام بسياسات التكوين المهني المستمر، بما في ذلك التدريب،
- (ج) الإجراءات المتعلقة بتعيين وتشغيل موظفين مؤهلين، بما في ذلك تشغيل الاختصاصيين او المستشارين عند الحاجة،
- (د) الإجراءات المتعلقة بتقييم أداء وترقية الموظفين،
- (هـ) الإجراءات المتعلقة ببدء وقبول ومواصلة عمليات الرقابية ومهام التصديق،
- (و) فهم موظفي الجهاز الرقابي للسياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة وتنفيذ تلك السياسات والإجراءات،
- (ز) تحديث الجهاز الرقابي لسياساته وإجراءاته.

- (4) متابعة نتائج سابقة: تشمل إجراءات المتابعة تقييم ما اذا قام الجهاز الرقابي باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتنفيذ النتائج والتوصيات الناجمة عن عمليات متابعة ومراجعات نظراء سابقة. ويستخدم الموظفون المعنيين بهذه المتابعة هذه المعلومات كجزء من تقييم المخاطر المرتبطة بتصميم وتطبيق نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي وفي تحديد طبيعة إجراءات المتابعة وتوقيتها ومداهها.
- (5) التقارير الخطية: يقوم الجهاز الرقابي بالإبلاغ عن نتائج متابعة نظم رقابة الجودة التابعة لها في تقرير خطي يمكنه من اتخاذ إجراءات عاجلة ومناسبة عند الحاجة. وتشمل المعلومات المدرجة في هذا التقرير:

(أ) وصفا لإجراءات المتابعة التي تم اتخاذها،

(ب) الاستنتاجات الناجمة عن إجراءات المتابعة،

(ج) وصفا لجوانب القصور النظامية او المتكررة او غيرها الهامة، وللإجراءات التي تم اتخاذها لتلافي تلك الجوانب، كل ما كان ذلك مناسباً.

05.3 كما ورد في الفقرة 61.3، يجب على جهاز الرقابة الخارجي ان تضع على ذمة العموم أحدث مراجعة نظراء لديها. وتشمل أساليب تحقيق هذه الشفافية نشر تقرير مراجعة النظراء على موقع خارجي على شبكة الإنترنت او توفيره ضمن ملف للعموم. ولمساعدة العموم على فهم تقرير مراجعة النظراء، يمكن للجهاز الرقابي أيضا إدراج وصف لعملية مراجعة النظراء وكيفية تطبيقها عليه. وفي ما يلي أمثلة عن المعلومات الإضافية التي يمكن للأجهزة الرقابية أن تدرجها لمساعدة مستخدمي تقاريرها في فهم معنى تقرير مراجعة النظراء.

(أ) تفسير عملية مراجعة النظراء،

(ب) وصف نظام رقابة الجودة التابع للجهاز الرقابي،

(ج) وصف علاقة نتائج مراجعة النظراء بعمل الجهاز الرقابي،

(د) وصف خطة الجهاز الرقابي الخاضع للمراجعة لتحسين نظم رقابة الجودة ووضع التحسينات، وذلك في حالة تعديل تقرير مراجعة النظراء.

01.71 يناقش الفصل 7 معايير العمل الميداني بخصوص عمليات الرقابة على الأداء، حيث أن استعمال أدلة كافية ومناسبة بناء على أهداف العملية الرقابية لتعزيز أساس نتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، يمثل مفهوما متكاملًا بالنسبة إلى الرقابة على الأداء. والمقصود من المناقشة التالية هو مساعدة المدقق في تحديد مختلف أنواع الأدلة وتقدير مدى ملاءمة المعلومات أو الأدلة بالنسبة إلى أهداف العملية الرقابية.

معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 7

02.71 من حيث شكلها وطريقة تجميعها يمكن تصنيف الأدلة إلى أدلة مادية وأدلة وثائقية وأدلة إثباتية. ويتم الحصول على الأدلة المادية بواسطة الرقابة أو الملاحظة المباشرة التي يقوم بها المدقق للأشخاص أو الأملاك أو الأحداث، ويمكن توثيق هذه الأدلة في مذكرات موجزة أو صور أو أشرطة فيديو أو رسوم أو مخططات بيانية أو خرائط أو عينات مادية. ويتم الحصول على الأدلة الوثائقية من المعلومات المتوفرة في وثائق مثل الرسائل والعقود وسجلات المحاسبة والفواتير وجدول البيانات وقواعد البيانات والاختبارات والمعلومات المخزونة إلكترونياً، والمعلومات الإدارية عن الأداء. ويتم الحصول على الأدلة الإثباتية من خلال التحريات أو المقابلات أو مجموعات التركيز أو المنتديات العمومية أو الاستبيانات. وغالبا ما يستعمل المدقق عمليات تحليلية بما فيها الحسابات والمقارنات وتجزئة المعلومات إلى مكونات والحجج

أنواع الأدلة

العقلانية لتحليل ما يتم جمعه من معلومات لتحديد ما إذا كانت تلك الأدلة كافية ومناسبة. (انظر الفقرات. 66.7 و 7.59 بخصوص تعريف "كافية" و "مناسبة"). ويتوقّف ضعف وقوّة كل صنف من أصناف الأدلة هذه على الحقائق والظروف المرتبطة بالأدلة والحكم المهني في سياق أهداف العملية الرقابية.

ملاءمة المعلومات لأهداف العملية الرقابية

03.71 أحد العوامل الرئيسية التي تؤثر في الضمان المرتبط بعملية الرقابة على الأداء هو ملاءمة المعلومات لأهداف العملية الرقابية. على سبيل المثال:

أ. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على تدقيق نتائج كمّية معيّنة مقدّمة من قبل الهيئة الخاضعة للرقابة. في هذه الحالات يحتمل ان تركز إجراءات الرقابة على الحصول على أدلة حول دقّة المبالغ المعنيّة. وقد يشمل ذلك إمكانية استعمال عينات إحصائية.

ب. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على أداء برنامج أو نشاط داخل الوكالة موضوع الرقابة. في هذه الحالة يمكن توفير معلومات للمدقق تم تجميعها من قبل الوكالة موضوع الرقابة استجابة لأهداف العملية الرقابية. وقد يجد المدقق انه من الضروري اختبار جودة المعلومات بما في ذلك صدقها وثباتها.

