

INTOSAI



المبادئ الأساسية

لرقابة الالتزام

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69  
E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

4	مقدمة
4	غاية وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام
5	إطار رقابة الالتزام
5	هدف رقابة الالتزام
6	سمات رقابة الالتزام
6	وجهات النظر المختلفة لرقابة الالتزام
7	رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية
7	رقابة الالتزام المنفصلة
7	رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء
7	عناصر رقابة الالتزام
8	المرجعيات والمعايير
8	موضوع الرقابة
8	الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام
9	التأكيد في رقابة الالتزام
9	مبادئ رقابة الالتزام
9	المبادئ العامة
9	الشك والتقدير المهني
10	رقابة الجودة
10	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
10	مخاطر الرقابة
10	الأهمية النسبية
11	التوثيق
11	التواصل
11	المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة
11	التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها
13	أدلة الرقابة
13	تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات
13	إعداد التقارير
14	المتابعة

## مقدمة

1. إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصدقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام. وتهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ودعم الأعضاء في منظمة الإنتوساي لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقا لتفويضاتهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية.
2. ويضع المعيار 100 "المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام بوجه عام ويوضح سلطة المعايير. أما المعيار 400 "المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام" فيستند إلى المبادئ الأساسية للمعيار 100 ويطورها لتتلاءم مع السياق الخاص برقابة الالتزام. ويجب أن يُقرأ المعيار 400 ويُفهم بالتزامن مع المعيار 100 الذي ينطبق كذلك على رقابة الالتزام.
3. ولذا، فإن المعيار 400 يشكل أساس معايير رقابة الالتزام وفقا للمعايير الدولية للإنتوساي (ISSAIs). وتقدم هذه الوثيقة معلومات مفصلة عما يلي:
  - غاية وسلطة المعايير الدولية للإنتوساي فيما يتعلق برقابة الالتزام.
  - إطار رقابة الالتزام والطرق المختلفة لإجرائها.
  - عناصر رقابة الالتزام.
  - مبادئ رقابة الالتزام.

## غاية وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

4. تتمثل غاية المعايير الدولية للإنتوساي المتعلقة برقابة الالتزام<sup>1</sup> في تقديم مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات لرقابة الالتزام بشأن موضوعات ما، نوعية وكمية، والتي تتفاوت تفاوتاً كبيراً في نطاقها ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير.
  5. يزود المعيار 400 الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالأساس اللازم لاعتماد أو وضع المعايير والإرشادات في رقابة الالتزام. ويمكن استخدام المبادئ الواردة في المعيار 400 بطرق ثلاث هي:
    - كأساس لوضع المعايير.
    - كأساس لاعتماد معايير وطنية متوافقة.
    - كأساس لاعتماد إرشادات رقابة الالتزام كمعايير رسمية.
  6. لا ينبغي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تشير إلى المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام في تقارير الرقابة التي تعدّها – سواء في تقرير المدقق أو غيره من صيغ إعداد التقارير – إلا إذا كانت المعايير التي وضعتها أو اعتمدها ملتزمة تماماً بجميع مبادئ المعيار 400 المعنية. ولا تُخالف المبادئ بأيّة حال القوانين أو الأنظمة أو التفويضات الوطنية.
  7. بما أن إرشادات رقابة الالتزام (المعايير 4000 – 4999) قد وضعت لتعكس أفضل الممارسات، فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مدعوة إلى العمل على اعتمادها بصورة كاملة باعتبارها معاييرها الرسمية. وتدرك منظمة الإنتوساي أنه قد يتعذر، في بيئات معينة، تحقيق ذلك نظراً لغياب الهياكل الإدارية الأساسية أو كون القوانين أو
- الأنظمة لا تضع الأسس اللازمة لإجراء عمليات الرقابة وفقاً لإرشادات رقابة الالتزام. وفي تلك الحالة، يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تضع المعايير استناداً إلى المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام، أو أن تعتمد معايير وطنية متوافقة مع تلك المبادئ.

<sup>1</sup> المعيار 400 والمعايير 4000 - 4999.

8. حين تستند معايير الرقابة الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى المبادئ الأساسية للرقابة الصادرة عن منظمة الإنتوساي أو تتوافق معها، فيمكنها أن تشير إلى هذه المبادئ الأساسية في تقارير الرقابة بالنص على ما يلي:
- ... لقد أجرينا رقابتنا وفقا [للمعايير] التي تستند إلى [أو تتفق مع] المبادئ الأساسية للرقابة (المعايير 100 – 999) الخاصة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
9. قد تختار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في بعض الدول اعتماد إرشادات رقابة الالتزام باعتبارها المعايير الرسمية لعمليها. وفي هذه الحالة، يمكن الإشارة إليها بالنص على ما يلي:
- ... لقد أجرينا عملية/عمليات رقابة [الالتزام] وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [الخاصة برقابة الالتزام].
- ويمكن تضمين الإشارة في تقرير الرقابة أو إيصالها بصورة أعم تغطي مجموعة محددة من المهمات.
- وقد تُجري الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حسب تفويضاتها، مهمات رقابية مركبة تضم الجوانب المالية و/أو جوانب الالتزام و/أو جوانب الأداء. وفي مثل تلك الحالات، يجب الالتزام بالمعايير المتعلقة بكل نوع من أنواع الرقابة. ويمكن حينئذ الجمع بين النص الوارد أعلاه وبين إشارات مماثلة في المعيارين 200 و300، على التوالي، إلى إرشادات الرقابة المالية ورقابة الأداء.
10. يوفر المعيار 100 "المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" مزيدا من المعلومات حول السلطة التي تملكها المبادئ الأساسية لمنظمة الإنتوساي.
11. عند استخدام الإرشادات العامة للرقابة (المعايير 1000 – 4999) باعتبارها المعايير الرسمية لرقابة الالتزام التي تجرى إلى جانب رقابة على البيانات المالية، يجب على مدققي القطاع العام أن يحترموا سلطة كل من إرشادات رقابة الالتزام (المعايير 4000 – 4999) وإرشادات الرقابة المالية (المعايير 1000 – 2999).<sup>2</sup>