ج. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على معلومات تستخدم لأغراض مقبولة على نطاق واسع وتم الحصول عليها من مصادر معترف بها عموماً على أنها مناسبة. على سبيل المثال، فإن الإحصاءات الاقتصادية الصادرة عن وكالات حكومية لأغراض من مثل التعديل تماشياً مع التضخم أو معلومات شبيهة صادرة عن منظمات ذات نفوذ، قد تكون أفضل معلومات متوفّرة. في هذه الحالة قد لا يكون عملياً أو ضرورياً ان يقوم المدقق بإجراءات للتحقق من المعلومات، حيث ان هذه القرارات تستدعي حكماً مهنيّاً بناء على طبيعة المعلومات، وعلى استعمالها الساري أو قبولها، وعلى كيفية استعمالها في عملية الرقابة.

د. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على مقارنات أو تقييمات مرجعية بين وظائف أو وكالات حكومية مختلفة، وهذه الأنواع الرقابية مفيدة خصوصاً بالنسبة إلى تحليل نتائج قرارات سياسية عمومية مختلفة. في هذه الحالة يمكن ان يقوم المدقق بتحليل مثل مقارنة إحصاءات لصلاحيات مختلفة، أو تغيّرات في الأداء على امتداد فترة زمنية، إذ أن التحقيق في البيانات التفصيلية التي تركز عليها الإحصاءات يكون مكلفاً جدّاً و/أو غير عملي، ويحتمل ان يكون من الضروري الكشف بوضوح عمّا إذا كانت المعلومات أو الإحصاءات المقارنة قد تم تقييمها أو تأييدها، وذلك لوضعها في السياق المناسب لمستعملي التقارير.

هـ. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على معلومات عامة بناء على بيانات تقدّمت بها الهيئة الخاضعة للرقابة. في هذه الحالة يمكن ان يستعمل المدقق اختبارات تحليلية عامة واختبارات للبيانات التحتية مع معرفة وفهم الأنظمة أو الإجراءات المستعملة لتجميع المعلومات وذلك لاختبار هذه المعلومات.

و. يمكن ان تركز أهداف العملية الرقابية على المدقق مع تحديد القضايا الأخذة في البروز أو المتقاطعة

باستعمال معلومات تم تجميعها أو الإبلاغ عنها من قبل وكالات. في هذه الحالة قد يكون من المفيد بالنسبة إلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار ملاءمة المعلومات التي تم تجميعها إلى جانب معلومات أخرى متوفرة عن البرامج. وقد تتيح مصادر أخرى للمعلومات مثل تقارير المفتش العام وغيرها من عمليات الرقابة الخارجية للمدقق معلومات ذات علاقة بما إذا كانت أية معلومات غير مدققة أو مبلغ عنها من قبل الهيئة ذاتها، تتسق مع مصادر المعلومات الخارجية هذه أو يمكن تأييدها من قبل هذه المصادر.

معلومات ينبغي ان ترافق الفصل 8

01.8 يناقش الفصل 8 معايير الإبلاغ المتعلقة بعمليات الرقابة على الأداء. والمقصود من المناقشة التالية هو مساعدة المدقق في تطوير وكتابة تقاريره المتعلقة بعمليات الرقابة على الأداء.

عناصر الجودة في التقرير

02.8 لدى تطوير وكتابة التقرير الرقابي يمكن للمدقق ان يستعمل عناصر الجودة المتمثلة في الدقة والموضوعية والاكتمال والإقناع والوضوح والإيجاز والمناسبة الزمنية، وذلك حسب ما يسمح به الموضوع.

أ. الدقة. التقرير الدقيق يكون مدعماً بالأدلة الكافية والمناسبة بما في ذلك الحقائق الرئيسية والأرقام والنتائج الناجمة عن الأدلة الرقابية. ومن الأساليب التي بها يمكن التأكد من دقة التقرير الرقابي استعمال عملية من عمليات مراقبة الجودة مثل المراجعة. والمراجعة هي عملية يقوم مدقق ذو خبرة مستقل عن العملية الرقابية بالتحقق من أن بيانات الحقائق والأرقام والتواريخ قد تم الإبلاغ عنها بشكل صحيح، وأن النتائج مدعّمة بشكل مناسب بالوثائق الرقابية، وأن الاستنتاجات والتوصيات ناجمة منطقياً عن الدعم.

ب. الموضوعية. المقصود بالموضوعية هو أن يكون التقرير مقدّمًا بشكل متوازن من حيث المحتوى واللهجة، حيث أن مصداقية التقرير تُعزّز بدرجة هامة عندما تكون الأدلة مقدّمة بطريقة غير متحيزة وفي السياق المناسب، مما يعني تقديم نتائج العملية الرقابية بطريقة منصفة وعادلة. إذ يمكن ان تشجّع لهجة التقرير صانعي القرار على تنفيذ نتائج المدقق وتوصياته. وتتحقّق اللهجة المعتدلة عندما تقدّم التقارير أدلة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات متجنّبة في الوقت ذاته استعمال صفات أو مصادر تصف الأدلة بطريقة تتضمّن نقداً أو استنتاجات غير مدعّمة. ويمكن ان يقرّ التقرير بالجوانب الإيجابية في البرنامج محلّ المراجعة إذا كانت تلك الجوانب تنطبق على أهداف العملية الرقابية. وقد يؤدي إدراج جوانب البرنامج الإيجابية إلى تحسين أداء الأجهزة الحكومية الأخرى التي تطلّع على التقرير.

ج. الاكتمال. ان يكون التقرير متكاملًا يعني انه يتضمّن الأدلة الكافية والمناسبة الضرورية لتحقيق أهداف العملية الرقابية ودعم فهم المسائل المبلغ عنها، إلى جانب ان ينصّص التقرير عن المعلومات و النتائج دون إغفال المعلومات الهامة ذات العلاقة بأهداف العملية الرقابية. والمقصود بتوفير فهم لمستعملي التقرير هو توفير تقدير لمدى النتائج المبلغ عنها وأهميتها، مثل تكرار حدوث الحالات أو التعاملات التي تم اختبارها وعلاقة النتائج بعمليات الهيئة.

د. الإقناع. ان يكون التقرير مقنعا يعني ان النتائج الرقابية تستجيب إلى الأهداف الرقابية وأن النتائج مُقدّمة بطريقة مقنعة وان الاستنتاجات والتوصيات تتبع بشكل منطقي الحقائق التي تم تقديمها، حيث تقدّم المعلومات أدلة كافية ومناسبة لإقناع مستعملي التقرير بإقرار صدق النتائج ومعقولية الاستنتاجات وبالفائدة من تنفيذ التوصيات. ويمكن للتقارير المصمّمة بهذه الطريقة ان تساعد في تركيز اهتمام المسؤولين على

المسائل التي تستحق العناية وتشجّعهم على اتخاذ إجراءات تصحيحية.

هـ. الوضوح. والمقصود به هو سهولة قراءة التقرير وفهمه، إذ أن إعداد التقرير في لغة واضحة وبسيطة حسب ما يسمح به الموضوع يساعد المدقق في تحقيق هذا الهدف، حيث ان استعمال لغة غير معقدة وغير فنية يساعد في تبسيط عرض التقرير، كما يساعد على ذلك أيضا تعريف المصطلحات الفنية والمختزلات الاختصارات المستعملة في التقرير. ويمكن للمدقق أن يفكر في استعمال ملخص ضمن التقرير لجلب اهتمام مستعملي التقرير وإبراز رسالته العامة. ويكون الملخص - في حالة استعماله - أكثر إفادة إذا ركز فيه على إجابات معينة على الأسئلة الواردة في أهداف العملية الرقابية، ولخص أهم نتائج العملية الرقابية واستنتاجات التقرير الرئيسية، وأعد مستعملي التقرير لاستباق التوصيات الرئيسية. إن تنظيم المواد بشكل منطقي، وتوخي الدقة والوضوح في التعبير عن الحقائق وفي الوصول إلى الاستنتاجات من شأنه ان يساعد في تحقيق وضوح التقرير وفهمه. كما ان استعمال العناوين والتعليقات والجمل الرئيسية استعمالا فعالا من شأنه ان يجعل قراءة التقرير وفهمه أكثر سهولة. ويمكن استعمال الوسائل البصرية (مثل الصور والخطوط البيانية والرسوم والخرائط) عندما تكون مناسبة لتوضيح المواد المعقدة أو تلخيصها.

و. الإيجاز. والمقصود به هو ان لا يكون التقرير أطول من اللازم للتعبير عن الرسالة ودعمها، إذ أن التفاصيل الهامشية تقلل من التركيز على التقرير وقد تصل إلى حد إخفاء رسالته الحقيقية وإرباك مستعمل التقرير أو تحويل اهتمامه. هناك مجال لتقديم مزيد من الأحكام بخصوص تحديد محتوى التقارير إلا أن التقارير التي تقوم على الحقائق وتكون موجزة يحتمل ان تحقق نتائج أفضل.

ز. المناسبة الزمنية. الهدف الذي يسعى المدقق إلى تحقيقه هو ان يتيح الاستعمال الأقصى لتقريره بتوفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب استجابة إلى المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة وإلى المشرّعين وإلى الاحتياجات المشروعة لغيرهم من مستعملي التقرير. وبالطريقة ذاتها فإن المعلومات المتوفرة في التقرير تكون أكثر إفادة إذا كانت حالية. لذلك فإن إصدار التقرير في الوقت المناسب يمثل هدفا إبلاغيا هاما بالنسبة إلى المدقق. ويمكن للمدقق تقديم تقارير مؤقتة للمسؤولين المعنيين في الهيئة بخصوص المسائل الهامة، يلفت فيها اهتمام المسؤولين إلى المسائل التي تحتاج إلى عناية مباشرة ويمكنهم من اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل إعداد التقرير النهائي.

المجلس الاستشاري التابع للمراقب العام والخاص بالمعايير الرقابية الحكومية

أعضاء المجلس الاستشاري

Mr. Jack R. Miller رئيساً
KMPG LLP (متقاعد)
(عضواً 1997-1998؛
رئيساً 2001-2008)

The Honorable Ernest A. Almonte
Office of the Auditor General
State of Rhode Island
(عضواً 2001-2008)

Dr. Paul A. Copley
James Madison University
(عضواً 2005-2008)

Mr. David Cotton
Cotton & Co. LLP
(عضواً 2006-2009)

The Honorable Debra K. Davenport
Office of the Auditor General
State of Arizona
(عضواً 2002-2005)

Ms. Kristine Devine
Deloitte & Touche, LLP
(عضواً 2005-2008)

Dr. John H. Engstrom
Northern Illinois University
(عضواً 2002-2005)

The Honorable Richard L. Fair
Office of the State Auditor
State of New Jersey
(عضواً 2002-2005)

Dr. Ehsan Feroz
University of Minnesota Duluth
(عضوا 2002-2009)

The Honorable Phyllis Fong
U.S. Department of Agriculture
(عضوا 2004-2006)

Mr. Alex Fraser
Standard & Poor's
(عضوا 2006-2009)

The Honorable Gregory H. Friedman
U.S. Department of Energy
(عضوا 2002-2005)

Mr. Mark Funkhouser
Office of City Auditor
Kansas City, Missouri
(عضوا 2005-2008)

Dr. Michael H. Granof
University of Texas at Austin
(عضوا 2005-2008)

Mr. Jerome Heer
Office of the County Auditor
Milwaukee, Wisconsin
(عضوا 2004-2006)

Ms. Marion Higa
Office of State Auditor
State of Hawaii
(عضوا 2006-2009)

The Honorable John P. Higgins, Jr.
U.S. Department of Education
(عضوا 2005-2008)

Mr. Russell Hinton
Office of the State Auditor
State of Georgia
(عضوا 2004-2006)

Mr. Richard A. Leach
United States Navy
(عضوا 2005-2008)

Mr. Patrick L. McNamee
PricewaterhouseCoopers, LLP
(عضوا 2005-2008)

Mr. Rakesh Mohan
Office of Performance Evaluations
Idaho State Legislature
(عضوا 2004-2006)

The Honorable Samuel Mok
U.S. Department of Labor
(عضوا 2006-2009)

Mr. Harold L. Monk
Davis Monk & Company, CPAs
(عضوا 2002-2009)

Mr. William Monroe
Office of Auditor General
State of Florida
(عضوا 2004-2006)

Mr. Stephen L. Morgan
Office of the City Auditor
Austin, Texas
(عضوا 2001-2008)

Mr. Robert M. Reardon, Jr.
State Farm Insurance Companies
(عضوا 2002-2005)