## إطار رقابة الالتزام

### هدف رقابة الالتزام

12. رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معيّن بالمرجعيات المعمول بها<sup>3</sup> المحددة باعتبارها معايير. وتجرى مهمات رقابة الالتزام بتقييم مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات، من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، بالمرجعيات التي تحكم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة.
13. ولذا، فإن الهدف من رقابة الالتزام في القطاع العام هو تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من تقييم مدى التزام أنشطة هيئات القطاع العام بالمرجعيات التي تحكمها. وينطوي ذلك على إعداد التقارير عن مدى التزام الهيئة الخاضعة للرقابة بالمعايير الموضوعية. وقد تتفاوت التقارير بين الآراء المعيارية المقترضة والأشكال المختلفة من الاستنتاجات المعروضة، وذلك بشكل قصير أو طويل. وقد تُعنى رقابة الالتزام بالإنظامية (التقيّد بالمعايير الرسمية كالقوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية) أو بالإنضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين).

<sup>2</sup> حاليا المعايير 1000 – 1810.

<sup>3</sup> انظر الفقرتين 28 – 29 حول مفهوم المرجعيات.

وبينما تُشكّل النظامية محطّ التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، فقد يكون الانضباط وثيق الصلة بالموضوع كذلك نظراً لسياق القطاع العام حيث توجد توقعات معيّنة بخصوص الإدارة المالية وسلوك الموظفين. وتبعا لتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، قد يشمل نطلق الرقابة بعض جوانب الانضباط<sup>4</sup>.

14. قد تدفع رقابة الالتزام كذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلاحيات لإصدار أحكام وعقوبات ضد المسؤولين عن إدارة الأموال العامة. وبعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مُكلّفة بإحالة الوقائع الخاضعة للمقاضاة الجنائية إلى السلطات القضائية. وفي هذا السياق، قد يتسع هدف رقابة الالتزام، وعلى المدقق مراعاة المتطلبات المحددة المعنية عند وضع استراتيجية الرقابة أو التخطيط وعلى امتداد عملية الرقابة.

### سمات رقابة الالتزام

15. قد تغطي رقابة الالتزام مجموعة واسعة من الموضوعات، وقد تجرى إما لتقديم تأكيد معقول أو محدود باستخدام أنواع مختلفة من المعايير وإجراءات جمع الأدلة وصيغ إعداد التقارير. وقد تكون مهمات رقابة الالتزام التصديق *attestation* أو التقارير المباشرة *direct reporting*، أو كليهما في وقت واحد. وقد يكون تقرير الرقابة مطوّلاً أو موجزاً، ويمكن التعبير عن الاستنتاجات بطرق مختلفة منها: التعبير الكتابي الواضح عن الرأي بشأن الالتزام أو الإجابة المفصلة عن أسئلة رقابية محددة.

16. غالباً ما تشكل رقابة الالتزام جزءاً لا يتجزأ من تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للرقابة على هيئات القطاع العام. وذلك أن التشريعات وغيرها من المرجعيات هي الوسائل الأساسية التي تُمارس بها الهيئات التشريعية ضبط الدخل والإنفاق والإدارة وحقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة في علاقاتهم بالقطاع العام. هيئات القطاع العام معهود إليها بالإدارة السليمة للأموال العامة. وهيئات القطاع العام والموظفون المعيّنون فيها مسئولون عن شفافية أفعالهم ومسئولون أمام المواطنين عن الأموال المعهود إليهم بها وعن الحوكمة الجيدة لتلك الأموال.

17. تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم التقارير الموثوق بها حول مدى إدارة الأموال وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة وفقاً لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها. كما تعزز المساءلة بإعداد التقارير عن حالات الانحراف عن المرجعيات ومخالفتها، لتمكين اتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن أفعالهم. وهي تعزز الحوكمة الجيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة وبتقييم مدى الانضباط حين لا تكف القوانين والأنظمة. إن الاحتيال والفساد، بطبيعتيهما، عنصران مضادان للشفافية والمساءلة وحسن الإدارة. ولذا، فإن رقابة الالتزام تعزز الحوكمة الجيدة في القطاع العام بمراعاة مخاطر الاحتيال بالنسبة للالتزام.

18. تبعا للهيكلة التنظيمي للقطاع العام ومهمة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات الحكومية بما فيها: المركزية والإقليمية والمحلية. كما يمكن إجراء رقابة الالتزام على الهيئات الخاصة وذلك بالتركيز، بالنسبة للإيرادات، على دافعي الضرائب، وبالنسبة للإنفاق، على العاملين في إدارة الممتلكات أو الخدمات العامة من خلال، على سبيل المثال، ترتيبات شراكة أو كمتلقين للمنح أو الإعانات الحكومية.

19. يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في بعض البلدان محكمة تضم قضاة وتتمتع بالسلطة على المحاسبين الحكوميين وغيرهم من الموظفين الحكوميين المسؤولين أمامها. وتتطلب هذه الوظيفة القضائية من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحرص على مساءلة كل من يتولى مسؤولية الأموال العامة عن تلك الأموال وخضوعه، بهذا الخصوص، لصلاحياته. وهناك علاقة تكامل مهمة بين هذه السلطة القضائية وسمات رقابة الالتزام. وقد ينطوي ذلك على متطلبات أخرى للمدققين العاملين في بيئة ذات دور قضائي كمحكمة المحاسبة.