Mr. Brian A. Schebler
McGladrey & Pullen, LLP
(عضوا 2005-2008)

Mr. Gerald Silva
Office of the City Auditor
San Jose, California
(عضوا 2002-2009)

Mr. Barry R. Snyder
Federal Reserve Board
(عضوا 2001-2008)

Dr. Daniel Stufflebeam
Western Michigan University
(عضوا 2002-2009)

The Honorable Nikki Tinsley
U. S. Environmental Protection Agency
(عضوا 2002-2005)

Mr. George Willie
Bert Smith & Co.
(عضوا 2004-2006)

Jeffrey C. Steinhoff, Managing Director
Jeanette M. Franzel, Project Director
Robert F. Dacey, Chief Accountant
Abraham D. Akresh, Senior Level Expert for Auditing Standards
Marcia B. Buchanan, Specialist, Auditing Standards
Michael C. Hrapsky, Specialist, Auditing Standards
Heather I. Keister, Specialist, Auditing Standards
Gail Flister Vallieres, Spezialist, Auditing Standards
Maxine L. Hattery, Senior Communications Analyst
Margaret A. Mills, Senior Communications Analyst
Jennifer V. Allison, Council Administrator

فريق المشروع التابع
لمكتب المساءلة العامة

الأثر (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني)

إجراءات متفق عليها (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني)

اختصاصيون

استعمال 45.7

استقلالية 05.3

مؤهلات 49.3

الإداريين والمسؤولين الحكوميين، مسؤوليات 02.1

الأدلة (أنظر أيضا: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛

عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير؛ المعلومات) 71.7-55.7، 27.1-25.1

أنواع 02.7، 65.7-60.7، 71.7

توثيق 77.7

الحجم والأنواع المطلوبة، 40.7

الخطة الرقابية 51.7

غير كافية 07.8

كافية وملائمة 71.7-55.7، 15.8-14.8، 26.8، 01.7-02.7

كافية 67.7-66.7، 56.7

كافية وملائمة غير متأكدة أو محدودة 15.8-14.8

المسبب/السبب 75.7

مصادر، تحديد 39.7

ملائمة 03.7-01.7، 65.7-59.7، 56.7

إرشادات إضافية 02.8-01.7

الإدارة، دور 08.1

الأدلة المتعلقة بأهداف العملية الرقابية، ملائمة 03.7

الأدلة، أنواع 02.7-01.7

أهمية القوانين والأنظمة وبنود العقود أو بنود اتفاقات المنح، بالنسبة إلى أهداف العملية الرقابية 09.7-11.7

التقارير المتعلقة بعمليات الرقابة على الأداء 02.8-01.8

جوانب النقص في الرقابة الداخلية، أمثلة عن 04.7-03.7

الحكامة، دور المسؤولين عن 07.1-05.1

خدمات غير رقابية 03.3-01.3

الرقابية الحكومية 04.1-02.1

سوء الاستعمال، أمثلة عن 06.7-05.7

عناصر الجودة في التقرير 02.8

القوانين والأنظمة والتوجيهات التي تتطلب استعمال المعايير

الفهرس

- مؤشرات خطر وجود عملية احتيال، أمثلة عن أ.07-08.أ
- المساءلة الحكومية، المعايير الرقابية الحكومية في سياق أ.01-08.1أ
- استخدام عمل الآخرين (أنظر أيضا: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني) 63.3
- الاستعمال المناسب للمعلومات والموارد والمواقف الحكومية 11.2-14.2
- الاستقلالية (أنظر أيضا: الموضوعية) 01.3-30.3
- الاختصاصي 05.3
- الاستقلالية المؤسسية 12.3-21.3
- الخدمات غير الرقابية والمبادئ الشاملة 22.3-24.3
- الخدمات غير الرقابية، أنواع 25.3-30.3
- رفض القيام بالعمل إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية 04.3
- ضمانات إضافية 3.30
- المبادئ الشاملة 22.3-23.3
- المعوقات الخارجية 10.3-11.3
- المعوقات الشخصية 07.3-09.3
- معوقات تم تحديدها بعد إعداد التقرير 04.3
- هيئات الرقابة الخارجية 13.3-15.3
- والخدمات غير الرقابية 20.3-30.3
- والمبادئ الأخلاقية 01.3
- وظائف الرقابة الداخلية 16.3-19.3
- الاستنتاجات 16.8، 27.8
- إطار لجنة رعاية المنظمات الهامش 92
- إعداد التقارير (أنظر: مهام التصديق، إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، إعداد التقارير)
- أعمال غير قانونية (أنظر: الاحتيال والأعمال غير القانونية)
- الامتثال، كعنصر من عناصر جودة التقرير أ.02.8ج
- الالتزام ببيان المعايير الرقابية الحكومية السارية عموما 11.1-13.1
- البيان المعدل 12.1ب
- غير المعدل 12.1أ
- أنظمة الرقابة الداخلية على الإدارة (أنظر: الرقابة الداخلية)
- انتهاكات العقود أو اتفاقيات المنح (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)

- أنواع العمليات الرقابية والمهام التصديقية 17.1-21.1
- الأهداف، والنطاق، والمنهجية (أنظر أيضا: عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير) 09.8-13.8
- أهمية الهامش 28، 01.7، 04.7، 07.7، 11.7، 57.7، 70.7
- الإيجاز كعنصر من عناصر جودة التقرير 02.8و
- تأكيد / ضمان (أنظر ضبط الجودة وضمانها؛ تأكيد معقول)
- تأكيد معقول 01.4ب، 01.7، 03.7-07.7، 10.7
- تضارب المصالح (أنظر أيضا: الاستقلالية) 10.2
- تعريف (أنظر المصطلحات)
- تعليقات/ ملاحظات (أنظر: آراء الموظفين المسؤولين تحت مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)
- التقارير المصنفة على أنها للاستعمال الرسمي المحدود (أنظر: مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)
- التكوين المهني المستمر 46.3-49.3
- إرشادات 48.3
- تحديد المواضيع الملائمة 47.3
- توقيت 46.3
- ساعات معتمدة 46.3
- للمختصين 49.3
- مسؤولية عن 49.3
- توثيق، وثائق (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني)
- توصيات 28.8-29.8
- الجمعية الأمريكية لعلم النفس 16.1
- الجمعية الأمريكية للتقييم 16.1
- جودة التقرير، عناصر 02.8أ
- حاجة العموم الى معرفة 02.1
- الحالة (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني)
- الحكامة، دور المسؤولين عن 05.1أ-07.1أ
- الحكم المهني 20.3، 31.3-39.3
- الاستقلالية، تحديد معيقات 20.3

الفهرس

- 38.3 توثيق القرارات التي تستعمل
36.3 الفهم المطلوب، تحديد مستوى
39.3 مسؤولية المدقق
37.3 مستوى المخاطر، اعتبار
34.3 المعرفة المجتمعة
42.3، 33.3 والكفاءة
- حكومات الولايات / الحكومات التابعة للولايات، الهامش 09
خدمات استشارية (أنظر: خدمات غير رقابية)
خدمات غير رقابية 33.1-34.1، 20.3-30.3، 01.3أ-03.3أ
أمثلة بالنسبة الى هيئات رقابية ضمن الحكومة 03.3أ
أنواع 25.3-30.3، 03.3أ
ضمانات إضافية 28.3
مبادئ شاملة 22.3-24.3
والاستقلالية 20.3-30.3
- دقيق، كعنصر من عناصر جودة التقرير أ 02.8
دور الإدارة في ضمان المساءلة أ 08.1أ
دور المسؤولين عن الحكامة في الإتصالات المتعلقة بالمساءلة أ 05.1أ-07.1أ
تعريف، الهامش 49 80 97 06.1أ-07.1أ
عمليات الرقابة المالية 06.4-08.4
عمليات الرقابة على الأداء 46.7-48.7
مهام التصديق 07.6-08.6
الرقابة الداخلية 16.1أ، 22.7، 43.8أ
الاستقلالية 16.3-19.3
تقارير خارجية، الهوامش 69، 88، 103؛ 44.5 ب 56.6 ب 43.8 ب
تقرير مراجعة النظراء 61.3
عمليات الرقابة على الأداء 22.7، 43.8أ
كخدمات غير رقابية 29.3
- الرقابة الداخلية (أنظر أيضا: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)
اختبارات وتقارير إضافية 07.4
الأهداف، أنواع 19.7-20.7
بالنسبة الى أنظمة المعلومات 30.1، 22.4، 24.6، 16.7، 23.7- 27.7، 65.7

- تعريف الهامش 14، 15.7 ج
خدمات غير رقابية 27.3-29.3
في عمليات الرقابة المالية 22.1
في عمليات الرقابة على الأداء 28.1، 30.1، 16.7-27.7
كموضوع 24.1
كهدف رقابي 28.1، 30.1
النقائص، أمثلة عن أ.03-04
- الرقابة على الإدارة (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)**
السبب / المسبب (أنظر مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني)
15.2 السلوك المهني
- سوء الاستعمال (أنظر أيضا: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية؛ معايير العمل الميداني؛
عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني) أ.05-06
أمثلة عن سوء الاستعمال أ.06
الصالح العام 03.2، 06.2-07.2
- ضبط الجودة وضماتها (أنظر أيضا: مراجعة النظراء الخارجية) 50.3-63.3، أ.04.3-05.3**
توثيق 52.3
متابعة 53.3-54.3، أ.04.3 ب
مراجعة النظراء 55.3-63.3، أ.05.3
نظام 51.3-54.3، أ.04.3-05.3
- عمليات احتيال وأعمال غير قانونية، مؤشرات عن خطر وجود (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات
الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على
الأداء، معايير إعداد التقارير) أ.07-08
عمليات الرقابة الإجرائية (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)
عمليات الرقابة المالية (أنظر أيضا: معايير الرقابة الحكومية)
مؤهلات إضافية لـ 44.3
أنواع 22.1
- عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير 01.5-44.5
اتصالات المدقق 14.5، 16.5، 18.5، 23.5-43.5، 25.5، 44.5 ب
إجراءات تصحيحية 21.5، 29.5 د، 32.5-33.5، 37.5
الاحتيال والأعمال غير القانونية 10.5، 15.5-18.5
إعادة تقديم 26.5-31.5

الفهرس

- الالتزام بالقوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح 07.5-09.5
انتهاكات العقود أو اتفاقيات المنح 10.5، 15.5-18.5
الأهمية، تقييم 12.5
بيانات خاطئة 26.5-29.5
بيانات مالية تم تقديمها سابقاً 26.5-30.5
التقارير المصنفة على أنها لاستخدام إداري محدود 40.5-41.5، 43.5
توثيق 14.5، 16.5، 44.5
توزيع 40.5-41.5، 44.5
توصيات 21.5
جوانب النقص في الرقابة الداخلية 10.5-14.5، 29.5
حصر التقرير في المسائل التي لا تعرّض الإجراءات التحقيقية أو القضائية للخطر 17.5
رفع النتائج مباشرة إلى أطراف خارجية 18.5-20.5، 31.5
الرقابة الداخلية، الإبلاغ عن 07.5-14.5، 29.5
الرقابة الداخلية، نقاط الضعف الهامة 10.5، 11.5ب، 13.5
سوء الاستعمال 10.5، 15.5-21.5
المسائل الهامة، الإبلاغ عن 23.5-25.5
معايير الرقابة الحكومية، تقديم التزام المدقق بـ 11.1-13.1، 05.5، 06.5
معلومات حساسة أو سرّية 39.5، 44.5
معلومات سرّية 40.5، 43.5-44.5
المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين، معايير 01.5، 03.5، 06.5، 15.5، 23.5، 26.5
النتائج، عرض 21.5-22.5
وجهات نظر الموظفين المسؤولين 32.5-38.5
عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني 01.4-29.4
اتصالات المدقق 05.4-08.4
الأثر 18.4
إجراء تصحيحي 09.4، 17.4-18.4
الاحتيايل والأعمال غير القانونية 27.4-28.4
أخطاء مادية 03.4ب، 10.4-13.4، 27.4-28.4
الأخطاء، أنواع؛ الهامش 57
أدلة 03.4ج، 07.4، 15.4، 17.4، 19.4
إشراف 03.4أ
الالتزام بالقوانين والأنظمة وبنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح 06.4-07.4
انتهاكات العقود أو اتفاقيات المنح 10.4-11.4