### وجهات النظر المختلقة لرقابة الالتزام

20. يمكن أن تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة مركبة قد تشمل جوانب أخرى كذلك. ورغم وجود إمكانيات أخرى، فإن رقابة الالتزام تجرى بوجه عام كما يلي:

<sup>4</sup> انظر الفقرة 32.

- مرتبطة بالرقابة على البيانات المالية (انظر المعيار 4200 لمزيد من التوجيه بهذا الخصوص)، أو
- منفصلة عن الرقابة على البيانات المالية (انظر المعيار 4100)، أو
- بالتزامن مع رقابة الأداء.

#### رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية

21. تضع الهيئة التشريعية، كعنصر من عناصر العملية الديمقراطية العامة، الأولويات الخاصة بدخل ونفقات القطاع العام واحتساب وعزو الإنفاق والدخل. وتمثل المراكز الأساسية للهيئات التشريعية والقرارات التي تتخذها مصدر المرجعيات التي تحكم التدفق النقدي في القطاع العام. ويشكل الالتزام بهذه المرجعيات منظوراً أوسع إلى جانب الرقابة على البيانات المالية عند تنفيذ الميزانيات.
22. وغالبا ما تشكل رقابة الالتزام بالمرجعيات المعنية جزءاً مهماً من تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة حين تكون مصحوبة بالرقابة على البيانات المالية كجزء من إعداد التقارير عن تنفيذ الميزانيات العامة.
23. القوانين والأنظمة مهمة في رقابة الالتزام والرقابة على البيانات المالية على حد سواء. وتعتمد القوانين والأنظمة التي تنطبق على كل مجال على أهداف الرقابة. فرقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة كمعايير؛ فهي تركز على الحصول على أدلة كافية وملائمة بخصوص الالتزام بهذه المعايير. أما الرقابة على البيانات المالية فتسعى إلى التأكد من إعداد البيانات المالية للهيئة المعنية وفقاً لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية والحصول على أدلة كافية وملائمة متعلقة بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبياً على البيانات المالية<sup>5</sup>. ففي حين أن القوانين والأنظمة المعنية عند الرقابة على البيانات المالية هي القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبياً على البيانات المالية فقط، فأية قوانين وأنظمة ذات صلة بالموضوع في رقابة الالتزام قد تكون ذات صلة بالرقابة.
24. يقدم المعيار (4200) إرشادات لرقابة الالتزام المصحوبة بالرقابة على البيانات المالية. ويجب أن تُقرأ هذه الإرشادات مع إرشادات الرقابة المالية (المعايير 1000 – 2999).

#### رقابة الالتزام المنفصلة

25. بالإمكان التخطيط لرقابة الالتزام وتنفيذها وإعداد التقارير عنها بصورة منفصلة عن الرقابة على البيانات المالية ورقابة الأداء. ويقدم المعيار 4100 الإرشاد بهذا الخصوص. وقد تجرى رقابة الالتزام المنفصلة بصورة منتظمة أو خاصة عند الحاجة كعمليات رقابية مميزة ومحددة بوضوح تتعلق كل منها بموضوع رقابة محدد.

#### رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء

26. حين تكون رقابة الالتزام جزءاً من رقابة الأداء، يُنظر إلى الالتزام كأحد جوانب الإقتصادية والكفاءة والفعالية. وقد يكون عدم الالتزام السبب أو التفسير أو النتيجة المترتبة على حالة الأنشطة التي تخضع لرقابة الأداء. وفي هذا النوع من عمليات الرقابة المركبة، يجب على المدققين أن يستخدموا تقديرهم المهني لتحديد ما إذا كان الأداء أم الالتزام هو محور التركيز الرئيسي للرقابة، وما إذا كان يجب تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي على رقابة الأداء أم رقابة الالتزام أم كليهما.

#### عناصر رقابة الالتزام

27. يبيّن المعيار 100 عناصر رقابة القطاع العام. ويحدد هذا القسم جوانب إضافية للعناصر ذات الصلة برقابة الالتزام والتي يجب على المدقق تحديدها قبل البدء بالرقابة.

<sup>5</sup> قارن ذلك مع المعيار 1250.

## المرجعيات والمعايير

28. تُعدّ المرجعيات أهم عنصر أساسي في رقابة الالتزام لأن هيكل المرجعيات ومضمونها تزودنا بمعايير الرقابة وتشكل لذلك أساس الاتجاه الذي يجب أن تتخذه الرقابة بموجب ترتيب بُنيوي محدد.
29. قد تشمل المرجعيات القواعد والقوانين والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسة والقواعد المقررة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين. وتُصدر معظم المرجعيات من المُرْتكزات وقرارات الهيئة التشريعية الوطنية، إلا أنها قد تصدر على مستوى أدنى ضمن الهيكل التنظيمي للقطاع العام.
30. نظرا لتنوع المرجعيات الممكنة، فإنها قد تتضمن أحكاما متعارضة وتخضع لتفسيرات مختلفة. كما أنه قد لا تتوافق المرجعيات الثانوية مع متطلبات التشريع الذي تستند إليه أو حدوده، وقد تكون هناك ثغرات تشريعية. ونتيجة لذلك، فلا بد لتقييم الالتزام بالمرجعيات في القطاع العام من المعرفة الكافية بهيكل المرجعيات ومضمونها. وتزداد أهمية ذلك حين يتعلق الأمر بتحديد معايير الرقابة إذا قد يكون لمصادر المعايير دور في الرقابة سواء عند تحديد نطاق الرقابة أم عند توثيق نتائج الرقابة.
31. المعايير هي النقاط المرجعية التي تُستخدم لتقييم موضوع الرقابة أو قياسه بصورة متجانسة ومعقولة. فالمدقق يحدد المعايير على أساس المرجعيات المعنية. ولكي تكون معايير رقابة الالتزام مناسبة، يجب أن تكون ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وموضوعية ومفهومة ومتماثلة ومقبولة ومناحة. وبدون الإطار المرجعي الذي توفره المعايير المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسير وسوء الفهم الفرديين.
32. تضم رقابة الالتزام بوجه عام تقييم الالتزام بالمعايير الرسمية كالتشريع المستند إليه والأنظمة الصادرة بموجب التشريع الإطاري وغير ذلك من القوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية، بما في ذلك قوانين الميزانيات (النظامية). وفي غياب المعايير الرسمية أو وجود أوجه قصور واضحة في التشريع الخاص بتطبيقها، فقد تبحث عمليات الرقابة كذلك في الالتزام بالمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين (الانضباط). فالمعايير المناسبة لازمة للرقابة التي تركز على النظامية وتلك التي تركز على الانضباط على حد سواء. وإما أن تكون المعايير المناسبة لرقابة الالتزام المتعلقة بالانضباط هي المبادئ المتعارف عليها أو أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية. وفي بعض الحالات، قد لا تكون مدونة أو قد تكون مفهومة ضمنا أو مستندة إلى المبادئ المهيمنة للقانون.

## موضوع الرقابة

33. يُوضّح موضوع رقابة الالتزام في نطاق الرقابة. وقد يكون على شكل أنشطة أو عمليات مالية أو معلومات. وبالنسبة لمهام التصديق على الالتزام، يُفضّل تحديد المعلومات المعنية بالموضوع والتي قد تكون بيان التزام يُعد وفقا لإطار مقرر وموحد لإعداد التقارير.
34. يعتمد الموضوع على تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمرجعيات المعنية ونطاق الرقابة. ولهذا، فقد يتفاوت مضمون ونطاق موضوع رقابة الالتزام تفاوتًا كبيرًا. وقد يكون موضوع الرقابة عاما أو محددًا. وبعض أنواع الموضوعات كمي ويسهل في الغالب قياسه (كالمدفوعات التي لا تستوف شروطا معينة مثلا)، وبعضها نوعي وذات طبيعة غير موضوعية بقدر أكبر (كالسلوك أو التقيد بالمتطلبات الإجرائية مثلا).

## الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام

35. تقوم رقابة الالتزام على علاقة ذات أطراف ثلاثة يهدف المدقق فيها إلى الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية ليصوغ استنتاجا يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين المستهدين، من غير الطرف المسئول، بشأن قياس أو تقييم موضوع رقابة ما على أساس معايير.
36. تتمثل مسؤولية المدقق في رقابة الالتزام بتحديد عناصر الرقابة وتقييم مدى التزام موضوع معين بالمعايير المقررة وإصدار تقرير رقابة الالتزام.



37. *الطرف المسئول* هو الفرع التنفيذي من الحكومة و/أو التسلسل الهرمي لموظفي الحكومة والهيئات العامة المسؤولة عن إدارة الأموال العامة وممارسة السلطة القانونية تحت رقابة السلطة التشريعية. ويكون الطرف المسئول في رقابة الالتزام مسئولاً عن موضوع الرقابة.
38. *المستخدمون المستهدفون* هم الأفراد أو المؤسسات أو تلك الفئات منها التي يُعدّ المدقق تقرير الرقابة لها. ويشمل المستخدمون في رقابة الالتزام بوجه عام الهيئة التشريعية كمثلين للشعب، وهم المستخدمون النهائيون لتقارير رقابة الالتزام. وتُصدر الهيئة التشريعية القرارات وتحدد الأولويات الخاصة باحتساب نفقات القطاع العام ودخله. وغالباً ما يكون المستخدم الرئيسي في رقابة الالتزام هو الهيئة التي أصدرت المرجعيات المحددة كمعايير للرقابة.
39. يجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف الثلاثة في سياق كل رقابة، وقد تختلف في مهمات التقارير المباشرة مقابل مهمات التصديق. كما قد يختلف تعريف الأطراف الثلاثة وفقاً للهيئات العامة المعنية.

### التأكيد في رقابة الالتزام

40. يؤدي المدقق الإجراءات لخفض أو إدارة مخاطر تقديم استنتاجات خاطئة وهو يدرك، بسبب التقييدات المتأصلة في جميع عمليات الرقابة، أن ما من رقابة قط يمكنها أن تقدم تأكيداً مطلقاً بشأن حالة الموضوع. ويجب إيصال ذلك بشفافية. وفي معظم الحالات، لا تغطّي رقابة الالتزام جميع عناصر الموضوع وإنما تعتمد على قدر من العينات النوعية أو الكمية.
41. تعزز رقابة الالتزام، التي تجرى بالحصول على التأكيد، ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات التي يقدمها المدقق أو طرف آخر. وهناك **مستويان من التأكيد** في رقابة الالتزام وهما: **التأكيد المعقول** الذي يُفيد بأن موضوع الرقابة، برأي المدقق، ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب المهمة نسبياً بالمعايير المنصوص عليها؛ و**التأكيد المحدود** الذي يُفيد بأن المدقق لم يلمس ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزماً بالمعايير. وكلا التأكيدين المعقول والمحدود ممكنان في مهمات رقابة الالتزام الخاصة بالتقارير المباشرة وتلك الخاصة بالتصديق على حد سواء.

### مبادئ رقابة الالتزام

42. رقابة الالتزام عملية ممنهجة للسعي للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية بشأن بمدى التزام موضوع رقابة معيّن بالمرجعيات المعمول بها والمحددة كمعايير. والمبادئ التالية أساسية لإجراء رقابة الالتزام. والرقابة ذات طبيعة تكرارية وتراكمية، إلا أن هذا القسم قد قُسم، لغايات العرض، إلى المبادئ التي يجب على المدقق مراعاتها قبل أن يبدأ وعند أكثر من نقطة أثناء عملية الرقابة (المبادئ العامة) وتلك المتعلقة بخطوات عملية الرقابة ذاتها.