الفهرس

- إنهاء عملية الرقابة قبل إكمالها 08.4
تأكيد معقول 01.4 ب
التخطيط 03.4 أ، 05.4-09.4، 14.4، 26.4-28.4
تعريف 22.1
توثيق/ وثائق 05.4-06.4، 08.4، 16.4، 19.4-24.4
الحالة 16.4
الحكامة، تحديد الأشخاص المكلفين بـ 06.4
الرقابة الداخلية 03.4 ب، 06.4-07.4
سوء الاستعمال 12.4-13.4
الصبغة المادية 26.4
عمل الآخرين، استخدام 23.4
المخاطر، تقدير 03.4 ب، 09.4
مراجعة إشرافية 20.4
المسبب / السبب 17.4
معايير الرقابة الحكومية، الانحراف عن 21.4
معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين 01.4-03.4
مقاييس 15.4
مهام سابقة، استعمال 09.4
النتائج، تطوير عناصر 14.4-18.4
عمليات الرقابة على الأداء (أنظر أيضا: الأدلة)
أدلة 25.1-27.1
الأهداف الرقابية، أنواع 27.1-32.1
تعريف 25.1
معايير الرقابة الحكومية ومعايير أخرى 16.1
عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير 01.8-43.8
اتصالات المدقق 07.8، 19.8، 22.8
إجراءات تصحيحية 05.8، 14.8، 28.8، 32.8، 36.8
الاحتيال والأعمال غير القانونية 18.8، 21.8-24.8
أدلة 12.8-15.8، 26.8
استنتاجات 27.8
انتهاكات العقود أو اتفاقيات المنح 18.8، 21.8-25.8
أهداف العملية الرقابية 10.8
أهداف ونطاق ومنهجية 09.8-13.8

الفهرس

- تعريض التحريّات او الإجراءات القانونية الى الخطر 23.8
تقرير مصنف على أنه لاستخدام رسمي محدود 39.8-40.8، 42.8
التوزيع 43.8
توصيات 28.8-29.8
جوانب النقص في الرقابة الداخلية 18.8-20.8
جودة التقرير، عناصر 02.8
رفع التقرير مباشرة الى أطراف خارجية 24.8-26.8
سوء الاستعمال 18.8، 21.8-25.8
شكل التقرير الرقابي 04.8
قوانين الوثائق العمومية 42.8
المدقق الداخلي 43.8
معايير الرقابة الحكومية، الإبلاغ عن التزام المدقق بـ 11.1-13.1، 30.8-31.8
معلومات سرّية 39.8، 42.8-43.8
معلومات سرّية او حساسة 38.8-42.8
المنهجية 09.8، 13.8
النتائج 14.8-26.8
نطاق 11.8
هدف 05.8
وجهات نظر المسؤولين 08.8، 32.8-37.8
عمليات الرقابة على الأداء (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)
عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني 01.7-84.7
اتصالات المدقق 7.46 - 7.49
الأثر 76.7
إجراءات تصحيحية 36.7
الاحتيال والأعمال غير القانونية 30.7-32.7
الاختصاصيين، استعمال عمل 45.7
أدلة 03.7، 05.7، 07.7، 10.7، 27.7، 37.7، 39.7-40.7، 55.7-71.7، 01.7-03.7
الإشراف 52.7-54.7
انتهاكات العقود أو اتفاقيات المنح 21.7، 28.7-29.7
أنظمة رقابة نظم المعلومات 23.7-27.7
إنهاء العملية الرقابية قبل إكمالها 49.7
أهداف الالتزام 19.7 ج

الفهرس

الأهداف الرقابية 07.7-08.7، أ03.7
أهداف الفعالية والكفاية 19.7أ
الأهمية 01.7، 04.7، 07.7، 11.7
البرنامج، تعريف (الهامش 91)
البرنامج، فهم 13.7، 15.7
تأكيد معقول 01.4ب، 01.7، 03.7
التخطيط 06.7-12.7، 16.7، 30.7، 36.7، 39.7، 41.7، 50.7-51.7
توثيق / وثائق 06.7، 45.7، 47.7-49.7، 74.7، 77.7-84.7
جانب / جوانب النقص في الرقابة الداخلية 21.7
الحالة 74.7
حماية الأصول والموارد 20.7
خطاب المهمة 48.7
الخطة الرقابية 50.7-51.7
الرقابة الداخلية 15.7ج، 16.7-27.7
الرقابة الداخلية، أنواع 19.7-20.7
السبب 75.7
سوء الاستعمال 33.7-34.7
عمل الآخرين 41.7-43.7
عمليات البرنامج 15.7هـ
القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح 15.7أ، 28.7-29.7
مخاطر الرقابة 01.7، 05.7، 07.7، 10.7-11.7، 29.7، 36.7، 39.7-40.7
المخرجات 15.7و
مستعملو التقرير الرقابي 14.7
معايير الرقابة الحكومية، الانحراف عن 07.1ب، 12.1-13.1، 81.7
المقاييس 25.1، 37.7-38.7
الملاءمة والوثوقية 19.7ب
المنهجية (أنظر أيضا: التخطيط) 07.7، 10.7
مهام سابقة 36.7
الموظفين، توزيع 44.7
النتائج، تطوير عناصر 72.7-76.7
النتائج 15.7ز
النطاق (أنظر أيضا: التخطيط) 07.7، 09.7

عمليات الرقابة على الاقتصاد والكفاية (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)

عمليات الرقابة على الالتزام (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)

عمليات الرقابة على البرامج، او عمليات تقويمها (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)

عمليات الرقابة على فعالية البرامج ونتائجها (أنظر: عمليات الرقابة على الأداء)