### المبادئ العامة

#### الشك والتقدير المهني

43. **يجب على المدققين التخطيط للرقابة وإجراؤها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية الرقابة.**
- ومصطلحا "الشك المهني" و"التقدير المهني" مهمّان عند صياغة المتطلبات الخاصة بقرارات المدقق حول الإجراءات المناسبة. وهما يُعبران عن موقف المدقق الذي يجب أن ينطوي على عقلٍ متشككٍ.
- ويجب على المدقق أن يستعمل التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة. ويُشير هذه المفهوم إلى تطبيق التدريب والمعارف والخبرات المعنية ضمن سياق معايير الرقابة، لئُمكن اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة وفقاً لظروف الرقابة.
- ومفهوم الشك المهني أساسي لجميع مهمات الرقابة. ويجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويجريها بشك مهني؛ مدركاً أن بعض الظروف قد تتسبب في انحراف موضوع الرقابة عن المعايير. ويُقصد بموقف الشك المهني أن يُجري المدقق تقييماً مهنياً بعقلٍ متشككٍ لمدى كفاية وملاءمة الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال مهمة الرقابة.

يُستخدم التقدير والشك المهني طوال عملية رقابة الالتزام لتقييم عناصر الرقابة والموضوع والمعايير المناسبة ونطاق الرقابة والمخاطر والأهمية النسبية وإجراءات الرقابة التي يجب استخدامها استجابة للمخاطر المحددة. كما يُستخدم هذين المفهومين في تقييم الأدلة وحالات عدم الالتزام وفي إعداد التقارير وفي تحديد شكل التواصل ومضمونه وتكراره طوال مهمة الرقابة. وتتمثل المتطلبات الخاصة للحفاظ على الشك والتقدير المهنيين في رقابة الالتزام في القدرة على تحليل هيكل ومضمون المرجعيات العامة كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع، في حال كانت القوانين والأنظمة قاصرة كلياً أو جزئياً، ولتطبيق مفاهيم الرقابة المهنية في مقارنة الموضوعات المعروفة وغير المعروفة. ويجب أن يكون المدقق قادراً على تقييم أنواع مختلفة من أدلة الرقابة بناءً على مصدرها وصلتها بنطاق الرقابة وموضوعها وتقييم مدى كفاية وملاءمة جميع الأدلة التي يتم الحصول عليها خلال مهمة الرقابة.

#### رقابة الجودة

44. يجب أن يكون المدققون مسئولون عن الجودة العامة للرقابة. فالمدقق مسئول عن أداء الرقابة وعليه أن يطبق إجراءات لرقابة الجودة طوال عملية الرقابة. ويجب أن تهدف مثل هذه الإجراءات إلى ضمان التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملاءمة تقرير الرقابة أو استنتاجاتها أو رأيها بالنظر إلى الظروف.

#### إدارة فريق الرقابة ومهاراته

45. يجب أن يُتاح للمدققين الحصول على المهارات الضرورية. يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعارف والمهارات اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح. ويشمل ذلك فهم الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها والإلمام بالمعايير والمرجعيات المطبقة وفهم عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة والقدرة والخبرة لممارسة التقدير المهني. وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات الكتابية الخاصة بإجراء عمليات مهمات الرقابة وتوفير الموارد الكافية للرقابة. ويجب على المدققين الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر.

وقد تتطلب مهمات الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. ويمكن استخدام الخبراء الخارجيين بطرق مختلفة كتوفير المعرفة أو أداء عمل محدد. وعلى المدققين تقييم مدى امتلاك الخبراء لما يلزم من الكفاءة والقدرات والموضوعية، وتحديد مدى كفاية عملهم لغايات مهمة الرقابة.

#### مخاطرة مخاطر الرقابة

46. يجب على المدققين مراعاة مخاطر الرقابة طوال عملية الرقابة. يجب إجراء الرقابة بحيث يتم التعامل مع أو خفض مخاطر الرقابة إلى مستوى مقبول. مخاطر الرقابة هي خطر كون تقرير الرقابة – وتحديد استنتاج المدقق أو رأيه – غير ملائم لظروف الرقابة. ومراعاة مخاطر الرقابة ضرورية في مهمات التصديق والتقارير المباشرة على حد سواء. ويجب على المدقق أن يراعي ثلاثة أبعاد مختلفة لمخاطر الرقابة – المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط ومخاطر الاكتشاف فيما يتعلق بموضوع الرقابة وصيغة إعداد التقرير، أي ما إذا كان الموضوع كمياً أم نوعياً وما إذا كان يجب أن يتضمن تقرير الرقابة رأياً أو استنتاجاً. وتعتمد الأهمية النسبية لهذه الأبعاد الخاصة بمخاطر الرقابة على طبيعة موضوع الرقابة وما إذا كانت الرقابة ستقدم تأكيدات معقولة أم محدودة وما إذا كانت المهمة تتعلق بالتقارير المباشرة أم بالتصديق.

#### الأهمية النسبية

47. يجب على المدققين مراعاة الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة. يرجع تحديد الأهمية النسبية إلى التقدير المهني ويعتمد على تفسير المدققين لحاجات المستخدمين. ويمكن الحكم بالأهمية النسبية لمسألة ما إذا كانت معرفتها ستؤثر على الأرجح على قرارات المستخدمين المستهدفين. وقد يتعلق هذا الحكم بعنصر واحد أو مجموعة من العناصر معاً. وغالباً ما يُنظر للأهمية النسبية من حيث القيمة، ولكنها ذات جوانب كمية ونوعية أخرى كذلك. وقد تجعل السمات المتأصلة لعنصر أو مجموعة من العناصر مسألة ما ذات أهمية نسبية بطبيعتها. كما يمكن أن تكون مسألة ما ذات أهمية نسبية نظراً للسياق الذي تقع فيه.

وكما ذكرنا أعلاه، فلأهمية النسبية في رقابة الالتزام جوانب كمية ونوعية معاً، وإن كانت الجوانب النوعية بوجه عام تؤدي دوراً أكبر في القطاع العام. ويجب مراعاة الأهمية النسبية لغايات التخطيط وتقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها وإعداد التقارير. ويتمثل جزء أساسي من الأهمية النسبية في النظر فيما إذا كانت الحالات المبلغ عنها من الالتزام أو عدم الالتزام (المحتملة أو المؤكدة) يُتوقع بصورة معقولة أن تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتتمثل العوامل التي يجب مراعاتها في هذا التقييم للتقدير في المتطلبات المفروضة والمصلحة أو التوقعات العامة وجوانب التركيز التشريعي المحددة والطلبات والتمويل الكبير.

كما يمكن اعتبار المسائل الأقل قيمة أو حدوثا من التحديد العام للأهمية النسبية، كالاختيال، مسائل مهمة نسبياً. ويتطلب تقييم الأهمية النسبية تقديراً مهنياً شاملاً من جانب المدقق ويتعلق بنطاق الرقابة.

#### التوثيق

48. **يجب على المدققين إعداد الوثائق الكافية للرقابة.** يجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب ويجب أن توفر فهماً واضحاً للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة والتقديرات التي أجريت والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويجب أن تكون الوثائق مفصلة بقدر كافٍ لتمكين المدقق المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم ما يلي: العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهم ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها دعماً لاستنتاجات المدقق أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة. ويجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة المعنية قبل إصدار تقرير الرقابة، ويجب الاحتفاظ بالوثائق لمدة زمنية مناسبة.

#### التواصل

49. **يجب على المدققين المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة.** ويتم التواصل في جميع مراحل الرقابة وقيل بدايتها وأثناء التخطيط الأولي وأثناء عملية الرقابة وفي مرحلة إعداد التقرير. ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأية صعوبات كبيرة تواجهه خلال الرقابة وأية حالات من عدم الالتزام المهم نسبياً. كما يجب على المدقق أن يُطلع الطرف المسئول عن معايير الرقابة.

### المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

#### التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها

#### نطاق الرقابة

50. **يجب على المدققين تحديد نطاق الرقابة.** إذا لم يُحدّد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية أو التشريع المعمول به نطاق الرقابة، فعلى المدقق أن يُحدده. ونطاق الرقابة هو بيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداهم وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير. ويتأثر تحديد نطاق الرقابة بالأهمية النسبية والمخاطر، ويُحدّد المرجعيات وأجزائها التي سوف تتم تغطيتها. ويجب تصميم عملية الرقابة ككل لتغطي نطاق الرقابة بأكمله.

#### موضوع الرقابة والمعايير

51. **يجب على المدققين تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة.** يُعدّ تحديد موضوع الرقابة والمعايير من أولى الخطوات في رقابة الالتزام. وقد يتم تحديد موضوع الرقابة والمعايير بالقانون أو في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية. كما يمكن أن يحددها المدقق. وبالنسبة لمهمات التصديق، قد يتعلق الأمر كذلك بتحديد معلومات موضوع الرقابة التي يقدمها الطرف المسئول بخصوص التزام موضوع معين بمعايير معينة.

وقد يتخذ موضوع الرقابة أشكالاً عدة وتكون له سمات متنوعة. وعند تحديد الموضوع، على المدقق استخدام الشك والتقدير المهنيين لتحليل الهيئة الخاضعة للرقابة وتقييم الأهمية النسبية والمخاطر.

ويجب أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد وأن يكون تقييمه باستخدام المعايير المناسبة ممكناً. ويجب أن يكون ذا طبيعة تُمكن من جمع الأدلة الرقابية الكافية والمناسبة دعماً لتقرير الرقابة أو الاستنتاجات أو الرأي.

وعلى المدقق أن يحدد المعايير المناسبة لتوفير أساس لتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها. ويجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين وغيرهم حسبما يلزم. ويجب إطلاع الطرف المسئول عليها.

## فهم الهيئة

52. يجب على المدققين فهم الهيئة الخاضعة للرقابة في ضوء المرجعيات المعنية. قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات التنفيذية ويمكن أن تشمل المستويات الإدارية المختلفة وأنواع الهيئات والهيئات المركبة. ويجب على المدقق أن يكون مطلعاً على بنية الهيئة الخاضعة للرقابة وعملياتها وإجراءاتها لتحقيق الالتزام. ويستخدم المدقق هذه المعرفة لتحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر عدم الالتزام.

## فهم الضوابط الداخلية وبيئة الضبط

53. يجب على المدققين فهم بيئة الضبط والضوابط الداخلية المعنية والنظر فيما إذا كان من المرجح أنها تضمن الالتزام. يعتمد فهم الهيئة الخاضعة للرقابة و/أو الموضوع المتعلق بنطاق الرقابة على معرفة المدقق ببيئة الضبط. وبيئة الضبط هي ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي التي توفر أساس نظام الضوابط الداخلية لضمان الالتزام بالمرجعيات. وفي رقابة الالتزام، توجد أهمية خاصة لبيئة الضبط التي تُركّز على تحقيق الالتزام.