في الوقت المناسب، كعنصر من عناصر جودة التقرير أ8. 202

القوانين والأنظمة وبنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح

تحديد الأهمية بالنسبة الى أهداف أ.09-أ.11

التي تتطلب استعمال المعايير الرقابية الحكومية أ.02.1-أ.04.1

في عمليات الرقابة على الأداء أ15.7

الكفاءة 33.3، 40.3-49.3

الاختصاصيون 43.3، 49.3

التعليم والخبرة 42.3

تقدير الحاجات من المهارات، وتوفير الموظفين 41.3

تكوين مهني مستمر 46.3-49.3

عمليات الرقابة المالية، مؤهلات إضافية 44.3

المعرفة والمهارات الفنية المطلوبة 43.3

مهام التصديق، مؤهلات إضافية 45.3

والحكم المهني 33.3، 42.3

الكفاءة 66.7-67.7

اللجنة المشتركة لمعايير التقييم التربوي 16.1 ج

مادة توضيحية 10.1-08.1

المبادئ الأخلاقية 15.2-01.2

تضارب المصالح، تجنب 10.2

السلوك المهني 05.2هـ، 15.2

الشفافية 12.2

الصالح العام 03.2، 05.2 أ، 06.2-07.2

كإطار 04.2

المثال 01.2

مسؤولية الأفراد والهيئات بالنسبة الى 03.2

المعلومات الحكومية، استعمال 11.2-12.2

الموارد الحكومية، استعمال 05.2، 11.2، 13.2

المواقف الحكومية، استعمال 05.2د، 11.2، 14.2

الموضوعية 03.2، 05.2ج، 10.2

الفهرس

النزاهة 03.2، 05.2 ب، 08.2-09.2 والاستقلالية 03.2
المتطلبات المهنية، استعمال المصطلحات في 05.1-10.1 أصناف 07.1
المادة التوضيحية 05.1، 08.1-10.1 متطلبات قانونية افتراضيا 07.1 ب متطلبات مطلقة 07.1 أ
المتطلبات المهنية، استعمال المصطلحات في (أنظر: المتطلبات المهنية، استعمال المصطلحات في) المجلس الاستشاري حول معايير الرقابة الحكومية، أعضاء الملحق 2
المجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأكيد 15.1 ج مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العمومية 15.1 ب المراجعة الخارجية لضبط الجودة (أنظر: مراجعة النظراء الخارجية) مراجعة النظراء الخارجية 50.3 ب، 53.3-63.3 أجهزة رقابية تسعى الى الدخول في عقد 62.3 اختيار المهام 58.3 استعمال عمل هيئة رقابية أخرى 63.3 الأطر الزمنية، الهامش 35 تقارير، الهامش 40، 59.3، 61.3-63.3 تقييم المخاطر 58.3 رأي مخالف، الهامش 43 رأي معتدل، الهامش 43 شروط الفريق 54.3 الشفافية العمومية 61.3 نطاق 56.3-57.3
المساءلة الإداريين والموظفين الحكوميين، مسؤوليات 02.1، 08.1 أ الحكامة، دور المسؤولين عن أ 05.1 - أ 07.1 الحكومة 01.1 - 02.1 مسؤولية المدقق 39.3، 26.4 مصطلحات 05.1-10.1

الإجراءات الرقابية	10.7
الاحتيايل، الهوامش	57، 81، 95
اختصاصي، الهامش	21
أدلة كافية وملائمة	56.7
الاستعمال المناسب للمعلومات والموارد والمواقف الحكومية	11.2-14.2
الاستقلالية	03.3
الأعمال غير القانونية، الهامش	59
أكثر من ضئيل، الهامش	65، 85
أكثر من غير ذي أهمية، الهامشان	66، 86
الإتصاف، الهامش	1
أهمية، الهامشان	28، 04.7
برنامج، الهامش	13
بيان الالتزام بالمعايير الرقابية الحكومية المعدلة	12.1ب
بيانات خاطئة، الهامش	57
تأكيد معقول	01.4ب، 03.7
الثبات	59.7 ج
الجهاز الرقابي، الهامش	3
جوانب ضعف هامة	11.5ب، 34.6ب
الحكم المهني	32.3-34.3
الخطر الرقابي	05.7
دور المسؤولين عن الحكامة، الهوامش	49، 80، 97، 06.1أ-07.1أ
الرقابة	01.1
رقابة الجودة، نظام	51.3
الرقابة الداخلية الهامش	14، 30.1، 15.7 ج الهامش 92
السلوك المهني	15.2
سوء الاستعمال	12.4، 14.6، 33.7
الشك المهني	32.3
الصالح العام	06.2-07.2
الصدق	59.7
ضئيل، الهامش	65، 85
العلاقة	59.7 أ
عمليات البرنامج	15.7 هـ

الفهرس

- عمليات الرقابة على الأداء 25.1-28.1
- عملية رقابة مالية 22.1
- غير ذي أهمية، الهامشان 66، 86
- الكفاءة 40.3-42.3
- الكفاية 56.7، 66.7-67.7
- المادة التوضيحية 10.1-08.1
- المادية، الهامش 28، 26.4
- متطلب 05.1-07.1
- متطلب غير مشروط 07.1أ
- متطلبات قانونية افتراضيا 07.1ب
- محتمل، الهامشان 65، 85
- المخرجات 15.7و
- المدقق الخبير، الهوامش 52، 82، 98
- المدقق الهامش 2
- مراجعة النظراء راي معدّل، الهامش 43
- المساءلة 02.1
- الملاءمة 56.7، 59.7
- ممكّن الى حدّ معقول، الهامش 65، 85
- المنهجية 10.7
- مهامّ التصديق 32.1
- موضوع المهمة، 23.1-24.1
- الموضوعية 10.2
- النتائج 15.7ز
- النزاهة 08.2-09.2
- نطاق 09.7
- نقص هام، 11.5أ، 34.6أ
- هام، الهامش 89
- يجب ومطلوب 07.1أ
- يمكن، كان بالإمكان، كان بالإمكان (استطاعة) 08.1
- ينبغي 07.1ب

المعايير الرقابية الحكومية السارية عموماً (أنظر أيضاً: مهامّ التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير

الفهرس

- إعداد التقارير) 01.1-34.1، 02.1-04.1أ
إرشادات إضافية 21.1، 01-02.8أ
الانحراف عن 07.1ب، 12.1ب-13.1، 21.4، 81.7
بالنسبة الى عمليات الرقابة المالية 22.1
بالنسبة الى عمليات الرقابة على الأداء 25.1-32.1
بالنسبة الى مهام التصديق 03.1-04.1 ، 23.1-24.1
بيانات الالتزام 11.1-13.1
تطبيق 03.1-04.1 ، 02.1أ-04.1أ
العلاقة مع معايير أخرى 14.1-16.1
العمليات الرقابية ومهام التصديق، أنواع 17.1-20.1
القوانين والأنظمة والتوجيهات التي تتطلب 02.1أ-04.1أ
مادة توضيحية 08.1-10.1
المتطلبات، أصناف 07.1
المصطلحات، استعمال 05.1-10.1
هدف 03.1
الهيئات غير الحكومية، انطباق على 04.1
والخدمات غير الرقابية 33.1-34.1
المعايير السارية، الاختيار بين 19.1
معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين
بالنسبة الى عمليات الرقابة المالية 15.1 أ، 01.4، 03.4، 05.4، 19.4، 26.4-28.4، 01.5، 03.5، 15.5، 23.5، 26.5
بالنسبة الى مهام التصديق 15.1 أ، 45.3، 01.6، 03.6-04.6، 06.6، 30.6
العلاقة مع المعايير الرقابية السارية عموماً 15.1 أ
معايير هيئات أخرى ذات سلطة (أنظر أيضا: المداخل الخاصة بالهيئات الواضحة للمعايير) 16.3
معلومات سرية (أنظر: استعمال رسمي محدود تحت مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)
معلومات (أنظر أيضا: أدلة)
معالجة حاسوبيا 65.7
معلومات ذاتية 62.7
من المسؤولين في الهيئة الخاضعة للرقابة 64.7
المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين (أنظر أيضا معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين 15.1أ