ولفهم الهيئة الخاضعة للرقابة أو موضوع الرقابة، على المدقق كذلك أن يفهم نظام الضوابط الداخلية. ويعتمد نوع الضوابط الذي يُركّز عليه المدقق على موضوع الرقابة وطبيعتها المحددة ونطاقها. وبما أن الموضوع قد يكون نوعياً أو كمياً، فإن المدقق يُركّز على الضوابط الداخلية الكمية أو النوعية، أو مزيج من النوعين، وفقاً لنطاق الرقابة. وعند تقييم الضوابط الداخلية، يُقيّم المدقق المخاطر المتمثلة في احتمال عدم منعها أو اكتشافها للحالات ذات الأهمية النسبية من حيث عدم الالتزام. وعلى المدقق أن ينظر في مدى انسجام الضوابط الداخلية مع بيئة الضبط لضمان الالتزام بالمرجعيات من جميع الجوانب المهمة نسبياً.

## تقييم المخاطر

54. يجب على المدققين إجراء تقييم للمخاطر لتحديد مخاطر عدم الالتزام. في ضوء معايير الرقابة ونطاقها وسمات الهيئة الخاضعة للرقابة، على المدقق أن يجري تقييماً للمخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي يجب تنفيذها. وعلى المدقق في ذلك أن ينظر في المخاطر المتمثلة في عدم التزام موضوع الرقابة بالمعايير. وقد ينشأ عدم الالتزام عن الاحتيال و/أو الخطأ و/أو الطبيعة المتصلة للموضوع و/أو ظروف الرقابة. ويجب مراعاة تحديد مخاطر عدم الالتزام وتأثيرها المحتمل على إجراءات الرقابة طوال عملية الرقابة. وكجزء من تقييم المخاطر، على المدقق تقييم أية حالات معروفة من عدم الالتزام لتحديد ما إذا كانت مهمة نسبياً.

## مخاطر الاحتيال

55. يجب على المدققين مراعاة مخاطر الاحتيال. إذا اكتشف المدقق حالات من عدم الالتزام قد تدلّ على الاحتيال، فعليه بذل العناية المهنية الواجبة وتوحيّ الحذر كي لا يُعيق أية إجراءات قانونية أو تحقيقات مستقبلية.

ويتعلق الاحتيال في رقابة الالتزام بصورة رئيسية بإساءة استغلال السلطة العامة، كما يتعلّق بإعداد التقارير الاحتيالية عن مسائل الالتزام. وقد تُشكّل حالات عدم الالتزام بالمرجعيات إساءة استخدام متعمّدة للسلطة العامة لتحقيق منافع غير سليمة. وتشمل ممارسة السلطة العامة القرارات والامتناع عن القرارات والأعمال التحضيرية والاستشارة والتعامل مع المعلومات والأعمال الأخرى في الخدمة العامة. والمنافع غير السليمة هي ميزات ذات طبيعة غير اقتصادية أو اقتصادية يتم تحقيقها بالعمل المتعمّد لفرد أو أكثر في الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو الموظفين أو طرف ثالث.

ورغم أن اكتشاف الاحتيال ليس الهدف الرئيسي لرقابة الالتزام، على المدققين تضمين عوامل مخاطر الاحتيال في تقييمهم للمخاطر، وأن يتنبهوا للمؤشرات على الاحتيال عند أدائها لعملهم.

## استراتيجية وخطة الرقابة

56. يجب على المدققين وضع استراتيجية وخطة للرقابة. يجب أن يتضمن التخطيط للرقابة نقاشاً بين أعضاء فريق الرقابة لوضع استراتيجية عامة وخطة للرقابة. تهدف استراتيجية الرقابة إلى وضع استجابة فعالة لمخاطر عدم الالتزام. ويجب أن تشمل النظر في الاستجابات الرقابية المعدّة ولمخاطر محددة من خلال وضع خطة للرقابة. ويجب توثيق استراتيجية وخط الرقابة كتابةً. ليس التخطيط مرحلة مستقلة من الرقابة وإنما عملية متواصلة ومتكررة.

أدلة الرقابة

57. **يجب على المدققين جمع أدلة رقابة مناسبة وكافية لتغطية نطاق الرقابة.** على المدقق أن يجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة توفر أساس الاستنتاج أو الرأي. **والكفاية** مقياس لكمية الأدلة، في حين أن **المناسبة** تتعلق بنوعية الأدلة – ملاءمتها وصحتها وإمكانية الاعتماد عليها. وتعتمد كمية الأدلة المطلوبة على مخاطر الرقابة (كلما زاد الخطر زادت على الأرجح الأدلة المطلوبة)، وعلى نوعية تلك الأدلة (كلما زادت جودتها قلّ ما هو مطلوب منها). ووفقاً لذلك، توجد علاقة بين كفاية الأدلة ومناسبتها. غير أن مجرد الحصول على مزيد من الأدلة لا يعوض عن تدني جودتها. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المحددة التي تم خلالها الحصول عليها. وعلى المدقق أن ينظر في ملاءمة المعلومات التي ستستخدم كأدلة للرقابة وإمكانية الاعتماد عليها على حد سواء، ويجب عليه أن يحترم سرية جميع أدلة الرقابة والمعلومات التي يحصل عليها.

يجب أن تكون إجراءات الرقابة مناسبة لظروف الرقابة ومتماشية مع الغاية المتمثلة في الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة. أما طبيعة أدلة الرقابة اللازمة ومصادر ما فتحتها المعايير والموضوع ونطاق الرقابة. وبما أن الموضوع قد يكن نوعياً أو كمياً، فإن المدقق يركز على أدلة الرقابة الكمية أو النوعية أو مزيج من النوعين وفقاً لنطاق الرقابة. وهكذا، فإن رقابة الالتزام تشمل مجموعة متنوعة من إجراءات جمع الأدلة ذات الطبيعة الكمية والنوعية.

وغالباً ما يحتاج مدقق الالتزام إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة لاستيفاء متطلبات الكفاية والمناسبة.

تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات

58. **يجب على المدققين تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن يتوصلوا إلى استنتاجات ملائمة.** بعد إكمال عملية الرقابة، يقوم المدقق بمراجعة أدلة الرقابة للوصول إلى استنتاج أو إصدار رأي. وعلى المدقق أن يقيم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها لخفض مخاطر الرقابة إلى مستوى متدنٍ مقبول. وتنطوي عملية التقييم هذه على النظر في الأدلة التي تدعم تقرير الرقابة أو الاستنتاج أو الرأي حول الالتزام أو عدم الالتزام وتلك التي يبدو أنها تتعارض معها. كما أنها تشمل الاعتبارات ذات الأهمية النسبية. وبعد تقييم مدى كفاية الأدلة ومناسبتها، في ضوء مستوى التأكيد الخاص بالرقابة، على المدقق أن ينظر في أفضل الاستنتاجات في ضوء الأدلة.

وإذا تعارضت أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها من مصدر ما مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كانت هناك شكوك حول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي ستستخدم كأدلة، يجب على المدقق أن يحدد التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات الرقابة التي من شأنها حل المسألة وأن ينظر في آثار ذلك، إن وجدت، على الجوانب الأخرى من الرقابة.

وبعد إكمال الرقابة، يقوم المدقق بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد تم فحصه بقدر كاف وبصورة مناسبة. كما يجب على المدقق أن يحدد مدى مناسبة تقييم المخاطر والتحديد الأولي للأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة، أو ما إذا كانا بحاجة للمراجعة.

إعداد التقارير

59. **يجب على المدققين إعداد تقرير يستند إلى مبادئ الاكتمال والموضوعية ودقة التوقيت والعملية المتناقضة.** يقتضي مبدأ الاكتمال أن يراعي المدقق جميع أدلة الرقابة المعنية قبل إصدار التقرير. ويقتضي مبدأ الموضوعية أن يطبق المدقق الشك والتقدير المهنيين لضمان صحة جميع التقارير وعرض النتائج أو الاستنتاجات على نحو ملائم ومتوازن. ويقتضي مبدأ دقة التوقيت إعداد التقرير في الوقت المحدد. وينطوي مبدأ العملية المتناقضة على التحقق من صحة الحقائق مع الهيئة الخاضعة للمراقبة وتضمن ردود الموظفين المسؤولين حسب اللزوم. ويجب أن يتّقد تقرير رقابة الالتزام بجميع هذه المبادئ شكلاً ومضموناً.

وقد تُحدّد صيغ إعداد التقارير في القانون أو في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية. ومع ذلك، يتضمن تقرير الرقابة عادة استنتاجاً يستند إلى أعمال الرقابة التي أُجريت. كما قد يقدّم التقرير توصيات بناءً وعملية للتحسين حيثما كان ذلك مناسباً. وفي مهمة التصديق يُشار إلى التقرير بوجه عام بتقرير المدقق.

وقد يتراوح إعداد التقارير بين الآراء الموحدة الموجزة والصيغ المختلفة من الاستنتاجات المعروضة بصيغ قصيرة أو مطوّلة. أياً كان شكل التقرير، فلا بد أن يكون كاملاً وصحيحاً وموضوعياً ومقتعاً وبأقصى قدر من الوضوح والاختصار يسمح به

موضوع الرقابة. ويجب بيان أية تقييدات لنطاق الرقابة. ويجب أن يذكر التقرير بوضوح صلة المعايير المستخدمة ومستوى التأكيد المقدم.

وقد يتخذ الاستنتاج صيغة بيان كتابي واضح للرأي حول الالتزام، يصحبه غالبا رأي حول البيانات المالية. كما قد يُعبر عنه كإجابة أكثر تفصيلا عن أسئلة رقابية محددة. ورغم شيوع استخدام الرأي في مهمات التصديق، فإن الإجابة عن أسئلة رقابية محددة تُستخدم أكثر في مهمات التقارير المباشرة. ويجب على المدقق عند تقديم رأي أن يذكر ما إذا كان الرأي لم يخضع للتعديل أم خضع للتعديل على أساس تقييم الأهمية النسبية والعمومية. ويتطلب تقديم الرأي في العادة استراتيجية ونهج أكثر تفصيلا للرقابة.

ويجب أن تتضمن تقارير رقابة الالتزام العناصر التالية (وليس بالضرورة بهذا الترتيب):

- 1 العنوان.
- 2 المرسل إليه.
- 3 نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة.
- 4 تحديد موضوع الرقابة أو وصفه.
- 5 المعايير المحددة.
- 6 تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل.
- 7 ملخص للعمل المؤدى.
- 8 النتائج.
- 9 الاستنتاج / الرأي.
- 10 ردود الهيئة الخاضعة للرقابة (حسب الحال).
- 11 التوصيات (حسب الحال).
- 12 تاريخ التقرير.
- 13 التوقيع.

#### المتابعة

60. يجب على المدققين متابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسباً. تُسهّل عملية المتابعة التنفيذ الفعال للإجراء التصحيحي وتقدم تغذية راجعة مفيدة للهيئة الخاضعة للرقابة ومستخدمي تقرير الرقابة والمدقق (للتخطيط المستقبلي للرقابة). وتختلف الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي أُعدت عنها التقارير في السابق باختلاف طبيعة موضوع الرقابة وعدم الالتزام الذي تم تحديده والظروف الخاصة بمهمات الرقابة. وفي بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بما في ذلك محاكم المحاسبة، قد تشمل المتابعة إصدار تقارير أو قرارات قضائية مُلزِمة قانوناً. وفي مهمات الرقابة التي تجرى بانتظام، قد تُشكّل إجراءات المتابعة جزءاً من تقييم المخاطر للسنة اللاحقة.