الفهرس

- معهد المدققين الداخليين 16.1أ، 16.3، 5.44ب، 6.56ب، 43.8ب
- مقاييس، معايير (أنظر: مهام التصديق، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة المالية، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني)
- مقنع، كعنصر من عناصر جودة التقرير 02.8د
- ملاءمة الأدلة 59.7-65.7، 03.7أ
- مهام التصديق (أنظر أيضا: معايير الرقابة الحكومية)
- أنواع المهام 23.1
- مؤهلات إضافية بالنسبة الى المدقق 45.3
- موضوع المهام 24.1
- مهام التصديق، معايير العمل الميداني 01.6-29.6
- اتصالات المدقق 06.6-08.6
- الأثر 19.6
- إجراءات تصحيحية 09.6، 18.6-19.6
- الاحتيال والأعمال غير القانونية 13.6
- أدلة 04.6ب، 16.6، 18.6، 20.6-22.6
- الاستنتاجات، تطوير عناصر 15.6-19.6
- انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح 13.6، 29.6
- إنهاء المهمة قبل إتمامها 08.6
- التخطيط 04.6، 06.6-10.6، 13.6أ، 15.6
- توثيق / وثائق 07.6-08.6، 13.6أ، 17.6، 20.6-26.6
- الحالة 17.6
- خطر / مخاطر، تقدير 09.6، 13.6أ
- الرقابة الداخلية 10.6-12.6
- السبب/المسبب 18.6
- سوء الاستعمال 13.6ج - 14.6
- عمل الآخرين، استعمال 25.6
- الفحص، مهام في مستوى 23.1أ، 10.6، 13.6أ
- المادية 28.6
- معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين 01.6، 03.6-06.6
- مقاييس 16.6
- مهام سابقة 09.6
- مهام في مستوى المراجعة 23.1ب، 13.6ب

الفهرس

- مهمة في مستوى الإجراءات المتفق عليها 23.1 ج، 13.6 ب
- مهام التصديق، معايير إعداد التقارير 30.6-56.6
- إبلاغ أطراف خارجية بشكل مباشر 39.6-41.6
- إجراءات تصحيحية 42.6، 44.6-45.6، 49.6
- احتيايل وأعمال غير قانونية 33.6، 36.6-40.6، 42.6، 44.6
- آراء الموظفين المسؤولين 44.6-50.6
- استعمال رسمي محدود 52.6-53.6، 55.6
- استنتاجات 42.6-43.6
- انتهاكات بنود العقود أو بنود اتفاقيات المنح 33.6، 36.6-40.6، 42.6، 44.6
- التحريات أو الإجراءات القانونية للخطر، تعريض 38.6
- توزيع 56.6
- توصيات 42.6
- جوانب ضعف هامة في الرقابة الداخلية 33.6، 34.6 ب
- جوانب نقص هامة في الرقابة الداخلية 33.6، 34.6
- الخطر، تقدير 56.6 ب
- الرقابة الداخلية 33.6-35.6، 42.6، 44.6
- سوء الاستعمال 33.6، 36.6-42.6
- معايير الرقابة الحكومية، الإبلاغ عن المعايير الرقابة الحكومية للمدقق، الإبلاغ عن التزام المدقق بالمعايير الرقابية الحكومية 11.1-13.1، 32.6
- معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين 30.6
- معلومات سرية 52.6، 55.6-56.6
- معلومات سرية أو حساسة 51.6-56.6
- مؤهلات المدقق (أنظر كفاءة)
- موضوعي، كعنصر من عناصر جودة التقرير 02.8 ب
- الموضوعية (أنظر أيضا: مسؤوليات المدقق، الاستقلالية) 10.2
- الموضوع (أنظر أيضا: الأهداف الرقابية)
- النزاهة 08.2-09.2
- 09.7 نطاق**
- نظم المعلومات القائمة على الحاسوب (أنظر: معلومات)
- النظام الداخلي لضبط الجودة (أنظر: ضبط الجودة وضمانها)
- نقص هام (أنظر: مهام التصديق، معايير إعداد التقارير)

الفهرس

هدف العملية الرقابية (أنظر هدف العملية الرقابية)

هدف العملية الرقابية (أنظر أيضا: عمليات الرقابة على الأداء، معايير العمل الميداني؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير؛ موضوع المهمة)
13.1، 18.1-19.1، 23.1، 28.1-32.1

اقتصاد وكفاية 29.1

الالتزام 31.1

أمثلة عن 32.1-28.1

أهداف متعددة او متشابكة 19.1

التحليل المستقبلية 32.1

الرقابة الداخلية 28.1، 30.1

عمليات الرقابة على الأداء 08.7-07.7، 03.7، 31.1-28.1

فعالية البرامج ونتائجها 29.1

معلومات مناسبة لـ 03.7

مهام التصديق 23.1

الهيئات غير الحكومية، انسحاب المعايير الرقابية الحكومية على 04.1، 04.1

وجهات نظر الموظفين المسؤولين (أنظر: مهام التصديق، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة المالية، معايير إعداد التقارير؛ عمليات الرقابة على الأداء، معايير إعداد التقارير)

واضح، كعنصر من عناصر جودة التقرير 02.8 هـ

واضعو المعايير المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية، الهامش 8

مكتب المساءلة الحكومية
الولايات المتحدة
واشنطن دي سي 20548-0001
أعمال رسمية

طبع على ورق مُعاد الاستعمال